



**BOBİ FRS KAPSAMINDA YEM-BESİ
HAYVANCILIĞI VE TİCARETİNİ YAPAN
İŞLETMENİN İNCELENMESİ:
AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ**

Muhammed GÖKHASAN
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Dr. Öğr. Üye Tülay TELLİOĞLU
Ekim, 2024
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BOBİ FRS KAPSAMINDA YEM-BESİ HAYVANCILIĞI
VE TİCARETİNİ YAPAN İŞLETMENİN İNCELENMESİ:
AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ**

Hazırlayan
Muhammed GÖKHASAN

Danışman
Dr. Öğr. Üye Tülay TELLİOĞLU

AFYONKARAHİSAR 2024

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum **“BOBİ FRS Kapsamında Yem-Besi Hayvancılığı Ve Ticaretini Yapan İşletmenin İncelenmesi: Afyonkarahisar Örneği”** adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

10/10/2024

İmza

Muhammed GÖKHASAN

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Muhammed GÖKHASAN
	Numarası	2200611502
	Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
	Program Düzeyi	☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı	BOBİ FRS Kapsamında Yem-Besi Hayvancılığı Ve Ticaretini Yapan İşletmenin İncelenmesi: Afyonkarahisar Örneği	
Tez Savunma Sınav Tarihi	10.10.2024	
Tez Savunma Sınav Saati	10:00	

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hacı İbrahim DELİCE
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğüne kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET

BOBİ FRS KAPSAMINDA YEM-BESİ HAYVANCILIĞI VE TİCARETİNİ YAPAN İŞLETME İNCELEMESİ: AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

Muhammed GÖKHASAN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Ekim, 2024

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Tülay TELLİOĞLU

Bu çalışma, yem ve besi hayvancılığı sektöründe büyükbaş besi yetiştiriciliği ve ticaretini BOBİ FRS'nin Bölüm 5 Hasılat, Bölüm 6 Stoklar ve Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standartları kapsamında ölçüm ve değerlemesi ile besi hayvanlarının birim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır. Uygulama yapılan Afyonkarahisar İli'ndeki bir işletmeden alınan veriler ışığında, birim maliyetlerinin hesaplanabilmesi için genel üretim giderlerinin dağıtım anahtarları aracılığıyla birinci ve ikinci dağıtımları gerçekleştirilmiştir. İkinci dağıtımda doğrudan dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada yapılan birim maliyet hesaplamaları ile vadeli satışlardaki vade farkı hesaplamaları bulgularının, uygulama işletmesinin söz konusu hesaplamalarına bir örnek oluşturduğu düşünülmektedir. Ayrıca, muhasebeleştirme açısından işletmenin BOBİ FRS'ye uyumluluk için olası eksiklik/hatalarının giderilmesi konusunda da yararı olacağı tahmin edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, Tarımsal Faaliyetler, Besi Hayvancılığı

ABSTRACT

REVIEW OF BUSINESSES PROVIDING FEED AND FEED LIVESTOCK AND TRADE WITHIN THE SCOPE OF BOBİ FRS: AFYONKARAHİSAR EXAMPLE

Muhammed GÖKHASAN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND FINANCE**

October, 2024

Advisor: Assist. Prof. Dr. Tülay TELLİOĞLU

This study involves the measurement and valuation of cattle breeding and trade in the feed and livestock sector within the scope of the BOBİ FRS Section 5 Revenue, Section 6 Stocks and Section 7 Agricultural Activities standards, and the calculation and accounting of unit costs of livestock. In the light of the data obtained from a business in Afyonkarahisar Province where the application was made, the first and second distributions of general production expenses were carried out through distribution keys in order to calculate unit costs. The direct distribution method was used in the second distribution. It is thought that the findings of the unit cost calculations and the calculations of the maturity difference in forward sales in the study constitute an example of the calculations in question for the application business. In addition, it is estimated that it will be beneficial in eliminating the possible deficiencies/errors of the business in terms of accounting for compliance with the BOBİ FRS.

Keywords: BOBİ FRS, Agricultural Activities, Livestock Breeding

ÖN SÖZ

Yüksek lisans öğrenim boyunca daima yanımda olan, yol gösteren, tezimin oluşmasından son anına kadar destek olan değerli danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Tülay TELLİOĞLU' na , hayatımın her anında yol göstericim bana fikirleriyle yoluma ışık tutan babam Murat GÖKHASAN'a, tüm hayatım boyunca beni cesaretlendiren ve moral veren annem Sultan GÖKHASAN'a, bu süreçte benden manevi desteklerini eksik etmeyen eşim Şerife GÖKHASAN'a ilk öğretmenim ablam Hanife KARAGÜLLE'ye, ve tüm teknik destekleriyle kardeşim Oktay GÖKHASAN'a şükranlarımı sunar ve teşekkür ederim.

Muhammed GÖKHASAN
2024, Afyonkarahisar



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	ix
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYETLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. TARIMSAL FAALİYET TANIMI VE KAPSAMI	3
1.1. TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ.....	3
1.2. TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ	5
1.2.1. Hayvansal Üretim	5
1.2.2. Bitkisel Üretim	6
1.2.3. Tarla Ürünleri.....	6
1.2.4. Meyve Bahçeciliği Ürünleri	7
1.2.5. Orman Ürünleri Üretimi.....	8
1.2.6. Su Ürünleri Üretimi	9
1.3. TARIMSAL FAALİYETLERİN ÜLKE EKONOMİSİNE KATKISI.....	10
1.3.1. Nüfus ve işgücüne Katkısı.....	12
1.3.2. Üretim ve Verime Olan Katkısı.....	13
1.3.3. Toplum Beslenmesine Katkısı	13
1.3.4. Sanayi Sektörüne Katkısı.....	13
1.3.5. Milli Gelire Katkısı.....	15
1.3.6. Dış Ticarete Katkısı.....	15
1.4. BESİ HAYVANCILIĞI	16
1.4.1. Besi Hayvancılığın Önemi.....	17
1.4.2. Besi Hayvancılık işletmelerine Devlet Destekleri	18
1.4.3. Besi Hayvanı (Sığırdan) Elde Edilen Ürünler.....	21
1.5. YEM ÜRETİMİ.....	22
1.5.1. Yem Üreticiliğın Önemi	23
1.5.2. Yem Üretim Firmalarına Devlet Destekleri.....	24
1.5.3. Yem Üretimde Çeşitlilikler	25

İKİNCİ BÖLÜM

BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILAT, BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR VE BOBİ FRS 7 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARTLARININ BESİ HAYVANCILIĞI İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. BOBİ FRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER	26
2. BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILAT STANDARTININ BESİ HAYVANCILIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	27

2.1. HASILATIN KAPSAMI.....	28
2.1.1. Hasılatın Doğması ve Kayda Alınması	28
2.1.2. Satış Bedeli ve Destek Hizmeti	28
2.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ VE ÜRÜN SATIŞI	29
2.2.1. Satış İskontoları (Kasa İskontosu ve Miktar İskontosu)	29
2.2.2. Bir Yıldan Kısa ve Uzun Vadeli Satışlar	30
2.2.3. Net Hasılatın Belirlenmesi	31
2.2.4. Hasılatın Tahsil Edilememe Riski.....	32
2.2.5. Aynı veya Farklı Özellikte Stok Değişimine Göre Hasılat Durumu	33
3. BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR HASILATININ BESİ HAYVANCILIĞI	
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	33
3.1. STOKLARIN KAPSAM VE ÖLÇÜMÜ	33
3.2. STOKLARIN MALİYETİNİN BELİRLENMESİ	34
3.2.1. Satın Alma Maliyetleri	34
3.2.2. Alış İskontoları.....	35
3.2.3. Alışlarda Borçlanma Maliyetleri.....	35
3.2.4. Yabancı Para ile Vadeli Alışlar	36
3.3. STOKLARIN MALİYETİNE DAHİL OLMAYAN GİDERLER	37
3.4. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	37
3.5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	38
3.6. GİDER OLARAK KAYDA ALMA	40
3.7. ORTAK ÜRÜNLER VE YAN ÜRÜNLER.....	40
3.8. CANLI VARLIKLARDAN HASADI YAPILAN TARIMSAL ÜRÜNLERİN	
MALİYETİ	42
4. BOBİ FRS BÖLÜM 7 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ BESİ	
HAYVANCILIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	44
4.1. TANIMLAR	44
4.2. CANLI VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	46
4.3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER YÖNTEMİ.....	46
4.4. MALİYET YÖNTEMİ.....	47
4.5. TARIMSAL ÜRÜNLERİN ÖLÇÜMÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	48
4.6. DEVLET TEŞVİKLERİ.....	50
4.7. SUNUM.....	50
5. LİTERATÜR TARAMASI.....	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRME UYGULAMASI AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

1. UYGULAMANIN AMACI.....	55
2. UYGULAMANIN ÖNEMİ.....	55
3. UYGULAMANIN İÇERİĞİ VE YÖNTEMİ	55
4. UYGULAMANIN KISITLARI.....	56
5. İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER.....	56
6. ÖRNEK UYGULAMA	56
SONUÇ	81
KAYNAKÇA.....	84

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Tarla Ürünleri.....	6
Tablo 2. Tarım ve Diğer Sektörlerin İstihdam Nüfus Oranı	12
Tablo 3. Türkiye’de Yıllar İtibariyle Büyükbaş Hayvan Sayıları	16
Tablo 4. Türkiye’de Devlet Tarafından Verilen Büyükbaş Hayvan Destekleri (2023 Yılı)	19
Tablo 5. BOBİ FRS İçin Gerekli Ölçütler.....	27
Tablo 6. Ortak Ürün Örnekleri	41
Tablo 7. Canlı Varlıklar ve Elde Edilebilecek Ürünler	44
Tablo 8. İşletmenin Büyükbaş Hayvanlarına İlişkin Bilgiler:.....	57
Tablo 9. İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgileri.....	57
Tablo 10. İşletme Gider Yerleri Tablosu	58
Tablo 11. (X) İşletmesi Maliyet Unsurları	59
Tablo 12. Genel Üretim Giderlerine İlişkin Dağıtım Anahtarları Tablosu.....	59
Tablo 13. Gider Çeşitlerine Göre Dağıtım Anahtar Tablosu.....	60
Tablo 14. Dönemlik Faaliyetlere İlişkin Gider Tablosu.....	60
Tablo 15. Gider Yerlerine Göre Direkt İlk Madde Malzeme Tutarları	61
Tablo 16. İşletme Malzeme Gider Dağıtım Tablosu	62
Tablo 17. Brüt Ücret Tablosu	62
Tablo 18. İşletmenin Endirekt İşçilik Ücret Tablosu	63
Tablo 19. İşletme Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtım Tablosu	63
Tablo 20. İlaç Gider Dağıtım Tablosu.....	64
Tablo 21. (X) İşletmesi Genel Geçici Mizanı	67
Tablo 22. Binaların Amortisman Gider Dağıtım Tablosu	68
Tablo 23. Laboratuvar Amortisman Gider Dağıtım Tablosu	69
Tablo 24. Gübre Sıyırıcı Amortisman Gider Dağıtım Tablosu	69
Tablo 25. Güvenlik Kamera Sistemi Amortisman Gider Dağıtım Tablosu	69
Tablo 26. Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtım Tablosu	70
Tablo 27. Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Göre Dağıtımını Gösteren Tablo....	70
Tablo 28. I. Dağıtım Tablosu (Yıllık).....	72
Tablo 29. Yem Depolama Gider Dağıtım Tablosu	73
Tablo 30. Laboratuvar Gider Dağıtım Tablosu	73
Tablo 31. Yem Üretim Haz. ve Karma Tesisi Dağıtım Tablosu.....	73
Tablo 32. II. Dağıtım Tablosu (yıllık)	74
Tablo 33. II. Dağıtım Tablosu (aylık).....	75
Tablo 34. Dana Hayvanlarının Gerçeğe Uygun Değer Tablosu.....	76
Tablo 35. Sığır Hayvanlarının Gerçeğe Uygun Değer Tablosu	77
Tablo 36. (X) İşletmesi Dönem Sonu Genel Geçici Mizanı	80

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BKZ	: Bakınız
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
FIFO	: First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
FRS	: Finansal Raporlama Standartları
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
IPARD	: Instrument For Pre Accession Assistance Rural Development
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KKYDP	: Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı
LIFO	: Last In First Out (Son Giren İlk Çıkar)
PGF	: Paragraf
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
www	: World Wide Web

GİRİŞ

Ülkeler ne kadar çok farklı alanlarda gelişmişlik sağlamış olsalar bile insan ihtiyaçları doğası gereği, tarımsal ürünler ihtiyaçlarımızın temelini oluşturmaktadır. Günümüzde ülkeler tarımsal ürün üretimi bakımından kendi kendine yeterli olmak için çeşitli programlar destekler ve teşvikler vermektedir. Bunun en önemli nedenleri arasında her türlü durumda ulaşılabilirlik, tedarik zincirini korumak, temel besinde dışa bağımlılığı en aza indirebilmektir.

Tarımın içinde değerlendiren ve çalışmanın konusunu oluşturan besi hayvancılığı, gerek insanlar için protein deposu olması gerekse yan ürünleriyle üretim sektörü açısından girdi sağlaması başlı başına ayrı bir ekonomik faaliyettir. Ülkemiz ekonomisi için en önemli tarımsal faaliyetleri içinde stratejik öneme sahip olan besi hayvancılığı sektörünün iç pazarın et ve et ürünleri talebini yeteri kadar karşılayamadığı görülmektedir. Bu açıdan söz konusu sektörün verimli ve sürdürülebilir bir şekilde faaliyet göstermesi, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve yönetilmesine bağlıdır.

Besi hayvancılığı sektöründe eski usul besi hayvancılığından daha düzenli çiftlik besi hayvancılığına geçişler olmuştur. Böylelikle besi işletmeleri oluşmaya başlamıştır. Besi hayvancılığı işletmeleri modern bir yapıya kavuşurken, ölçekleri gereği belirli standartlar dahilinde faaliyetlerini gerçekleştirmek zorunluluğu doğmuştur. Bu durum Türkiye Muhasebe Standartları sonrasında düzenlemeler yapılarak büyük ve orta boy işletmeler için veya küçük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı uygulanmasını ortaya çıkmasıyla söz konusu işletmelerin dahil olduğu çerçeve belirlenmiştir. Bu çalışmaya konu olan işletme, ölçek gereği BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) 'ye kapsamındadır.

Bu çalışmanın amacı, besi hayvancılığı sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin besi hayvanlarının satın alınıp belirli bir süreç sonunda işletmeye olan maliyetlerinin sağlıklı biçimde hesaplanması, uzun vadeli satış işlemlerindeki vade farklarının belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesinin BOBİ FRS kapsamında yapılmasıdır. Özellikle yem besi hayvancılığı yapan işletmede maliyet hesaplama ve vadeli satışlarda (12 aydan fazla) vade farkı ayırımı yapılarak diğer çalışmalardan farklılık açısından ele alınacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır:

İlk bölümde tarımsal faaliyetlere ilişkin genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, BOBİ FRS ile ilgili bilgiler ile verilmiştir. İşletmelerin ölçekleri baz alınarak dahil oldukları muhasebe standartları belirlenmekte ve bu işletmeler finansal raporlama süreçlerini ilgili standarda göre düzenlemektedir. Çalışmanın konusu ile ilgili uygulama yapılan işletmenin ölçeceği BOBİ FRS'nin, kapsamına girdiği için standartlardan çalışmanın konusu ile ilişkilendirilen Bölüm 5 Hasılat, Bölüm 6 Stoklar ve Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standartları incelenmiştir.

Üçüncü bölüm olan çalışmanın uygulaması Afyonkarahisar ilinde yer alan işletme incelemesinde; esas üretim gider yerleri olarak dana ve sığır bölümleri, yardımcı gider yerleri olarak Yem Üretim ve Karma Tesisi, Laboratuvar ve Yem Depo bölümleri belirlenmiştir. Bütün gider yerlerine ilk dağıtım giderleri olarak ya doğrudan ya da bir dağıtım anahtarı aracılığı ile dağıtım yapılmıştır. Yardımcı gider yerlerinde biriken giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımının (ikinci dağıtım) bir dağıtım anahtar yardımıyla yapılması, dana ve sığır maliyetlerinin hesaplanmasını sağlamıştır. İkinci dağıtım yapılırken doğrudan dağıtım yöntemi kullanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYETLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. TARIMSAL FAALİYET TANIMI VE KAPSAMI

Tarımsal faaliyet; toprağın ve tohumun birlikte kullanılmasıyla elde edilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin çeşitli alanlarda istifa edilmesini ifade edilir. Bir başka ifadeyle toprak, su ve iklim gibi doğal kaynaklar kullanılarak üretken yapıya dönüştürme uğraşısına tarımsal faaliyetler denilmektedir (Çetin ve Rehber, 1998: 45-46).

1.1. TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ

Tarımsal faaliyetlerin kendi alanı dışındaki gerek coğrafi gerek iklimsel, gerek sosyal faktörlerden etkilenme olasılığının diğer sektörlere nazaran yüksek olmasına bağlı olarak karşı karşıya kaldığı problemler de fazlalaşmaktadır. Bu durum tarımsal faaliyetlerdeki özelliklerin diğer ekonomik sektörlere göre daha fazla görülmesine sebebiyet vermektedir (Çevik ve Kırlioğlu, 2016: 694-702).

Tarımsal faaliyetlerin belirli başlıklar altında özellikleri;

- Biyolojik Dönüşüm Süreci

Tarımsal faaliyetler, canlı organizmaların biyolojik döngülerine dayanır. Bitkiler ve hayvanlar, doğal büyüme ve üretim süreçlerinden geçerler. Bu süreçler, ekim, büyüme, hasat (bitkiler için) ve yetiştirme, üreme, kurban edilme (hayvanlar için) aşamalarını içerir. Biyolojik dönüşüm, tarımsal üretimin temel özelliğidir ve bu süreçte verimlilik, sağlık ve kalite gibi faktörler büyük önem taşır (fao.org.).

Örnek: Tarımsal ürünlerin büyüme süreci bitkilerde fotosentez, hayvanlarda beslenme ve üreme gibi biyolojik süreçleri içerir.

- Mevsimsellik ve İklim Bağımlılığı

Tarımsal faaliyetler, iklim ve mevsim değişikliklerinden doğrudan etkilenir. Mevsimsellik, ekimden hasada kadar geçen süreyi belirler. İklim koşulları, bitki büyümesi ve hayvan sağlığı üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Bu durum, planlama, risk yönetimi ve ürün çeşitliliği gibi stratejileri gerektirir (Pretty, 2008: 21-47).

Örnek: Buğday ekimi genellikle sonbahar aylarında yapılır ve hasat yaz aylarına denk gelir.

- Uzun Dönemli Yatırım ve Getiri Süresi

Tarımsal faaliyetler, genellikle uzun vadeli yatırımlar gerektirir ve getirisi zamanla ortaya çıkar. Başlangıç yatırımları, toprak hazırlığı, bitki dikimi veya hayvan alımı gibi maliyetleri içerir. Yatırımın geri dönüş süresi uzun olabilir ve sabit sermaye yatırımlarını kapsar (Pretty, 2008: 21-47).

Örnek: Meyve ağaçlarının dikiminden meyve almaya başlanması birkaç yıl sürebilir.

- Doğal Kaynakların Kullanımı

Tarımsal faaliyetler, toprak, su ve biyolojik çeşitlilik gibi doğal kaynaklara dayanır. Bu kaynakların sürdürülebilir kullanımı, doğa dostu uygulamalar, toprak yönetimi ve su tasarrufu gibi yöntemlerle sağlanmalıdır (Borlaug, 2000: 487-490).

Örnek: Tarımda damla sulama gibi su tasarrufu yöntemleri kullanılır.

- Ekonomik ve Sosyal Etkiler

Tarımsal faaliyetler, gıda güvenliği, istihdam ve kırsal kalkınma gibi ekonomik ve sosyal sonuçlar doğurur. Tarım sektörü, kırsal bölgelerde ekonomik faaliyetlerin merkezidir ve toplumsal refahın artırılmasına katkı sağlar.

Örnek: Tarımsal üretim, kırsal bölgelerde çiftçilerin geçim kaynağıdır ve yerel ekonomilere destek olur (Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü).

- Belirsizlik ve Risk Yönetimi

Tarımsal faaliyetler, doğal afetler, hastalıklar ve pazar dalgalanmaları gibi çeşitli belirsizlikler ve riskler içerir. Bu risklerin yönetimi, risk analizi, sigorta ve acil durum planları gibi stratejileri gerektirir.

Örnek: Kuraklık, mahsul kaybına neden olabilir ve bu riskler için tarım sigortaları kullanılabilir (Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü).

- Teknolojik Gelişmeler ve Yenilik

Tarımsal üretimde teknolojik yenilikler ve modern uygulamalar önemli bir rol oynar. Tarım teknolojileri, otomasyon, biyoteknoloji ve bilgi sistemleri gibi yenilikler, verimliliği artırmak ve maliyetleri azaltmak amacıyla uygulanır.

Örnek: Hassas tarım teknolojileri, tarım arazilerinin verimliliğini artırmak için kullanılır.

- Sürdürülebilirlik ve Çevresel Yönetim

Tarımsal faaliyetler, çevresel sürdürülebilirlik ilkeleri doğrultusunda yürütülmelidir. Toprak erozyonu, su kirliliği ve biyoçeşitlilik kaybı gibi çevresel etkiler, sürdürülebilir tarım yöntemleri ile yönetilmelidir.

Örnek: Organik tarım uygulamaları, çevresel etkileri minimize etmeyi hedefler.

- Regülasyonlar ve Politika Çerçevesi

Tarımsal faaliyetler, devlet politikaları ve regülasyonlar tarafından yönlendirilir. Bu regülasyonlar, tarım destekleri, pazar düzenlemeleri ve standartlar gibi unsurları içerir.

Örnek: Tarım teşvikleri ve kota uygulamaları, hükümet politikalarının bir parçasıdır.

1.2. TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ

Tarımsal faaliyetler, gıda üretimi ve kırsal kalkınma amacıyla yürütülen geniş bir faaliyet yelpazesi sunar. Bu faaliyetler, çeşitli türlerde uygulanabilir ve her türün kendine özgü özellikleri ve uygulama alanları vardır (Pretty, 2008: 21-47).

Tarımın bölümlerini tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzecilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ve ormancılık oluşturmaktadır (Hatunoğlu ve Kılı, 2016: 13).

Tarım sektörü milli gelir ve istihdam açısından ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadır.

Tarımsal faaliyetler dört gruba ayrılarak incelenmektedir.

1.2.1. Hayvansal Üretim

Hayvancılık, et, süt, yumurta ve diğer hayvansal ürünlerin üretimi için hayvanların yetiştirilmesi ve bakımıyla ilgili faaliyetleri içerir.

Hayvancılık ülkemizde 1970'li yıllara kadar ilkel yöntemlerle, büyük baş ve küçük başta yerli ırklarla meralarda otlatmakla sürdürülmüştür. Günümüzde profesyonel olarak yapılması amaçlanarak gerekli teşvikler destekler verilmektedir. Bunun amacı da canlı sağlığının iyileştirme, kalitenin artırılması ve modern tarımın kurulup devamının

sürdürülebilmesi. Bu destek ve teşviklerle işletmeler üretim kalitesini artırmayı başarmış ve yeni işletmelerin sayısı da giderek artmaktadır (Aydın ve Günlü, 2010: 22).

Hayvansal üretim büyükbaş, küçükbaş, balık ve kanatlı hayvan gibi canlı varlık üretimi gerçekleştiren tarım işletmeleri kapsamaktadır. Bu hayvanlardan da elde edilen et, süt, yumurta vb. ürünleri üreten işletmeler de bu faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Bozbayır, 2018: 7).

1.2.2. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim faaliyetleri, tarla bitkileri ve bahçe bitkileri olarak iki gruba ayrılır. Buğday, arpa, mısır, çeltik, pamuk, tütün, anason ve pancar gibi ürünleri yetiştiren işletmeler tarla bitkileri üreten işletmeler olarak sınıflandırılır. Besicilik, süt, yumurta tavukçuluğu ve arıcılık ise hayvansal üretim işletmeleri olarak değerlendirilir (Aksoylu, 2013: 10).

Ülkemiz, iklim koşulları ve coğrafi yapısı sayesinde her bölgesinde çeşitli tarım ürünleri yetiştirebilen bir ülkedir. Türkiye'de en yoğun yapılan tarımsal faaliyet bitkisel üretimdir (Demirkol, 2008: 113-124).

Bitkisel üretim, toprağı büyük ölçüde kullanarak çeşitli tarımsal ürünler yetiştirme faaliyetidir. Ülkemizdeki iklim ve toprak çeşitliliği, her bölgenin farklı ürünler yetiştirebilmesine olanak tanır. Bu çeşitlilik, Türkiye'de yetiştirilen tarımsal ürünlerin de zengin ve çeşitli olmasını sağlamaktadır (Antepli, 2014: 1-249).

1.2.3. Tarla Ürünleri

Tarla ürünleri, tarım arazilerinde ekilip yetiştirilen ve genellikle gıda, yem, endüstriyel kullanım gibi çeşitli amaçlarla kullanılan bitkisel ürünlerdir. Bu ürünler, kültürel, iklimsel ve toprak koşullarına bağlı olarak geniş bir yelpazede çeşitlilik gösterir. Tarla ürünleri, yetiştirildikleri koşullara göre değişiklik gösteren bitkilerdir ve bu ürünler belirli başlıklar altında sınıflandırılmıştır.

Tablo 1. Tarla Ürünleri

Tahıllar	Baklagiller	Endüstriyel Bitkiler	Yağı Tohumlar	Yumru Bitkiler	Yem Bitkileri
Buğday Arpa Mısır Pirinç	Bezelye Pirinç Mercimek Mürdümük	Tütün Şeker Pancarı Pamuk Anason Kimyon Acı Bakla	Susam Ayçiçeği Keten Tohumu Aspir Kolza Soya Yer Fıstığı	Kuru Soğan Kuru Sarımsak Patates	Korunga Fiğ Mısır Burçak Üçgül Yonca

Kaynak: Gıda Tarım Hayvancılık, 2024.

