

**BÜYÜKBAŞ BEŞİ İŞLETMELERİNDE  
MUHASEBE ORGANİZASYONU**

**(YÜKSEKLİSANS TEZİ)  
Ali Rıza KAYMAZ**

**ESKİŞEHİR - 1995**

**T.C.**  
**ANADOLU ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BÜYÜKBAŞ BESI İŞLETMELERİNDE**  
**MUHASEBE ORGANİZASYONU**

**TEZ DANIŞMANI**  
**Prof.Dr.Davut AYDIN**

**Ali Rıza KAYMAZ**  
**ESKİŞEHİR - 1995**

Anadolu Üniversitesi  
Merkez Kütüphane

## Ö Z E T

Bir çiftlik ya da tarımsal işletmede kasaplık hayvanların. ucuz yemlerle beslenerek et kalitesinin yükseltilmesi ve bunlardan sağlanan et ve yağ miktarlarının en yükseğe çıkarılmasına "Besicilik"; besicilik faaliyetlerinin yapıldığı tarımsal işletmelere ise "Besi İşletmeleri" denir.

Besi işletmelerinin, genel ekonomiye yarar sağladığı bir gerçektir. Ekonomide kıt kaynakların verimli kullanılmasında ve yöneticilerin sağlıklı kararlar alabilmelerinde, her işletmede olduğu gibi; besi işletmelerinde de bilimsel işletmecilik yöntemlerinin kullanılması ile mümkündür.

Besi işletmelerinde, en az maliyetle karın en yüksek düzeye çıkarılması; maliyetle ilgili tüm bilgilerin tam ve doğru bir biçimde bulunmasını gerektirir.

Muhasebe, her işletmede olduğu gibi besi işletmelerinde de maliyetler ile ilgili bilgileri oluşturabilme yeteneğine sahiptir. Bu bilgilerin elde edilmesinde; genel muhasebenin yanında maliyet muhasebesinde büyük ölçüde yararlanılmaktadır.

Besi işletmelerinde maliyet muhasebesinin Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ele alınması önemli yararlar sağlar. Bu

yararlar:

a) Muhasebe bilgilerinin, karar alma durumunda bulunan ilgililere tam ve doğru olarak ulaşmasını sağlar,

b) Aynı işletmenin farklı dönemleri ile; farklı işletmelerin karşılaştırılmasına olanak sağlar,

c) Yöneticilerin doğru ve hızlı karar almalarına yardımcı olur.

## A B S T R A C T

The cattle growing activities are defined as the efforts to maximize the quality and the quantity of the meat and the fat by feeding the cattles with cheap fodder. A cattle growing business is a farm in which cattle growing activities are taken place.

There's no doubt that cattle growing businesses contribute a lot to the overall economy. It's only the way that managers in farm businesses can take decisions effectively and accurately by means of scientific methods just as the same as in any other businesses.

To maximize the profit by keeping the costs in minimum level, the managers must use all the cost information prepared by using the right methods in cattle growing businesses.

Accounting is a tool for preparing the cost information in farms as well as in the any other businesses. Financial accounting is used with cost accounting together in businesses to get such cost information.

It's very usefull to apply cost accounting methods derived from Standart Accounting System in cattle growing bussinesses. Some of the advantages approaching that way are like following:

a) to provide people who are in the position of decion-making with accurate and complete data.

b) to anable the managers to compare its business financial position in different financial years as well as with competitors.

c) to help managers take decions more accurately and faster.

## İ C İ N D E K İ L E R

Sayfa

SUNUS..... v

### B İ R İ N C İ B Ü L Ü M

#### TARIM SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİ

##### İCİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

I. GENEL BİLGİLER.....	1
II. TARIMIN EKONOMİMİZ İCİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	2
A. GSHM İçinde Tarım Sektörünün Yeri.....	3
B. İstihdam İçinde Tarım Sektörünün Yeri.....	4
C. Dış Ticarete Tarımın Yeri.....	5
1. Tarımın İhracat İçindeki Yeri .....	5
2. Tarımın İthalat İçindeki Yeri .....	6
III. HAYVANCILIGIN EKONOMİMİZ İCİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ .....	7
A. GSHM İçinde Hayvancılık Sektörünün Yeri.....	8
B. İstihdam İçinde Hayvancılık Sektörünün Yeri.....	9
C. Dış Ticarete Hayvancılığın Yeri.....	10
1. Hayvancılığın İhracat İçindeki Yeri.....	10
2. Hayvancılığın İthalat İçindeki Yeri.....	11

D. Türkiye Hayvancılığının Bugünkü Durumu.....	11
1. Hayvan Varlığı.....	12
2. Hayvancılık İşletmelerinin Büyüklüğü.....	13

## I K I N C I     B Ü L Ü M

### BESİ İŞLETMECİLİĞİ VE SORUNLARI

I. GENEL BİLGİLER.....	15
II. BESİ İŞLETMELERİNDE HAYVAN BESLENMESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	17
A. Irk (Genotip).....	18
B. Yaş.....	20
C. Cinsiyet.....	20
D. Beslenme (Kondisyon) ve Vücut Yapısı.....	21
III. BESİCİLİK ŞEKİLLERİ.....	21
A. Besi Süresine Göre Besicilik Şekilleri.....	23
B. Besinin Yapıldığı Yere Göre Besicilik Şekilleri...23	
C. Besiye Alınan Hayvanların Yaş Durumuna Göre Besicilik Şekilleri.....	24
IV. BESİ İŞLETMELERİNDE DURAN VARLIK YATIRIMLARI.....	25
A. Ahır ve Sundurmalar.....	26
B. Yemlikler.....	26
C. Suluklar.....	27
D. Hayvan Muayene Yeri.....	27
E. Hayvan İndirme - Bindirme Rampası.....	27



V. BESI İŞLETMELERİNDE BESİCİLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER...	28
A. Talep.....	28
B. Pazarlama ve Fiyatlandırma.....	29
C. Kredi Sağlama Politikaları.....	32
D. Maliyet.....	33

### U C U N C U B Ö L Ü M

#### BUYUKBAS BESI İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

#### UYGULAMALARININ BOYUTLARI

I. DÖNEM İÇİ İŞLEMLER.....	37
A. Tek Düzen Hesap Planı.....	37
B. Maliyet Hesapları Akış Seması.....	58
C. Besi İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi (Maliyetleme).....	74
1. Maliyetlerin Sınıflandırılması Sorunu.....	75
2. Maliyetlerin Yapıldıkları Ya da İlgili Oldukları Yerlere Dağıtım Sorunu.....	79
II. DÖNEM SONU İŞLEMLER.....	84
A. Değerleme Yöntemleri.....	85
1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme.....	85
2. Muhasebe İlklerine Göre Değerleme.....	85
3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme.....	86
B. Amortisman.....	87

C. Satışlar ve Satılan Mamullerin Maliyeti (SMM) Tablosu.....	89
D. Dönem Kar ve Zararının Hesaplanması.....	91
E. Vergilendirme.....	92
1. Tarımsal Kazançta Muafiyet ve İstisnalar.....	94
2. Tarımsal Kazancın Tespit Şekilleri.....	95
SONUC.....	100
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	102

## S U N U S

Bu çalışmayı yaparken önemli ölçüde yararlandığım kaynakların önsözünde ilk başlayan sözcükler; "Gelişmekte olan Ülkemizde...." olduğuna tanık oldum. Söz konusu kaynakların yayınlanışı 20-25 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Dolayısıyla bu zaman içerisinde gelişme sürecini hızlı bir biçimde sürdüren Ülkemiz için aynı sözcükleri kullanmaktan kaçındım. Ancak şu bir gerçektirki; "Ülkemiz ekonomisi hızla gelişmektedir."

Gelişmekte olan Ülkelerin temel olan ortak özelliği, tarım sektörünün küçültülüp sanayi ve hizmet sektörünün büyütülmesinin amaç olarak belirlenmesidir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, "Tarımdan tümüyle kaçmak" ve sanayiye kavuşmak hatasına düşülmemesi gerektiğidir. Başka bir ifade ile, tarımı tümüyle ihmal edip sanayiye yönelmek; bu Ülkelerin önemli sorunlarla karşı karşıya kalmalarına neden olur.

Bunun için yapılacak iş; öncelikle sanayiye tarım içerisinde uygulanabilecek alanlarda kullanmak, böylece tarımda verimliliği arttırmaktır.

Bilindiği gibi gelişmekte olan Ülkelerin en önemli sorunlarından biriside, kaynaklarının kıt oluşudur. Kıt kaynakların verimli kullanılmasını sağlayacak unsurların basın-

da; tarımda sanayiye uygularken "Bilimsel işletmecilik yöntemlerinin" kullanılması gelir. Bu da işletmelerin kuruluş yerinden başlayarak işletmenin duran varlıklarının optimal büyüklükte olması, planlama, yöneltme, koordinasyon, örgütlenme, denetleme gibi yönetim işlevlerinin üretim, pazarlama, personel ve muhasebe gibi işletmecilik fonksiyonlarıyla uyumlu bir biçimde çalışmasını gerektirir.

İste; tarım işletmelerinde en önemli sorunların başında gelen kıt kaynakların israf edilmemesi konusu maliyetle ilgili bilgilerin doğru ve gerçek bir biçimde hesaplanması ile mümkün olur. Tarım sektörünün önemli bir dalı olan büyükbaş besli işletmeciliği ile ilgili olarak maliyetlerin hesaplanması ve bu maliyetlerin genel muhasebe ile birlikte "Tek Düzen Muhasebe Sistemi" çerçevesinde ele alınması, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda konu üç bölümde incelenmiştir. Birinci bölümde; "Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi" hem genel olarak, hemde hayvancılık açısından ele alınmıştır.

İkinci bölümde; "Besli İşletmeciliği ve Sorunları" genel olarak, besicilik şekilleri, duran varlık yatırımları ve besli işletmelerinde besiciliği etkileyen faktörler açısından incelenmiştir.

Üçüncü bölümde de; "Büyükbaş Besli İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Boyutları" hem dönem içi işlemler, hemde

dönem sonu işlemler bakımından ele alındıktan sonra; amortisman, satılan mamullerin maliyeti, dönem kar ve zararının hesaplanması ve vergilendirme alt başlıkları ile incelenmiştir.

Sonuç bölümünde de çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur.

## B I R İ N C İ B Ü L Ü M

### TARIM SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

#### I. GENEL BİLGİLER

Tarım; sözlükte anlam olarak, "Ürün almak için toprağı sürüp ekme işi" olarak tanımlanmaktadır(1).

Dar anlamda tarım, toprağı tohumların ekilmesi ve zamanı geldiğinde de ürünlerin toplanmasıdır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi; insanların bitkilerden yararlanmaları ya doğrudan,

---

(1) BAYSAL, Kubilay, Türkiye Ekonomisi, İstanbul Üniversitesi Yayın No.3236, İstanbul, 1984, s.263.; ACIL, A. Fethi, Tarım Ekonomisi, Atatürk Üniversitesi Yayınevi, Erzurum, 1980, s.12.; KARSLIOĞLU, A.Özgül, Ziraat işletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Eskişehir İkt. ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 53/23., Duran Ofset Basımevi, 1968, s.1.

doğruya ya da dolaylı olarak (hayvanlar aracılığıyla) olmaktadır.

Genis anlamda tarım; bitki ve hayvanlardan insanların ihtiyaçlarını giderecek maddeler üretmek ve üretilen bu maddeleri de, kullanılabilir bir hale getirmek şeklinde tanımlanmaktadır.

Tarımsal faaliyet ise; "arazide yaşayan insanların, bitki ve hayvanları kullanarak, bunların doğal büyümelerini hızlandırarak, gereksinim duydukları bitkisel ve hayvansal ürünler elde etmek amacıyla giriştikleri faaliyetler" olarak tanımlanmaktadır(2). Tanımdan da anlaşılacağı gibi, tarımsal faaliyetin gerçekleştirilmesi için şu 3 ögenin bulunması gerekir: Bunlar;

- a) İnsanların arazide yerleşmeleri,
- b) Doğayla beraber çalışmaları,
- c) Canlı olan bitki ve hayvanların biyolojik enerjilerini, kullanmalarınıdır.

## II. TARIMIN EKONOMİMİZ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Tarımın ekonomideki yerini ve önemini belirlerken, gayri safi milli hasıla içindeki payı istihdam içindeki payı ve dış ticaret içindeki payı bakımından değerlendirmek uygundur(3).

---

(2) BAYSAL, a.g.k., s.263

(3) BEKTÖRE, Sabri-AYDIN, Davut, "Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi". IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu İçinde, Üren-Burhaniye, 27-29 Mayıs 1982, s.234-235.

## A. GSMH İcinde Tarım Sektörünün Yeri

Gayri safi milli hasıla(GSMH), "bir ekonomide, belli bir süre içerisinde (genellikle bir yıl) yaratılan tamamlanmış mal ve hizmetlerin gayri safi tutarı olup, Ülkenin bir yıldaki üretim gücünü gösterir" (4). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi GSMH; tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinden oluşmaktadır.

Ülkelerin ekonomik durumlarına göre: gayri safi milli hasılayı oluşturan sektörlerin, milli gelire olan katkıları da, doğal olarak birbirlerinden farklı olmaktadır. Gelişmekte olan Ülkelerde, tarım sektörünün milli gelire olan katkısı, diğer Ülkelere göre daha fazladır(5).

TABLO 1: Tarım Sektörünün Yıllar İtibarıyla GSMH İcindeki Payı (% Olarak)

Yıllar	%
1970	28.8
1980	23.0
1981	21.6
1982	21.7
1983	20.6
1984	19.5
1985	18.7
1986	18.1
1987	16.7
1988	17.8
1989	16.3
1990	16.0
1991	15.8

Kaynak: UYSAL-MAZGİT, a.g.k., s.15.

(4) DİRİMTEKİN, Halil, Türkiye Ekonomisi. Bilim Teknik Yayın-  
evi, Eskişehir, 1989, s.137.

(5) UYSAL, Yasar-MAZGİT, İsmail, Türkiye Bayvancılık Sektörünün Sorunlarının Çözümüne Yönelik Dörtüncü Bir Yaklaşım. Yasar Kültür ve Eğitim Vakfı, İzmir, 1993, s.15.



Yukardaki tablodanda anlaşılabacağı gibi, tarım sektörünün gayri safi milli hasıla içindeki payı devamlı olarak azalmaktadır. 1970 yılında, %28.8 olan tarım sektörünün gayri safi milli hasıla içindeki payı; 1991 yılında %15.8'e düşmüştür.

Tarım sektörünün GSMH içindeki payının giderek azalması bir sanayileşme göstergesi olarak yorumlanabilir. Ancak; değerlendirme yapılırken, mevcut olan tarımsal potansiyelin verimli olarak kullanılmaması ve tarımın diğer sektörlerle oranla daha az gelişme göstermesi gibi faktörlerin de, gözönünde bulundurulmasında fayda vardır(6).

#### B. İstihdam İçinde Tarım Sektörünün Yeri

Tarım sektörünün, istihdam içindeki payı giderek azalmakla birlikte, önemini hala korumaktadır. İstihdamın tarım içindeki payı aşağıda, Tablo-2'de verilmiştir:

TABLO 2: Yıllar İtibarıyla İstihdamın Tarım Sektörü İçindeki Payı (% Olarak)

Yıllar	%
1970	70.2
1980	62.5
1981	61.8
1982	61.3
1983	60.6
1984	59.7
1985	58.8
1986	57.5
1987	56.4
1988	55.1
1989	53.9
1990	50.4
1991	49.9

Kaynak: A.g.k., s.17.

(6) A.g.k., s.16.

Tablo 2'de de görüldüğü gibi; GSMH payı içinde, tarım sektörünün yüksek bir istihdam payına sahip olması, işgücü verimliliğinin düşükliğünden ve tarım işletmelerinin küçük tip aile işletmelerinden oluşmasından kaynaklanmaktadır. Bunun sonucunda da; tarım sektöründen elde edilen gelir, diğer sektörlerden elde edilen gelirlerden daha az olarak gerçekleşmektedir(7).

### C. Dış Ticarete Tarımın Yeri

Dış ticarete tarımın yeri, ihracat ve ithalat açısından ayrı ayrı ele alınarak incelenebilir.

#### 1. Tarımın İhracat İçindeki Yeri

24 Ocak 1980 istikrar tedbirleri öncesinde, ithalat ikameci kalkınma stratejisi uygulamadayken; bu tarihten sonra ihracata yönelik yeni stratejiler uygulanmaya konmuştur. Bunun sonucunda, ihracatın önemi anlaşılacak; geleneksel tarım ürünlerinin yerine, sanayi sektörüne dayalı olarak ihracatın geliştirilmesi amacıyla yeni çalışmalar yapılmıştır.

Gelişmiş ülkelerde, tarımın ihracat içindeki payı düşük olmakla beraber; diğer ülkelerde ihracat içinde tarıma dayalı sektörün önemini büyük ölçüde koruduğu sonucuna ulaşılır(8). İhracat içinde tarım sektörünün payını gösteren rakamlar aşağıda Tablo-3'de verilmiştir:

---

(7) A.g.k., s.17.

(8) A.g.k., s.18.

TABLO 3: Yıllar İtibarıyla Tarım Sektörü İcinde İhracatın Payı (% Olarak)

Yıllar	%
1980	57.4
1981	47.2
1982	37.2
1983	32.8
1984	24.5
1985	21.6
1986	25.2
1987	18.1
1988	16.5
1989	16.3
1990	18.4
1991	20.1
1992	15.4

Kaynak: A. g. k. , s. 18.

## 2. Tarımın İthalat İcindeki Yeri

24 Ocak 1980 istikrar tedbirleri sonucunda izlenen politikalar, tarım ürünlerinin ihracatından çok ithalatını etkilemiştir. Tarımın ithalat icindeki payı, sürekli olarak artış göstermiştir(9). Buna ilişkin tablo aşağıda verilmiştir:

TABLO 4: İthalatın Yıllar İtibarıyla Tarım Sektörü İcindeki Payı (% Olarak)

Yıllar	%
1980	0.65
1981	1.40
1982	1.99
1983	1.50
1984	3.88
1985	3.31
1986	4.12
1987	5.53
1988	3.48
1989	6.61
1990	5.90
1991	3.90
1992	5.20

Kaynak: A. g. k. , s. 20.