Tarla bitkileri muhasebeleştirilirken şu yol takip edilmektedir; Tarla bitkilerinin üretimi kısa bir dönem içinde gerçekleştiğinden dolayı işletmenin aktifinde dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. KGK'nın yeni yayımladığı taslakta 12 ay içerisinde elden çıkartılacak bitkilerin üretimi esnasında katlanılan giderleri “170 Tarla Bitkileri Hesabına” borç kaydedilmekte, 12 aydan uzun süreli ekonomik fayda sağlayan bitkiler ise “270 Tarla Bitkileri Hesabına” borç kaydedilmektedir. Hasat gerçekleştikten sonra bu bitkilerden elde edilen ürünler stoklara alınarak “152 Mamuller Hesabı” borçlandırılır ve karşılığında borçlandırılan tutar “170 Tarla Bitkileri Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. Bunların yanında söz konusu bitkilerden elde edilecek ürünler hasadı yapılmadan direkt tarlada satılması durumunda satış tutarı “620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına” borç kaydedilmekte ve karşılığı “170 Tarla Bitkileri Hesabına” alacak olarak kaydedilmektedir. İlgili canlı varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında ortaya çıkan değer artışları ise “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına” alacak kaydedilirken karşılığında aynı miktar bu hesaba borç kaydedilmektedir, değerlendirme azalışlarında ise azalan tutar “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına (-)” borç kaydedilirken; bu hesaba alacak kaydedilmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu).

1.2.4. Meyve Bahçeciliği Ürünleri

Meyve bahçeciliği ürünleri, meyve ağaçları ve bitkileri tarafından üretilen, genellikle taze tüketim, işlenmiş gıda ürünleri, veya endüstriyel kullanım için yetiştirilen bitkisel ürünlerdir. Meyve bahçeciliği, meyve üretiminde kullanılan bitkilerin bakımını, yetiştirilmesini ve hasadını kapsar. Meyve türleri, iklim, toprak koşulları ve bakım yöntemlerine bağlı olarak geniş bir çeşitlilik gösterir ve bu ürünler, ekonomik değerleri ve besin değerleri açısından önemli bir yere sahiptir (Yavuz ve Gündüz, 2017: 78-92).

Meyve türleri, meyvelerin ve çekirdek yapılarının özelliklerine göre yedi grup altında sınıflandırılmaktadır (Abakay, 2019: 12):

1. Yumuşak çekirdekli meyveler: Bu grupta yer alan meyveler arasında elma, armut, ayva, alıç, muşmula, üvez ve kuşburnu bulunmaktadır.

2. Sert çekirdekli meyveler: Kiraz, vişne, kayısı, şeftali, erik, kıvılcık ve iğde gibi meyveler sert çekirdekli olarak sınıflandırılır.

3. Sert kabuklu meyveler: Badem, ceviz, kestane, fındık ve Antep fıstığı gibi meyveler bu kategoride yer alır.

4. Üzümsü meyveler: Üzüm, çilek, ahududu, böğürtlən ve dut, üzümsü meyve kategorisine girer.

5. Narenciye grubu: Limon, portakal, altıntop (greyfurt), mandalina ve turunç, turunçgiller olarak bilinir.

6. Akdeniz meyveleri: Bu gruba muz, zeytin, hurma, incir, Trabzon hurması ve yenidünya dahildir.

7. İçecek bitkileri: Çay, kakao ve kahve gibi bitkiler keyif bitkileri olarak sınıflandırılır.

1.2.5. Orman Ürünleri Üretimi

Ormanlar, çeşitli bilim dallarının bakış açısına göre farklı şekillerde tanımlanabilir. Ekoloji, ekonomi, politika ve botanik gibi alanlarda ormanlar, işlevleri ve nitelikleri açısından değişik anlamlar kazanır. Örneğin, ekolojik açıdan ormanlar, biyolojik çeşitliliğin korunması ve ekosistem hizmetlerinin sağlanması gibi roller üstlenirken, ekonomik açıdan hammadde kaynağı olarak değerlendirilir. Orman Kanunu'na göre ise ormanlar, doğal yollarla veya insan eliyle yetiştirilen ağaç ya da ağaççık topluluklarının bulunduğu alanları kapsar. Bu tanım, ormanların hem doğal hem de insan eliyle oluşturulan bölümlerini içerir ve yer aldığı alanı da tanıma dahil eder (Türkiye Cumhuriyeti Orman Kanunu).

Ormanlar doğal bir kaynak olup insanlığa birçok fayda sağlar. Temiz hava, gıda, yakıt, barınak, su, istihdam ve dinlenme gibi pek çok faydası bulunan ormanlar, ekonomik, sosyal ve kültürel açıdan insanlara büyük katkı sağlar. Türkiye için de ormanların sağladığı faydalar oldukça önemlidir (fao.org).

Ormanlardan elde edilen ürünler;

- Kâğıt sektörünün hammaddeleri
- Turizm amaç faaliyet alanları,
- İnşaatlarda kullanılan kereste, ağaç ürünleri,
- Selüloz ham maddesi,
- Mobilya hammaddesi

- Odun kömürü vb

Sektörler genelde hammadde ve yardımcı maddelerini ormanlardan elde ederek ekonomiye katkı sağlarlar. Ayrıca, ormanlar sadece hava temizleme, oksijen verme özelliğiyle değil, aynı zamanda heyelan, erozyon, çığ gibi çeşitli doğa olaylarında da korunmada önemli bir rol oynarlar. Bu özellikleriyle ormanlar, ekonomik, çevresel ve sosyal açıdan büyük öneme sahiptirler (Yıldırım ve Emiroğlu, 2022: 155-164).

1.2.6. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretimi ve tüketimi, özellikle gelişmiş ülkelerde önemli bir faaliyet alanıdır çünkü bu sektör, yüksek katma değer ve iş olanakları yaratır. Ülkemiz, üç tarafı denizlerle çevrili olmasına rağmen, sahip olduğu su ürünleri kaynaklarını kullanım ve değerlendirme konusunda istenen noktalara ulaşamamıştır. Bu durum, su ürünleri sektöründe potansiyelin tam anlamıyla değerlendirilemediği anlamına gelir (Yıldız ve Arslan, 2021: 46-57).

Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği 2004 yılında, su ürünleri yetiştiriciliğinde sürdürülebilirliği sağlamak ve sektördeki sorunlara çözüm getirmek amacıyla yürürlüğe girmiştir (Koca vd., 2011: 107,114).

Balıkçılık faaliyetleri Su ürünleri üretiminin temelini oluşturmaktadır (Aslan ve Gül, 2018: 849-858).

Su ürünleri çeşitlerine göre kendi içinde sınıflandırılmaktadır. Su ürünleri, balık ve balıkçılık türlerine göre kendi aralarında aşağıda yer alan gruplara ayrılmaktadır (Sarıözkan, 2016: 15-21).

- Balıklar: Çipura, levrek, alabalık, somon, kalkan, orinos vb.
- Kabuklular: Karides, kerevit, yengeç, ıstakoz vb.
- Çift kabuklu yumuşakçalar: Midye, istiridye vb.
- Kafadan bacaklılar: Kalamar, sübye, ahtapot vb.
- Karından Bacaklılar: Salyangoz vb.
- Diğer su hayvanları: Denizkestanesi, denizyıldızı vb.

Ülkemizde su ürünleri üretimi, özellikle balıkçılık faaliyetleriyle gerçekleştirilmektedir; ancak bu faaliyetler istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Kıyı balıkçılığı, ülkemizde daha yaygın olarak yapılan bir faaliyettir. Açık deniz balıkçılığı,

daha yüksek kar getiren bir alan olmasına rağmen, maliyeti ve gerekli tesis yapılanmasının olmayışı bu faaliyetin gelişimini etkilemektedir (Sarıözkan, 2016: 15-21).

1.3. TARIMSAL FAALİYETLERİN ÜLKE EKONOMİSİNE KATKISI

Tarım sektörü, toplumların temel ihtiyaçlarını karşılamada ve ekonomik kalkınmada kritik bir rol oynar. İnsanların beslenme gereksinimlerini doğrudan sağlamakla kalmaz, aynı zamanda ekonomik büyümeye de önemli katkılar sunar. Gelişmekte olan ülkelerde, tarım sektörü ihracat yoluyla döviz geliri oluşturur ve gıda ithalatını azaltarak döviz tasarrufu sağlar. Ayrıca, bu sektör geniş bir iş gücü istihdam eder. Bu nedenlerle tarım, hem ekonomik hem de sosyal açıdan hayati öneme sahip bir sektördür (Aydemir ve Pıçak, 2008: 130).

Günümüzde ülkeler tarımsal ürün üretimi bakımından kendine yeterli olmak istemektedir. Bunun en önemli gerekçelerinden biri de tarımsal üretim açısından kendi kendine yeterlilik ve gıda güvenliğinin sağlanmasıdır (Acar, 2006: 23).

Bu nedenlerden dolayıdır ki tarım sektörü ülkeler tarafından her zaman savunulan, desteklenen ve önem verilen bir sektör haline gelmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sanayi sektörüne gereken alt yapının oluşturulması, dış ticarete sağladığı katkı gibi nedenlerle çok önemli bir sektör olmuştur (Acar, 2006: 23).

Tarım sektörünü ekonomik gelişmede büyük rol oynayıp bu sektörün önemi gelişme sürecine sağladığı katkılardan kaynaklanmaktadır. Tarımın ekonomik gelişme sürecine sağladığı katkılar beş başlık altında toplanabilir. Bunlar; tarımsal ürün katkısı, pazar katkısı, istihdam katkısı, üretim faktörü katkısı ve döviz katkısıdır (Doğan, 2009: 365-392).

Tarımsal ürün katkısı: Tarımın ekonomik gelişmeye sağladığı en büyük katkısından birisi tarımsal ürün katkısıdır. İnsanlık için her şeyden önce gelen ve yaşamsal faaliyetlerinin devamını sağlayan beslenme zorunluluğu tarım 15 sektörünü önemli bir konuma taşımaktadır (Doğan, 2009: 365-392).

Bu tip sebeplerle ülkeler gerektiği durumda tarıma destek sağlamakla ve kendi kendine yetinebilmeyi hedeflemektedir.

Bir ülkede milli gelirin içinde tarımın payı ne kadar büyükse ve tarım sektörünün nispi gelişme hızı ne kadar yüksekse, o ülkedeki tarım sektörü ekonomik

gelişmeye daha fazla katkı sağlar. Tarım sektörü, bu durumda ülkenin dış ticaret dengesi, istihdam ve gelir dağılımı gibi pek çok ekonomik göstergiyi olumlu etkileyebilir. Ancak, tarımın milli gelir içindeki payı düşük ve sektörün gelişme hızı yavaş ise, tarımın ekonomik katkısı sınırlı kalabilir (Kazgan, 1966: 251).

Bir ülkenin tarım sektöründeki gelişimi, dış tehditlere karşı kendini koruma kapasitesiyle de ilişkilidir. Beklenmedik dış tehditlerde, kendine yetebilen ülkeler diğer ülkelere göre önemli bir avantaj sağlarlar. Bu ülkeler, kendi besinsel ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli tarımsal ürünleri üretebilirler ve dışa bağımlılık düşüktür. Ancak kendine yetemeyen ülkeler, besinsel ihtiyaçlarını karşılayabilmek için tarımsal ürünleri ithal etmek zorunda kalır. Bu durum, ülke ekonomisi üzerinde büyük bir yük oluşturabilir ve dış ticaret dengesini etkileyebilir.

Pazar Katkısı: Tarım sektörü, sanayi ürünleri için en büyük pazar payına sahip olan sektördür. Bu durum, tarımın sanayi sektörünün gelişimine sağladığı önemli katkıyı gösterir ve tarımın pazar katkısı olarak ifade edilir.

Bir ürünün üretilebilmesi için talep en önemli faktördür; talep arttıkça üretimden sağlanan fayda da artar. Tarımsal faaliyetler için tarımsal ürünlerin yanı sıra sanayi ürünlerine de ihtiyaç vardır. Tarım sektöründe çalışan bireyler, yalnızca tarım sektörüne değil, aynı zamanda tarım dışı sektörlerle de talep oluştururlar. Bu nedenle, tarım sektörü hem kendi gelişimine hem de sanayi sektörüne önemli katkılar sağlar.

İstihdam Katkısı: Gelişmekte olan ülkelerde, nüfusun büyük bir kısmı genellikle tarım sektöründe istihdam edilmektedir. Özellikle ekonomik gelişmenin ilk aşamalarında, tarım sektörü ülke nüfusunun önemli bir kısmına istihdam sağlar. Ancak, bir ülkenin ekonomik kalkınma düzeyi arttıkça, tarım sektörünün ülke nüfusuna sağladığı istihdam miktarı genellikle azalır. Bu durum, ekonomik kalkınmanın elde edilme derecesi ile ters orantılıdır (Boz, 2004: 137-158).

Tarım sektöründe çalışan nüfusun toplam istihdam içindeki payının yüksek olması, ekonomik gelişmişlik açısından olumsuz gibi görünse de işsizlik oranının azalması açısından önemlidir (Kıral ve Akder, 2000: 1). Tarım sektöründe istihdamın yüksek olması, köyden kente gerçekleşen ani göçleri engelleyerek, kentlerde oluşabilecek muhtemel problemlerin önüne geçilmesini sağlar.

Üretim Faktörü Katkısı: Tarım sektörü, ekonomide diğer sektörlerle kaynak aktarımı sağlar. Bu kaynak aktarımı, tarımın üretim faktörlerine katkısı olarak da bilinir

ve oldukça önemlidir. Tarım sektörünün kaynak aktarımı, iş gücü, sermaye ve hammadde olmak üzere üç başlık altında sıralanabilir.

Ekonomik gelişmenin başlangıç aşamasındaki ülkelerde, işgücü ve kaynakların büyük bir kısmı tarım sektöründe yoğunlaşır. Bu işgücü ve kaynaklar, tarım sektörünü olumsuz etkilemeden diğer sektörlerle aktarılabilir. Özellikle sanayileşmenin başlangıç döneminde olan ülkelerde, tarım sektörü tasarruf ve yatırımlar için kritik bir kaynak olarak öne çıkar. Sanayileşmenin gerektirdiği sermaye birikimini sağlayan tarım sektörü, ekonomik gelişmenin erken evrelerinde önemli bir rol oynar. Tarım, sermaye birikimini destekleyici ve sanayileşme sürecine zemin hazırlayıcı bir işlev üstlenmiştir (Aydemir ve Pıçak, 2008: 130).

Gelişimin başlangıcında olan ülkelerde tarım sektörünün sağlayacağı işgücü ve sermaye transferi sanayi sektörünün gelişmesi açısından oldukça önemli bir kaynaktır.

Döviz Katkısı: Gelişmekte olan ülkelerde, tarım sektörünün ticaretinin serbest hale getirilmesi önemli bir döviz geliri sağlayarak ülkelerin gelir seviyesini artırabilir. Ticaretin serbestleşmesi, tarımsal ürünlerin daha çok ihraç edilmesini sağlar. Tarımsal ürünlerin ihracatının artması, döviz gelirini artırır ve bu da sanayileşme sürecinde gerekli olan yatırım mallarının ithalatını kolaylaştırabilir.

1.3.1. Nüfus ve işgücüne Katkısı

Tarım sektörü, bir ülkenin nüfusunun önemli bir bölümüne istihdam sağlar. Ayrıca, diğer sektörlerle iş gücü transfer edebilme yeteneğiyle birlikte, nüfusun geniş bir kesimini istihdam etmesi açısından da önemli bir sosyal görev üstlenir.

Tablo 2. Tarım ve Diğer Sektörlerin İstihdam Nüfus Oranı

Yıl	2005		2010		2015		2020		2021	
	Bin kişi	%	Bin kişi	%	Bin kişi	%	Bin kişi	%	Bin kişi	%
Tarım	5.015	25,5	5.084	23,3	5.483	20,6	4.725	17,7	4.948	17,2
Sanayi	4.241	21,6	4.615	21,1	5.332	20	5.496	20,6	6.143	21,3
İnşaat	1.097	5,6	1.434	6,6	1.914	7,2	1.534	5,7	1.777	6,2
Hizmet	9.281	47,3	10.725	49,1	13.891	52,2	14.930	55,9	15.928	55,3
Toplam	19.633	100	21.858	100	26.621	100	26.685	100	28.797	100

Kaynak: TÜİK, 2024.

1.3.2. Üretim ve Verime Olan Katkısı

Tarım, bir ülkenin temel kaynaklarından biridir ve insanlık tarihi boyunca varlığını sürdürmüştür. Gelir kaynağı sağlaması ve gıda ihtiyaçlarını karşılaması açısından, ekonomik gelişme sürecinde öncelikli olarak desteklenmesi gereken sektördür. Bir ülke, sağladığı hammaddeleri işleyip uygun maliyetlerle üretime dönüştürerek sanayisini geliştirebilir ve bu ürünleri pazara sunabilir.

Ekonomik kalkınma sürecinde tarımın ikinci planda değerlendirilmesi, kalkınma sürecini olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle, tarımın, toprağın ve gerekliliklerinin dikkatlice incelenmesi ve oluşturulan politikaların özenle seçilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım, tarım sektörünün sürdürülebilir gelişimini ve ülkenin genel ekonomik kalkınmasını destekler.

Tarımla uğraşan insanların asıl amacı, tarımsal üretim yaparak yaşamlarını sürdürebilecek gelir elde etmektir. Devlet açısından ise toplumun gıda ve dokuma maddesi gibi ihtiyaçlarını karşılamak ve tarımsal ihracat yapmaktır. Bir ülkedeki tarım ürünleri üretimi, toplumsal ihtiyaçların ne ölçüde karşılanabileceğini belirler. Bu durum ülkenin tarımsal potansiyeli ve üretim kaynaklarına bağlıdır (İnan, 2006: 30).

1.3.3. Toplum Beslenmesine Katkısı

Artan nüfusun gıda talebini karşılamak ve bunu yaparken kaliteli ürünler sunabilmek zor bir görevdir. Gelişmiş veya azgelişmiş ülkelerde olsun, tarımsal faaliyetlerin temel amacı, ülke içindeki gıda talebini karşılamaktır. Bu süreçte uygun girdi miktarlarıyla verimli ürünler elde etmek ve bu ürünlerin dağıtımında bölüşüm sorunlarını ve sağlık güvenliğini sağlamak önemlidir. Kalkınma sürecinde bu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir (Demir, 2007: 45-47).

Artan gıda talebini karşılayacak düzeyde üretim imkânına sahip ülkelerde, tarım sektörü aynı zamanda sanayi için hammadde sağlamada da önemli bir rol oynar. Sanayileşmenin temelini ucuz hammadde ve yiyecek talebi oluşturur. Bu nedenle, kalkınma sürecinin başarılı olabilmesi için tarımda ucuz yiyecek ürünlerinin bulunması gereklidir (Demir, 2007: 45-47).

1.3.4. Sanayi Sektörüne Katkısı

Tarım sektörüne yönelik olumsuz algıları ortadan kaldırmak için öncelikle bu sektörün ekonomik kalkınmaya yaptığı katkıların anlaşılması gerekmektedir. Tarımın

ekonomik kalkınmaya olan katkıları şu şekildedir (Güneş ve Yıldırım, 2012: 304-316);

- Ürün ve piyasa katkısı: Tarım sektörü, gıda ve hammadde üretimiyle piyasalara ürün sağlar ve bu ürünlerin satışı ile ekonomik faaliyetler desteklenir.
- Artan gıda taleplerine karşılık verme: Artan nüfusun gıda ihtiyaçlarını karşılayarak temel bir ihtiyacı karşılar.
- Nüfus ve işgücü katkısı: Tarım, geniş bir istihdam alanı sağlayarak işsizliğin azalmasına ve kırsal kalkınmaya katkıda bulunur.
- Tarım ürünleri ihracatı ile döviz geliri elde edilmesi: Tarımsal ürünlerin ihracatı ile ülkeye döviz kazandırarak dış ticaret dengesine katkı sağlar.
- Sanayi sektörüne katkı: Tarım sektörü, sanayi için hammadde temin eder ve sanayi sektörünün gelişimini destekler.
- Milli gelire katkısı: Tarım sektörü, ürettiği değer ile milli gelire doğrudan katkı sağlar.
- Sermaye birikimi ve iç pazarın genişlemesi ile dış ticarete katkısı: Tarım sektöründe elde edilen kazançlar, sermaye birikimine ve iç pazarın genişlemesine katkıda bulunur ve bu sayede dış ticareti destekler.

Tarım sektörü, üretim faaliyetlerinde kullandığı makine ve aletler ile birçok girdiyi sanayi sektöründen tedarik etmektedir. Bu sayede tarım, sanayi sektörüne hammadde sağlamak ve aynı zamanda sanayi ürünleri için önemli bir pazar oluşturmaktadır. Bu ilişki, tarımın sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamakla kalmayıp, aynı zamanda ekonomik kalkınmanın bir itici gücü olarak da işlev görmesini sağlar (Aydemir ve Pıçak, 2008: 130).

Tarımda kullanılan traktör, biçerdöver, hasat makinesi gibi alet ve makineler ile kimyasal gübreler ve tarımsal mücadele ilaçları gibi girdilerin çoğu sanayi sektöründe üretilmektedir. Bu girdiler, tarım sektörünün verimliliğini artırmak için kullanılmakta ve bu süreçte sanayi sektörü ile güçlü bir ilişki içinde bulunmaktadır. Tarım, sanayi sektörüne hammadde sağlamanın yanı sıra, sanayi ürünleri için de önemli bir pazar oluşturmaktadır (Doğan, 2011: 61-69).

1.3.5. Milli Gelire Katkısı

Gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörü, ülke ekonomisine önemli katkılardan birini ihracat yoluyla gerçekleştiren döviz katkısıyla sağlar. Bu ülkeler, tarımsal ürünlerini uluslararası pazarlarda satarak döviz geliri elde ederler ve bu gelirlerle ekonomilerini desteklerler. (Kazgan, 1966: 258). Bu ülkeler, kendi ihtiyaçları için gerekli olan gıda maddelerini karşıladıktan sonra, ihtiyaç fazlası olan tarımsal ürünleri ihraç ederek döviz geliri sağlarlar. Bu süreç, ülkelerin tarımsal ürünlerini uluslararası pazarlarda satarak ekonomik kazanç elde etmelerini ve dış ticaret dengelerini güçlendirmelerini sağlar (Boz, 2004: 137-158).

Gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörü, ülke ekonomisine büyük bir döviz geliri sağlayarak katkıda bulunur. Bu döviz geliri, ülkenin sanayileşme sürecine de katkı sağlar. Tarım sektörü, elde ettiği döviz gelirleriyle sanayi üretimini desteklemek için gerekli olan yatırım malları ve girdilerini satın alır. Bu sayede tarım sektörü, sadece kendi büyümesini ve verimliliğini artırmakla kalmaz, aynı zamanda ülkenin genel ekonomik kalkınmasına da önemli bir destek sağlar (Doğan, 2009: 365-392).

1.3.6. Dış Ticarete Katkısı

Türkiye, tarım ve tarıma dayalı sanayi ürünlerinin ihracatıyla ekonomik üretimini artırarak büyümesine katkı sağlamaktadır. Ülke, fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, zeytinyağı, pamuk, bakliyat, yaş sebze ve meyve gibi ürünlerde AB ülkeleri ve ABD başta olmak üzere birçok ülkeye ihracat yaparak dünya genelinde önemli bir konumda bulunmaktadır. Türkiye'nin bu ürünlerdeki ihracatı, ekonomik büyümeye ve ülke ekonomisinin genel üretim kapasitesinin artmasına katkıda bulunmaktadır (Demirkol, 2008: 113-124).

Türkiye, başta Avrupa Birliği ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok ülkeye fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, Antep fıstığı, kuru kayısı, tütün, zeytinyağı, pamuk, baklagil, yaş meyve-sebze gibi tarım ürünleri ihraç ederek dünya genelinde önemli bir konuma sahiptir. Diğer yandan, Türkiye'nin ithal ettiği tarımsal ürünler arasında buğday, mısır, pirinç, yağlı tohumlar, pamuk, canlı hayvan ve et gibi ürünler yer almaktadır (Armağan, 2008: 49).

1.4. BESİ HAYVANCILIĞI

Büyükbaş hayvanlar, sığırlar ve diğer büyükbaş hayvanları kapsar. Sığırlar arasında deve, manda, inek, öküz, boğa bulunurken, diğer büyükbaş hayvanlar arasında da at, kısrak, midilli gibi hayvanlar yer alır (Top ve Usul, 2009: 65-76).

Büyükbaş canlı varlıklar genelde aşağıda belirtildiği gibi dört gruba ayrılmaktadır (Özulucan, 2008: 157-182).

- Damızlık Büyükbaş Canlı Varlıklar
- Ürün veren (süt veya yün) büyükbaş canlı varlıklar,
- Besideki büyükbaş canlı varlıklar,
- Yetişmekte büyükbaş canlı varlıklar.

Ülkemizde hayvancılık sektörü, bitkisel üretim gibi geniş bir çeşitliliğe sahiptir. Tarım işletmelerinde hayvancılık genellikle bitkisel üretimle birlikte yürütülmektedir (Antepli, 2014: 20).

Aşağıdaki tabloda büyükbaş hayvan varlığına ait sayısal veriler vermektedir.

Tablo 3. Türkiye’de Yıllar İtibariyle Büyükbaş Hayvan Sayıları

Yıl	Sığır	Manda	Büyükbaş toplam
2013	14.415.257	117.591	14.532.848
2014	14.223.109	122.114	14.345.223
2015	13.994.071	133.766	14.127.837
2016	14.080.155	142.073	14.222.228
2017	15.943.586	161.439	16.105.025
2018	17.042.506	178.397	17.220.903
2019	17.688.139	184.192	17.872.331
2020	17.965.482	192.489	18.157.971

Kaynak: TÜİK, 2024.