(9) A. g. k. , s. 19

1980 yılında %0.65 olan tarım sektörünün ithalat içindeki payı; 1992 yılında %5.20'ye yükselmıştır. Bu yükselmedeki en önemli sebep, dış girdilerde meydana gelen artmalardır.

### III. HAYVANCILIGIN EKONOMİMİZ İCİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Hayvancılığın tarımla olan ilgisi, hayvanların otlaklıklarda beslenmesi ve beslenen bu hayvanların bitkisel yem yemeleri ile sınırlıdır. Tarımla gecimini sağlayan köylülerin ve çiftçilerin, birkaç tane hayvana sahip olması da; hayvancılığın tarımın bir uzantısı olduğu sonucuna yol açmaktadır(10).

Nüfusun sürekli olarak artışı gösterdiği ve ekonomik büyümenin hedeflendiği ülkemizde, hayvancılık önemli bir yere sahiptir. Bir yandan artan nüfusun dengeli ve yeterli beslenmesinde, diğer yandan kalkınmada gerekli olan dövizin elde edilmesi açısından hayvancılık, önemli bir paya sahiptir. Ayrıca işgücü hacminin artırılmasında ve verimli olarak kullanılmasında da önemli bir role sahiptir(11).

Ziraat işletmelerinde hayvancılık, önemli bir paya sahiptir. Hayvancılık işletmelerinde, iş hayvanları(12) ve irat hayvanları(13) beslenir. Irat ve iş hayvanları beslemek sureti

---

(10) GÜKAY, Yücel, Türkiye'de Hayvancılığın Sorunları, Genel Denge Veya Dinamik Denge Modeli İçinde Çözüm Önerileri, Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, İzmir, 1993, s.11.

(11) Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Hayvancılık Üzel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No.DPT.2267 - ÜİK.387, Ankara, 1991, s.352.

(12) İş hayvanları, gerek yük ve gerekse binek hayvanı olarak kendilerinden yararlanan hayvanlardır.

(13) Irat hayvanları, daha çok ürünlerinden yararlanmak amacı ile beslenen-ki bu hayvanlardan asıl yarar amacı, et sağlamak olmaktadır - hayvanlardır.

ile, hayvancılık işletmelerinin sağladığı faydalar şunlardır:

- a) Ziraat işletmesinin dengeli olarak çalışmasına ve dolayısıyla net hasılatın artmasına neden olur,
- b) Hayvanlardan güç kaynağı olarak yararlanılır,
- c) Hayvansal proteinler elde edilir,
- d) Yemleri ve ürün artıklarını pazarda satmak yerine, hayvancılık yoluyla değerlendirmek, işletmelerin gelirlerinin artmasına neden olur,
- e) İnsan gücü daha verimli ve dengeli olarak çalışma imkanına sahip olur,
- f) Hayvanların ve hayvansal ürünlerin satılması durumunda, bunların paraya çevrilmesi kolaydır(14).

#### A. GSMH İçinde Hayvancılık Sektörünün Yeri

Gayri safi milli hasıla içinde; hayvancılığın payını gösteren Tablo- 5, aşağıda verilmiştir:

TABLO 5: Hayvancılık Sektörünün İtibarıyla  
GSMH İçindeki Payı (% Olarak)

Yıllar	%
1980	8.4
1981	7.1
1982	6.4
1983	6.2
1984	4.8
1990	4.6

Kaynak: UYSAL-MAZGİT, s. 22.

- (14) ACIL, A.Fethi - Köylü, Kazım. Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları No.465, Ankara, 1971, s.186-187.; ARIKAN Rauf, Kayseri İlinde Hayvan Besiciliğinin Ekonomik Yapısı. Basılmamış Doktora Tezi, Ankara, 1971, s.30-31.; ÜZÇELİK, Ahmet, "Türkiye Hayvancılığının Meselelerinin Çözümünde Teskilatlanmanın Önemi". Karınca Kooperatif Postası, Ankara, 1992, S.669., s.31.

Yukardaki tablodan da anlaşılacağı gibi; sektörün, GSMH içindeki payı sürekli olarak azalmaktadır. Hayvancılık sektörünün GSMH içindeki payı, 1980 yılı içinde %8.4 iken, bu oran 1990 yılı %4.6'ya düşmüştür.

### B. İstihdam İçinde Hayvancılık Sektörünün Yeri

Yurdumuzda, sadece bitkisel üretim yapan hanehalkı ile, bitkisel üretimin yanında hayvancılık üretimi de yapan hanehalkının sayı bakımından birbirlerinden ayrılmaması; hayvancılığın bitkisel üretim ile birlikte yapıldığı sonucunu doğurur(15).

Asağıda Tablo -6'da, 1991 yılı itibarıyla, hayvancılıkla uğrasan hanehalkının sayısı verilmiştir:

TABLO 6: Hayvancılık Sektörünün İstihdam İçindeki Payı

Bitkisel veya Bitkisel Üretim ve Hayvancılık Yapan Hanehalkı Sayısı:	3.943.340
Yalnız Hayvancılıkla Uğrasan Hanehalkı Sayısı	: 148.190

Kaynak : A.g.k., s.22.

Tablodaki verilerden de anlaşılacağı gibi; yurdumuzda bitkisel üretim ve hayvancılıkla uğrasan hanehalkının sayısı, yalnızca hayvancılıkla uğrasan hanehalkı sayısından oldukça fazladır.

Bitkisel üretim ve hayvancılığın, aynı anda yapılmasından dolayı; bitkisel üretimde meydana gelen zaman kaybı, hay-

(15) A.g.k., s.22

vancılıkla uğrasıldığı sürece giderilmektedir. Bunun sonucunda da; hayvancılık işlerinin istihdam içindeki payının, oldukça önemli olduğu sonucuna ulaşılır.

### C. Dış Ticarete Hayvancılığın Yeri

Dış ticarete hayvancılığın yeri, ihracat ve ithalat açısından ayrı ayrı ele alınarak incelenebilir.

#### 1. Hayvancılığın İhracat İçindeki Yeri

Hayvancılık sektörünün, 1980 ve 1992 yılları arasında ihracat içindeki payını gösteren Tablo-7 aşağıda verilmiştir. Tablo-7'de de görüldüğü gibi, 1980 yılında hayvancılığın ihracat içindeki payı %3.72 olduğu halde, bu oran 1992 yılında %0.95'e kadar düşmüştür. Kısaca; hayvancılık sektörünün ihracat içindeki payı, yıldan yıla azalma göstermektedir(16).

TABLO 7: Hayvancılık Sektörünün İhracat İçindeki Yeri (% olarak)

Yıllar	%
1980	3.72
1981	5.49
1982	6.78
1983	6.32
1984	4.53
1985	3.07
1986	3.83
1987	3.05
1988	2.50
1989	2.38
1990	1.66
1991	1.61
1992	0.95

Kaynak: A.g.k., s.23.

(16) A.g.k., s.23

## 2. Hayvancılığın İthalat İçindeki Yeri

1980-1992 yılları arasında, hayvancılığın ithalat içindeki payını gösteren Tablo-8 aşağıda verilmiştir:

TABLO 8: Hayvancılığın Yıllar İtibarıyla İthalat İçindeki Yeri (% olarak)

Yıllar	%
1980	0.45
1981	0.58
1982	0.60
1983	0.88
1984	0.92
1985	0.93
1986	1.37
1987	2.26
1988	1.48
1989	1.30
1990	1.47
1991	1.39
1992	1.57

Kaynak: A.g.k., s.23.

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi, hayvancılığın ithalat içindeki payı giderek artmaktadır. 1980 yılında % 0.45 olan bu oran; 1992 yılında % 1.57'ye yükselmiştir.

### D. Türkiye Hayvancılığın Bugünkü Durumu

Yurdumuzda hayvancılık; gerek ekonomik, sosyal ve doğal koşullara bağlı olarak ve gerekse üretim tekniği ve üretim çeşitleri bakımından farklılıklar göstermektedir. Hayvan yetiştiriciliği Doğu Anadolu, İç Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgeleri'nde Mer'aya dayalı olarak yapılmaktadır. Bu bölgeler dışında kalan ve özellikle tüketimin oldukça fazla olduğu, büyük illerimiz çevresinde; yüksek verimli ırklar ile daha



yoğun olarak yapılmaktadır(17).

## 1. Hayvan Varlığı

Yurdumuz hayvan varlığı açısından; dünyanın ileri gelen ülkelerinden birisi durumundadır(18).

Ülkemizde, hayvan dağılımını gösteren Tablo-9 aşağıda verilmiştir.

TABLO 9: Türkiye'de Hayvan Varlığının Dağılımı  
(Bin Bas Olarak)

Yıllar	<u>Büyükbaş Hayvanlar</u>		<u>Küçükbaş Hayvanlar</u>		
	Sığır	Manda	Koyun	Kıl Kecisi	Tiftik Kecisi
1970	12.756	1.117	36.471	15.040	4.443
1977	14.540	1.012	42.708	14.752	3.524
1984	12.410	544	40.391	11.127	1.973
1991	12.554	370	45.232	12.800	1.326

Kaynak: A.g.k., s.15; UYSAL-MAZGİT, a.g.k., s.27; GÜKAY, a.g.k., s.15; İSTANBULLUOĞLU, Ersin, "Hayvancılığın Ülke Ekono-  
misindeki Yeri" içinde, Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu, Elazığ, 1987, s.9.

Yıllara göre, hayvan sayısında meydana gelen artış; hayvansal üretimin artması olarak yorumlanabilir. Ancak; mer'a ve çayırlar ile kaba yem iyileştirme çabaları yeterince fazla olmadığı için, bu artışlar hayvan başına elde edilen verimin düşüklüğüne neden olmaktadır.

Ülkemiz gıda maddesi ithal etmek zorunda olmamasına ve hayvan varlığı bakımından da dünyanın önde gelen ülkelerinden

(17) KIRAL, Taner, Ankara İlinde Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.'i Besi Bölge Sevliği Tarafından Desteklenen Sığır Besiciliği İşletmelerinin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları 1289, Ankara, 1993, s.14.

(18) A.g.k., s.14.

birisi olmasına rağmen; halkın yinede, dengeli bir şekilde beslendiğinden söz etmek pek doğru olmayacaktır(19).

## 2. Hayvancılık İşletmelerinin Büyüklüğü

Ülkemizdeki hayvancılık işletmelerinin büyüklüğünü gösteren Tablo-10, aşağıda verilmiştir:

TABLO 10: Hayvancılık İşletmelerinin Büyüklüğü  
(1980 Yılı Genel Tarım Sayımına Göre)

Hayvan Sayısı	Büyükbaş Isl.Sayısı	%	Hayvan Sayısı	Küçükbaş Isl.Sayısı	%
Hic Yok	832.543	22.80	Hic Yok	1.952.291	53.47
1-4	1.681.714	46.00	1-9	340.951	9.35
5-9	797.846	21.85	10-19	321.378	8.80
10-19	281.076	7.70	20-49	553.962	15.17
20-49	54.634	1.50	50-99	302.502	8.29
50-99	2.976	0.08	100-249	167.676	4.59
100+	211	0.01	250-499	11.878	0.32
			500+	272	0.01

Tablo-10'dan da anlaşılacağı gibi; ülkemizde kırsal bölgelerde tarımsal faaliyette bulunan aile işletmeleri, modern hayvancılık tesislerinden uzak, geleneksel aile ekonomisi içinde çalışmalarına devam etmektedirler. Buradaki esas amaç; kendilerinin ihtiyacı duydukları besin maddelerinin elde edilmesidir(20).

Hayvancılık sektörü özellikle; Birinci Bes Yıllık Plan (1963-1967) döneminden itibaren, ülkemizin doğal ve ekonomik

(19) KABUKCU, Asım, "Türkiye'de Hayvancılığın Önemi, Bugünkü Durumu, Geleceği, Sorunları ve Gelişmesi İçin Öngörülen Önlemler", Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu İçinde, Elazığ, 1987, s.83.; TANRIVERMİŞ, Harun - GUNDOĞMUŞ, Erdemir-SAYIN, Cengiz, "Türkiye'de Hayvancılığın Genel Ekonomik Durumu ve Temel Sorunları", Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Ankara, 1993, s.25.

(20) UYSAL-MAZGİT, a.g.k., s.25.; GÖKAY, a.g.k., s.13.

kosullarına uygun olarak geliştirilmesi yoluna gidilmiştir. Yüksek verimli ırkların populasyonda önemli bir orana sahip olması, iyi bakım, beslenme, ıslah ve hastalıklarla mücadele edilmesi yoluyla; hayvancılıkta yüksek verim elde edilmesi temel amaç haline gelmiştir(21).

---

(21) CIZMECI, Necdet Cemal. "Besinci Bes Yıllık Kalkınma Planı ve 1986 Yılı Programında Hayvancılık". Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu içinde, Elazığ, 1987, s.29.; Bakanlık Devlet Planlama Teskilatı, a.g.k., s.353.

## I K I N C I B U L U M

### BESİ İŞLETMECİLİĞİ VE SORUNLARI

#### I. GENEL BİLGİLER

Besicilik; bir çiftlik veya tarımsal işletmede kasaplık hayvanların, ucuz yemlerle beslenerek et kalitesinin yükseltilmesi ve bunlardan sağlanan yağ ve et miktarlarının en yükseğe çıkarılmasıdır(1).

Geniş anlamda besicilik; tarımsal işletmelerde, üretilen ve damızlık olarak faydalanılan erkek ve kullanım dışı kalanlar ile yaşlı hayvanlar yetistirmeden çıkarılırlar.Çıkarılan

---

(1) AKTAS, Gültekin, Türkiye'de Sığır Besiciliğini Etkileyen Faktörler Üzerinde Bir Araştırma. Lalahan Zootekni Araştırma Enstitüsü Yayın No.25, Oğun Kardeşler Matbaası Ankara, 1969, s.18.; ARİKAN, a.g.k., s.19.; KIRAL, a.g.k., s.20

bu hayvanlardan, daha fazla yarar sağlamak için; bunlara kesimden önce özel bir beslenme dönemi uygulanır. İşte, uygulanan bu dönem içinde yapılan faaliyetlerin tümüne birden "Besicilik" denir(2).

Besi işletmeciliği, besicilik faaliyetlerinin yapıldığı tarımsal işletmelerdir.

Besi işletmeleri, besiye alınan hayvanların et kalitesi ve verimini yükseltmesi yanında su faydaları da sağlar(3):

a) Düşük kaliteli yemler (ekime elverişsiz mer'a ve otlaklıklar ile sap, saman ve besin sanayi atıkları gibi) değerlendirilmiş olur,

b) Besicilik ile, kalitesi ve verimi düşük olan hayvanlar beslenerek; bunlardan kalitesi ve miktarı yüksek et elde edilir,

c) Diğer hayvancılık faaliyetlerine göre iscilik daha düşüktür. Çünkü; besiye alınan hayvanlar özel bir bakıma alınmazlar ve bunların iscilik maliyetleri, sene içinde dengeli olarak dağılır,

d) Besiye alınan hayvanlar, her yastan olabileceği halde; genellikle genç hayvanlar tercih edilmektedir. Bu durumda da hayvanların sağlam ve dayanıklı olmasından dolayı bunların sağlık sorunları oldukça azdır,

---

(2) ALPAN, Orhan, Sığır Besiciliğinin Esasları. Et ve Balık Kurumu Yayınları No.24, Ankara, 1983, s.12.; ALPAN, Orhan, Sığır Besiciliği ve Yetistirciliği. Medisan Yayın No.3, Ankara, 1990, s.265.

(3) ALPAN, Sığır Besiciliğinin....., s.13., ALPAN, Sığır Yetistirciliği..... s.268.; AKTAS,a.g.k..s.18.

e) Bina ve araç-gerec olarak, fazla bir yatırımı gerektirmediği için; özellikle bu alanda yeni faaliyette bulunacak girişimciler için büyük avantajlar sağlar,

f) Besicilik ile toprağın verimliliği de artırılır. Sığır besiciliği sonucunda elde edilen doğal gübre, tarımsal alanlarda verimliliğin artırılmasında ya da korunmasında önemli görev üstlenir,

g) Besicilik, çeşitli sanayiciler için hammadde sağlar. Besiciliğin esas amacı, kırmızı et üretmektir. Karkas denilen ve hayvanın %45'ini oluşturan gövdesinin dışında kalan yan ürünler (boynuz, deri, sakadat, kemik, kan, mide-barsak içeriği), tutkal, sabun, otomobil lastiği, düğme, konfeksiyon, ilaç, deri v.b. sanayinin hammaddesi durumundadır,

h) En önemli faydalarından biriside; besiciliğin, sahibine yarar sağladığı müddetçe yapılarak kazanç sağlama-sıdır(4).

## II. BESI İŞLETMELERİNDE HAYVAN BESLENMESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Sığırların, besiyeye alınmalarında uygunluklarını etkileyen faktörler ırk (genotip), cinsiyet, yaş, beslenme (kondisyon) ve vücut yapısıdır(5).

Şimdi bunları tek tek inceleyelim:

- 
- (4) ÜZHAN, Macit, Et Sığırcılığı, Et ve Mamulleri, Atatürk Üniversitesi Yayınları No.424, Ziraat fakültesi Yayınları No.199, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.1.
- (5) ELİCİN, Ayhan - YENER, S. Metin - TURKOĞLU, Mesut, Hayvan Yetistirme (Özel), Ders Notu, A.U.Ziraat Fakültesi Teksir No.139, Ankara, 1987, s.109.; ALPAN, Sığır Yetistiriciliği....., s.272.; ARTAS, a.g.k., s.21.

## A. Irk (genotip)

Genel olarak sığıır ırkları; et verim yönlü, süt verim yönlü ve kombine verim yönlü ırklar olmak üzere 3'e ayrılmaktadır. Sığıır ırkları, yurdumuzda ise; pratik amaçlı olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlar: yerli ırklar ve yabancı ırklar.

Genellikle yerli ırkların besi kabiliyetleri, kültür ırklarına oranla daha düşüktür. Burada kültür ırkından kastedilen şey, yabancı kökenli denilen saf kültür ırkı ya da bunların yerli ırklarla birleştirilmesinden oluşan çeşitli melez kuşaklardır.