Yukarıdaki Tablo 3’te görüldüğü gibi, 2014 yılında bir önceki yıla göre sığır sayılarında düşüş görülmektedir. 2015 yılına bakıldığında yine bir önceki yıla göre sığır sayılarında düşüş görülürken, manda sayısında artış görülmektedir. 2015 yılı sonrası her yıl sığır sayılarında artış meydana gelmiştir. Tablo 3’teki toplam sütununda görüldüğü üzere, 2013-2015 dönemi arasında hayvan sayılarında azalış gerçekleşirken 2016-2020 dönemi arasında hem sığır sayısında hem de manda sayısında artış gerçekleşmiştir.

Besicilik; kasaplık hayvanlarda et ve yağ miktarını artırarak et kalitesini yükseltmeyi ve çeşitli hayvan yemleri ile endüstriyel kalıntıların daha verimli bir şekilde değerlendirilmesini sağlayarak ekonomiye büyük ölçüde katkıda bulunan bir işletme koludur. Ayrıca yeni istihdam oluşturarak ekonomiye katkıda bulunur.

Tüm işletmelerde olduğu gibi, hayvancılığın bir alt dalı olan sığır besiciliğinde de temel hedef kâr elde etmektir. Ancak kârlı ve verimli bir sığır besiciliği için işletmedeki maliyetler ve bu maliyetleri oluşturan masraf unsurlarının iyi anlaşılması ve kontrol edilmesi gerekir. Ayrıca, besi işletmelerinde, hayvanların canlı ağırlık artışı, yem tüketimi, yemden yararlanma kabiliyeti gibi faktörler ve bunlar arasındaki ilişkiler kârlılığı doğrudan etkileyen unsurlardır.

Türkiye'de besi hayvancılığı, geleneksel yöntemlerle birlikte modern tekniklerin de kullanıldığı bir sektördür. Ülkenin farklı bölgelerinde farklı besi yöntemleri ve yem çeşitleri kullanılmaktadır (Ertuğrul ve Yalçın, 2014: 40-49).

1.4.1. Besi Hayvancılığın Önemi

Makro düzeyde ise hayvansal üretim faaliyeti, ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır. İnsan vücudunun günlük protein ihtiyacının önemli bir kısmının hayvansal kaynaklı ürünlerden karşılanması gerektiğini vurgulamaktadır. Dengeli beslenme için bir insanın günlük ortalama 30-35 gram hayvansal protein tüketmesi önerilirken, Türkiye'de bu miktarın yaklaşık 22 gram olduğu belirtilmektedir. Hayvansal protein alımının sağlıklı bir yaşam için kritik olduğu ifade edilmektedir (Koyuncu ve Nageye, 2020: 157-167).

Hayvancılık ve besicilik, ülke ekonomisinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu sektörler, istihdam olanakları yaratarak topluma sağlıklı, uygun fiyatlı, yeterli ve kaliteli beslenme imkanı sağlamaktadır (Aral vd., 2020:182-192).

Besicilik, hayvancılık sektörüne değer kattığı gibi tarım sektörüne de fayda sağlamaktadır. Besicilik, üretimin ve istihdamın artmasına katkıda bulunur. Tarımsal faaliyetler, besiciliğin ayrılmaz bir parçasıdır ve kaliteli, uygun fiyatlı yemlerin kullanılması tarımdan elde edilen ürünlerle sağlanır. Bu sinerji, hem hayvancılık hem de tarım sektörünün verimliliğini artırır (Aral vd., 2020: 182-192).

Ülkemizde hayvancılık üretimi genellikle küçük işletmeler tarafından yapılmaktadır. Bu işletmeler, kendi olanakları doğrultusunda araç gereç kullanmakta ve hayvanların beslenme biçimini kendileri belirlemektedir. Bu durum, hayvancılıkla

uğraşan işletmelerin maliyetlerinin yüksek olmasına neden olmaktadır. Ayrıca, bilinçsiz hayvan yetiştiriciliği, ürün kalitesini düşürmekte ve bu işletmelerin hem verim hem de kar elde etmesini engellemektedir (Çiftçi, 2018: 34-35).

1.4.2. Besi Hayvancılık işletmelerine Devlet Destekleri

Türkiye'de besi hayvancılığına yönelik devlet destekleri oldukça çeşitlidir ve çeşitli alanlarda sağlanmaktadır. İşte bazı ana destek türleri (yatirimadestek.gov.tr):

1. Kredi Destekleri: Ziraat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatifleri, sütçü ve kombine sığır yetiştiriciliği ile büyükbaş ve küçükbaş hayvancılık için çeşitli yatırım ve işletme kredileri sunmaktadır. Örneğin, sütçü ve kombine sığır yetiştiriciliğinde faiz indirimli kredi miktarı 60 milyon TL'ye çıkarılmış ve belirli kriterleri yerine getirenler sıfır faizli kredi kullanabilmektedir. Büyükbaş hayvan besiciliğinde ise yatırım ve işletme kredi miktarı 40 milyon TL olup, %50 faiz indirimi uygulanmaktadır.

2. Yem ve İlaç Destekleri: Devlet, yem ve ilaç maliyetlerini düşürmek amacıyla çeşitli destekler sunmaktadır. Bu destekler, hayvancılık işletmelerinin girdi maliyetlerini azaltarak daha rekabetçi olmalarına yardımcı olmaktadır.

3. Sigorta Destekleri: Hayvancılık sektöründe doğal afetler, hayvan hastalıkları gibi risklere karşı devlet sigorta destekleri sağlamaktadır. Bu sayede işletmeler, olası risklere karşı korunabilmektedir.

4. Eğitim ve Danışmanlık Destekleri: Devlet, hayvancılık işletmelerinin verimliliğini artırmak için danışmanlık ve eğitim destekleri sunmaktadır. Bu destekler sayesinde işletmeler, modern teknikler ve en son teknolojiler hakkında bilgi edinerek daha verimli hale gelebilirler.

5. Doğrudan Destek Ödemeleri: Buzağı, malak, anaç koyun ve keçi gibi hayvanlar için doğrudan destek ödemeleri yapılmaktadır. Örneğin, buzağı desteklemesi için başvurular belirli tarihlerde yapılmakta ve buzağı başına 1.700 TL'ye kadar destek alınabilmektedir. Aynı şekilde anaç koyun keçi desteği ve diğer hayvancılık destekleri de mevcuttur.

Bu destekler, hayvancılık sektörünün gelişmesine, üretimin ve verimliliğin artmasına katkıda bulunmakta ve ülke ekonomisine olumlu etki yapmaktadır. Devletin sunduğu bu destekler sayesinde hayvancılık işletmeleri daha sürdürülebilir ve karlı hale gelebilmektedir (yatirimadestek.gov.tr).

Tarım ve orman bakanlığı tarafından hayvancılığının geliştirilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması, hayvancılık politikalarının yürütülmesinde etkinliğin artırılması, yerli hayvan genetik kaynaklarının yerinde korunması ve geliştirilmesi, kayıtların güncel tutulması, hayvan hastalıklarıyla mücadele ve sağlıklı hayvansal üretim için yetiştiricileri desteklenmektedir.

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

- Hayvancılık faaliyetlerinde ırk ıslahı,
- Kaba yem üretiminin artırılması,
- Verimliliğin arttırılması,
- İşletmelerin ihtisaslaşması,
- İşletmelerde hijyen şartlarının sağlanması,
- Hayvan sağlığı ve refahı,
- Hayvan kimlik sisteminin teşviki,
- Hayvansal ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi, amacı ile hayvancılık destekleme programları yürütülmektedir. Hayvancılık desteklemelerinde, bölge ve iller bazında farklı destekler uygulama ve belirlemeye, Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu'nun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir (5488 Sayılı Tarım Kanunu).

Ülkemizde devlet tarafından doğrudan verilen hayvan desteklerinin 2023 yılı için rakamsal bazda gösteren tablo alttaki gibidir;

Tablo 4. Türkiye'de Devlet Tarafından Verilen Büyükbaş Hayvan Destekleri (2023 Yılı)

1	Besi erkek sığırların kesimhanelerde kesimi(200 başa kadar)	500 TL/baş
2	Çoban istihdamı desteği(100 anaç küçükbaş üzerine)	30.000 TL/işletme
3	4 ay ve üzeri buzağı	750 TL/baş
4	Üreme parametrelerine uygun olarak doğan buzağılara ilave	300 TL/baş
5	Suni tohumlama desteği ilavesi	450 TL/baş
6	Döl kontrolünden geçmiş boğaların buzağılara ilave	200 TL/baş
7	Anaç manda veya malak	1.000 TL/baş
8	Anaç manda veya malak soy kütüğü desteği ilavesi	600 TL/baş
9	4 ay ve üzeri suni tohumlamadan doğan ilave malak desteği	1.000 TL/baş

Tablo 4 (Devam). Türkiye'de Devlet Tarafından Verilen Büyükbaş Hayvan Destekleri (2023 Yılı)

10	Hastalıklardan ari işletmelerde sığır desteği (500 başa kadar)	1.200 TL/baş
11	Hastalıklardan ari işletmelerde sığır desteği (501 baş ve üzeri)	600 TL/baş
12	Damızlık anaç koyun-keçi(anaç tiftik keçisine ilave 40 TL) (göçer yetiştiricilere ilave 4 TL)	100 TL/baş
13	Damızlık koyun-keçi sürü büyütme desteği ilavesi	200 TL/baş
14	Tiftik (tiftiğin kalitesine göre)(sözleşmeli üretimde ilave 10 TL)	50-140 TL/kg
15	Damızlık koç-teke ıslah alım desteği	2.000 TL/baş

Kaynak: tarimorman.gov.tr, 2024.

Türkiye'de tarım ve hayvancılığı destekleyen projeler arasında özellikle TKDK (Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu) projeleri öne çıkmaktadır. TKDK, IPARD programları (Katılım Öncesi Kırsal Kalkınma Aracı) aracılığıyla çeşitli destekler sunmaktadır. IPARD III Programı kapsamında, kırmızı ve beyaz et kesimhaneleri, et işleme ve parçalama tesisleri, süt işleme ve toplama tesisleri gibi birçok projeye hibe desteği verilmektedir. Bu projeler, kırsal alanlarda ekonomik değer yaratmakta ve istihdam olanakları sağlamaktadır (TKDK).

Bunun yanında, Tarım ve Orman Bakanlığı'nın Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı (KKYDP) gibi diğer projeler de tarımsal ve hayvansal üretim tesislerine %50 oranında hibe desteği sağlamaktadır. Bu destekler, yatırım ve işletme kredileri, yem ve ilaç maliyetlerinin düşürülmesi, sigorta destekleri ve eğitim-danışmanlık hizmetlerini içermektedir (Tarım ve Orman Bakanlığı).

Bu desteklerle de besicilik ve hayvancılık alanında tesislerin yapımı, kısmen yapılmış yatırımların tamamlanması, faal olan mevcut tesislerin kapasite artırımı ile teknoloji yenileme ve/veya modernizasyonu yatırım konuları desteklenmesi amaçlanmaktadır.

Ayrıca, besicilik erkek sığır (manda dahil) desteklemesi ile üreticiye nakdi ödeme gerçekleştirilmesi.

Aşı küpe uygulama desteği ile hayvansal hastalıkların büyük kayıplar verebileceği gibi halk sağlığını da etkilemektedir. Buna önlem için bazı aşılar ücretsiz bazılarına da destek verilmektedir.

Hayvan hastalığı tazminatı, halk sağlığını korumak amacıyla hastalıklar nedeniyle imha edilen hayvanların bedelinin, hayvan sahiplerine tazminat desteği olarak

ödenmesini kapsar. Bu tazminat desteği, sığır tüberkülozu, sığır brusellozu, sığır vebası, sığırların nodüler ekzantemisi, kuduz ve şap gibi hastalıklar nedeniyle imha edilen hayvanlar için geçerlidir. Tazminat ödemesi, yerel kıymet takdir komisyonu tarafından belirlenen tutarlar üzerinden yapılır (Tarım ve Orman Bakanlığı).

1.4.3. Besi Hayvanı (Sığırdan) Elde Edilen Ürünler

Canlı kesimlik besi hayvanlarından elde edilen ürünler arasında et, sakatat, deri ve yan ürünler yer alır. Ancak tarih boyunca insanlar, besi hayvanlarının yalnızca et ve derisini değil, aynı zamanda tırnaklarını, boynuzlarını, kanını, kemiklerini ve hatta dışkısını bile çeşitli amaçlar için kullanmışlardır.

Besi hayvanlarından elde edilen ürünler, hem ana ürünler hem de yan ürünler olarak çeşitlilik gösterir. İşte besi hayvanlarından elde edilen bazı ana ürünler ve yan ürünler:

Ana ürünler;

Et: Besi hayvanlarından elde edilen et, gıda sektöründe temel bir üründür. Et, farklı kesim ve işleme teknikleriyle biftek, kıyma, sosis gibi çeşitli ürünler haline getirilir.

Kullanım Alanları: Taze tüketim, konserve, işlenmiş et ürünleri (salam, sucuk), restoran ve gıda hizmetleri sektörü.

Sakatat: Hayvanların iç organları olan karaciğer, böbrek, kalp, akciğer, işkembe gibi parçalar sakatat olarak adlandırılır. Bu parçalar, yüksek besin değeri içerir.

Kullanım Alanları: Gıda olarak tüketim (özellikle belirli kültürlerde), hayvan yemi üretimi, pet gıdaları, bazı tıbbi ürünler.

Deri: Hayvan derisi, çeşitli işlemlerden geçirilerek kullanılabilir. Ham deri, tabaklama işlemiyle dayanıklı hale getirilir.

Kullanım Alanları: Giyim (ceket, ayakkabı, çanta), mobilya (koltuk döşemeleri), otomotiv sektörü (araba koltukları), el sanatları ve dekoratif ürünler.

Yan Ürünler;

Tırnak ve Boynuz: Hayvanların tırnak ve boynuzları, keratin açısından zengindir ve işlendikten sonra çeşitli endüstriyel ve sanatsal ürünlerde kullanılır.

Kullanım Alanları: Düğme, tarak, süs eşyası, el aletleri, yapıştırıcılar.

Kan: Hayvan kanı, zengin bir protein kaynağıdır ve çeşitli endüstriyel işlemlerle kullanıma hazır hale getirilir.

Kullanım Alanları: Kan unu (hayvan yemi olarak), gıda katkı maddesi, biyoteknoloji ve ilaç endüstrisi.

Kemik: Hayvan kemikleri, yüksek kalsiyum ve fosfor içeriğiyle birçok alanda kullanılır. Kemiklerin öğütülmesiyle kemik unu elde edilir.

Kullanım Alanları: Hayvan yemi, organik gübre, jelatin üretimi, tıbbi araştırmalar.

Dışkı: Hayvan dışkısı, organik madde bakımından zengin olup doğal gübre ve enerji kaynağı olarak değerlendirilir.

Kullanım Alanları: Organik gübre (tarımda toprak verimliliğini artırmak için), biyogaz üretimi (yenilenebilir enerji kaynağı).

Yağ: Hayvanlardan elde edilen yağlar, gıda ve endüstriyel üretimde önemli bir rol oynar. Hayvan yağı, çeşitli işlemlerle farklı ürünlere dönüştürülür.

Kullanım Alanları: Gıda (margarin, pişirme yağı), sabun, kozmetik ürünler, biyodizel üretimi.

Yün ve Kıl: Özellikle koyun ve keçi gibi hayvanlardan elde edilen yün ve kıl, tekstil sanayisinde hammadde olarak kullanılır.

Kullanım Alanları: Giysiler (kazak, ceket), ev tekstili (halı, battaniye), endüstriyel filtreler.

Bu ürünler, hayvancılık sektörünün sadece gıda üretimiyle sınırlı kalmadığını ve birçok endüstriyel alana katkıda bulunduğunu gösterir (Sinmez, 2018: 138-152).

1.5. YEM ÜRETİMİ

Hayvanların beslenmesi, verimliliği doğrudan etkileyen önemli bir faktördür. Besi hayvancılığında çeşitli yem türleri kullanılmaktadır; kaba yemler, konsantre yemler ve yem katkı maddeleri bu kapsamda değerlendirilir (Kutlu ve Gürbüz, 2013: 123-130).

Yem bitkileri, hayvansal üretimde önemli bir girdi olan yem ihtiyacını karşılayanın yanı sıra, toprakların fiziksel ve kimyasal özelliklerini iyileştirir ve sonrasında yetiştirilen kültür bitkilerinin verim ve kalitesine olumlu katkılar sağlar. Ülkemizin çeşitli iklim ve toprak koşullarına uygun olarak, yem bitkileri hem kıyı

bölgelerinde hem de Orta ve Geçit bölgelerinde ana ürün veya ikinci ürün olarak yetiştirilebilir. Özellikle baklagil yem bitkileri, organik tarımda yeşil gübreleme yöntemiyle ana bitkinin ihtiyaç duyduğu azotun büyük bir kısmını veya tamamını karşılayabilme potansiyeline sahiptir.

Tarımsal ürünlerin stratejik önemi büyük olsa da tarımsal gelirlerin düşük olması, bu sektörün desteklenmesini zorunlu hale getirmektedir. Özellikle hayvansal üretime yönelik desteklemeler, üretimi yönlendirmek, üretimde sürekliliği sağlamak, kaliteyi iyileştirmek, verimliliği artırmak ve alternatif üretim yöntemleriyle yeni ürün çeşitliliğini teşvik etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Yavuz vd., 2020: 345-352).

Hayvancılıkta istenilen gelişmenin sağlanması, verimliliğin ve kârlılığın artırılması büyük ölçüde kaliteli kaba yem üretimine bağlıdır. Bu doğrultuda, yem bitkileri üretimini teşvik etmek amacıyla Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından alınan "Hayvancılığın Desteklenmesi Hakkında Karar" kapsamında, 2000 yılından itibaren yem bitkisi üretimi desteklenmeye başlanmıştır (Tarım ve Orman Bakanlığı , 2021: 32107).

1.5.1. Yem Üreticiliğinin Önemi

Hayvancılıkta üretim maliyetlerinin düşürülmesinde yem bitkisi üretimi önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, yem bitkisi üretiminin artırılmasıyla birlikte, üreticilerin hayvansal ürün gelirlerinde de bir artış yaşanması beklenmektedir. Hayvansal üretimde maliyetlerin yaklaşık %70'ini yem giderleri oluşturduğundan, bu alandaki verimlilik ve maliyet düşüşleri, genel üretim maliyetlerini önemli ölçüde etkileyecektir.

Türkiye tarımında önemli bir yere sahip olan hayvancılık sektörünün ihtiyaç duyduğu yem bitkilerine yeterince yer vermeyen tarım işletmelerinin, ekonomik anlamda verimli hayvansal üretim yapmaları mümkün değildir. Yem bitkileri, hayvancılığın temel girdilerinden biri olduğundan, bu alanda yeterli üretim sağlanmadan hayvansal üretimde sürdürülebilirlik ve kârlılık elde edilemez (Tufan vd., 2023: 325-330).

Türkiye genelinde çayır ve meraların mevcut durumu, hayvancılığı ve dolayısıyla gelişmekte olan ekonomiyi olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzlukları gidermek için tarım arazilerinde yem bitkileri ekim alanlarının mutlaka artırılması gerekmektedir. Yem bitkisi desteği, yalnızca üretim alanlarını genişletmekle kalmayıp,

işletmedeki hayvan sayısını ve işletme gelirlerini de artırmaktadır. Yem bitkisi desteği sayesinde, yem bitkisi üretim alanlarında da önemli bir artış gözlemlenmektedir.

1.5.2. Yem Üretim Firmalarına Devlet Destekleri

Türkiye'de 2000'li yıllarda başlayan yem bitkileri desteği, yem bitkileri ekim alanlarının sürekli artmasını sağlamıştır. Yem bitkisi destekleri, yem bitkisi üretimini artırmak, hayvancılıkta kaliteyi yükseltmek ve yem bitkisi üretiminde sürdürülebilirliği sağlamak amacıyla verilmektedir. Üreticilere yapılacak destekleme ödemeleri her yıl "Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ" kapsamında yayımlanmaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından sağlanan yem bitkisi desteklerinin yem bitkisi üretimine etkisinin olup olmadığı bu çalışmada incelenmiştir. Çalışmada öncelikle üreticilerin destek öncesi ve sonrası yem bitkisi üretim durumu belirlenmiştir (Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ No: 2023/46 -resmigazete.gov.tr, 2024).

Yem üretim firmalarına devlet destekleri genellikle tarım sektörü için önemli bir konudur. Kısaca yem desteklerini ana başlıklar altına alırsak şu şekilde açıklanır (yatirimdestek.org.tr, 2023);

Tarımsal Destekler: Tarım ve hayvancılıkla ilgili genel destekler, yem üretimi firmalarını da kapsar. Bu destekler, tarımsal üretimin artırılması, modernizasyonu ve sürdürülebilirliğinin desteklenmesi amacıyla çeşitli hibe ve teşvikler şeklindedir.

Kredi ve Finansman Desteği: Yem üretimi yapan firmalar, genellikle düşük faizli kredi veya finansman desteği alabilirler. Bu destekler, yeni ekipman alımı, teknoloji yatırımları veya işletme genişlemeleri için sağlanır.

Araştırma ve Geliştirme Desteği: Yem üretiminde yenilikçi yöntemler ve ürünlerin geliştirilmesi için araştırma ve geliştirme desteği sunulur.

İhracat Teşvikleri: Yem üreticileri için ihracat yapmaları durumunda vergi indirimi veya teşvikler sunulur.

Eğitim ve Danışmanlık Hizmetleri: İşletmelerin verimliliklerini artırmak için eğitim ve danışmanlık hizmetleri sağlanır.

Çevresel Destekler: Çevre dostu üretim yöntemlerine geçiş için teşvikler veya hibe programları olur (Eker, 2005: 18).

1.5.3. Yem Üretimde Çeşitlilikler

Ülkemizde hayvansal üretimi artırmak, öncelikle ihtiyaç duyulan kaliteli kaba yem teminine bağlıdır. Mevcut hayvan ırklarımızda önemli iyileştirmeler yapılmış olsa da, istenilen seviyeye tam olarak ulaşılmış değildir. Ancak, ülkemiz hayvancılığının en büyük sorunlarından biri, yeterli miktarda kaliteli kaba yem girdisinin uygun maliyetlerle sağlanamamasıdır (Kuvat ve Abatay, 2020: 717-740).

Hayvanların sağlıklı bir şekilde yaşamlarını sürdürebilmeleri ve beklenen verimi tam olarak verebilmeleri için ihtiyaç duydukları besin maddelerini farklı yem kaynaklarından almalarını sağlamak, yemlemenin temel ilkesini oluşturur. Bir hayvancılık işletmesinde ekonomik yem sağlamak için öncelikli olarak başvurulması gereken kaynak, yem bitkisi üretimidir. Bu bilince sahip olan işletmeler, yem bitkilerine gerekli önemi göstererek, tarla alanlarında yeterli alan ayırmaktadırlar (Avcıoğlu vd., 2000: 567-585)

Yeterli miktarda kaba yem tüketmeyen hayvanların verim düzeyleri düşük kalır. Hayvansal üretimi etkileyen birçok faktör bulunmakta olup, ıslah, pazarlama, araştırma, bakım, yönetim ve besleme gibi etmenler bunlar arasında yer alır. Ancak, bu faktörler arasında en kritik olanı yem üretimidir. Diğer koşullar ne kadar iyi olursa olsun, yetersiz beslenme hayvansal üretimin istenen düzeye ulaşmasını engeller.

Yem bitkileri arasında en yaygın olarak yetiştirilenler yonca, silajlık mısır, fiğ, korunga, arpa ve yulaftır. Türkiye genelinde, en büyük ekim alanına sahip yem bitkisi fiğ olup, onu ikinci sırada yonca izlemektedir. Kaba yem üretimi açısından ise üçüncü sırada korunga önemli bir yer tutmaktadır (Özpınar vd., 2017: 51-55).

Türkiye'de en çok ekimi yapılan kaba yem bitkileri (Avcıoğlu vd., 2000: 567-585):

Caramba

- Mısır
- Triticale
- Ayçiçeği
- Polybra (Yem Şalgamı)
- Yonca
- Sorgum
- Fiğ
- Korunga
- Hayvan pancarı
- Diğer Yem Bitkileri

İKİNCİ BÖLÜM

BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILAT, BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR VE BOBİ FRS 7 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARTLARININ BESİ HAVANCILIĞI İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. BOBİ FRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 29 Temmuz 2017'de yayınlanmış ve 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girmiştir. Bu standart, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulayan işletmelerin, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamalarını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

BOBİ FRS 2017 Sürümü, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulayıcılardan gelen geri dönüşler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun çalışmaları, Elektronik Finansal Raporlama sistemine yüklenilen finansal tabloların incelenmesi ve farklı çevrelerden gelen görüşler doğrultusunda bazı değişikliklere uğramıştır.

Bu kapsamda yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan taslak 9/12/2020 tarihinde ilgili kurum ve kuruluşlar ile kamuoyunun görüşlerine açılmıştır. Gelen görüşler çerçevesinde oluşan metne son düzenlemeler yapılarak BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı 30/03/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BOBİ FRS 2021 Sürümünde yapılan değişikliklerin kolay takip edilebilmesi ve paragraf numaralarının korunması için; yeni eklenen paragraflar (bölüm sonuna eklenenler dışında) kendinden önceki paragraf numarasına harf eklenerek numaralandırılmış, silinen paragrafların numarası ise değiştirilmemiştir. Alt paragraflarda yapılan değişikliklerde de aynı yolla yapılmıştır.

BOBİ FRS 2021 Sürümü çalışmaları kapsamında büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı ölçütlerine ilişkin eşik değerler aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir:

Tablo 5. BOBİ FRS İçin Gerekli Ölçütler

	Değerler
Aktif Toplamı	200 000.000 TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	400 000.000 TL ve üstü

Kaynak: KGK, 2023.