Besi kabiliyetinden de anlaşılan; ırkların beden ağırlığı artışı hızı ve yemden yararlanma yetenekleridir. Beden ağırlığı artışı hızı; belirli bir yaş döneminde, belirli bir rasyonla ve belirlenmiş bir zaman aralığında besi hayvanlarının ulaştığı ağırlık miktarıdır. Yemden yararlanma kabiliyeti ise; belirli bir zaman aralığı içerisinde 1 kg. ağırlık artışı meydana getirmek için, hayvanların yemesi gereken yem miktarıdır. Besinin karlılığı; ne derece az yem kullanılarak elde edilirse, o derece istenilen sonuca ulaşılmış olunur.

Yerli ırklar arasında; Yerli Kara, Güney Anadolu Kırmızı, Güney Anadolu Kırmızısı, Boz Irk, Karışık Irk gösterilebilir.

Yabancı ırklara ise; Esmer Irk, Siyah Beyaz Alaca, Jersey ırkı örnek olarak verilebilir.

Aşağıdaki tabloda, 1984 yılı itibarıyla ırkların dağı-

limi gösterilmiştir(6):

TABLO 11: Yurdumuzda Sığır Irklarının Dağılımı  
(Bin Bas Olarak)

İrk	Sayı	Oran (%)
Yerli Kara(Ic Anadolu)(7)	4.216	33.2
D.Anadolu Kırmızısı (Doğu Anadolu)	1.763	13.8
Güney Anadolu Kırmızısı (Akdeniz- Doğu Anadolu)	565	4.4
Boz İrk (Marmara)	512	4.0
Karışık İrklar	2.048	16.0
Yerli İrk Toplamı:	9.104	71.4
Esmer İrk	1.837	14.4
Siyah-Beyaz Alaca	1.176	9.2
Jersey	649	5.0
Yabancı İrk Toplamı:	3.662	28.6
GENEL TOPLAM :	12.766	100

Toplam sığır ırkının % 71.4'unu yerli ırk oluştururken, % 28.4'unu yabancı ırk oluşturmaktadır.Yerli ırklar içinde en büyük payı Yerli Kara İrki alırken; yabancı ırklar içinde ise en büyük payı Esmer İrk almaktadır.

(6) ALPAN, Orhan, "Türkiye'de Sığır Yetistireciliği ve Et Üretimi". Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu içinde, Elazığ, 1987, s.182.; Başbakanlık Devlet Planlama Teskilatı, a.g.k., s.96.

(7) Afyon İli İc Anadolu ve Ege Bölgelerinin birleştiği yerde yer almaktadır.



## B. Yas

Besiye alınacak hayvanların yaşının tespit edilmesi, besicilik açısından büyük bir önem taşır. Eskiden, ülkemizde yaşlı öküz ve ineklerin besiciliğine yer verilirken; değişen yaşam şartları ve halkın kültür düzeyinin, kaliteli ve verimi yüksek sığır etine yönelmesi sonucunda, besi işletmeleri genç sığır besisine ağırlık vermiştir.

Kaliteli ve verimli etin genç sığırlardan elde edilmesi, genç sığırların yaşlılara oranla daha az yem yiyerek kilo almaları, gelişen teknolojiye bağımlı olarak tarlalarda öküzlerin yerini traktörlerin alması gibi nedenlerden dolayı; yetiştiriciler genç sığır beslemeyi tercih etmektedir(8).

Besiye alınan sığırlarda, en fazla ağırlık artışı ilk yıl içinde olur. İkinci yıl ilk yılın %70'i, üçüncü yıl ikinci yılın %50'si kadar ağırlık artışı sağlanır.

## C. Cinsiyet

Besi yönünden cinsiyet, şu dört gruba ayrılır: Boğa (tosun), kastre edilmiş (enenmiş) erkek sığırlar, düve ve inek.

Yurdumuzda, yemden yararlanma kabiliyeti ve besideki ağırlık artış hızı nedeniyle; besiye alınan hayvanların büyük kısmını erkek tosunlar oluşturmaktadır.

Düveler (genç dişi sığırlar) damızlık için yetiştiril-

---

(8) AKTAS, a.g.k., s.22.; ELİCİN - YENER - TURKOĞLU, a.g.k., s.111.; ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği....., s.275.

dikleri için, bunların besiyeye alınmalarına raslamak zordur. Besiyeye alınanlar ise, kısır olanlardır(9).

#### D. Beslenme (Kondisyon) ve Vücut Yapısı

Besiyeye alınan hayvanların vücut yapısının, besideki ağırlık artışı üzerine etkisi mevcuttur. Aynı beslenme durumuna yani, kondisyonuna sahip olan hayvanlardan büyük vücutlu olanlar küçük vücutta sahip olanlara oranla daha fazla ağırlık artışı sağlarlar(10).

Besi sığırları, beslenme durumlarına göre zayıf, orta ve iyi sekinde baslıca üç gruba ayrılırlar. Derin, geniş ve uzun gövdeli, kısa boyunlu, ufak başlı, geniş ve düz sırtlı hayvanlar; diğer niteliklere sahip olan hayvanlara oranla besi için daha avantajlı durumdadırlar. Ancak, yukarıda sayılan özelliklere dayalı olarak hayvanlar arasında karşılaştırmalar yapmak, çoğu durumda kolay değildir. Beden büyüklüğüne göre hayvanlar arasında karşılaştırmalar yapmak, daha doğru sonuçlar verir(11).

### III. BESİCİLİK SEKİLLERİ

Besi işletmelerinde yapılan besicilik şekilleri; besi süresi, yem kaynağı, yaş durumu, cinsiyet gibi çeşitli kriterlere göre gruplandırılabilir.

---

(9) A.g.k., s.278.; ELİCİN - YENER - TURKOGLU, a.g.k., s.113

(10) A.g.k., s.114.

(11) ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği..... s.279.

- A) Besi süresine göre (12):
- Kısa süreli besicilik,
  - Orta süreli besicilik.
  - Uzun süreli besicilik.
- B) Besinin yapıldığı yere (yem kaynağına) göre(13):
- Mer'a (ekstansif=yaygın, kaba yemle besleme) besiciliği,
  - Anız (yarı entansif, kesif yem ve kaba yemle besleme) besiciliği,
  - Ahır (entansif=yoğun, kesif yemle besleme) besiciliği.
- C) Besiye alınan hayvanın yaş durumlarına göre(14):
- Buzağı besisi,
  - Genç sığır besisi,
  - Yaşlı sığır besisi.
- D) Besiye alınan hayvanın cinsine göre (15):
- Koyun besisi,
  - Kuzu besisi,
  - Sığır besisi.

Bunları kısaca açıklayalım.

- 
- (12) ARIKAN, a.g.k., s.22.; KIRAL, a.g.k., s.21.  
(13) ALPAN, Sığır Besiciliğinin....., s.12.; AKTAS, a.g.k., s.39.; ARIKAN, a.g.k., s.22.; ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği....., s.266.; KIRAL, a.g.k., s.21.  
(14) KIRAL, a.g.k.; s.21.; ÖZGEN, Hümevra, DİLMEN - Sabri, Sığır Besisi, Ankara Üniversitesi Veteriner Fakültesi Yayınları No.311, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s.17.  
(15) ARIKAN, a.g.k., s.22.; KIRAL, a.g.k., s.21.

#### A. Besi Süresine Göre Besicilik Sekiilleri:

Kısa süreli besi, üç-dört aylık besiler kısa süreli besi olarak kabul edilir.Eğer besi süresi uzatılırsa, hayvanlardan sağlanan karlılık azalacaktır.Yerli ırklar (yerli kara, doğu anadolu kırmızısı, güney anadolu kırmızısı, boz ırk) ve iyi otlaklık ve mer'alarda beslenmiş hayvanlar için en elverişli besi sekli kısa süreli besidir.

Orta süreli besinin uzunluğu, ortalama olarak 5 ile 7 ay arasında değişmektedir.Bu besi sekli, bir ile iki yaş arasındaki genç sığırlar için, en uygun besi yöntemidir.Besi sonucunda, elde edilen etin kalitesi; kısa süreli besiciliğe oranla daha yüksektir.Yurdumuzda uygulanan besiciliğin önemli bir kısmını, orta süreli besicilik oluşturmaktadır.

Uzun süreli besi, genellikle genç sığırların besisi olarak bilinir ve ortalama olarak, sekiz aydan daha uzun bir süre devam eder. Bu besicilik sekli; önce mer'a besiciliği sonra ahır besiciliği şeklinde yapılabileceği gibi, esas söz konusu olan ahır (kesif yemle yapılan) besiciliğidir. Uzun süreli besicilik yapan işletmeler, ülkemizde yaygın değildir. Ancak; süt üretiminde bulunan işletmelerin, erkek danaları kesim aşamasına gelinceye kadar, beslemeleri, istisnai bir durumdur.Cünkü uzun süreli besicilik, süt sığırı işletmelerinin yan faaliyetine, kaynak teskil etmektedir.

#### B. Besinin Yapıldığı Yere Göre Besicilik Sekilleri:

Mer'a besiciliğinde besicilik; elverişli ve geniş otlak ve mer'aların olduğu yerlerde yapılır. Ancak; arandılan bu şartların ülkemizde az olması nedeniyle, mer'a besiciliği

Doğu Anadolu ve Kuzeydoğu Anadolu bölgeleri ile diğer tarım bölgelerinin yüksek kısımlarında yapılır. Bu besi türünde, kesif yem kullanımı az olduğu için; hayvanların ağırlık artışı hızı azdır ve bu nedenle besi süresi uzundur.

Anız besiciliği, mer'a besiciliğinden daha kısa süreli- dir.Yaz mevsiminin sonları ile, sonbahar mevsiminin başlarında, tahılların toplanmasından sonra; anız ismi verilen tarla- larda yapılır.Bu besicilik köylüler ve toplayıcı ceplerce yerine getirilir.Mer'a besiciliğinde olduğu gibi, bu besici- lik türünde de; insanlarca kullanılmayan ürün artıkları değerlendirilmiş olunur.

Ahır besiciliği, mer'a besiciliği ve anız besiciliğine oranla daha uzun bir süreyi kapsamaktadır.Beslenme süresinin uzun olması ve yemleme şartlarının daha iyi olması (kaba yem yerine kesif yemlerin kullanılması) nedeniyle, besiye alınan hayvanlarda canlı ağırlık artışı daha fazla olmaktadır.Ahır besiciliği; daha çok, tüketimin çok yoğun olduğu yerleşim merkezleri etrafında yapılmaktadır.

### C. Besiye Alınan Hayvanların Yaş Durumlarına Göre Besicilik Şekilleri

Buzağı besiciliği, süt inekçiliği yapan işletmelerce; her yıl dünyaya gelen buzağuların yarısının damızlığa ayrıl- ması; diğer yarısının ise, en kısa zamanda elden çıkarılması gerektiği dikkate alınarak yapılır.Bu besicilik işletmeleri- nin, faaliyetlerine devamı için; en elverişli olan yerlerin seçimi, büyük önem taşımaktadır.

Erkek buzağular, disilere oranla daha fazla canlı ağır-

lık artışı hızı gösterdiğinden; et üretiminde tercih sebebidir.

Genç sığır besiciliğinde, buzağı büyüme dönemi denilen ve besiye ayrılan buzağuların besiye alınıncaya kadar geçirdikleri dönem içinde, sütün gereği kadar tasarruf etmek amacıyla; ucuz bir beslenme yöntemi uygulanmaya çalışılır(16).

Yaslı sığır besiciliği, mer'a ve otlakların geniş alanlar kapladığı ve kaba yemin ucuz olduğu yerlerde yapılır. Bu besicilik şeklinde; hayvanların, 3 veya 4, yaşına gelinceye kadar beslenmesine devam edilir.

#### IV. BESI İŞLETMELERİNDE DURAN VARLIK YATIRIMLARI

Duran varlık (17), işletme faaliyetlerinde bir yıldan uzun süre ile kullanılan, normal olarak hemen nakde çevrilemeyen, mal ve hizmetlerin üretiminde yararlanıldıkları süre için amortisman işlemine tabi tutulan fiziksel yapıya sahip varlıklardır(18).

Tesislerin ucuza maledilmesi, kullanışlı olması, kapasiteye uygun olması ve işçiliği azaltıcı nitelikte olması; tesis kuruluşunda gözönünde bulundurulacak faktörlerdir.

Besi işletmelerinin kuruluşunda, dikkate alınması gereken diğer bir konu da; kuruluşta katlanılan giderlerin en az düzeyde olması ve işletmenin bütün sene boyunca faaliyette

---

(16) ELİÇİN - YENER - TURKOĞLU, a.g.k., s.117.

(17) Duran varlıklara; maddi sabit varlık, sabit değerler, varlıklar ismi de verilmektedir.

(18) BEKTÖRE, Sabri-BENLİGİRAY, Yılmaz, Envanter ve Bilanço. Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1994, s.117.; BEKTÖRE, Sabri - COMLEKÇİ, Feruh - SUZBİLİR, Halim, Mali Tablolara Analizi, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s.14.

bulunması sağlayacak sistemin sağlanmasıdır(19).

#### A. Ahır ve Sundurmalar

Ahır hayvanları rüzgar, yağmur, kar ve güneşten koruyacak nitelikte olmalıdır. Genellikle besi hayvanları soğuğa dayanıklıdır. Bu nedenle Doğu Anadolu Bölgesi haricindeki yerlerde, güney yönü açık, kuzey duvarları ve yanları rüzgara karşı korunan ve üzeri sundurma ile yağışı ve güneşi geçirmeyen tesislere rastlamak mümkündür. Ahır inşaatı yapılacak toprağın, suyu geçiren ve hafif meyilli olması tercih sebebidir. Sundurmalar, güney yönüne bakmalıdır. Güneşin en alt noktayı kurutması için, eninin gereğinden fazla geniş tutulmaması gerekir(20).

#### B. Yemlikler

Hayvanların yemlerini yemeleri amacıyla ahşap (tahta), ahşap-beton ya da betondan yapılır. Yemlikler, yerden 15 cm yükseklikte, ön duvarı 40 cm. derinlik sağlayacak biçimde ve 75 cm. eninde inşa edilmelidir. Yemliğin uzunluğu, beslenecek hayvan sayısına göre belirlenir. Bu uzunluk her hayvan için yaklaşık olarak; 50 cm. dir(21). Yemliklerin üzerlerinin örtülmesi şart değildir.

---

(19) ALPAN Sığır Yetiştiriciliği..... s.292.

(20) A.g.k., s.293.; Ziraat Bankası Proje Değerlendirme Müdürlüğü, Büyükbaş Açık Besi Yeri ve Ahır Projeleri, (broşür), Ajans - Türk Matbaacılık A.Ş., Ankara, 1990, s.15.; ÖZHAN, a.g.k., s.163

(21) ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği....., s.295.. ELİCİN-YENER, TURKOĞLU, a.g.k., s.116.

### C. Suluklar

Suluklar, besi yerine: her iki bölümdeki hayvanların tek bir suluktan yararlanabilecekleri biçimde yapılmalıdır. Suluklar, zemine taşan suların; işletme dışına en kolay şekilde atılabileceği bir düzende yerleştirilmelidir. Suluk çeşitleri içinde en kullanışlı olanı, samandırallı suluklardır. Çünkü; su kalmadığı zaman suluk otomatik olarak kendisi dolacak, aynı zamanda hayvanlar temiz su içebileceklerdir(22).

### D. Hayvan Muayene Yeri

Hasta hayvanların bakımının yapılması, muayene edilmesi, ilaçlarının verilmesi ve tırnak bakımlarının düzenli bir şekilde yapılması için kurulmuştur. Aynı zamanda, muayene yerinin yakınında; dış çevreden gelen bit, kene, pire gibi zararlılarla mücadelede uygun bir banyonun bulunması gerekir(23).

### E. Hayvan Indirme - Bindirme Rampası

İşletmeye gelen hayvanların indirilmesinde ve pazara sunulacak olan hayvanların boşaltılmasında kullanılır. Rampanın yüksekliği, hayvanların kolayca çıkabileceği bir eğimde ve kamyon kasasının seviyesinde olmalıdır. İster sabit, ister portatif (hareketli) olsun, rampa kenarlarının hayvanların kolayca yönetilmesi açısından; parmaklıklı olmasında fayda vardır(24)

---

(22) ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği....., s.295.; Ziraat Bankası Proje Değerlendirme Müdürlüğü, a.g.k., s.11.

(23) ALPAN, Sığır Yetiştiriciliği....., s.296.

(24) A.g.k., s.296.; ÜZHAN, a.g.k., s.169.



## V. BESI İŞLETMELERİNDE BESİCİLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Besi işletmelerinde besiciliği etkileyen faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz: Talep, pazarlama ve fiyatlandırma, kredi sağlama ve maliyet.

### A. Talep

Sığır etine karşı olan talep; sığır etinin fiyatı, tüketicinin gelir durumu ve tercihlerine bağlı olarak değişir.

Yakın tarihe kadar fiyatlar belirlenirken, tüketicinin korunması esas alınmıştır. Bunun sonucunda da üretici emeğinin karşılığını tam olarak alamamış, yaptığı masrafları dahi karşılayamaz duruma gelmiştir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda da üretim düşmüş, spekulatif et darlıkları yaratılmış ve fiyatlar yükselmıştır(25). Bu olumsuzlukların giderilmesi ve et üretiminin istenilen düzeye gelmesi amacıyla, Ticaret Bakanlığı 1963 yılından itibaren fiyatların serbestçe belirlenmesini sağlamıştır.

Ekonomik yönden geri kalmış ülkelerde, gelir artışının tamamı, yiyecek maddeleri için harcanmaktadır. Bu nedenle, yiyecek maddelerinin talebinde önemli artışlar olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde; gelir arttıkça ve pazara yeteri kadarda sunum olduğu sürece, kaliteli et almak tercih sebebidir.

Sığır etine olan tercih; geleneklere, göreneklere, alışkanlıklara ve eğitim seviyesine göre farklılıklar gösterir.