Ortalama çalışan sayısına ilişkin eşik değer ise 250 ve üstü olarak dikkate alınmaya devam edilecektir.

Kurumun Elektronik Finansal Raporlama sisteminden elde edilen verilere göre, TFRS'yi zorunlu olarak uygulayanlar hariç, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin önceki eşik değerlere göre yaklaşık %67'sinin büyük işletme tanımına uyduğu belirlenmiştir. Ancak, Kurul Kararına göre bu eşik değerlerin güncellenmesiyle, bu oranın yaklaşık %34'e düşmesi beklenmektedir. Bu güncelleme sonucunda, BOBİ FRS kapsamında büyük işletmelere getirilen ertelenmiş vergi tutarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları gibi ek yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu olacaktır.

Büyük işletmelerin belirlenmesinde kullanılacak yeni eşik değerler ile BOBİ FRS 2021 Sürümünü içeren Kurul Kararı, 1 Ocak 2021 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerli olacaktır. Bununla birlikte, işletmelere BOBİ FRS 2021 Sürümünü bu tarihten önce başlayan hesap dönemlerinde isteğe bağlı olarak erken uygulama imkanı tanınmıştır. Erken uygulamayı seçmeyen işletmeler, 1 Ocak 2021'den önce başlayan hesap dönemleri için BOBİ FRS 2017 Sürümünü kullanmaya devam edecektir (kgk.gov.tr, 2024).

2. BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILAT STANDARDININ BESİ HAYVANCILIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

BOBİ FRS'de hasılatın tanımı, ortaya çıkması, kayda alınması, ölçümü ile ne şekilde uygulanacağı ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Standartta yer alan üç ölçekten en az ikisini sağlayan işletmeler için muhasebe uygulamaları ve diğer zorunluluklar için BOBİ FRS'de uygulamalarına tabi olmalarını gerektirmektedir. Faaliyet konusu besi hayvancılığı olan ölçeklerden en az ikisini sağlayan bir işletme açısından hasılat kavramı, ölçümü ve muhasebeleştirilmesi örnekler ve açıklamalarla yapılacaktır.

2.1. HASILATIN KAPSAMI

Hasılatın ortaya çıkışı, kayda alınması, alım bedeli, destek hizmetleri ve garanti bedeli ile ilgili hususlar açıklamalar ilgili başlıklarda yapılacak ve örnekler verilecektir.

2.1.1. Hasılatın Doğması ve Kayda Alınması

Standardın Pgf 5.2’de hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak bahsedilmiş ve Pgf 5.3’de hasılatı meydana getiren işlemler sıralanmıştır. Bunlar;

a) Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı.

b) Hizmet sunumu.

c) İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri,

d) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payı şeklinde açıklanmıştır.

Besi hayvancılığı faaliyetine yönelik olarak hasılatı ortaya çıkaran işlem (a) şikkında belirtilen satın alınan malın veya üretilen ürününden kaynaklanan satışlar olarak ele alınmaktadır.

Örnek: Murathan işletmesi, 1 Nisan 2023 tarihinde peşin fiyatı 85.000 TL olan danalardan 6 adetini yarısı peşin yarısı 2 ay vadeli senet karşılığı satmıştır. (KDV hariç %20)

100 KASA	306.000	
121 ALACAK SENETLERİ	306.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		510.000
391 HESAPLANAN KDV		102.000

2.1.2. Satış Bedeli ve Destek Hizmeti

Hasılatın kayda alınmasına ilişkin ölçütlerin belirlenmesi, Standardın Pgf 5.5 kısmında açıklanmıştır. Buna göre, hasılatın kayda alınma ölçütü, ekonomik faydalar ve bu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesidir. Genel olarak hasılatın kayda alınmasında ölçütler her bir işlem için ayrı ayrı uygulansa da, bazı durumlarda bu ölçütler, işlemin özünün anlaşılabilirliği için bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerektirebilmektedir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir

nitelikteki satış sonrası hizmet bedelini de içeriyorsa, kayda alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.

Örnek: Murathan işletmesi, bir yıldan önce kesime gitme ihtimalleri olmayan sattığı besi hayvanlarına özel olmak üzere alıcıları için bir kampanya başlatmış ve veteriner hizmeti de dahil olmak üzere fiyatı 88.000 TL olarak belirlemiştir (KDV hariç %20). Veteriner hizmeti dışarıdan alınmak istendiğinde 3.000 TL'dir. İşletme, bir müşterisine bir besi hayvanı satmış ve bedeli karşılığında çek almıştır (Yükçü vd., 2013: 101).

Besi hayvanı sattığında yapılacak kayıt:

101 ALINAN ÇEKLER	105.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		85.000
391 HESAPLANAN KDV		17.600
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		3.000

Veteriner hizmeti alındığında yapılacak kayıt:

382 ERTELENMİŞ GELİRLER	3.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.000

2.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ VE ÜRÜN SATIŞI

BOBİ FRS Pgf 5.8'e göre, taraflar arasında yapılan sözleşme çerçevesinde ortaya çıkmış olan satış iskontoları, (kasa ve miktar iskontoları) satış tutarından düşülmesinden sonrasında alınan /alınması beklenen bedel, hasılat olarak ölçülür.

2.2.1. Satış İskontoları (Kasa İskontosu ve Miktar İskontosu)

Örnek: Murathan işletmesi, peşin değeri 60.000 TL olan bir besi hayvanından 5 adet 3 ay vadeli olarak 78.000 TL'ye satmıştır (+ %20 Hariç). KDV peşin tahsil edilmiştir. İşletme, müşterisinin vade bitmesine 1 ay kala ödeme yapmasından dolayı 6.000 TL'lik kasa iskontosunu müşterisine uygulamıştır (Yükçü vd., 2013: 101).

100 KASA	15.600	
120 ALICILAR	78.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		78.000
391 HESAPLANAN KDV		15.600

$$6.000 / 1,20 = 5.000 \text{ (KDV'siz bedel)}$$

2. ayın sonundaki kayıt:

100 KASA		72.000	
611 SATIŞ İSKONTOLARI		5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.000	
	120 ALICILAR		78.000

Örnek: Murathan işletmesi, besi hayvanları için yem üretmekte ve satmaktadır. Müşterisine daha önceki peşin alımları tutarı olan toplamda 350.000 TL’lik yem satışları üzerinden %6 miktar iskonto yaptığını bir dekontla müşterine bildirmiştir ve bedelini bankadan ödemiştir (Ataman, 2010: 164).

611 SATIŞ İSKONTOLARI		21.000	
	120 ALICILAR		21.000

Mal ve hizmet satışına ilişkin olarak dönem sonunda veya belli bir satış tutarının aşılması durumunda yapılan iskontolar için KDV indirimi söz konusu değildir. Söz konusu iskonto doğrudan satılan mal veya hizmet ile ilgili olmamakta ve müşteri işlemeye verilen hizmetin bir sonucu olmaktadır (Demir, 2015: 124-153).

2.2.2. Bir Yıldan Kısa ve Uzun Vadeli Satışlar

Standardın Pgf 5.9’a göre, bir yıl ya da daha kısa vadeli olan satışlar için hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmadan tahsil edilen veya edilmesi beklenen tutar üzerinden ölçülmektedir. İlgili tutar, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesi söz konusu olduğundan ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılması yapılması suretiyle mal ve hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülme gerçekleşmektedir. Vade farkı tutarı, “*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca **etkin faiz yöntemine** göre hesaplanarak faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Kısa vadeli satışlara yukarıda hasılatın doğması konusunda bir örnek verildiği için burada tekrar örnekleme yapılmamıştır. Uzun vadeli satışlar için örnek şöyledir:

Örnek: Murathan işletmesi, peşin fiyatı 360.000 TL olan (90.000 birim besi hayvanı satış tutarı x 4 adet) 2 yıl vadeli olarak 400.000 TL’ye senet karşılığı besi hayvan satmıştır. (KDV hariç %20). KDV peşin tahsil edilmiştir.

100 KASA		80.000	
121 ALACAK SENETLERİ		400.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		360.000
	391 HESAPLANAN KDV		80.000
	125 ERT. VADE FARKI GEL.		40.000

Bu işleme ilişkin etkin faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$360.000 = 400.000 / (1+i)^2$$

$$(1+i)^2 = 400.000 / 360.000$$

$$i = (400.000 / 360.000)^{1/2} - 1$$

$$i = 0,054092$$

$$i = \% 5,4$$

İşletmenin 1. yıl ve 2. yıl sonundaki faiz gelirlerinin hesabı aşağıdaki gibidir:

$$1. \text{ yıl } 360.000 \times \% 5,4 = 19.473 \quad (360.000 + 19.473 = 379.473)$$

$$2. \text{ yıl } 379.473 \times \% 5,4 = 20.527$$

1.yıl için kayıt:

125 ERT. VADE FARKI GEL.	642 FAİZ GELİRLERİ	19.473	19.473
--------------------------	--------------------	--------	--------

2.2.3. Net Hasılatın Belirlenmesi

Standardın Paragraf 5.10'una göre, hasılat tutarı, yalnızca işletmenin kendi adına elde edebileceği brüt ekonomik faydayı içermelidir. Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak kabul edilmez. Örneğin, katma değer vergisi gibi tutarlar hasılat olarak kaydedilmez. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde de, acente sadece elde ettiği komisyon tutarını hasılat olarak kaydeder.

Örnek: Murathan işletmesi, Göktuğ işletmesinin besi hayvanlarını komisyon karşılığında satmak üzere anlaşmaya varmıştır. Murathan işletmesi, birim satış fiyatı 90.000 TL + % 20 KDV'ye olan danalardan 4 adeti (90.000x4=360.000) üzerinden % 2 komisyon payını üzerine koyarak, karkas et satın alan kasap ve lokantacılık yapan Sultan Usta işletmesine 367.200 + % 20 KDV'ye yarısı nakit ve yarısı çek karşılığı satmıştır. Ancak bu tutarın tamamı Murathan işletmesinin hasılatı değil, 360.000x0,02= 7.200 + % 20 KDV'si onun hasılatıdır. Göktuğ işletmesi de Murathan işletmesine 360.000+%20 KDV faturayı kesip ödemeyi almıştır.

$$\text{Sultan Usta işletmesinin maliyeti} = 367.200 + \% 20 \text{ KDV}$$

$$\text{Göktuğ işletmesinin payı} = \underline{360.000 + \% 20 \text{ KDV}}$$

$$\text{Murathan işletmesinin hasılatı} = 7.200 + \% 20 \text{ KDV}$$

Buna göre Murathan işletmesinin hasılatına ilişkin olarak yaptığı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

101 ALINAN ÇEKLER		4.320	
100 KASA		4.320	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		7.200
	391 HESAPLANAN KDV		1.440

2.2.4. Hasılatın Tahsil Edilememe Riski

Standardın Pgf 5.11'e göre, hasılatın ilk kayda alınmasından itibaren anlaşma sonucunda belirlenen tutarın tahsilatına dair önemli bir şüphe ya da risk bulunması halinde söz konusu bedel riski kapsayacak biçimde düzeltilmesi ve hasılatın bu bedel üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Ayrıca daha önce hasılat olarak kayda alınan tutarın tahsil edilebilirliği konusunda birtakım belirsizlikler söz konusu ise başlangıçta kayda alınan hasılat tutarı üzerinde bir düzeltme yapılmamakta ve hasılat alacak tutarına değer düşüklüğü uygulanarak, zarar kayda alınmaktadır.

Örnek: Büyükbaş hayvan satan Murathan işletmesine, müşterisi olan Göktuğ işletmesinin 450.000 TL 'lik borcu bulunmaktadır. Göktuğ işletmesinin bilanço tarihinden sonra iflasını açıklaması üzerine alacak şüpheli hale gelmiştir. Ancak bu alacağına karşılık ayırmadıysa aşağıda oluşan durumlara göre düzeltme işlemleri yapılması gerekmektedir:

a) Murathan işletmesinin veresiye satış işleminin gerçekleştiği döneme ilişkin henüz kapatma kayıtları yapılmamışsa, bilanço tarihi itibarıyla bir zarar söz konusu olacak ve düzeltme kayıtları yapılacaktır.

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK.		450.000	
	120 ALICILAR		450.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ		450.000	
	129 ŞÜP. TİC. ALACAK. KARŞ.		450.000

b) Murathan işletmesinin kapatma kayıtları yapılmışsa düzeltme kayıtları yapılacaktır.

590 DÖNEM NET KARI		450.000	
	129 ŞÜP. TİC. ALACAK. KARŞ.		450.000

2.2.5. Aynı veya Farklı Özellikte Stok Değişimine Göre Hasılat Durumu

Standardın Pgf 5.11'e göre, mal veya hizmetlerin benzeri özellikler veya değerler gösteren mal/hizmetler ile takas edilmesi durumunda hasılat ortaya çıkmamakta, ancak söz konusu özelliklerin farklı olması durumunda hasılat kayda alınmaktadır. Hasılatın kayda alınmasında mal/hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır. Hasılatın ölçümünde, alınan mal/hizmetin gerçeğe uygun değerine ilgili işlem için varsa alınan tutarlar eklenir veya ödenen tutarlar çıkartılır. Eğer alınan mal/hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde tespit edilemiyorsa elden çıkarılan mal/ hizmetin gerçeğe uygun değeri baz alınır. Eğer elden çıkarılan mal/ hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde ölçülemiyorsa elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınmaktadır.

Örnek: Sultan işletmesi, besi hayvanlığı için yonca ve diğer ürünleri ekmekte ve satmaktadır. Küçükbaş hayvan besiliği ile uğraşan Murathan işletmesi, Sultan işletmesi ile birbirlerinin müşterisi olarak mal/ürün alım satımı yapmaktadır. Sultan işletmesi Murathan işletmesine vadeli 150.000 TL+ %20 KDV'lik (6.000 kg x 25T/kg) yonca satarken, Murathan işletmesi Sultan işletmesine 220.000 TL+ %20 KDV'lik (4.400 kg x 50T/kg) vadeli gübre satmaktadır. (Bu örnek, Prof. Dr. Süleyman Yükçü vd. kitabındaki örnekten baz alınarak yapılmıştır.)

Murathan işletmesinin yonca alımında yapılan kayıt:

150 İLK MADDE VE MALZ.	150.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	30.000	
100 KASA		180.000

Murathan işletmesinin gübre satışında yapılan kayıt:

120 ALICILAR	264.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		220.000
391 HESAPLANAN KDV		44.000

3. BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR HASILATININ BESİ HAYVANCILIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. STOKLARIN KAPSAM VE ÖLÇÜMÜ

BOBİ FRS, Pgf 6.1 kısmında stokların ilk muhasebe kayıtlarına alınması, maliyetlerinin tespit edilmesi ve stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda ile birlikte hasılatın elde edilmesine ilişkin stok maliyetlerinin giderleştirilmesi konularının

açıklaması yapılmaktadır. Bu bölüm kapsamında stok niteliklerine sahip olan varlıklar açıklanmıştır: Bunlar; işletme faaliyetlerine ilişkin satılmak üzere elde tutulan varlıklar, üretilmekte olan/üretilecek olan varlıklar ve bu süreçteki kullanılacak ham madde ve malzemelerdir. Pgf 6.3'e göre stoklar, “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü kapsamında yer alan canlı varlıklar ile hasat durumundaki tarımsal ürünler dışında tüm stoklara uygulanmaktadır. Çalışmanın konusu olan besi hayvancılığı, hayvanların yetiştirilmesi açısından tarımsal faaliyetlerinin kapsamına ve satılmak üzere elde tutulan varlıklar açısından stoklar kapsamına dahil olmaktadır.

BOBİ FRS, Pgf 6.4'e göre stokların ölçümü, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden yapılmaktadır. Net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. Ayrıca BOBİ FRS, Pgf 6.5'e aşağıda sözü edilen stokların ölçümünde bu standardın ölçüm hükümleri uygulanmamaktadır.

a) Tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin sektördeki yerleşik uygulamalara göre satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi halinde bunların üretimini yapanlar.

b) Stoklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler.

Bu stokların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, söz konusu değerde dönemde meydana gelen değişiklikler kar veya zarara yansıtılır.

3.2. STOKLARIN MALİYETİNİN BELİRLENMESİ

BOBİ FRS, Pgf 6.6'ya göre, stokların maliyeti, satın almaya ait tüm maliyetleri, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

3.2.1. Satın Alma Maliyetleri

BOBİ FRS, Pgf 6.7'de satın almaya ait tüm maliyetlerin içine satın alma fiyatı, ithalat vergileri/iade alınamayan diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma ile ürün, malzeme ya da hizmete elde edilmeye ilişkin maliyetler girmektedir. Ticari iskontolar, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu olmaktadır.

Örnek: Murathan işletmesi, yurt dışından damızlık hayvan getirtmek suretiyle besi hayvan yetiştirme faaliyeti ile uğraşmaktadır. 202X tarihinde 240 adet hayvanın yurt dışından alımı için 2.000 USD ithalat vergisi, 500 USD sigorta, 1.000 USD + %20 KDV nakliye harcaması yapmış bedeli banka aracılığıyla ödemiştir. (finans.mynet.com/doviz/arsiv, 2022)(1\$=18 TL)

2.000\$ X 18 TL: 36.000 TL

500\$ X 18 TL: 9.000 TL

1.000\$ X 18 TL: 18.000 TL

KDV'si = 200\$ X 18 TL: 3.600 TL

153 TİCARİ MALLAR		63.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		3.600	
	102 BANKALAR		66.600

3.2.2. Alış İskontoları

BOBİ FRS, Pgf 6.7'de cari iskontolar, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konu olmaktadır.

Örnek: Murathan işletmesi, yetiştirdiği besi hayvanların yemi için gerekli olan katkı besinler için daha önce kredili olarak toplu halde aldığı 60.000 TL'lik yem katkı maddeleri için % 5 iskonto hak etmiştir.

320 SATICILAR		3.000	
	150 İLK MADDE VE MALZ.		3.000

3.2.3. Alışlarda Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS, Pgf 6.8'de, bir yıl ve daha altında bir sürede ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade ayrıştırılmaksızın ödenmesi gereken tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan daha uzun bir süre vadeli bir ödeme söz konusu ise, satın alınan stoklarda vade farkı ayrıştırılması yapılarak peşin fiyat üzerinden ölçümleme yapılmaktadır. Vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine (Finansal Araçlar ve Özkaynaklar 9.14 – 9.19 paragraflar) hesaplanarak, faiz gideri olarak kayda alınmaktadır.

Örnek: Murathan işletmesi tarafından 01.01.202X tarihinde 24 ay vadeli olarak bedeli 400.000 TL +% 20 KDV'ye (5 000 adet x 80 TL/adet) tavuk yetiştirilmek üzere satın alınmış ve KDV peşin ödenmiştir ve faiz oranı % 18'dir.

Etkin faiz yöntemi kullanılarak vade farkının hesaplanması:

$$\text{Bugünkü değer} = \text{Vadeli değer} / (1 + 0,18)^2 = 400.000 / (1 + 0,18)^2 = 287.274$$

$$2022 \text{ yılı sonunda vadeli değeri} = 287.274 \times 1,18 = 338.983$$

	2022	2023
Vadeli Değer	338.983	400.000
Peşin Değer	287.274	338.983
Vade Farkı	51.709 +	61.017 : <u>112.726</u>
153 TİCARİ MALLAR		287.274
325 ERT. VADE FARKI GİD.		112.726
191 İNDİRİLECEK KDV		80.000
	100 KASA	80.000
	320 SATICILAR	400.000

2022 yılı sonundaki kayıt:

650 TİC. BORÇLARA İLİŞ. VADE FARKI GİDELERİ	51.709
325 ERT. VADE FARKI GİD.	51.709

2023 yılı sonunda aynı kayıt o yıla ait rakam olan 61.017 TL baz alınarak yapılır.

3.2.4. Yabancı Para ile Vadeli Alışlar

Örnek: Murathan işletmesi tarafından 01.01.202X tarihinde 24 ay vadeli 6.000 € değerinde hayvan ithal etmiştir. Vadeli dövizli alımlarda uygulanan faiz oranı % 3 tür. 2022 ve 2023 yıllarının dönem başı ve dönem sonu döviz kurları şöyledir (finans.mynet.com/doviz/arsiv, 2023):

01.01.2022 tarihli € kuru: 14,95 TL

31.12.2022 tarihli € kuru: 19,93 TL

31.12.2023 tarihli € kuru: 32,57 TL

01.01.2022 tarihinde 6.000 € x 14,95 TL = 89.700

Vadenin ayrıştırılması:

Bugünkü değer = Vadeli değer / $(1 + t)^2 = 6.000 / (1 + 0,03)^2 = 5.656$ €

6.000 € - 5.656 € = 344 € x 14,95 = 5.142,95 TL

153 TİCARİ MALLAR	84.557,05
325 ERT. VADE FARKI GİD.	5.142,95
320 SATICILAR	89.700

Vadeli değeri 2021 yılı sonunda $5.656 € + (5.656 € \times 0,03) = 5.656 + 170 = 5.826$ €

Vadeli Değer	5.826 €	X	19,93	:	₺116.112
Peşin Değer (-)	5.656 €	X	19,93	:	₺112.724
Vade Farkı	170	X	19,93	:	₺3.388
Vade Farkı	170	X	14,95	:	₺2.542
	19,93	-	14,95	:	4,98
Vade Farkının Kur Farkı	170	X	4,98	:	₺847
					₺1.695

2021 yılı vade farkının ortaya çıkardığı kur farkının kaydı:

325 ERT. VADE FARKI GİD.	320 SATICILAR	847	847
--------------------------	---------------	-----	-----

2021 yılı vade farkı ve vade farkının gider olarak yazılması

Kur farkı = 6.000 € x 4,98 = 29.700 TL

650 TİC. BORÇLARA İLİŞ. VADE FARKI GİDELERİ	3.388	
651 ESAS FAALİYET. İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	29.700	
325 ERT. VADE FARKI GİD.		3.388
420 SATICILAR		29.700

3.3. STOKLARIN MALİYETİNE DAHİL OLMAYAN GİDERLER

BOBİ FRS, Pgf 6.15'e göre, stokların maliyetine dahil edilmeyen unsurlar oluştuğu dönemde gider olarak kar/zarara yansıtılmaktadır. Bu maliyetler, ilk olarak normal sınırın üzerinde olan fireler, işçilik ve diğer dönüşüm maliyetleridir. İkinci olarak, daha sonraki aşamalar için zorunlu tutulan dışındaki depolama maliyetleri ve üçüncü olarak stoklar katkısı olmayan genel yönetim giderleridir.

Örnek: Murathan besi çiftlikleri yeni hayvan alımı yapmıştır. Yeni hayvanları çiftliğine almadan önce karantinaya almak için depo kiralamıştır. Depo kirası olan 5.000 TL bankadan ödenmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	102 BANKALAR	5.000	5.000
----------------------------	--------------	-------	-------

3.4. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Standardın Paragraf 6.20'ye göre, stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri ile hesaplanmalıdır. Aynı niteliklere

ve benzer kullanıma sahip olan tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulanmalıdır. Ancak, nitelikleri veya kullanım alanları bakımından farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri tercih edilebilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımı ise bu standart kapsamında izin verilmemektedir (BOBİ FRS, Paragraf 6.20).

Bunun yanı sıra, normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri veya özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın maliyeti ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır. Bu durumda, her bir stok kaleminin maliyeti, varlığa özgü olarak belirlenir ve genel maliyet hesaplama yöntemlerinden farklı olarak bireysel maliyetler üzerinden değerlendirilir (BOBİ FRS, Paragraf 6.21).

Örnek: Murathan işletmesi piyasadan besi hayvanı toplayıp satış yapmaktadır. 1 Ocak 202X tarihinde 10 adet dana 5.000 TL, 10 Ocak 202X tarihinde 20 adet dana 6.000 TL'den almıştır. Stoktan 15 dana satıldığında FIFO yöntemine göre maliyeti;

İlk olarak 10 adet besi x 5.000 TL = 50.000 TL

İkinci alım 20 adet besi x 6.000 TL = 120.000 TL toplam 170.000 TL tutarında besi alınmıştır.

15 adet dana satışı gerçekleşmiş ve danaları 8.000 TL'den satılmıştır. (KDV %1)

10 dana maliyeti x 5.000 TL = 50.000 TL

5 dana maliyeti x 6.000 TL = 30.000 TL, Toplam maliyet 50.000 + 30.000 = 80.000 TL

100 KASA	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	121.200	
	391 HESAPLANAN KDV		120.000
Mal Satış Kaydı			1.200
621 STMM	162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	80.000	
Satılan Ticari Mal. Maliyeti			80.000

3.5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

BOBİ FRS Paragraf 6.22'ye göre, her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilmelidir. Stoklar; zarar görme, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelme, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma

maliyetlerinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle değer düşüklüğüne maruz kalabilir. Eğer stoklarda değer düşüklüğü tespit edilirse, bu stokların defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilir. Bu değer indirimi, bir değer düşüklüğü zararı olarak tanımlanır ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemi altında gösterilir (BOBİ FRS, Paragraf 6.22).

Standardın Paragraf 6.23’üne göre, stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı yapılır. Ancak, bazı durumlarda benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir. Örneğin, aynı amaçlara veya nihai kullanıma sahip stok kalemleri, aynı coğrafi bölgede üretilip pazarlanıyorsa ve bu stokların değerlemesi, aynı üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak yapılamıyorsa, bu kalemler gruplandırılarak değerlendirme yapılabilir (BOBİ FRS, Paragraf 6.23).

Standartta yer alan Paragraf 6.24’e göre, bir ham madde veya malzeme kullanılarak üretilcek mamulün, maliyetinin altında satılmasının beklenmediği durumlarda, bu ham madde veya malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz. Ancak, ham madde ve malzemelerin fiyatlarında bir azalış meydana gelirse ve bu durum, üretilen mamullerin net gerçekleşebilir değerinin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, ham madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu gibi durumlarda, ham madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleşebilir değeri yansıtmak için en uygun ölçü olabilir (BOBİ FRS, Paragraf 6.24).

BOBİ FRS Paragraf 6.25’e göre, değer düşüklüğüne uğramış ve Finansal Durum Tablosunda izlenmeye devam eden stokların net gerçekleşebilir değeri, izleyen raporlama dönemlerinde yeniden değerlendirilir. Eğer daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşullar geçerliliğini kaybetmişse veya ekonomik koşullardaki değişiklikler nedeniyle net gerçekleşebilir değerinde bir artış olduğuna dair açık bir gösterge varsa, daha önce ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. İptal edilen değer düşüklüğü zararı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Ancak, stokun değer düşüklüğü sonrası belirlenen yeni değeri, stokun orijinal maliyet bedelini aşamaz (BOBİ FRS, Paragraf 6.25).

Örnek: Murathan işletmesinin elinde 10 adet dana bulunmaktadır ve bu danaların toplam maliyeti 100.000 TL’ dir.(birim maliyeti 10.000 TL) büyükbaş

hayvanlarda ortaya çıkan şap hastalığı nedeniyle net gerçekleşebilir değeri 80.000 TL'ye düşmüştür. Bu durumda 20.000 TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

654 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİDERİ	20.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR.HS.		20.000

3.6. GİDER OLARAK KAYDA ALMA

Standardın paragraf 6.26'ya göre stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna aktarılır (BOBİ FRS, Paragraf 6.26).

Standardın paragraf 6.27'ye göre stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın **faydalı ömrü** boyunca giderleştirilir (BOBİ FRS, Paragraf 6.27).

Örnek: Murathan çiftlikleri, çiftliğindeki danalardan 5 tanesini sucukçu Oktay bey kasaplarına satmıştır. Danalar için 12.000 TL fiyatta anlaşılmıştır. (5 x 12.000 = 60.000 TL)

Dana alışları 5 x 8.000 TL = 40.000 TL

5 dana için yapılan toplam maliyet = 10.000 TL (5 x 2.000 TL)

102 BANKALAR	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	60.000	
Hayvan Satışı			60.000
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	50.000	
Satılan Hayvanların Maliyet Kaydı			50.000

3.7. ORTAK ÜRÜNLER VE YAN ÜRÜNLER

Standardın Paragraf 6.16'ya göre, üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün üretilir. Bu duruma, ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürünle birlikte bir yan ürünün üretildiği durumlar örnek olarak verilebilir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir şekilde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin her bir ürünün ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünler genellikle

önemsiz değerde olup, bu durumlarda yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür (BOBİ FRS Paragraf 6.16).

Tablo 6. Ortak Ürün Örnekleri

Sektör	Hammadde	Ortak Ürünler	Yan Ürünler
Petrol	Ham Petrol	Petrol Ürünleri	-
Et	Canlı Hayvan	Et Ürünleri	Sakatat, Deri, Kelle
Süt	Çiğ Süt	Süt Ürünleri	Peynir Altı Suyu
Zeytinyağı	Zeytin	Zeytin Yağı	Prina
Ay Çiçeği Yağı	Ayçiçek Tohumu	Ayçiçek Yağı	Küspe
Un	Buğday	Un, Kepek	Saman
Pamuk Yağı	Pamuk Çekirdeği	Hamyag	Küspe
Bira	Arpa	Malt	Sürgün, Kuspe

Kaynak: (BOBİ FRS Paragraf 6.16)

ÖRNEK: Murathan işletmesi canlı hayvan kesmekte ve işleyip satmaktadır. 2.000 kg'lık kesimlik danayı canlı olarak 50 TL'ye almakta, kesimden sonra birleşik mamul olarak işlenmiş et, kıyma ve tali mamul olarak da sakatat elde etmektedir. 2.000 kg'lık kesimlik canlı danadan 1100 kg'lık işlenmiş et, 600 kg kıyma ve tali mamul olarak 300 kg sakatat (iç organ, kemik, kelle vb.) elde edilmektedir. İşlenmiş et ortalama 45 TL'den, kıyma 40 TL'den satılırken sakatatın ortalama birim satış fiyatı ise 8 TL'dir. (Virgülden sonra iki basamak dikkate alınız.)

Çözüm:

$$\text{Et} > 1100 \text{ kg} \times 45 \text{ TL} = 49.500 \text{ TL}$$

$$2.000 \text{ kg} \times 50 \text{ TL} = 100.000 \text{ TL} \quad \text{Kıyma} > 600 \text{ kg} \times 40 \text{ TL} = 24.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sakatat} > 300 \text{ kg} \times 8 \text{ TL} = 2.400 \text{ TL}$$

a) Dağıtılacak Net Birleşik Maliyet = 100.000 TL – 2.400 TL = 97.600 TL

b) Birleşik Maliyetin Dağıtımı = 97.600 TL / 1.700 kg = 57,41 TL/kg

Et	>	1100 kg	X	57,41 TL	=	63.152,94 TL
Kıyma	>	600 kg	X	57,41 TL	=	<u>34.447,06 TL</u>
						97.600,00 TL

c) Birleşik Maliyetin Satış Değerine Göre Dağılımı;

Et	>	1100 kg	X	45 TL	=	49.500 TL
Kıyma	>	600 kg	X	40 TL	=	<u>24.000 TL</u>
						73.500 TL

$$97.600 \text{ TL} / 73.500 \text{ TL} = 1,33 \text{ TL/TL}$$

Et	>	49.500 TL	X	1,33 TL	=	65.730,61 TL
Kıyma	>	24.000 TL	X	1,33 TL	=	<u>31.869,39 TL</u>
						97.600,00 TL

3.8. CANLI VARLIKLARDAN HASADI YAPILAN TARIMSAL ÜRÜNLERİN MALİYETİ

Standardın Paragraf 6.18'e göre, 'Tarımsal Faaliyetler' bölümü, canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ilk kayda alındığında (hasat zamanında) nasıl ölçüleceğini belirler. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin maliyet bedeli olarak, bu ürünlerin ilk kayda alınma değerleri dikkate alınır ve bu değer, 'Tarımsal Faaliyetler' bölümüne göre belirlenmiş olan değerdir. Bu, tarımsal ürünlerin hasattan sonra stok olarak değerlendirildiği durumlarda uygulanır (BOBİ FRS Paragraf 6.18).

Örnek: Murathan yem işletmesi, yem üretimim için yonca ve diğer ekilecek bitkilerin ekipmanları için 800.000 TL'lık yatırım yarısını peşin ve yarısını borçlanılarak yapmıştır. Yatırımın faydalı ömrü 10 yıl olup kalıntı değeri ise sıfırdır.

İlk yıl toplam bitkiler, sıvı gübre, vb malzemeler için 150.000 TL, direkt işçilik olarak 75.000 TL, diğer genel üretim giderleri (elektrik, su, ısıtma vb.) için 100.000 TL'lık maliyete katlanmıştır. Üretimin sonunda 120 ton hasat elde edilmiştir ve gerçeğe uygun değeri 600.000 TL'dir. Bu hasatın 30 tonu besi hayvanlarına tazeyken yedirilmiş

kalan 90 tonun kurutulmasından sonra 40 ton elde kalmıştır. (Bu örnek, Yükçü vd., 2021:172 den türetilmiştir)

İşletmenin Amortisman Maliyeti	800.000	X	0,10	:	80.000
Toplam Genel Üretim Gideri	80.000	+	100.000	:	180.000

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		800.000	
	102 BANKALAR		400.000
	320 SATICILAR		400.000

Maliyetin oluşumu;

710 DİMM		150.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		75.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		180.000	
	151 YARIMAMULLER		405.000
151 YARIMAMULLER		405.000	
	711 DİMM YANS. HS.		150.000
	721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS. HS		75.000
	731 GEN. ÜR. GİD. YANS. HS		180.000
152 MAMULLER		600.000	
	151 YARIMAMULLER		405.000
	605 TARIM. FAAL. DEĞER ARTIŞ.		195.000

Taze yem besi hayvanlarına yedirildiğinde yapılacak kayıt:

$$30/120 = \frac{1}{4} \quad 600.000 \times \frac{1}{4} = 150.000 \text{ TL}$$

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ GİDERLERİ		150.000	
	152 MAMULLER		150.000

Kuru yem besi hayvanlarına daha sonra yedirilmek üzere depolanmıştır. Yem fiyatlarındaki artış nedeniyle kuru yemin gerçeğe uygun değeri 750.000 TL olmuştur.

Bu durumda yapılacak kayıt:

$$90/120 = \frac{3}{4} \quad 600.000 \times \frac{3}{4} = 450.000 \text{ TL}$$

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ GİDERLERİ		750.000	
	152 MAMULLER		450.000
	605 TARIM. FAAL. DEĞER ARTIŞ.		300.000

4. BOBİ FRS BÖLÜM 7 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDININ BESİ HAYVANCILIĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Standardın paragraf 7.1’de tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlendiğinden bahsetmiştir. Yine bölüm hükümlerince tarımsal ürünlere hasattan sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasattan sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı konulmasıyla tarımsal ürünün hasat sonrası işlemler sonucu oluşan ürünler (örneğin peynir üretilmesine) için muhasebe işlemleri, “Stoklar” bölümü ya da alanına girdikleri diğer ilgili kısımlarda verilen bilgiyle yapılır.

Canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık tarafında yer alan “Canlı Varlıklar” olarak ayrı bir şekilde yer alır.

4.1. TANIMLAR

Tarımsal faaliyetler standardının paragraf 7.2’de bu bölümün uygulanmasında yer alan aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır.

Canlı varlık: Yasayan hayvan veya bitkidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Biyolojik olarak canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllenmesi suretiyle bu varlıklarda değişim meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

Aşağıdaki tabloda standardın paragraf 7.3’de canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası işlenen diğer ürünlerle ilgili örnekler yer almıştır.

Tablo 7. Canlı Varlıklar ve Elde Edilebilecek Ürünler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	İşlenmiş Ürünler (Mamuller)
Keçi, Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı, Kumaş
Kerestelik Ağaç	Tomruk, Kütük	Kereste, Yakacak Odun
Mandıra Hayvanı	Çiğ Süt	Pastörize Süt, Peynir, Yoğurt
Sığır	Karkas Et	Kıyma, Bonfile, Sosis, Pastırma

Tablo 7 (Devam). Canlı Varlıklar ve Elde Edilebilecek Ürünler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	İşlenmiş Ürünler (Mamuller)
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	Elyaf Pamuk, Pamuk Çekirdeği, İplik, Giysi
Şeker Pancarı	Hasat Edilmiş Pancar	Şeker, Küşpe
Tütün Bitkileri	Toplanmış Yapraklar	İşlenmiş Tütün, Sigara
Çay Bitkisi	Toplanmış Yapraklar	Çay
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyve	Meyve Kurusu, Meyve Suyu
Zeytin Ağaçları	Toplanmış Zeytin	Zeytinyağı, Sofralık Zeytin
Domates Bitkisi	Domates	Salça, Ketçap
Salatalık Bitkisi	Salatalık	Turşu
Karadut Ağacı	Karadut	Reçel, Şerbet
Asma Bitkisi	Üzüm, Koruk, Yaprak	Şarap Sirke, Kuru Üzüm, Koruk Suyu, Y. Sarma

Kaynak: (BOBİ FRS Paragraf 7.3)

Aşağıdaki tanımlar tarımsal faaliyet kavramının anlaşılmasına yönelik fayda sağlayacaktır.

Değişim Kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. Biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. Örneğin, mısır bitkisinden slaj (hayvan yemi, slajdan büyük ve küçükbaş havan, hayvandan yavru, süt, et ve gübre, gübreden yonca, mısır bitkisi, fiğ üretilir.

Değişimin Yönetilmesi: Sürecin gerçekleşmesi için gerekli olan koşullar geliştirmek ya da en azından korumak sureti ile biyolojik dönüşümü kolaylaştırmaktadır.

Balık çiftlinde su özelliği, yem miktarı, sıcaklık ve ışık işletmenin yönetimindedir.

Balık havuzlarından balık çıkartarak satmak tarımsal faaliyet, denizden balık avlayarak satmak tarımsal faaliyet değildir. Dolayısıyla Karadeniz'de takayla hamsi avına çıkmak tarımsal faaliyet değildir.

Kereste üretimi için ağaç yetiştirip kesip satmak tarımsal faaliyet olup, doğadaki ağacı kesip odunculuk yapmak da tarımsal faaliyet konusuna girmemektedir.

Değişimin Ölçülmesi: Biyolojik dönüşüm veya hasat sonu kalitede veya miktarda oluşan değişiklik olağan yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve gözlenmektedir.

4.2. CANLI VARLIKLARIN ÖLÇÜMÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarımsal faaliyet standardının paragraf 7.4’de aşağıdaki koşulların varlığı halinde canlı varlığı ya da tarımsal ürünü muhasebeleştirilmesinde;

- İşletmesinin söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol ediyor olması,
- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye geçmesi muhtemel olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması gerekmektedir.

Standardın paragraf 7.5’de canlı varlıklar için muhasebe politikasında gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi dikkate alınarak ölçülür denilmektedir. Farklı canlı varlıklar için de farklı yöntemler seçilmesi olanaklıdır.

Standardın 7.6’daki paragrafında bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması halinde, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu grupta olan canlı varlıklar maliyet yöntemiyle ölçülemeyeceğinden bahsetmiştir (BOBİ FRS, Paragraf 7.6).

Örnek: Murathan işletmesi 20.000 TL değerinde 25 tane büyükbaş hayvanı Şerife Hanım Çiftliklerinden satın almıştır. Ödeme için yarısı banka ödemesi yarısı vadeli olmuştur. $20.000 \times 25 = 500.000 \text{ TL} + \%20 \text{ KDV}$

162 BÜYÜKBAŞLAR HAYVANLAR		500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		100.000	
	102 BANKALAR		300.000
	320 SATICILAR		300.000

4.3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER YÖNTEMİ

Standardın Paragraf 7.7'sine göre, canlı varlıklar, ilk kayda alındığında ve her raporlama döneminin sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, ve ayrıca canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Bu yaklaşım, canlı varlıkların finansal tablolarda doğru ve güncel bir şekilde yansıtılmasını sağlar (BOBİ FRS, Paragraf 7.7).

Kısaca formülü;

$$\text{GERÇEĞE UYGUN DEĞER} = \text{PİYASA FİYATI} - \text{SATIŞ MALİYETİ}$$

Örnek: Murathan besi çiftliğinde kayıtlı değeri 15.000 TL'den 10 adet büyükbaş hayvanlar için 1.500 TL hayvan başına satış maliyeti oluşmuştur. Piyasa fiyat araştırması sonucu büyükbaş hayvanlar için 20.000 TL değer biçilmiştir. Gerçeğe uygun değer tablosu ve kaydı;

GERÇEĞE UYGUN DEĞER TABLOSU – Murathan Besi Çiftliği					
	KAYITLI DEĞER		BİRİM MAL.		TOPLAM
Murathan	15.000	+	1.500	=	16.500
	GER. UYG. DEĞ.		TOP. MAL.		DEĞER. FARKI
	20.000	-	16.500	=	3.500
	DEĞER. FARKI		TOP. HAYV.		TOP. DEĞ. FARKI
	3.500	X	10 ADET	=	35.000

162 BÜYÜKBAŞLAR HAYVANLAR	35.000
605 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ARTIŞLARI	35.000

4.4. MALİYET YÖNTEMİ

Tarımsal faaliyetler standardının paragraf 7.9'unda, maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıkların amortismanına tabi tutulacağı ve 'Maddi Duran Varlıklar' bölümündeki ilkelere uygun olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. Bu durumda, canlı varlıkların maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan net değeri üzerinden ölçüleceği ifade edilmektedir (BOBİ FRS, Paragraf 7.9).

Örnek: Murathan işletmeleri 50.000 TL bedelle bir adet süt ineği almıştır. Süt ineğinin ekonomik ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. Her yıl eşit miktarda amortisman ayrılacaktır. Üçüncü yıl sonunda bu ineğin değer düşüklüğü nedeniyle 5.000 TL zarar tespit edilmiştir. Süt inekleri için yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

162 BÜYÜKBAŞLAR HAYVANLAR		50.000	
Hayvan Alışı	102 BANKALAR		50.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		5.000	
Amortisman Kaydı	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000
654 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİDERİ		5.000	
Değer Düşüklüğü Kaydı	168 BİRK. DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		5.000

Canlı varlığın net defter değeri:

Maliyeti	50.000
Amortisman 3 X 5.000 TL	-15.000
Değer düşüklüğü	-5.000
Net Defter Değeri	30.000

4.5. TARIMSAL ÜRÜNLERİN ÖLÇÜMÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarımsal ürünler, 'Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar' bölümünün 1.31 paragrafında belirtilen varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafında belirtilen kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılır. Bu, tarımsal ürünlerin varlık olarak kabul edilebilmesi için ilgili tanım ve ölçütlere uygun olmaları gerektiği anlamına gelir.

Standardın paragraf 7.11’de hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kar veya zararına yansıtılır diye açıklanmıştır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için ‘stoklar’ bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır (BOBİ FRS, Paragraf 7.11).

Örnek: Murathan çiftliğinde çiğ süt üretimi için dönemde hayvanlara yem, işçilik ve diğer giderler toplam 150.000 TL olup ilgili hesaplara kaydedilmiştir. Dönemde toplam 20.000 litre süt elde edilmiştir. Sütün maliyeti 10 TL/L’ dir. Yapılacak muhasebe kaydı;

151 YARIMAMULLER		200.000	
- Süt			
	605 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ARTIŞLARI		50.000
	711 DİMM YANS. HS.		
	721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS. HS		
	731 GEN. ÜR. GİD. YANS. HS		
152 MAMULLER		200.000	
	151 YARIMAMULLER		20.000

Tarımsal faaliyetler standardının 7.12’de gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır;

a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut durumu için geçerli ve bulunduğu konumda aktif bir piyasa bulunuyorsa, bu piyasa fiyatı gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. İşletmenin farklı aktif piyasalara erişimi mümkünse, satış yapmayı planladığı piyasanın fiyatı dikkate alınmalıdır. Bu durum, gerçeğe uygun değer ölçümünde piyasa bazlı yaklaşımın önemini vurgular ve farklı piyasalardan elde edilebilecek fiyat bilgileri arasından işletmenin satış stratejisine en uygun olanının seçilmesi gerektiğini belirtir.

b) Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biride birden fazlası da kullanılabilir:

(i) En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse),

(ii) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla, benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,

(iii) Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri.

c) Bazı durumlarda (a)maddesinde veya (b) maddesinde belirtilen bilgi kaynakları, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurularak en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşılır.

d) Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada belirlenmiş bir fiyatı veya değeri olmasa bile, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının, piyasada geçerli olan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi sonucunda bulunan bugünkü değer, eğer güvenilir bir şekilde belirlenebiliyorsa, bu değer gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılabilir.

4.6. DEVLET TEŞVİKLERİ

Teşviklerle ilgili olarak standardın paragraf 16.7’de kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirileceğini açıklar (BOBİ FRS. Paragraf 16.7).

Söz konusu devlet teşvikinin koşullu olarak alınması durumunda, alınan teşvikle ilgili koşulların işletme tarafından sağlanması durumunda kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

4.7. SUNUM

Standardın paragraf 7.13’de yer alan bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur (BOBİ FRS. Paragraf 7.13).

Standarda göre, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar, ilk kayda alınmaları sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer değişikliklerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, Kâr veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” başlığı altında ayrı bir şekilde gösterilir. Ayrıca, tarımsal ürünlerin standardın 7.10 veya 7.11. paragraflarına göre ilk kayda alınmaları sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da aynı başlık altında raporlanır. Bu düzenleme, tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan değer değişimlerinin finansal tablolarla şeffaf ve belirgin bir şekilde sunulmasını sağlar (BOBİ FRS. Paragraf 7.10).

5. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışma konusu ile ilgili olarak yapılan literatür çalışması aşağıdaki gibidir:

Özulucan ve Deran (2008), çalışmasında, küçük ve büyükbaş hayvan yetiştirip alıp satmak etinden sütünden mamul boyutuna kadar geçen sürelerde bunlara uygun kayıt gerçeğe uygun değerleme yapmak için yaşanan sıkıntılara karşı standartların getirdiği çözüm önerilerine değinilmiştir. Zira TMS – 41 Canlı Varlıkların ilk kayıt anı ile her değerleme döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri sonucu ortaya çıkacak değerleme farkların kar veya zarar olarak gelir tablosuna yansıtmayı gerektirmekte ve THP de bu kar veya zararın kayıtlanmasına uygun bir hesap bulunmamaktadır. Buna çözüm olarak dönen varlıklar kısmına 16 nolu canlı varlıklar, duran varlıklar kısmına 21 nolu canlı varlıklar şeklinde hesaplar açılması çözüme kavuşturduğunu söylemektedir. VUK’ un vergi kaybı, TMS 41’ in ise gerçeğe uygun

finansal tablo hazırlama kaygısı ile küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde farklı esasların benimsendiğini ve yeni TTK tasarısının yasallaşması ile birlikte THP'nin de canlı varlıklar finansal tablolara yansıtmakta yetersiz kalacağını ifade etmişlerdir.

Usul ve Top (2010), çalışmasında, büyükbaş hayvancılık faaliyetleri standardın belirlemiş olduğu hükümlere uygun olduğundan dolayı TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmeli ve değerlemesinin de aynı standarda uygun olarak yapılması gerektiğinden söz eder. Büyükbaş hayvan muhasebe kayıtlarına satın alma veya doğumla geçtiği kayda girmesinin de geçeye uygun değerle olacağından bahseder. Gerçeğe uygun değerini bilinmiyorsa o tarihteki maliyet esas alınabileceğini de söyler. Büyükbaş hayvan besiyeye alınıyorsa dönen varlık, sürüye veya süt üretecek kategoriye sahipse duran varlık grubunda yer alması gerekmektedir. Devlet tarafından büyükbaş için verilen teşviklerinde TMS 41 de gösterildiğini ve canlı varlıkların maliyetinden birikmiş amortisman, birikmiş değer düşüklüğü ölçülmesi durumunda TMS 20 devlet teşvikleri muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardına göre yapılacağından bahsetmişlerdir.

Kaya ve Yazan (2011), çalışmasında, örnek bir besi ve süt üretimi yapan işletmenin verileri incelenmiş bunlardan yola çıkarak canlı varlıkları uluslararası muhasebe standartlarına uygun günümüz muhasebe hesap planı dışında kalan canlı varlıklar için en uygun raporlama modeline göre örnek kayıtlar yapılmıştır. Bu çalışmada canlı hayvan alımı, doğan hayvanın süt üretimi veya besi olarak ayrı kayıtlara alınması gibi standartlara uygun kayda alındığı gözlemlenmiştir. Özellikle süt üretimi yapacak canlı varlıkların takibinde, canlı hayvanların biyolojik dönemlerine göre kayıtlarının değerlendirildiği standartların bu konuda ne kadar yararlı olduğu bilinmelidir.

Tuğay (2013), çalışmasında, TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili örneklerle yer verilmiş. VUK ve TMS 41'in küçük ve büyükbaş canlı varlıklarla ilgili olarak, ilk kayıt anında, her değerlendirme döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımlar benimsedikleri ve THP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kaydedilmesi aşamasında yetersiz kaldığı görülmüştür. Ayrıca THP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların TMS 41'e göre net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi durumunda oluşacak değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesinde de yetersiz olduğu kanısı ortaya çıkmıştır.

Yılmaz (2014), çalışmasında, Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Canlı varlıkların doğma, büyüme, yaşlanma, ölme gibi biyolojik değişimlere uğrayan varlıklar olması nedeniyle değerlendirme ve muhasebeleştirmede diğer varlıklardan farklı bazı özellikleri ortaya çıktığına, mevcut hesap planı üzerine standartta yer alan taslak hesap planıyla ortaya çıkacak sorunlara çözüm olduğundan bahsedilmiştir.

Süklüm ve Akdoğan (2016), çalışmasında büyük baş canlı varlıklar, canlı veya hasat edildikten sonra satılmak amacıyla elde bulundurulduğu gibi, devamlı olarak ürünlerinden faydalanmak (sütünden veya yününden faydalanmak) amacıyla da elde bulundurulduğuna değinilmiştir. Büyük baş canlı varlıklar biyolojik bir yapıya sahip olmalarından dolayı doğma, büyüme, yaşlanma ve ölme aşamalarından geçmektedirler. Bu özellikleri nedeniyle değerlendirme ve muhasebe işlemleri de güçleşmektedir. Çalışmada büyükbaş canlı varlıkların değerlemesinde ve muhasebeleştirilmesinde yaşanan zorluklar ortaya konmaya çalışılmış ve TMS 41 çerçevesinde çözüm önerileri getirilmeye çalışıldığı gözlemlenmiştir. Konunun özelinde büyükbaşların belli başlı dönemlerine ait örneklerle desteklenmiştir.

Tazegül ve Kahramani (2018), çalışmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının ön gördüğü kayıt şekliyle halen faal olarak faaliyet gösteren ve tek düzen muhasebe sistemine göre kayıt yapan büyükbaş hayvancılık işletmelerinin kayıtlarının karşılaştırılmalı olarak incelenmesi yapmışlardır. Çalışmada aynı zamanda büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ele alınmış, tarım işletmelerinde amortisman, vergilendirme ve devlet teşvikleri konularını ele almışlardır. Canlı varlıkların tek düzen muhasebe sisteminde bina, makine gibi demirbaş olmadığını TMS 41 ile yeni hesaplar aracılığıyla canlı varlıkların değerlemesine uygun gruplarda yer aldığını gözlemlenmiştir.