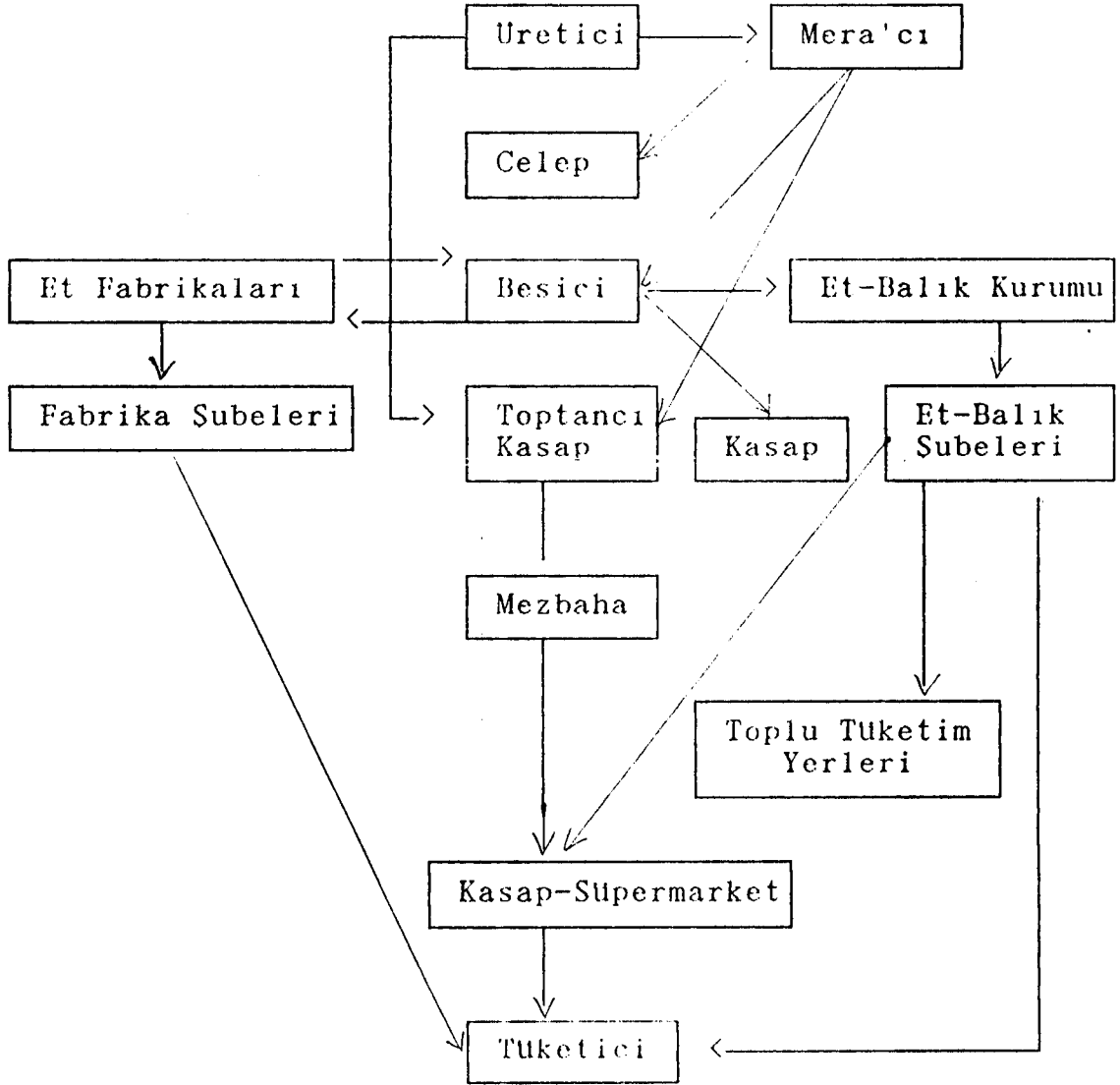
---

(25) AKTAŞ, a.g.k., s.58.

## B. Pazarlama ve Fiyatlandırma

Sığır eti; yetistiriciden, tüketici pazarlarında faaliyet gösteren toptancı kasaplara varıncaya kadar birçok el değiştirir.

Aşağıdaki şekilde, canlı hayvan pazarlama kanalları gösterilmiştir(26):



(26) UYSAL - MAZGİT, s.66.; ÜZHAN, a.g.k., s.294.

Hayvan pazarları, tesis ve organizasyon durumuna göre başlıca 3 gruba ayrılır(27):

- 1) Hayvan panayırları,
- 2) Hayvan pazarları,
- 3) Hayvan borsaları.

Hayvan panayırları, hayvancılığın yoğun olarak yapıldığı önemli hayvancılık merkezlerinde, yılın belli zamanlarında ve bir-iki kez düzenlenen hayvan pazarlarıdır.

Hayvan pazarları, 1580 sayılı kanun ile Belediye tarafından, hemen hemen bütün il ve ilçelerde kurulur. Bunların tesisleri yoktur ve organizasyon seklide fazla gelişmemiştir.

Hayvan borsaları, en gelişmiş hayvan pazarlarıdır. İstanbul, Ankara, İzmir, Erzurum, Denizli, Konya, Mersin, Aydın, Kars ve Osmaniye olmak üzere toplam 10 tane hayvan borsası mevcuttur.

Kasaplık olgunluğa ulaşan hayvanlar su sistemlerden birisi ile satılabilir(28).

- a) Hayvanlar bölgede bulunan mevcut alıcılara satılabilir,
- b) Açık artırma yerlerinde satılabilir,
- c) Yetistiriciler biraraya gelerek kooperatif aracılığıyla satabilirler,
- d) Direkt olarak et işleme ve paketleme merkezlerine satılabilirler,
- e) Komisyoncu mal sahibi adına satışta bulunabilir.

---

(27) UYSAL - MAZGİT, a.g.k., s.65.; AKTAŞ, a.g.k., s.68.

(28) ÜZHAN, a.g.k., s.188.

f) Bazen kasaplara da satısta bulunulabilir,  
g) Bölge besicileri veya kasapları hayvanları direkt olarak mal sahibinden alabilirler,

h) Hayvanlar bazende işletmenin kendi içindeki et ihtiyacının karşılanması amacıyla işletme içinde pazarlanabilir.

Genel olarak; tarım işletmelerinin ürünlerinin, alım satım işleminin yapılmasında önceleri tüm alıcılar, satıcılar, yetiştiricilerin biraraya gelerek alım ve satışı gerçekleştirmeleri; zaman israfı ve bu işin pahalı olmasına neden olmuştur. Özellikle sözkonusu ürünlerin (canlı hayvan, yumurta v.b. gibi) fiziksel akımı sırasında özel bir dikkat gerektirtirmesinden dolayı; maliyet artışı meydana gelmiştir. Her ne kadar taşıma araçlarındaki iyileşmeler ve iyi yolların yapımı söz konusu özeni azaltmışsa da; alım satım işlemi verimli olamamıştır. Bunun yerine bürolarda, alıcı ve satıcıların telefon başında karşılıklı olarak tarım ürünlerinin kalitesi ve ağırlığına ilişkin bilgiler çerçevesinde alım ve satım yapımları daha ekonomik ve uygun olmaktadır(29).

Hiç kuşkusuz sözkonusu alım ve satım işleminde standart kalitenin benimsenmesi gerekmektedir. Böylece alıcı ve satıcılar tarım ürünlerini doğru biçimde tanımlayabilirler. Elbette yine bu yaklaşımda ekonomik arz, talep ve fiyat bilgisinin alıcı ve satıcılar tarafından bilinmesi gerekir. Bu durum, tüm

---

(29) SHEPHERD, S. Geoffrey - FUTRELL, Gene, Marketing Farm Products Economic Analysis, Iowa State University Press, Seventh Edition, 1982, s.159-160.

Ulke çapında fiyatı belirleyecek olan arz ve talebin merkezi bir biçimde saptanmasını zorunlu kılar. Ancak bu durumda, sabit bir iskontonun, değişen fiyatlar karşısında aylar boyunca değişmeden kalmasını gerekli kılar. Böylece alım ve satım işlemi rutin hale gelir. Herhangi bir alıcının sekreteri, o günkü yerel pazar fiyatına bakarak ve belli bir iskonto oranı ekleyerek veya çıkararak; satıcının ürününün o günkü fiyatını öğrenmiş olur. Böylece herhangi bir pazarlığa veya telefon tartışmasına gerek duyulmaz. Bu şekilde belirlenen fiyata, "Formül Fiyat" denir. Amerika Birleşik Devletleri'nde uzun yıllar uygulanan bu fiyatlandırma türü özellikle; iletişim, ulaşım ve soğutucuların iyileşmesi sonucu yerel pazarlardan, yoğunlaşmış hayvan besiciliği alanlarına doğru yayılmayı sağlamıştır. Sığır besiciliğinde toptancı fiyatlaması, formül fiyatlandırmaya dayanmaktadır(30).

### C. Kredi Sağlama Politikaları

Ulkemizde kırsal yörelerde, hayvan yetiştiriciliğinin ev ekonomisi içinde değerlendiren bireyler genellikle; gelir düzeyi düşük olan kimselerdir. Ancak; bunlar besicilik işletmesi çerçevesinde ekonomik faaliyetlerini organize ettiklerinde devletten kredi sağlayabilmektedirler.

Hayvancılık kredileri kullanılırken, özellikle, besicilik kredilerinde tesis (kapalı, yarı açık, açık) kapasitesinin ve hayvan mevcudunun tespiti yapılacak, işletmeler asga-

---

(30) A. g. k., s. 162.

ri iki ayda bir; mümkün olduğu takdirde her ay izlenip kontrol edilecek ve bir tutanakla durum tespiti yapılacaktır(31).

Büyükbaş besi işletmelerinde; hayvan başına açılacak kredi limitleri hayvan alımları için 5.000.000.-TL., diğer giderler için de 2.000.000.-TL. olarak tespit edilmiştir(32).