Gebeş (2019), çalışmasında Türkiye Muhasebe Standardı 41 tarımsal faaliyetler kapsamında Kastamonu ilinde bulunan Süt üretimi yapan işletme ele alınmıştır. İşletmede doğan erkek buzağılar belli süre büyüyüp olgunluk gerçekleştikten sonra satışı yapılmaktadır. Dişi hayvanlarda işletmede süt üretimi yapmak için yetiştirilmektedir. İşletmede sağmal inekler için amortisman ayrılmış, besi hayvanları için satılmak amaçlı olduğundan amortisman ayrılmamıştır. İşletmede esas üretim gider yeri, yatırım gider yeri, yardımcı gider yeri ve faaliyet gider yerleri mevcuttur.

İşletmenin esas faaliyet konusu sağmal inekler ve satış amaçlı elde bulundurulan erkek doğan büyükbaş canlıların bulunduğu esas üretim gider yeridir. Sağmal inek olarak kullanılmak için dişi buzağuların yetiştirildiği yatırım gider yeridir. Yem depolama ve ot depolama gider yerinde oluşan giderler yardımcı gider yeridir. Faaliyet gider yeri olarak pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim gider yerleridir. Canlı varlıklarda meydana gelen biyolojik değişimler diğer varlıklardan ayrı şekilde muhasebeleştirme, değerle ve raporlanması gerekmektedir. THP’de bu özellikler ihmal edilerek diğer dönen ve duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir. TMS’ye göre hazırlanan finansal tablolar biyolojik dönüşümü dikkate aldığı için daha güvenilir olduğu gözlemlenmiştir.

Göktürk (2021) çalışmasında, mevcut tek düzen hesap planı, canlı varlık alım satımı yapan işletmelerde uluslararası muhasebe standartlarına uygun işlemlerin yapılmasına yönelik özellikli hesapları içinde barındırmamaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda Kamu Gözetim Kurumu tarafından oluşturulan yeni hesap planı taslağı, tarımsal ürün üreten, alım satımını gerçekleştiren bu işletmeler için özel hesaplar sunmakta ve bu işletmelerde TMS 41’e uygun bir muhasebe sistem oluşturulmasına imkân sağladığını gözlemlenmiştir. Genel anlamda canlı varlık alım satımı yapan işletmelerde yeni hesap plan taslağı ve TMS 41’e uygun muhasebe kayıtlarının uygulanması sürecine yönelik örnekler öneri olarak sunmuşlardır.

Çalışkan (2021), çalışmasında uygulama kısmının yürütülebilmesi amacıyla, et ve süt üretimi yapan büyükbaş hayvancılık sektöründe gerçekleşen faaliyetlerin anlaşılabilmesi için sektörde faaliyet gösteren iki işletme ile görüşme yapılmıştır. Bu işletmelerden büyükbaş hayvanlarla ilgili olarak, hayvanların beslenme süreci, biyolojik dönüşümleri ve yıl içerisinde gerçekleşen faaliyetler, kesim ve sağım işlemleri ile maliyet verileri edinilmesi erek, büyükbaş işletmelerinde faaliyetler incelenmiştir. Çalışma Konya ilinde et ve süt üretimi yapan iki işletmenin verilerinden yararlanılarak muhasebeleştirme yapılmıştır. Çalışmada yapılan muhasebe kayıtları TMS 41 ve BOBİ 7 standartları ile yapılmıştır. Yapılan muhasebe kayıtları var olan kayıtlarla karşılaştırılmıştır. Muhasebe kayıtlarında meydana gelen farklılıkların sebebi, işletmenin canlı varlığı elde bulundurma durumuna bağlı olmaktadır. İşletme 1 yıldan uzun süre elde bulundurduğu canlı varlıkları TMS’de 272 nolu hesap kodunda takip ederken, 1 yıldan kısa süreli elde bulundurduğu canlı varlıkları ise 172 nolu hesap kodunda takip ettiği, VUK’da ise 1 yıldan uzun süre elde bulundurduğu canlı varlıkları 256 nolu hesap kodunda takip ederken, 1 yıldan kısa süreli elde bulundurduğu canlı

varlıkları ise 153 nolu hesap kodunda takip ettiği, BOBİ FRS'nin ise TMS ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, bir inek kesim amacıyla veya kurbanlık amacıyla 1 yıl içerisinde satılmak üzere elde tutuluyorsa, her iki işletme faaliyetinde de satış amaçlı elde bulundurulmuş canlı varlık olarak kabul edildiği görülmektedir. Bir dana damızlık olarak 1 yıldan uzun süre elde tutuluyorsa her iki işletme içinde duran varlık olarak ele alındığı gözlemlenmiştir.

Yalçın (2022), çalışmasında bitkisel ve hayvansal üretim yapılan tarım işletmelerinin muhasebe sistemi belirtilen muhasebe mevzuatı düzenlemeleri çerçevesinde ayrıntılı ve karşılaştırmalı olarak ele almıştır. Ayrıca konuyu açıklayıcı nitelikteki muhasebe kayıtları muhasebe mevzuatı hükümleri doğrultusunda karşılaştırmalı olarak yaptıkları gözlemlenmiştir. Ayrıca çalışmada büyükbaş hayvanlar ele alınırken tarımsal faaliyetlerin kapsamında tüm canlı varlıklar hakkında da bilgi verici örnekler gösterildiği tespit edilmiştir. Taslak standart hesap planı ile yapılan çalışmada finansal raporlama açısından önem arz etmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRME UYGULAMASI AFYONKARAHİSAR ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümü, besi sığır yetiştiriciliği ve kısmen besi yemi üretimi yapan bir tarım işletmesinin BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler, Bölüm 5 Hasılat ve Bölüm 5 Stoklar kapsamında besi hayvanlarının maliyetlerinin tespit edilmesi, gerçekleştirilen uzun vadeli satışlara ilişkin vade farkı işlemlerin belirlenmesi ile muhasebe uygulaması dair işlemleri kapsamaktadır.

1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamanın amacı, büyükbaş hayvancılık sektöründe besi hayvancılığı yapan bir işletmenin verileri ışığında BOBİ 7 Tarımsal Faaliyet, Bölüm 5 Hasılat ve Bölüm 6 Stoklar Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi, işletmenin büyükbaş birim maliyetlerin hesaplanmasını ve vade farkının ayrıştırılmasının yapılmasıdır.

2. UYGULAMANIN ÖNEMİ

Uygulamamızda büyükbaş hayvan yetiştiren ve kısmen besi yemi üretimi yapan (dışardan alınan yem ve katkı maddelerini karma yapan) bir işletme yer almaktadır. Bu işletmenin verileri alınarak BOBİ FRS kapsamında maliyet hesaplamaları ile vade farkının ayrıştırılması açısından bu alana katkı sağladığı düşünülmektedir.

3. UYGULAMANIN İÇERİĞİ VE YÖNTEMİ

Çalışmanın içeriği ana faaliyeti besicilik yapan işletme erkek büyükbaş besi hayvanları alıp piyasa istekleri doğrultusunda satışını gerçekleştiren bir işletmedir. Bu işletmenin ayrıca yem üretim tesisi de yer almakta ve bu tesis besihanelerdeki (dana ve sığır bölümleri) hayvanlar için yem üretimi (karması) yapmaktadır. Örnek işletme Afyonkarahisar ilinde besi hayvancılığı ve besi yem üretiminde faaliyet göstermektedir.

Görüşme yapılan işletme yetkilileri isim verilmemesini istemiş ve işletme (X) işletmesi olarak adlandırılmıştır. Uygulama işletme yetkililerinin verdiği bilgi ve detaylar doğrultusunda oluşturulmuştur.

İşletmeye ait veriler BOBİ FRS 7 Tarımsal Faaliyetler, bölüm 5 hasılat, bölüm 6 stoklar standartları ve KGK tarafından taslak hesap planı kapsamında analiz edilmiş ve kayıtları bu kapsamda düzenlenmiştir. Gider dağıtımları basit dağıtım yöntemine göre yapılmıştır.

4. UYGULAMANIN KISITLARI

Tarımsal faaliyetler kapsamında ve BOBİ FRS alanında yapılan sektöre örnek olacak tezler incelenmiştir. Bu çalışmanın kısıtı olarak; çalışma, Afyon'da bulunan işletmenin verileri ile yapılmıştır. İşletme yetkililerinin verdikleri bilgi ve belgelerle yapılması çalışmanın kısıtıdır. Yapılan çalışmada besi hayvancılığı yapan işletmenin dönemlik faaliyeti araştırmanın amacına yönelik olduğundan muhasebe kayıtları ön planda tutulmuş ancak bazı kalemlerde KDV, stopaj, tevkifat gibi vergisel kalemler ihmal edilmiştir.

5. İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER

Uygulama Afyonkarahisar ilinde büyükbaş besi hayvancılığı faaliyeti yapan piyasadan belirli ay ve büyüklükteki hayvanları alarak piyasa istekleri doğrultusunda satışını gerçekleştiren tarım işletmesidir. Tez çalışmasında isminin geçmesini istemeyen işletme bundan sonra Afyonda bulunan (X) işletmesi olarak bahsedilecektir. İşletme 2 besihane (dana ve sığır bölümü), 1 yem üretim karma, 1 yem deposu ve idari bölümden oluşmaktadır. İşletmede toplamda 5 çalışanı bulunmaktadır. Veterinerlik hizmeti dışardan sağlanmaktadır. İşletme 20.000 m² üzerine kurulmuş ileride büyümeye ve ek yerler yapmaya müsaittir. X işletmesinin kuruluşundaki sermayesi 8.000.000 TL'dir. İşletme et üretimi için piyasadan hazır dana- kasaplık erkek büyükbaş hayvan almakta ve iki grup besihane beslemekte piyasa istekleri doğrultusunda bunları satmaktadır. İşletmede 170 adet besilik erkek büyükbaş hayvanı bulunmaktadır. İşletmenden alınan veriler 2022 yılına aittir.

6. ÖRNEK UYGULAMA

(X) İşletmesi'nin dana ve sığır olarak adlandırdığı iki besihanesi mevcuttur. Dana bölümünde 6-12 aya kadar, sığır bölümünde 12 aydan büyük besilik büyükbaş hayvanları bulunmaktadır. Besilik büyükbaş hayvanlardan piyasada oluşan istekler doğrultusunda dana bölümünden ve sığır bölümünden hayvan satışı yapmaktadır. İşletmeye ait büyükbaş hayvanların mevcudu Tabloda yer almaktadır.

Tablo 8. İşletmenin Büyükbaş Hayvanlarına İlişkin Bilgiler:

HAYVAN TÜRÜ	ADET	KAYITLI DEĞERLERİ	TOPLAM
DANA BÖLÜM	70	16.000	1.120.000
SIĞIR BÖLÜM	100	18.000	1.800.000
TOPLAM	170		2.920.000

(X) işletmesinde hayvanlara ait besihane (dana ve sığır bölümü), yönetim binası, kuru yem deposu, kendi hayvanları için yem üretim karma tesisi ve gübre çukuru bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda (X) işletmesinin maddi duran varlıklara ait bilgiler verilmektedir.

Tablo 9. İşletmenin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgileri

MADDİ DURAN VARLIKLARI	TUTARLAR	TOPLAM
ARAZİ 20.000 m ²	1.321.500	1.321.500
BİNALAR		5.020.000
BESİHANE (DANA VE SIĞIR) BÖLÜMLERİ	2.600.000	
KURU YEM DEPO	300.000	
YEM ÜRETİM TESİSİ	1.550.000	
GÜBRE ÇUKURU	120.000	
İDARİ BİNA	450.000	
TESİS MAK. CİHAZLAR		200.000
LABORATUVAR TAHLİL MAK.	70.000	
GÜBRE SIYIRMA	90.000	
GÜVENLİK KAM. SİSTEM CHZRI	40.000	
TAŞITLAR		1.170.000
TRANSİT	600.000	
TRAKTÖR	450.000	
YEM KARMA RÖMORKU	120.000	
DEMİRBAŞLAR		300.000
YÖNETİM BİNASI DEMİRBAŞLARI	300.000	
ÖNCEKİ DÖNEM BİRİKMİŞ AMORTİSMAN -		-571.500
TOPLAM		7.440.000

İşletme gider yerleri;

Esas üretim gider yeri, esas faaliyet konumuzu oluşturan dana ve sığır bölümleridir. Yardımcı gider yeri ise yem üretim tesisi ve yem depolama gider yeridir. Genel yönetim gider yeri, genel müdürlük, muhasebe birimlerinden oluşur. Pazarlama, satış ve dağıtım gider yeri, büyükbaş hayvanların satışa sunuldukları yerlerdir.

Tablo 10. İşletme Gider Yerleri Tablosu

İŞLETME GİDER YERLERİ
Esas Üretim Gider Yeri
Dana Bölüm
Sığır Bölüm
Yardımcı Gider Yerleri
Yem Üretim ve Karma Tesisi
Laboratuvar
Yem Depo
Faaliyet Gider Yeri
Pazarlama Satış ve Dağıtım
Genel Yönetim

(X) işletmesine ait giderler kalemleri:

(X) işletmesine ait maliyet unsurları direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderlerinden oluşturmaktadır.

Direkt ilk madde malzeme giderleri

Direkt hammadde ve malzeme maliyeti, işletmelerin üretim faaliyetlerini sürdürebilmesinde kullandığı ve tükettiği her türlü hammadde ve malzemelerin parasal tutarıdır (Ertaş, 2023: 19).

İşletmemiz için yem ve diğer katkı maddeleri işletmemizde bulunan büyükbaş besi hayvanlarımızın direk bünyesine girerek et üretimine destek sağladığı için direkt ilk madde malzeme giderleridir.

Genel üretim gideri

Genel üretim maliyetleri üretimle ilgili olup, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan tüm endirekt nitelikteki üretim maliyetlerdir. Doğrudan olmasa da dolaylı yoldan üretim maliyetine katılır (Abdioğlu, 2013: 26).

Direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik gideri dışında kalan endirekt malzeme ve endirekt işçilik giderleridir.

Tablo 11. (X) İşletmesi Maliyet Unsurları

	MALİYET UNSURLARI		TOPLAM TUTAR
	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	2.390.000	2.390.000
	(besi hayvanlarına direk giderler) 1.620.000		
	yem -ve katkı giderler		
	(yem üretim tes. Hammadde gid.) 770.000		
	İŞÇİ VE ÜCRET GİDERLERİ	828.000	828.000
	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		
	6 İŞÇİ x 11.500 TL X 12 AY		
	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		110.000
	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	30.000	
	Veteriner hizmetleri (2500 x12 ay)		
	Elektrik ve Yakıt Giderleri	35.000	
	Endirekt Hammadde ve Malz. Gid.	25.000	
	İlaç Giderleri	20.000	

İşletmeye Ait Dağıtım Anahtarı Oluşturulması:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri doğrudan üretim maliyetine katılırken, genel üretim gideri kapsamındaki giderler ancak dağıtım anahtarları yardımı ile üretim maliyetlerine eklenebilmektedir.

(X) işletmesinin gider dağıtımında kullanacağı gider yerleri dağıtım anahtar tablosu Tablo 12’de gösterilmiştir

Tablo 12. Genel Üretim Giderlerine İlişkin Dağıtım Anahtarları Tablosu

GİDER YERİ	HAYVAN SAYISI (adet)	DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ (DİS)	ALAN (m ²)	GÜÇ TÜKETİM MİKTARI (KWS)
DANA BÖLÜM	70	1.500	1.500	1.000
SIĞIR BÖLÜM	100	2.500	3.500	2.500
YEM ÜRETİM VE KARMA TESİSİ		1.000	11.500	5.000
LABORATUVAR BÖLÜMÜ			1.000	750
YEM DEPO			2.200	500
PAZARLAMA SATIŞ GİD. YERİ				100
GENEL ÜRETİM GİD YERİ			300	150
TOPLAM	170	5.000	20.000	10.000

Tablo 13. Gider Çeşitlerine Göre Dağıtım Anahtar Tablosu

GİDER ÇEŞİTLERİ	DAĞITIM ANAHTARI
YEM ÜRETİM VE KARMA TESİSİ	m ²
YEM DEPO	m ²
LABORATUVAR	KwS
İŞLETME MALZ.	m ²
İLAÇ GİDERLERİ	DANA %25, SIĞIR %75
DIŞARIDAN SAĞ. HİZMET	EŞİT DAĞITIM (ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİNE GÖRE)
ENERJİ	KwS
BİNA AMORTİSMAN	m ²
MAKİNE AMORTİSMANI	EŞİT DAĞITIM (ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİNE GÖRE)
TAŞIT AMORTİSMANI	EŞİT DAĞITIM (ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİNE GÖRE)

(X) İşletmesi'nin bir dönemlik faaliyetlerine ilişkin giderlerin aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 14. Dönemlik Faaliyetlere İlişkin Gider Tablosu

İŞLETME GİDERLERİ	TUTAR
DİMG (YEM)	2.390.000
ENDİREKT HAM. MAL. GİDERLERİ	25.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	828.000
DIŞARIDAN SAĞLANAN VETERİNER	30.000
ELEKTRİK VE YAKIT	35.000
İLAÇ GİDERLERİ	20.000
PAZ. SAT. DAĞ. GİD	10.000
MUHASEBE GİDERİ	12.000
TOPLAM TUTAR	3.350.000

İşletmenin 01.01.2022 Tarihli Açılış Bilançosu

(X) İŞLETMESİ AÇILIŞ BİLANÇOSU

AKTİF		PASİF	
1. DÖNEN VARLIKLAR	3.370.000	3. KVK	2.810.000
KASA		300 BANKA KREDİLERİ	1.100.000
BANKALAR	450.000	320 SATICILAR	1.710.000
CANLI VARLIKLAR			
BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.920.000	4. UVK	
2. DURAN VARLIKLAR	7.440.000	5. ÖZKAYNAKLAR	8.000.000
ARAZİ	1.321.500	SERMAYE	8.000.000
BİNALAR	5.020.000		
TESİS MAK. CİHAZLAR	200.000		
TAŞITLAR	1.170.000		
DEMİRBAŞLAR	300.000		
BİR. AMORTİS.	- 571.500		
AKTİF TOPLAMI	10.810.000	PASİF TOPLAMI	10.810.000

(X) işletmesi' ne ilişkin mali bilgiler şöyledir:

- Ortaklar sermaye taahhütlerinin tamamını bankaya nakit yatırmak suretiyle nakden yerine getirmişlerdir.

- Dönem içinde muhasebe gideri 12.000 TL ve pazarlama Satış ve dağıtım giderleri 10.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Giderler banka hesabından ödenmiştir.

- İşletme Yem karma tesisi için 770.000 TL hammadde almış, ayrıca 1.620.000 TL Besihane için yem almıştır, 100.000 TL'de temizlik malzemesi almıştır.

- Dönem içinde 1.620.000 TL direkt ilk madde malzeme gideri ve 25.000 TL Endirekt malzeme kullanılmıştır. 770.000 TL'si yem üretim karma tesisine aittir.

Tablo 15. Gider Yerlerine Göre Direkt İlk Madde Malzeme Tutarları

GİDER YERLERİ	YEM TUTARI
DANA BÖLÜMÜ	680.000
SIĞIR BÖLÜMÜ	940.000
YEM HAZ. KARMA TES.	770.000
TOPLAM	2.390.000

İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı:

İşletmede 25.000 TL tutarında işletme malzemesi kullanılmıştır. İşletme malzemesine ait gider dağıtımı altta Tablo 16’da gösterilmiştir.

Maliyet Yükleme Oranı= Toplam İşletme Malzemesi Tutarı / Toplam Alan

=25.000 TL / 20.000 m²

=1,25 TL/m²

Tablo 16. İşletme Malzeme Gider Dağıtım Tablosu

İŞLETME MALZ. GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	YÜKLEME ORANI	GİDER ALANI (m ²)	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	1,25 TL/m ²	1500 m ²	1.875 TL
SIĞIR BÖLÜM	1,25 TL/m ²	3500 m ²	4.375 TL
YEM ÜRETİM VE KARMA TESİSİ	1,25 TL/m ²	11500 m ²	14.375 TL
LABORATUVAR BÖLÜMÜ	1,25 TL/m ²	1000 m ²	1.250 TL
YEM DEPO	1,25 TL/m ²	2200 m ²	2.750 TL
GENEL YÖNETİM GİD YERİ	1,25 TL/m ²	300 m ²	375 TL
TOPLAM		20.000 m ²	25.000 TL

Direkt İşçilik Gider İçin Kullanılacak Ücret Giderleri;

Direkt işçilik maliyetleri doğrudan doğruya mamulün üretildiği esas üretim gider merkezlerinde oluşurlar ve hangi mamule ait oldukları kolayca tespit edilebilirler (Şen, 2004: 10).

Tablo 17. Brüt Ücret Tablosu

İŞLETME İŞÇİLİK BRÜT ÜCRET BORDROSU TUTARLARI			
GİDER YERLERİ	ÇALIŞAN SAYISI	ÜCRET TUTARI	TUTARLARI (X) 12 AY
DANA BÖLÜM	2	10.350	248.400 TL
SIĞIR BÖLÜM	2	11.500	414.000 TL
YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	1	13.800	165.600 TL
TOPLAM	5	35.650	828.000 TL

Dana bölümünde çalışanlar 18 yaş altı olup bir çalışanın 2022 brüt ücreti 5004 TL’ dir. İşletme bu çalışanlara 5.175 X 2 = 10.350 TL ödemektedir.

Siğır bölümünde çalışanlardan bir tanesi 18 yaş altı bir tanesi de 18 yaş üzerindedir. 5.004 + 6.496 = 11.500 TL ödemektedir.

Yem üretim ve karma tesisinde çalışan personel kalifiyeli uzman personeldir ve ücreti 13.800 TL ödenmektedir.

Dışarıdan Sağlanan Gider Dağıtımı

İşletme dışarıdan sağlanan giderleri 30.000 TL'dir. Bu dışarıdan sağlanan giderini veteriner hizmeti oluşturmuştur. Veterinerlik hizmetinin % 50 dana bölümü için % 50 sığır bölümü için sağlanmıştır. Endirekt işçilik gider dağıtımı altta verilmiştir.

Tablo 18. İşletmenin Endirekt İşçilik Ücret Tablosu

DIŞARIDAN SAĞLANAN VETERİNER GİDER DAĞITIMI – Veterinerlik			
GİDER YERLERİ	GİDER TUTARI	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	30.000	%50	15.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	30.000	%50	15.000 TL
TOPLAM		%100	30.000 TL

Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı

İşletmenin Elektrik ve yakıt gideri 35.000 TL'dir Bu giderin dağıtım tablosu da aşağıda verilmiştir.

Maliyet Yükleme Oranı = Toplam Elektrik ve Yakıt Tutarı / Toplam Tüketim kwS

$$=35.000 \text{ TL} / 10.000 \text{ kwS}$$

$$=35 \text{ TL/kwS}$$

Tablo 19. İşletme Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtım Tablosu

İŞLETME ENERJİ GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	YÜKLEME ORANI	ENERJİ MİKTARI (kwS)	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	35 TL/kwS	1.000 kwS	3.500 TL
SIĞIR BÖLÜM	35 TL/kwS	2.500 kwS	8.750 TL
YEM ÜRETİM VE KARMA TESİSİ	35 TL/kwS	5.000 kwS	17.500 TL
LABORATUVAR BÖLÜMÜ	35 TL/kwS	750 kwS	2.625 TL
YEM DEPO	35 TL/kwS	500 kwS	1.750 TL
PAZARLAMA SATIŞ GİD. YERİ	35 TL/kwS	100 kwS	350 TL
GENEL ÜRETİM GİD YERİ	35 TL/kwS	150 kwS	525 TL
TOPLAM		10.000 kwS	35.000 TL

İlaç Giderlerinin Dağıtımı

İşletme ilaç gideri olarak 20.000 TL harcama yapmıştır. Dağıtım olarak Dana bölümü % 25, Sığır bölümü % 75 olarak kullanılmıştır. Dağıtım tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 20. İlaç Gider Dağıtım Tablosu

İŞLETME İLAÇ GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	GİDER TABLOSU	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	20.000	% 25	5.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	20.000	% 75	15.000 TL
TOPLAM		%100,00	20.000 TL

BOBİ FRS Kapsamında Muhasebe Kayıtları;

(X) işletmesine ait açılış kaydı ve dönem içinde meydana gelen işlemlerin yevmiye kayıtları;

1	102 BANKALAR	450.000	
	162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.920.000	
	162.01 DANA BÖLÜM HAYVANLARI 1.120.000		
	162.02 SIĞIR BÖLÜM HAYVANLARI <u>1.800.000</u>		
	250 ARAZİ VE ARSALAR	1.321.500	
	252 BİNALAR	5.020.000	
	253 TESİS MAK. VE CİHAZLAR	200.000	
	254 TAŞITLAR	1.170.000	
	255 DEMİRBAŞLAR	300.000	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-571.500	
	300 BANKA KREDİLERİ		1.100.000
	320 SATICILAR		1.710.000
	500 SERMAYE		8.000.000
	Açılış kaydı		
2	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	2.890.000	
	500 SERMAYE		2.890.000
	Ortakların sermaye taahhüdünde bulunmaları kaydı		
3	102 BANKALAR	2.890.000	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		2.890.000
	Ortaklara sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı		
4	150 İLK MADDE VE MALZEMELER	2.490.000	
	150.01 DİMM Ve Malz. 2390000		
	150.01.01 Besihane 1.620.000		
	150.01.01 Yem Tes. <u>770.000</u>		
	150.02 End. İlk Mad. Ve Malz. 100000		
	150.02.01 İşletme Malzemesi <u>100.000</u>		
	102 BANKALAR		2.490.000
	İlk madde ve malz. satın alınma kaydı		

5	710 DİMM GİDERLERİ 710.01 Dana Hayv. 680.000 710.02 Sığır Hayv. <u>940.000</u> 730 GENEL ÜRERİM GİDERLERİ 730.03 Yem Ür. Tes. 770.000 730.01 Dana Bölüm 1.875 730.02 Sığır Bölüm 4.375 730.03 Yem Ür. Tes. 14.375 730.04 Laboratuvar 1.250 730.05 Yem Depolama <u>2.750</u> 770 GENEL ÜRETİM GİDERİ 770.01 İşletme Malz. 375 150 İLK MADDE VE MALEME 150.01 DİMM 1.620.000 150.01.01 Yem 1.620.000 150.01.02 Yem Haz. Tes. 770.000 150.02 Endirekt Mad. Malz. 25.000 150.02.01 İşletme Malz. 25.000 İlk madde ve malz. Kullanım kaydı	1.620.000 794.625 375 2.415.000	
6	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 720.01 Dana Hayv. 248.400 720.02 Sığır Hayv. 414.000 720.03 Yem Tes. <u>165.000</u> 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01 Dana Hayv. 15.000 730.02 Sığır Hayv. <u>15.000</u> 381 GİDER TAHAKKUKLARI İşçilik giderlerinin kaydı	828.000 30.000 858.000	
7	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01 Dana Hayv. 3.500 730.02 Sığır Hayv. 8.750 730.03 Yem Tes. 17.500 730.04 Laboratuvar 2.625 730.05 Yem Depo <u>1.750</u> 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD. 760.01 Elek. ve yakıt gid. 350 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.02 Elek. ve yakıt gid. 525 381 GİDER TAHAKKUKLARI Elektrik ve yakıt gid. kaydı	34.125 350 525 35.000	
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01 Dana Hayv. 5.000 730.02 Sığır Hayv. 15.000 381 GİDER TAHAKKUKLARI İlaç gid. dağıtım kaydı	20.000 20.000	

9	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.	10.000	
	760.02 Satış Giderleri 10.000		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000	
	770.03 Muhasebe Giderleri 12.000		
	102 BANKALAR		22.000
	Paz. Sat. Giderleri ve muhasebe giderlerinin ödenmesi kaydı		

Büyük defter kayıtları

102 BANKALAR			150 İLK MAD. VE MALZ			162 B.BAŞ HAYV.				
1	450.000	2.490.000	4	4	2.490.000	2.415.000	5	1	2.920.000	
3	2.890.000	22.000	9							
	3.340.000	2.512.000			2.490.000	2.415.000			2.920.000	
250 ARAZİ VE ARS.			252 BİNALAR			253 TES. MAK. CİH.				
1	1.321.500		1	5.020.000		1	200.000			
	1.321.500			5.020.000			200.000			
254 TAŞITLAR			255 DEMİRBAŞLAR			258 BİRİKMİŞ AMORTİS.				
1	1.170.000		1	300.000				571.500	1	
	1.170.000			300.000				571.500		
300 BAKA KREDİLERİ			320 SATICILAR			381 GİD. TAHK.				
	1.100.000	1			1.710.000	1		858.000	6	
								35.000	7	
								20.000	8	
	1.100.000				1.710.000			913.000		
500 SERMAYE			501 ÖDEN. SERMAYE			710 DİM. VE MALZ.GİD				
	8.000.000	1	2	2.890.000	2.890.000	3	5	1.620.000		
	2.890.000	2								
	10.890.000			2.890.000	2.890.000			1.620.000		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.			730 GENEL ÜRET. GİD.			760 PAZ. SAT. Ve DAĞ				
6	828.000		5	794.625		7	350			
			6	30.000		9	10.000			
	828.000		7	34.125						
			8	20.000						
				878.750			10.350			
770 GENEL YÖNETİM GİD.										
5	375									
7	525									
9	12.000									
	12.900									

Tablo 21. (X) İşletmesi Genel Geçici Mizanı

HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102 BANKALAR	3.340.000	2.512.000	828.000	
150 İLK MAD. VE MALZ	2.490.000	2.415.000	75.000	
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.920.000		2.920.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.321.500		1.321.500	
252 BİNALAR	5.020.000		5.020.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000		200.000	
254 TAŞITLAR	1.170.000		1.170.000	
255 DEMİRBAŞLAR	300.000		300.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		571.500		571.500
300 BANKA KREDİLERİ		1.100.000		1.100.000
320 SATICILAR		1.710.000		1.710.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		913.000		913.000
500 SERMAYE		10.890.000		10.890.000
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	2.890.000	2.890.000		
710 DİMM GİDERLERİ	1.620.000		1.620.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	828.000		828.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	878.750		878.750	
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERİ	10.350		10.350	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	12.900		12.900	
TOPLAM	23.001.500	23.001.500	15.184.500	15.184.500

Besi hayvanları işletmelerce satılmak amacıyla elde edildikleri için amortismanla konu olmazlar (Özkan, 2001: 143-144). Başka bir ifade ile, küçük veya büyükbaş besi hayvanları alım-satım amacıyla elde tutulduğu ve herhangi bir şekilde ürünlerinden yararlanma duruma olmadığı için işletmede bir yıldan daha fazla kalmış olsalar bile amortisman ayırmak söz konusu değildir (Okutmuş ve Kural, 2015: 265).

Binaların Amortisman Gider Dağıtımı

Hayvancılık faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla kurulan binaların maliyet bedeli 4.570.000 TL ve faydalı ömrü 20 yıl amortisman oranı %5'dir. Söz konusu binaların amortismanı şu şekilde hesaplanmaktadır.

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

$$= 4.570.000 \text{ TL} \times 0,05 = 228.500 \text{ TL}$$

Gider Yerlerine ait binaların yıpranma giderlerinin dağıtımı esas üretim gider yerleri ve yardımcı gider yerlerinin kapladıkları alan temel alınarak hesaplanmıştır.

$$\text{Maliyet Dağıtım Oranı} = \text{Toplam Bina Amortisman Tutarı} / \text{Bina Alanı (m}^2\text{)}$$

$$= 228.500 \text{ TL} / 19.700 \text{ m}^2$$

$$= 11,5990 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 22. Binaların Amortisman Gider Dağıtım Tablosu

BİNA AMORTİSMAN GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	DAĞITIM	GİDER ALANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	11,5990 TL/ m ²	1500 m ²	17.398 TL
SIĞIR BÖLÜM	11,5990 TL/ m ²	3500 m ²	40.596 TL
YEM ÜRETİM, KARMA TESİSİ	11,5990 TL/ m ²	11500 m ²	133.388 TL
LABORATUVAR BÖLÜMÜ	11,5990 TL/ m ²	1000 m ²	11.598 TL
YEM DEPO	11,5990 TL/ m ²	2200 m ²	25.517 TL
TOPLAM	25.000	19700 m ²	228.500 TL

Yönetim binası maliyet bedeli 450.000 TL yararlı ömrü 50 yıl dolayısıyla amortisman oranı %2'dir. Yönetim binasına ait amortisman hesaplaması aşağıdaki gibidir.

$$\text{Yönetim Binası Amortisman Tutarı} = \text{Maliyet (kayıtlı) Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı (1/50)}$$

$$= 450.000 \text{ TL} \times 0,02$$

$$= 9.000 \text{ TL}$$

Tesis Makine ve Cihazlar Amortisman Gider Dağıtımı

Tesis, makine ve cihazlar yararlı ömrü 5 yıl ve yıpranma oranı %20'dir. İşletmede,

Tesis, Makine ve Cihazlar: 200.000 TL

(Laboratuvar Tahlil Mak. 70.000 TL)

(Gübre Sıyırma 90.000 TL)

(Güvenlik kam. Sis. 40.000 TL)

Laboratuvar Tahlil Makinesinin yıllık amortisman payı $70.000 \times 0,2 = 14.000$

Gübre Sıyırma Makinesinin yıllık amortisman payı $90.000 \times 0,2 = 18.000$

Güvenlik Kameralarının yıllık amortisman payı $40.000 \times 0,2 = 8.000$

Laboratuvar Tahlil makinesi ve gübre sıyırma makinesi esas üretim yerleri (Dana ve Siğir) için ortak kullanıldığından her iki yere eşit olarak dağıtım yapılmıştır.

$$14.000 \text{ TL} \times \%50 = 7.000 \text{ TL} \quad - \quad 14.000 \text{ TL} \times \%50 = 7.000 \text{ TL}$$

Tablo 23. Laboratuvar Amortisman Gider Dağıtım Tablosu

TES. MAK. CİHAZLARIN GİDER DAĞITIMI - LABORATUVAR			
GİDER YERLERİ	GİDER TUTARI	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	14.000	%50	7.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	14.000	%50	7.000 TL
TOPLAM			14.000 TL

$$18.000 \text{ TL} \times \%50 = 9.000 \text{ TL} \quad - \quad 18.000 \text{ TL} \times \%50 = 9.000 \text{ TL}$$

Tablo 24. Gübre Sıyırıcı Amortisman Gider Dağıtım Tablosu

TES. MAK. CİHAZLARIN GİDER DAĞITIMI - GÜBRE SIYIRICI			
GİDER YERLERİ	GİDER TUTARI	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	18.000	%50	9.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	18.000	%50	9.000 TL
TOPLAM			18.000 TL

$$8.000 \text{ TL} \times \%50 = 4.000 \text{ TL} \quad - \quad 8.000 \text{ TL} \times \%50 = 4.000 \text{ TL}$$

Tablo 25. Güvenlik Kamera Sistemi Amortisman Gider Dağıtım Tablosu

TES. MAK. CİHAZLARIN GİDER DAĞITIMI - GÜV. KAMERA SİS.			
GİDER YERLERİ	GİDER TUTARI	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	8.000	%50	4.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	8.000	%50	4.000 TL
TOPLAM			8.000 TL

Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı

İşletmenin taşıtlar hesabında kayıtlı olan Transit, Traktör ve Yem karma römorkunun yararlı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir Kayıtlı değeri 1.170.000 TL olan araçların esas üretim yerlerine göre eşit dağıtım yapılmıştır.

$$1.170.000 \times 0,20 = 234.000 \text{ yıllık amortisman payı}$$

$$234.000 \text{ TL} \times \%50 = 117.000 \text{ TL} \quad - \quad 234.000 \text{ TL} \times \%50 = 117.000 \text{ TL}$$

Tablo 26. Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtım Tablosu

TAŞITLAR AMORTİSMAN GİD. DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	GİDER TUTARI	DAĞITIM ORANI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	234.000	%50	117.000 TL
SIĞIR BÖLÜM	234.000	%50	117.000 TL
TOPLAM			234.000 TL

Yönetim binasında kullanılan demirbaşlara ait amortisman hesaplaması ;

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

$$= 300.000 \text{ TL} \times 0,20 = 60.000 \text{ TL}$$

Tablo 27. Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Göre Dağıtımını Gösteren Tablo

GİDER YERLERİ	DANA BÖLÜM GİDER YERİ	SIĞIR GİDER YERİ	YEM ÜRETİM TESİSİ	LABORA TUVAR	YEM DEPOLA MA GİDER YERİ	GEN. YÖN. GİD.	TOPLAM
AMORTİSMAN GİDER TÜRLERİ							
Binalar Amortismanı	17.398,48	40.596,45	133.388,32	11.598,98	25.517,77	9.000	237.500
Tesis Mak ve Cih. Amort. - Laboratuvar	7.000	7.000			-	-	14.000
Tesis Mak ve Cih. Amort. - Gübre sıyırıcı	9.000	9.000					18.000
Tesis Mak ve Cih. Amort. - Güv. Kam.	4.000	4.000					8.000
Taşıtların Amortismanı	117.000	117.000			-	-	234.000
Yönetim Binasında Kullanılan Dem. Amort.	-	-	-	-	-	60.000	60.000
TOPLAM	154.398,48	177.596,45	133.388,32	11.598,98	25.517,77	69.000	571.500

Amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı:

10	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	502.500	
	730.01 Dana Bölüm 154.398,48		
	730.02 Sığır Bölüm 177.596,45		
	730.03 Yem Tesisi 133.388,32		
	730.04 Laboratuvar <u>25.517,77</u>		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	69.000	
	770.04 Amortisman Gideri 69.000		
	770.04.01 Bina Amortismanı 9.000		
	770.04.02 Demirbaşlar Amort. <u>60.000</u>		
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		571.500
	258.01 Binalar 237.500		
	258.02 Tes. Mak. Cihz. 40.000		
	258.03 Taşıtlar 234.000		
	258.04 Demirbaşlar 60.000		
	Amortisman giderlerinin kaydı		

Altta verilen 1. Dağıtım tablosu gider çeşitlerinin ana ve yardımcı gider yerlerine dağıtımını göstermektedir. Gider yerlerine dağıtımını doğrudan veya dağıtım anahtarından yararlanılarak dağıtım yapılır. Gider yerlerine direkt yüklenebilen giderler doğrudan, endirekt yüklenebilen giderler ise dağıtım anahtarı ile dağıtılmıştır.

Tablo 28. I. Dağıtım Tablosu (Yıllık)

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ			FAALİYET GİDER YERLERİ		
GİDER ÇEŞİTLERİ	DANA BÖLÜM GİDER YERİ	SIĞIR BÖLÜM GİDER YERİ	YEM ÜRETİM TESİSİ	LABORA TUVAR	YEM DEPOLAMA GİDER YERİ	P.S.D GİDER YERİ	GENEL YÖNETİM GİDERİ	TOPLAM
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	680.000	940.000	770.000	-	-	-	-	2.390.000
DİREKT İŞÇİLİK	248.400	414.000	165.600	-	-	-	-	828.000
DİREKT GİDERLERİN TOPLAMI	928.400	1.354.000	935.600	0	0	0	0	3.218.000
İŞLETME MALZEMESİ	1.875	4.375	14.375	1.250	2.750	-	375,00	25.000
ENDİREKT İŞÇİLİK	15.000	15.000	-	-	-	-	-	30.000
ELEK. VE YAKIT GİDERLERİ	3.500	8.750	17.500,	2.625	1.750	350	525,00	35.000
İLAÇ GİDERLERİ	5.000	15.000	-	-	-	-	-	20.000
TAŞIMA VE SATIŞ GİDERİ	-	-	-	-	-	10.000	-	10.000
MUHASEBE GİDERİ	-	-	-	-	-	-	12.000	12.000
AMORTİSMAN GİDERİ	154.398,48	177.596,45	133.388,32	11.598,98	25.517,77	-	69.000	571.500
ENDİREKT GİDERLERİN TOPLAMI	179.773,48	220.721,45	165.263,32	15.473,98	30.017,77	10.350	81.900	703.500
I. DAĞITIM TOPLAMI	1.108.173,48	1.574.721,45	1.100.863,32	15.473,98	30.017,77	10.350	81.900	3.921.500

I Dağıtım sonucunda yardımcı gider yerinde yer alan, yem depolama gider yerinde 30.017,77 TL'lik giderin, m² dağıtım anahtarı ile esas üretim gider yerine dağıtımı yapılacaktır. Yem depolama gider yerinin dağıtımı aşağıdaki tabloda verilmektedir.

$$\text{Yem Depolama Gider Yeri Oranı} = 30.017,77 \text{ TL} / 5000 \text{ m}^2 = 6,003554/\text{m}^2$$

Tablo 29. Yem Depolama Gider Dağıtım Tablosu

YEM DEPOLAMA GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	DAĞITIM	SAYILARI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	1.500	6,003554	9.005,33 TL
SIĞIR BÖLÜM	3.500	6,003554	21.012,44 TL
TOPLAM	5.000		30.017,77 TL

Laboratuvar gider yerinde toplam 29.473,98 TL'lik gider dağıtılması da kwS dağıtım anahtarı kullanılarak esas üretim gider yerine dağıtılacaktır.

Altta tabloda dağıtımı gösterilmektedir.

$$\text{Laboratuvar Gider Yeri Dağıtım Oranı} = 15.473,98 \text{ TL} / 3.500 \text{ kwS} = 4,4211 \text{ TL/kwS}$$

Tablo 30. Laboratuvar Gider Dağıtım Tablosu

LABORATUVAR BÖLÜM GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	YÜKLEME ORANI	ENERJİ MİKTARI	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	4,421137143	1.000 kwS	4.421,14 TL
SIĞIR BÖLÜM	4,421137143	2.500 kwS	11.052,84 TL
TOPLAM		3.500 kwS	15.473,98 TL

Yem üretim ve Karma tesisi dağıtım anahtarı

Yem üretim ve karma tesisinde 1.100.863,32 TL Gider esas üretim gider yerlerine m²'ye göre dağıtımı yapılacaktır. Dana bölümü 1.500 m², sığır bölümü 3.500 m² toplamda 5.000 m²'ye göre gider dağıtımı yapılacaktır.

$$1.100.863,32 / 5.000 \text{ m}^2 = 220,172664$$

Tablo 31. Yem Üretim Haz. ve Karma Tesisi Dağıtım Tablosu

YEM ÜRETİM VE KARMA TESİS BÖLÜM GİDER DAĞITIMI			
GİDER YERLERİ	YÜKLEME ORANI	ALAN (m ²)	TUTARLARI
DANA BÖLÜM	220,172664	1.500 m ²	330.259,00 TL
SIĞIR BÖLÜM	220,172664	3.500 m ²	770.604,32 TL
TOPLAM		5.000,00 m ²	1.100.863,32 TL

II.Dağıtım; Gider yerlerinde toplanmış olan giderlerin II.Dağıtım yöntemlerinden doğrudan dağıtım yöntemine göre ana üretim yerlerine dağıtımı yapılmıştır.

Tablo 32. II. Dağıtım Tablosu (yıllık)

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ			
GİDER ÇEŞİTLERİ	DANA BÖLÜM GİDER YERİ	SIĞIR GİDER YERİ	YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	LABORAT.	YEM DEPOLAMA GİDER YERİ	TOPLAM
I. DAĞITIM TOPLAMI	1.108.173,48	1.574.721,45	1.100.863,32	15.473,98	30.017,77	3.829.250
LABORATUVAR	4.421,14	11.052,84		(15.473,98)		
YEM DEPOLAMA GİDER Y.	9.005,33	21.012,44			(30.017,77)	
YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	330.259,00	770.604,32	(1.100.863,32)			
GİDERLER TOPLAMI	343.685,47	802.669,60				
II. DAĞITIM TOPLAMI	1.451.858,95	2.377.391,05	0	0	0	3.829.250

II. Dağıtım yapıldıktan sonra elde edilen giderler 3.829.250,00 TL'dir. Yapılan giderlerin 1.451.858,95 TL'si Dana Bölümüne ait, 2.377.391,05 TL'si Sığır Bölümüne aittir.

Yukarıdaki II. Dağıtım tablosu yıllık olarak hesaplanan tutarları içermektedir. İşletmenin yapacağı satışlar açısından (1 aylık olarak kabul edilmiştir.) Besi hayvanlarının faaliyetlerinin hesaplanabilmesi ve karlılığın belirlenebilmesi açısından II. Dağıtım tablosu aylık olarak da verilmiştir ve işlemlerde bu tablo rakamları baz alınacaktır.

GİDER YER.	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ			
GİDER ÇEŞ.	DANA BÖLÜM GİDER YERİ	SIĞIR GİDER YERİ	YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	LABORAT.	YEM DEPOLAMA GİDER YERİ	TOPLAM
I. DAĞ. TOP.	1.108.173,48 / 12 ay: 92.347,79	1.574.721,45 / 12 ay: 131.226,79	1.100.863,32 / 12 ay: 91.738,61	15.473,98 / 12 ay: 1.289,50	30.017,77 / 12 ay: 2.501,48	3.829.250 / 12 ay: 319.104,17
LABOR.	4.421,14 / 12 ay: 368,43	11.052,84 / 12 ay: 921,07		(15.473,98 / 12 ay: 1.289,50)		
YEM DEP.	9.005,33 / 12 ay: 750,44	21.012,44 / 12 ay: 1.751,04			(30.017,77/ 12 ay: 2.501,48)	
YEM ÜR. TES.	330.259 / 12 ay: 27.521,58	770.604,32 / 12 ay: 64.217,03	(1.100.863,32 / 12 ay: 91.738,61)			
GİDERLER TOPLAMI	343.685,47 / 12 ay: 28.640,46	802.669,6 / 12 ay: 66.889,13				
II. DAĞITIM TOPLAMI	1.451.858,95 / 12 ay: 120.988,25	2.377.391,05 / 12 ay: 198.115,92	0,00	0,00	0,00	3.829.250 / 12 ay: 319.104,17

Tablo 33. II. Dağıtım Tablosu (aylık)

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ			
GİDER ÇEŞİTLERİ	DANA BÖLÜM GİDER YERİ	SIĞIR GİDER YERİ	YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	LABORAT.	YEM DEPOLAMA GİDER YERİ	TOPLAM
I. DAĞITIM TOPLAMI	92.347,79	131.226,79	91.738,61	1.289,50	2.501,48	319.104,17
LABORATUVAR	368,43	921,07		(1.289,50)		
YEM DEPOLAMA GİDER Y.	750,44	1.751,04			(2.501,48)	
YEM ÜRETİM VE KARMA TES.	27.521,58	64.217,03	(91.738,61)			
GİDERLER TOPLAMI	28.640,46	66.889,13				
II. DAĞITIM TOPLAMI	120.988,25	198.115,92	0	0	0	319.104,17

II. Dağıtım aylık olarak hesaplandıktan sonraki yevmiye kayıtları;

11	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	95.529,59	
	730.01 Dana Bölüm 28.640,46		
	730.01.05 İkinci Dağıtım <u>28.640,46</u>		
	730.02 Sığır Bölüm 66.889,13		
	730.02.05 İkinci Dağıtım <u>66.889,13</u>		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		95.529,59
	730.05 Yem Depolama 2.501,48		
	730.04 Laboratuvar 1.289,50		
	730.03 Yem Ür. Tes. <u>91.738,61</u>		
	Yardımcı gider yerlerinde oluşan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtım Kaydı		

Dana ve sığır hayvanları birim maliyetleri;

BİRİM MALİYET TABLOSU			
	TOP. MAL.	HAYV SAY.	BRM MAL.
DANA	120.988,25	70	1.728,40
SİĞİR	198.115,92	100	1.981,15

Gerçeğe uygun değer, alıcı ile satıcının belirli bir fiyat üzerinden anlaştıkları bir varlığın alınıp satılacağı bir fiyattır. Dolayısıyla işletme; dana, sığır satışlarında piyasadaki oluşan fiyatı belirlerken kendisinin ilgili varlıktan veya ürününden belirlediği faydayı göz önüne almaktadır. İşletmede satılan hayvanları, onları alan alıcılar tarafından teslim alındıkları için bir satış maliyeti söz olmamaktadır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer, piyasa fiyatı ile aynıdır.

1 ay sonunda dana için birim gerçeğe uygun değer 22.000 TL, sığır için birim gerçeğe uygun değer 30.000 TL olduğu anlaşılmıştır. Buna göre yapılacak hesaplama ve kayıtlar şöyledir;

Tablo 34. Dana Hayvanlarının Gerçeğe Uygun Değer Tablosu

DANA HAYVANLARI GERÇEĞE UYGUN DEĞER TABLOSU					
KAYITLI DEĞER			BİRİM MAL.		TOPLAM
DANA	16.000	+	1.728,40	=	17.728,40
GER. UYG. DEĞ.			TOP. MAL.		DEĞER. FARKI
	22.000	-	17.728,40	=	4.271,60
DEĞER. FARKI			TOP. HAYV.		TOP. DEĞ. FARKI
	4.271,61	X	70 ADET	=	299.012

Tablo 35. Sığır Hayvanlarının Gerçeğe Uygun Değer Tablosu

SIĞIR HAYVANLARI GERÇEĞE UYGUN DEĞER TABLOSU					
KAYITLI DEĞER			BİRİM MAL.		TOPLAM
SIĞIR	18.000	+	1.981,15	=	19.981,15
GER. UYG. DEĞ.		TOP. MAL.		DEĞER. FARKI	
30.000		-	19.981,15	=	10.018,85
DEĞ. FARKI		TOP. HAYV.		TOP. DEĞ. FARKI	
10.018,85		X	100 ADET	=	1.001.885

12	162 BÜYÜKBAŞLAR HAYVANLAR	1.300.897	
	162.01 Dana Bölüm 299.012		
	162.01.07 Dana Değer Artışları <u>299.012</u>		
	162.02 Sığır Bölüm 1.001.885		
	162.02.07 Sığır Değer Artışları <u>1.001.885</u>		
	605 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ARTIŞLARI		1.300.897
	Dönem sonu gerçeğe uygun değerleme sonucu değer artış kaydı		

İşletme, Eylül ayında 15 dana ve 25 sığır gerçeğe uygun değeriyle 15 ay vadeli senet karşılığı olarak 1.405.000 TL (430.000 TL+ 975.000 TL)'ye satmıştır. (KDV hariç %20). KDV banka hesabına peşin tahsil edilmiştir. Satış rakam detayları da şöyledir:

Dana: 22.000 X 15 adet : 330.000 TL Toplam dana satış tutarı (peşin tutar) (vadeli tutar 430.000)

Sığır: 30.000 X 25 adet : 750.000 TL Toplam sığır satış tutarı (peşin tutar) (vadeli tutar 975.000)

Dana: 17.728,40 X 15 adet : 265.926 TL Satılan dana mamul maliyeti.

Sığır: 19.981,15 X 25 adet : 499.528,75 TL Satılan sığır mamul maliyeti.

Toplam maliyet : 765.454,75 TL

BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat kapsamında bir yıldan daha uzun olan vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılması yapılması gerektiği için aşağıdaki hesaplamalar yapılarak yevmiye maddesi oluşturulmuştur.

$$1.080.000 = 1.405.000 / (1+i)^{15/12}$$

$$(1+i)^{15/12} = 1.405.000 / 1.080.000$$

$$(1+i)^{15/12} = 1.30092 \quad i = (1.30092)^{15/12} - 1 = 1,23424 - 1$$

$$1,23424 - 1 = 0,23424 \quad (\text{etkin faiz oranı})$$

$$4 \text{ Ay (Eylül-Aralık) sonraki değeri} = 1.080.000 \times (1+0,23424)^{4/12} = 1.332.979,2$$

$$\text{Satış yapılan dönemine ait vade farkı} = 1.332.979,2 - 1.080.000 = 252.979,2$$

$$\text{Sonraki dönemine ait vade farkı} = 325.000 - 252.979,2 = 72.020,8$$

$$(1.405.000 - 1.080.000 = 325.000)$$

13	120 ALACAK SENETLERİ		1.405.000	
	102 BANKALAR		281.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR			1.080.000
	600.01 Dana 330.000			
	600.02 Sığır 750.000			
	391 HESAPLANAN KDV			281.000
	125 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ			252.979,20
	225 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ			72.020,80
	Hayvanların Satış Kaydı			
14	620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ		765.454,75	
	162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			765.454,75
	162.01 Dana Bölüm 265.926			
	162.02 Sığır Bölüm 499.528,75			
	Satılan Hayvanların Maliyet Kaydı			

Aralık ayının sonundaki kayıt:

15	125 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ		252.979,2	
	642 FAİZ GELİRLERİ			252.979,2

Sonraki dönemin başındaki kayıt:

16	225 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ		72.020,8	
	125 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ			72.020,8

Sonraki dönem Kasım ayı sonundaki kayıt:

17	125 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ		72.020,8	
	642 FAİZ GELİRLERİ			72.020,8

Satış işleminden sonra iki dananın hastalandığı ve telef olduğu anlaşılmıştır.

Bu durum normal sayılan bir fire olarak kabul edilmekte ve yapılacak kayıt BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar standardı gereği kayıt:

$$\text{Dana birim maliyeti } 17.728,40 \times 2 \text{ adet} = 35.456,8$$

18	151 YARI MAMUL-ÜRETİM		35.456,80	
	162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			35.456,80
	162.01 Dana Bölüm			

İşlemler sonu büyük defter kayıtları;

102 BANKALAR				120 ALICILAR				125 ERT. VADE FARKI GEL.			
1	450.000,00	2.490.000,00	4	13	1.405.000,00		15	252.979,20	252.979,20	13	
3	2.890.000,00	22.000,00	9				17	72.020,80	72.020,80	16	
13	281.000,00										
	3.621.000,00	2.512.000,00			1.405.000,00			325.000,00	325.000,00		
	150 İLK MAD. VE MALZ				151 YARI MAMÜL. -ÜRT				162 B.BAŞ HAYV.		
4	2.490.000,00	2.415.000,00	5	18	35.456,80		1	2.920.000,00	765.454,75	14	
							12	1.300.897,70	35.456,80	18	
	2.490.000,00	2.415.000,00			35.456,80			4.220.897,70	800.911,55		
	225 ERT. VADE FARKI GEL.				250 ARAZİ VE ARS.				252 BİNALAR		
16	72.020,80	72.020,80	13	1	1.321.500,00		1	5.020.000,00			
	72.020,80	72.020,80			1.321.500,00			5.020.000,00			
	253 TES. MAK. CİH.				254 TAŞITLAR				255 DEMİRBAŞLAR		
1	200.000,00			1	1.170.000,00		1	300.000,00			
	200.000,00				1.170.000,00			300.000,00			
	258 BİRİKMİŞ AMORTS.				300 BANKA KREDİLERİ				320 SATICILAR		
		571.500,00	1			1.100.000,00			1.710.000,00		
		571.500,00	10								
		1.143.000,00				1.100.000,00			1.710.000,00		
	381 GİD. TAHK.				391 HESAPLANAN KDV				500 SERMAYE		
		858.000,00	6			281.000,00	13		10.810.000,00	1	
		35.000,00	7						2.890.000,00	2	
		20.000,00	8								
	0,00	913.000,00				281.000,00			13.700.000,00		
	600 YURTIÇI SAT.				605 TAR. FAAL. DEĞER ART.				620 SAT. MAM. MAL.		
		1.080.000,00	13			1.300.897,70	12	14	765.454,75		
		1.080.000,00				1.300.897,70			765.454,75		
	642 FAİZ GELİRLERİ				710 DİM. VE MALZ.GİD				720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.		
		252.979,20	15	5	1.620.000,00		6	828.000,00			
		72.020,80	17								
		325.000,00			1.620.000,00			828.000,00			
	730 GENEL ÜRET. GİD.				760 PAZ. SAT. Ve DAĞ				770 GENEL YÖNETİM GİD.		
5	794.625,00	95.529,59	11	7	350,00		5	375,00			
6	30.000,00			9	10.000,00		7	525,00			
7	34.125,00						9	12.000,00			
8	20.000,00						10	69.000,00			
10	502.500,00										
11	95.529,59										
	1.476.779,59	95.529,59			10.350,00			81.900,00			

Tablo 36. (X) İşletmesi Dönem Sonu Genel Geçici Mizanı

HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102 BANKALAR	3.621.000	2.512.000	1.109.000	
120 ALACAK SENETLERİ	1.405.000		1.405.000	
125 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ	325.000	325.000		
150 İLK MAD. VE MALZ	2.490.000	2.415.000	75.000	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM	35.456,80		35.456,80	
162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	4.220.897,70	800.911,55	3.419.986	
225 ERT. VADE FARKI GELİRLERİ	72.020,80	72.020,80		
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.321.500		1.321.500	
252 BİNALAR	5.020.000		5.020.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000		200.000	
254 TAŞITLAR	1.170.000		1.170.000	
255 DEMİRBAŞLAR	300.000		300.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.143.000		1.143.000
300 BANKA KREDİLERİ		1.100.000		1.100.000
320 SATICILAR		1.710.000		1.710.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		913.000		913.000
391 HESAPLANAN KDV		281.000		281.000
500 SERMAYE		13.700.000		13.700.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.080.000		1.080.000
605 TARIMSAL FAAL. DEĞER ARTIŞ.		1.300.898		1.300.898
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	765.454,75		765.455	
642 FAİZ GELİRLERİ		325.000,00		325.000
710 DHM VE MALZEME GİDERİ	1.620.000		1.620.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	828.000		828.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.476.780	95.530	1.381.250	95.530
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİDERİ	10.350		10.350	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	81.900		81.900	
TOPLAM	24.963.360	27.773.360	18.742.898	21.648.427

SONUÇ

İnsanoğlunun beslenmesini sağlayan tarım ve hayvancılık sektörünün durumu, nüfusun artışından başka tarım ve hayvancılıkta azalmalar olmasıyla daha önem arz eden konuların başında gelmeye başlamıştır. Ülkemizde tarım ile hayvancılığın arttırımı ve teknolojik gelişimler için destek/teşvik politikalarını uygulamada olduğu görülmektedir. Tarım ve hayvancılık sektöründe sürdürülebilirliğin sağlanması, verimlilik ve maliyetlerin doğru hesaplanabilirliği ile ilişkilendirilmektedir. Aynı zamanda işletmelerin ölçeklerine göre, tabi oldukları standartlara uygun ölçümleme ile kayıtların yapılması ve finansal raporların hazırlanması dünyadaki şartlarla uyumlu hale gelmesini sağlamaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturan tarımsal faaliyetler içerisindeki hayvancılığın bir alt dalı olan besi hayvancılığı, ekonomik kalkınmaya katkı sağlayarak gıda güvenliğinin temininde kritik bir rol üstlenmiştir. Besi hayvancılığı, hayvanlardaki et kalitesinin arttırılması ve hayvan besi yemleri ile hayvana ait endüstriyel kalıntıların verimli bir biçimde ekonomiye kazandırılmasını sağlayan bir işletme koludur. Ayrıca bu faaliyet kolu, yeni istihdam oluşturarak ekonomiye katkıda bulunur. Ülkemizin çoğunlukla iç pazarda et ve et ürünlerinin talebini karşılamakta stratejik bir öneme sahip olan besi hayvancılığı sektöründe maliyetler ve bu maliyetleri oluşturan masraf unsurlarının iyi anlaşılması ve kontrol edilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca, besi işletmelerinde, hayvanların canlı ağırlık artışı, yem tüketimi, yemden yararlanma kabiliyeti gibi faktörler ve bunlar arasındaki ilişkiler maliyet ile kârlılığı doğrudan etkileyen unsurlardır.

Besi hayvancılığına ilişkin faaliyetlerinin takibi, hesaplamaları ve raporlanması nedenleriyle değişik ölçekteki işletmelerin muhasebe sistemine olan ihtiyaçları doğrultusunda belirli standartlar oluşturulmuştur. Çalışma konusu, büyük ve orta ölçekli işletmelerin dahil olduğu BOBİ FRS açısından ele alınmıştır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin büyükbaş besi hayvancılığı konusunda yapılan literatür taraması sonucu ulaşılan çalışmaların ya TMS 41 Standardı açısından ele alındığı ya da BOBİ FRS Bölüm 7 - TMS 41 (ve bazı çalışmalarda MSUGT dahil olarak) arasında karşılaştırma yapılarak incelendiği belirlenmiştir. Bu çalışma, büyükbaş besi hayvancılığı konusunu BOBİ FRS'nin Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standardından başka ilişkili olan Bölüm 6 Stoklar ve Bölüm 5 Hasılat standartları açısından da

incelenmiş olması ve uygulamasının Afyonkarahisar İlindeki bir işletmede yapılan bir çalışma olması ile diğer çalışmalardan ayrılmaktadır. Afyonkarahisar İli'nde büyükbaş besi hayvancılığının önemli faaliyet alanları olması nedeniyle BOBİ FRS'ye dahil olan diğer işletmelerin uygulamalarına katkı sağlayabileceği amaçlanmaktadır. Böylelikle şartları taşıyan işletmelere özellikle raporlama ve sunum için muhasebe alanında ortaya çıkan ihtiyaçlarını karşılayabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmanın konusu, besi hayvancılığı faaliyeti gösteren işletmelerin besi hayvanlarının satın alınmasından satılana kadarki süreçte işletmeye olan maliyetlerinin sağlıklı biçimde hesaplanabilmesini ve muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır. Muhasebeleştirilme boyutu, uygulama işletmesinin ölçeği baz alınarak BOBİ FRS kapsamında incelenmiştir. İşletmeler BOBİ FRS'ye, büyük veya orta ölçek için belirlenmiş ölçütlerine göre tabi olmaktadır. Çalışmanın konusu açısından canlı varlıklar içinde besi hayvanlarının yetiştirilmesi aşaması Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standardına kapsamında iken bu hayvanının satılmasına kadar Bölüm 6 Stoklar standardı ve satışının yapılması ile Bölüm 5 Hasılat standardı kapsamında değerlendirilmektedir.

Çalışmanın uygulamasında Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren bir işletmenin verdiği bilgiler, belgeler ve teknik destekler ile maliyet hesaplamalarının oluşturulması amaçlanmıştır. Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standardı gereği, besi hayvancılığına ilişkin her bir besi hayvan çeşidine göre ayrı gider dağıtımları yapılarak maliyetleri hesaplanmıştır. Başka bir ifade ile, bu veriler ışığında, işletmenin dana ve sığır yetiştiriciliği yapmasından dolayı bu iki tür hayvan bölümü esas üretim gider yeri olarak belirlemiştir. Yardımcı gider yerleri olarak ise; yem üretim ve karma tesisi, laboratuvar ve yem depo bölümleridir. İşletmenin maliyet unsurları olarak ortaya çıkan giderler; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (yem ve hammadde), Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri (endirekt ilk madde ve malzeme, elektrik ve yakıt, veteriner hizmeti ve ilaç giderleri) olarak tespit edilmiştir. Giderlerin, tüm gider yerlerine ilk dağıtımının yapılması işleminden sonra yardımcı gider yerlerinde biriken giderlerin esas gider yerlerine dağıtımı olan ikinci dağıtım işlemi doğrudan dağıtım tekniğine göre yapılmıştır. Takiben esas üretim gider yerlerinde biriken giderlerin toplamı o gider yerindeki hayvanlara dağıtımı ile üçüncü dağıtım gerçekleştirilmiştir. Bu işlemin yapılmasından sonra bir dana ya da sığırın satış fiyatı belirlenmiş ve satışa ilişkin bir kayıt işlemi verilmiştir.

Muhasebeleştirilme kayıtlarında söz konusu hayvanlar besiye alındığı ve bir yıl ya da altında olan satış işlemleri için dönem varlıklar sınıfında yer alan varlıklar için 16 No'lu gruptaki hesap kullanılmıştır. BOBİ FRS'de Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler standardı hükümlerine göre, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer ile muhasebe kayıtlarında yer almaktadır. İşletmede satılan her iki cins hayvan grubunu alıcılar işletmede teslim aldıkları için herhangi bir satış maliyeti bulunmamakta ve gerçeğe uygun değer ile piyasa fiyatı aynı olduğu anlaşılmaktadır. Bu yönüyle, gerçeğe uygun değer için Afyonkarahisar canlı hayvan pazarını esas almıştır. Bu çalışma, Gebeş (2019)'in TMS 41 standardı kapsamında Kastamonu uygulaması olan çalışmasındaki canlı varlıklar (besi hayvanları, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış varlıklar) gider yerlerine yapılan dağıtımlarla bazı benzerlikler göstermektedir. Aynı şekilde Çalışkan (2021)'in TMS-41-BOBİ FRS Bölüm 7 ve VUK kapsamında Konya uygulamalı çalışması ile bazı açılardan benzerlik gösterdiği söylenebilir. Çalışma, konusu itibarıyla sadece BOBİ FRS'nin Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetlerden başka Bölüm 5 Hasılat ve Bölüm 6 Stoklar standartları ve Afyonkarahisar İli'ndeki bir işletme kapsamında ele alınması açısından diğer çalışmalardan, maliyet hesaplama ve vadeli satışlardaki vade farkı ayrımı yapılarak diğer çalışmalardan farklılık göstererek ayrılmaktadır.

Çalışma sonucunda sektörel bazda örnek temsil etmek, bu alanda finansal raporlama standartları ile belirli noktaya kadar getirilen bu çalışmanın tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelere muhasebe uygulamalarında yol gösterici nitelikte bulgular sağlayabildiği düşünülmektedir. Bu konu yapılacak başka çalışmalar için, besi hayvanının türlerine bağlı olarak piyasasının olmadığı veya birkaç piyasada birden alımı satımı söz konusu olduğu ya da gerçeğe uygun değerinin tam olarak belirlenemediği durumların araştırılması önerilmektedir. Başka bir açıdan besi hayvancılığı sektöründeki işletmeler üzerinde bağımsız denetim çalışmalarına yönelik incelemeler de yapılabilir. Gelecekte yapılacak araştırmaların, farklı bölge ve sektörlerdeki uygulamaları da içerecek şekilde genişletilmesi, BOBİ FRS'nin tarımsal faaliyetlerdeki etkisini daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmesine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Abakay, C. (2019). Tarım İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin İncelenmesi ve TMS 41 İle Karşılaştırılması, Elmacılık Sektörü Üzerinde Örnek Uygulama. (Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Abdioğlu, H. (2013). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora.
- Acar, M. (2006). DTÖ ve AB Işığında Türk Tarımının Geleceği, Ankara: Orion Yayınevi.
- Akbay, C. (2016). Et Ürünleri ve Hayvancılık Ekonomisi. *Tarım ve Hayvancılık Dergisi*, 45-50.
- Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41)'E Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (39), 65-78.
- Aktuğlu, M. (1972). *Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi*. İzmir: Ege Üniversitesi.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Aral, Y., Altın, O., Şahin, T., ve Gökdağ A., (2020). Türkiye Sığır Besiciliğinde Yapısal Durum Ve Sektörel Analiz, *Veteriner Hekimler Derneği Dergisi*, 91(2), 182-192.
- Armağan, G. (2008). Türkiye'nin Tarımsal Ürünler İhracatı ve İthalatı. *Aydın Efeler Lisesi Kültür ve Sanat Dergisi*, 49.
- Aslan S., ve Gül E. (2018). Su Ürünleri Yetiştiriciliğinin Önemi Ve Çevresel Etkileri-Elazığ İli Örneği, *Dicle Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Mühendislik Dergisi*, 9(2), 849-858.
- Avcıoğlu, R., Soya, H. , Açıkgöz, E., ve Tan , A. (2000). Yem Bitkileri Üretimi. *Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi*, (s. 567-585).
- Aydemir, C., ve Pıçak, M. (2008). Ekonomik Gelişme Sürecinde Tarım-Sanayi İlişkilerinin Sektörler Arası Bütünleşmeye Etkileri. *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, (10), 129-147.
- Aydın, İ., ve Günlü, A., 2010. Hayvancılık İşletmelerinde Teknik Ve Finansal Verilerin Tutulmasına Ve Değerlendirilmesine Yönelik Bir Bilgisayar Yazılımı, *VET-HEK-DER Dergisi, Araştırma Makalesi*, 80(4), 21-30.
- Borlaug, N. E. (2000). Ending World Hunger: The Promise of Biotechnology and the Threat of Antiscience Zealotry. *Plant physiology*, 124(2), 487-490.
- Boz, İ. (2004), “Tarım Sektörünün İktisadi Kalkınmadaki Rolü”, İçinde, *Kalkınma Ekonomisi: Seçme Konular*, Ed: Sami Taban-Muhsin Kar, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, ss (137-158).
- Bozbayır, V. (2018). Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS-41 Açısından Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması. (Yüksek Lisans Tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Cramer, G. & Jensen, C. (1982). *Tarım Ekonomisi ve Tarım İşletmeciliği*. Madison: Madison Üniversitesi.
- Çalışkan, A. (2021), Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Muhasebeleştirilme Sürecinin İncelenmesi: Tms-41 Bobi Frs Bölüm-7 Ve Vuk Açısından Karşılaştırılması, (Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Çetin, B., ve Rehber, E., (1998). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Vipaş.

- Çevik, Z., ve Kırlioğlu, H., (2016). Türkiye Muhasebe Standardı Tms 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16(Özel Sayı), 694 – 702.
- Çiftçi, R. (2018). *Tarım Ekonomisi ve Hayvancılık*. Akademik Yayınlar, 34-35.
- Demir, E. (2015), Muhasebede İskonto Ve Komisyon Uygulamaları, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 50(1), 124-153
- Demir, M. (2007). *Gıda Güvenliği ve Tarım Politikaları*. İTO Yayınları, 45-47.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 1(2), 113-124.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2002). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti
- Doğan, A. (2009). Ekonomik Gelişme Sürecine Tarımın Katkısı: Türkiye Örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(17), 365-392.
- Doğan, O. (2011). Türkiye’de Erozyon Sorunu Nedenleri Ve Çözüm Önerileri. *Bilim ve Aklın Aydınlığında Eğitim Dergisi*, 137, 61-69.
- Eker, B. (2005). Tarım Sanayii Etkileşimleri. Türkiye Ziraat Mühendisliği, 18.
- Ertaş, F. C. (2023). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Beta Basım Yayın.
- Ertuğrul, M., ve Yalçın, C., (2014). Türkiye’de besi sığırcılığı: Mevcut durum ve gelişme potansiyeli. *Veteriner Hekimler Derneği Dergisi*, 40-49.
- FAO. (2020). The State of Food and Agriculture 2020. Food and Agriculture Organization of the United Nations.
- Gebeş M. (2019). Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi Ve Raporlanması: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi) Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bartın.
- Gıda Tarım Hayvancılık. (2023). Tarla Bitkileri ve Tarla Bitkilerinin Sınıflandırılması. GıdaTarımHayvancılık.com.
- Göktürk, E. (2021). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına Geçiş Sürecinde Büyükbaş Hayvan Ticaret İşletmeleri İçin Muhasebe Kayıt Önerileri, *İğdir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (25), 475-505.
- Güneş E., ve Karakaş T., (2022). Tarım ve Gıda Sistemlerinde Sürdürülebilirlik yaklaşımları, *Journal of Academic Value Studies*, 8(3), 304-316.
- Güneş, E., ve Yıldırım, N., (2012). *Kalkınma Sürecinde Tarım ve Gıda Güvenliği*. Tarım ve Orman Bakanlığı Yayınları, 78-80.
- Hatunoğlu, Z., ve Kılılı, M., (2016). Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 13.
- <https://finans.mynet.com/doviz/arsiv/>(Erişim Tarihi:22.02.2024)
- <https://www.fao.org/publications> (Erişim Tarihi: 01.01.2024)
- <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-BOBI%CC%87-FRS-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88>
- <https://www.tarimorman.gov.tr>. (Erişim Tarihi; 20.02.2024). *Hayvancılık Desteklemeleri Uygulama Tebliği -2023*. 32381. Ankara: Tarım ve Orman Bakanlığı Yayınları.
- <https://www.yatirimadestek.gov.tr>. (Erişim Tarihi;14.01.2024)
- İnan, H. İ. (2006). Türkiye’de Tarım Reformu Uygulamalarının Konumsal Veri ve Bilgi İhtiyacı Açısından İrdelenmesi: Trabzon Örneği. *Journal of Agricultural Sciences*, 12(04), 313-322.
- Kacar, B., ve İnal, A., (2008). *Bitki Analizleri*. Nobel Yayın Dağıtım.

- Kamu Gözetimi Kurumu (2020). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Kamu Gözetimi Kurumu.
- Kaya, U. ve Yazan Ö., (2011), Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 42.
- Kazgan, G., (1966). *Tarım Ekonomisi ve İktisadi Gelişme*, İstanbul: İ. Ü. İktisat Fakültesi Yayını.
- Kıral, T. ve Akder H. (2000), "Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü", *Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi*, 17-21 Ocak, Milli Kütüphane, Ankara, s.1.
- Koca, S. B., Terzioğlu, S., Didinen, B. İ., ve Yiğit, N. Ö. (2011). Sürdürülebilir Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Çevre Dostu Üretim. *Ankara Üniversitesi Çevre Bilimleri Dergisi*, 3(1), 107-114.
- Koyuncu, M., ve Nageye, F. (2020). İklim Değişikliğinin Sürdürülebilir Hayvancılığa Etkileri. *Hayvansal Üretim*, 61(2), 157-167.
- Kutlu, H., ve Gürbüz, Y., (2013). Besi Sığırlarının Beslenmesi ve Kullanılan Yemler. *Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 123-130.
- Kuvat, Ö., ve Abatay, G. (2020). Karma Yem Üretiminde Müşteri İhtiyaçlarının Karşılmasına Yönelik Kalite Fonksiyonu Göçerimi Uygulaması. *Balıkesir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 22(2), 717-740.
- Lebleci F. (2022). *Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*, Ankara: DPT Yayınları.
- Okutmuş E., ve Kural U., (2015), Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 252-281.
- Özbek, S., (1977). *Genel Meyvecilik*. Çukurova: Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Özkan, A., (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özpinar, H., İnal, F., AY, E., Acar, A., ve Sabancı, C. . (2017). Türkiye Yem Bitkileri Genetik Kaynakları. *Anadolu Ege Tarımsal Araştırma Enstitüsü Dergisi* 27(1), 51-55.
- 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*, 1(25), 1-23.
- Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu Ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük Ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme Bölümü*, 11(2), 157-182.
- Pretty, J. (2008). *The Nature of Sustainability in Agriculture*. *Journal of Sustainable Agriculture* (Cilt 32). Routledge.
- Sarıözkan, S. (2016). Türkiye'de Balıkçılık Sektörü Ve Ekonomisi. *Aquatic Sciences and Engineering*, 31(1), 15-22.
- Sinmez, Ç. (2018). Sivas Folklorunda Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Yetiştiriciliği ve Hayvansal Ürünlerin Değerlendirilmesi. *Mersin Üniversitesi Tıp Fakültesi Lokman Hekim Tıp Tarihi ve Folklorik Tıp Dergisi*, 8(2), 138-152.
- Süklüm, N., ve Akdoğan, H., (2016). Tms 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 1-9.
- Şen, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Tarım Kanunu. (b.t.). 5488 sayılı Tarım Kanunu.
- Tarım ve Orman Bakanlığı. (2021). *Yem Desteği*. Resmi Gazete.
- Tarım ve Orman Bakanlığı. (2022). *Hayvancılık ve Besicilik Sektör Raporu*. Tarım ve Orman Bakanlığı.
- Tazegül, A., ve Kahramani, A., (2018). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Tms-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(17), 231-255.
- Tufan, Y., Kurt, A. N., ve Özkurt, M. (2023). Sürdürülebilir Tarım Açısından Yem Bitkilerinin Önemi. 325-330.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 148-165.
- Türkiye Cumhuriyeti Orman Kanunu. (Erişim Tarihi;15.04.2024). Türkiye Cumhuriyeti Orman Kanunu. Resmi Gazete.
- Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü. (Erişim tarihi; 05.01.2024). Tarım Sektörü ve Kırsal Kesimde Yaşanan Çözümler Sonucu İşgücü Piyasasında Yaşanan Değişim ve Oluşan İşsizlikte Kamu İstihdam Kurumlarının Rolü. Ankara: Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü.
- Uşul, H., ve Top, T.,(2010). TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Değerlemesi. *Muhasebe Ve Denetim Bakış*, (31), 65-76.
- Yalçın, S., (2022), Muhasebe Mevzuatı Ve Standartlarında Tarımsal Faaliyetler: Muhasebeleştirme Ve Ölçüm, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71), 24-43.
- Yavuz, H. ve Gündüz, M., (2017). *Meyve Bahçeciliği*. Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 78-92.
- Yavuz, T., Kır, H., ve Gül, V., (2020). Türkiye'de Kaba Yem Üretim Potansiyelinin Değerlendirilmesi: Kırşehir İli Örneği. *Türkiye Tarımsal Araştırmalar Dergisi*, 7(3), 345-352.
- Yazarkan, H., (2022). Stoklara İlişkin İşlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlendirilmesi, *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(3), 2149-2170.
- Yıldırım, İ. ve Emiroğlu, E. (2022), Türkiye Ve Dünyada Orman Ürünleri Sanayi Sektörüne Ait Bazı Ürünlerin Karşılaştırmalı Analizleri, *Ormancılık Araştırma Dergisi*, 9(Özel Sayı), 155-164.
- Yıldız, P. ve Arslan, G., (2021), Türkiye Su Ürünleri Sektörüne Genel Bakış, *Menba Kastamonu Üniversitesi Su Ürünleri Fakültesi Dergisi*, 7(1), 46-57.
- Yılmaz, E., (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Management and Economics Research*, 12(22), 232-248.
- Yükçü, S. ve Atağan, G., (2013). Ufrs, Vuk Ve Diğer Maliyet Hesaplama Sistemlerine Göre Birim Maliyet Yaklaşımı. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 6(1), 101-112.