Yine ülkemizde bu yıl, leasing yoluyla; büyükbaş hayvan sağlanması yoluna gidilmiştir(33).

Besicilik işletmeleri kooperatif biçiminde örgütlendiklerinde, finansmanlarında kredi sağlamaları daha elverişli olmaktadır.Çünkü kooperatiflerin borç para almaları mevsimlik olarak değişir.Bu da faaliyet maliyetlerinin azalmasına neden olur. Kooperatifler; kendi başına, bu tür faiz maliyetleri üzerinde kontrol sağlanması mümkün kılar(34).

#### D. Maliyet

Herhangi bir tarımsal işletmede; muhasebenin en önemli sorunu, maliyetlerin değişik tarım ürünleri arasında dağıtılmasıdır. Bunun için en önemli husus, hangi tarımsal ürüne; nerede ve ne kadar maliyet yüklenileceğinin tespit edilmesidir(35).

---

(31) Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Ziraat Krediler Müdürlüğü, 5938 Sayılı Kredi limitleri hakkındaki genelge.

(32) Bkz: T.C. Ziraat Bankası Tarımsal Krediler Yönetmeliği, R.G., T.9.11.1984, S.18570, 4.ve 12.inci maddeler.

(33) Bkz: 25.2.1994 Tarihli Milliyet Gazetesi.

(34) COBIA, W.David, Cooperatives in Agriculture, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, s.261.

(35) BRIGHAM, A.Tom, Portfolio of Accounting Systems For Small and Medium - Sized Businesses, Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1968, s.507.

Herhangi bir tarım işletmesinin, mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru bir biçimde analiz edilmesi yine bu sektörün hesaplarının gerçeğe uygun bir biçimde bilinmesiyle mümkündür(36).

Tarım işletmelerinde belge akışı ve isçiliğin; maliyetlere doğru bir biçimde yansıtılmasında ortaya çıkan zorluk (bir taraftan bir işi bir işçi yaparken; yılın bir başka zamanında aynı işi birden fazla kişinin yapması gibi) karşısında; bu işletmelerde muhasebeye özel bir önem verilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır(37).

---

(36) GITTINGER, J.Price, Economic Analysis of Agricultural Projects, Second Edition, Completely Revised and Expanded, 1982, s.190-191.

(37) HOLMES, G., Tomorrow Concept in Farming, Accountancy, June 1974, s.24.

## U C U N C U B U L U M

### BUYUKBAS BESI ISLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ BOYUTLARI

Muhasebe, işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve bu bilgileri çeşitli kullanıcılara raporlamak amacıyla kullanılan bir süreçtir(1). Bunu yaparkende, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan işlemlerle ilgili bilgileri kaydeder, sınıflar, özetler, analiz ve yorum ile birlikte raporlar şeklinde ilgililerin bilgilerine sunar(2).

---

(1) BEKTÖRE, Sabri - SÖZBİLİR, Halim - BANAR, Kerim, Muhasebe İlkeleri ve Uygulanması, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s.1.

(2) CEMALCILAR, Özgül, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, Eskişehir İkt. ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1977, s.9.



İşletmelerin sermaye durumları, borç-alacak ilişkileri, karlılıkları, ödeme güçleri ve hangi bölümlerin daha karlı çalıştığı gibi sonuçlar ancak; muhasebeden elde edilen veriler sayesinde mümkün olmaktadır.

Her işletmede olduğu gibi, besi işletmelerinde de muhasebe, aşağıda sayılan faydaları sağlar(3):

a) İşlemlerin kaydı suretiyle; gelecekteki faaliyetin düzenlenmesini sağlayacak verileri verir,

b) Kar veya zarar hesabının bakiyesinde gizli kalan, fakat; hesaplarda toplandığı zaman çok büyük öneme varan, fazla ve yersiz masraflara karşı işletmelerin daha dikkatli olmalarını sağlar,

c) Vergi mevzuatı karşısında, gerçek vergi üzerinden vergi ödenmesini sağlayarak; re'sen takdir(4) suretiyle daha fazla vergi ödenmesi olasılığını ortadan kaldırır,

d) Harcanan yem, ilaç gibi maddelerin değerini ve ürün üzerindeki etkilerini kayıtlarda izleme olanağı sağlar,

e) İşletme sahibinin ölümü halinde, işi yürütecek kişi veya kişilere, işletmeyi daha iyi tanıyıp yönetmeleri amacıyla; varlık ve kaynakların gerçek durumları yansıtır.

Besi işletmelerinde muhasebe uygulamaları, dönem içi

---

(3) KARSLIOGLU, a.g.k., s.1-2.

(4) Bazı durumlarda mükelleflerin kazancı veya sakladığı kazanç farkı tamamen veya kısmen defter ve belgelerine ve kayıtlarına göre kanuni kanıtlara göre tespit edilmeyebilir. Böyle durumda vergi incelemesine yetkili memurlar veya takdir komisyonları, mükelleflerin kazanç ve iratlarını re'sen takdir ederler. (Bkz. VUK.Md.30)

işlemler ve dönem sonu işlemler olmak üzere iki grupta incelenebilir.

## I. DÖNEM İÇİ İŞLEMLER

Dönem içi işlemler; tek düzen hesap planının, hesap akış semasının oluşturulması ve hesapların işleyişinin izlenmesi, giderlerin kaydedilmesi ve maliyet muhasebesi uygulamasının (maliyetleme) incelenmesi şeklinde ele alınacaktır.

### A. Tek Düzen Hesap Planı

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 07.09.1991 tarihinde yürürlüğe giren 3762 sayılı Yasanın kendisine verdiği yetkiye dayanarak; 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile Muhasebe Temel Kavramları, Muhasebe Politikaları, Mali Tabloların İlkeleri Düzenlemesi ve Sunulması, Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yasal zorunluluk getirmiştir.

Tek Düzen Hesap Planı'nın sağlayacağı faydalar kısaca şöyle özetlenebilir(5).

a) Muhasebe bilgilerinin, karar alma durumunda bulunan ilgililere tam ve doğru olarak ulaşmasını sağlar,

---

(5) Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi. Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müsavirler Odası Yayın No.1, Esra Matbaacılık ve Yayıncılık Lmt. Şti, Ankara, 1992, s.1.; UÇAR, Mustafa - AYDEMİR, İsmail, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması. İstanbul, 1994, s.15.

b) Aynı işletmenin farklı dönemleri ile farklı işletmelerin karşılaştırılmasına olanak sağlar.

c) Hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı vermesini mümkün kılar.

d) Yönetimin hızlı ve doğru karar almasına yardımcı olur.

Besi işletmelerinde kullanılabilecek Tek Düzen Hesap Planı şu şekilde hazırlanabilir:

### AKTİF

100 KASA HS.

101 ALINAN ÇEKLER HS.

102 BANKALAR HS.

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS. (-)

.

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HS.

110 HİSSE SENETLERİ HS.

.

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ  
KARŞILIĞI HS. (-)

120 ALICILAR HS.

121 ALACAK SENETLERİ HS.

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HS. (-)

.

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.

- 128 SUPHELİ TICARİ ALACAKLAR HS.  
129 SUPHELİ TICARİ ALACAKLAR KARSILIGI HS. (-)  
.  
136 DİGER CESİTLİ ALACAKLAR HS.  
.  
138 SUPHELİ DİGER ALACAKLAR HS.  
139 SUPHELİ DİGER ALACAKLAR KARSILIGI HS. (-)  
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.  
    150.01 KESİF YEMLER  
    150.02 KABA YEMLER  
    150.03 DİGER YEMLER  
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.  
152 MAMULLER HS.  
    152.01 ET  
    152.02 SUCUK  
    152.03 DİGER MAMULLER  
.  
157 DİGER STOKLAR HS.  
    157.01 YATAKLIK MALZEMESİ  
    157.02 VETERİNER İLAC STOKLARI  
    157.03 YAKACAK MALZEMESİ  
    157.04 AKARYAKIT  
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARSILIGI HS. (-)  
159 VERİLEN SİPARİS AVANSLARI HS.  
.  
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.  
181 GELİR TAHAKKUKLARI HS.  
.  
.  
.

- 190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HS.  
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HS.  
. .  
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS.  
. .  
195 İS AVANSLARI HS.  
196 PERSONEL AVANSLARI HS.  
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HS.  
220 ALICILAR HS.  
221 ALACAK SENETLERİ HS.  
222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HS. (-)  
. .  
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.  
. .  
229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIGI HS. (-)  
. .  
235 PERSONELDEN ALACAKLAR HS.  
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.  
237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU HS. (-)  
. .  
239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIGI HS. (-)  
242 İSTİRAKLER HS.  
. .  
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HS.  
. .  
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.  
251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ HS.  
252 BİNALAR HS.  
252.01 İŞLETME BİNALARI  
252.02 İDARİ BİNALAR

- 252.03 SOSYAL BINALAR
- 253 TESIS, MAKİNA VE CİHAZLAR HS.
- 254 TAŞITLAR HS.
- 255 DEMİRBASLAR HS.
- .
- 257 BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)
- .
- 259 VERİLEN AVANSLAR HS.
- .
- 262 KURULUS VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS.
- 263 ARASTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HS.
- .
- 268 BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)
- 269 VERİLEN AVANSLAR HS.
- .
- 280 GELECEK YILLARA AIT GİDERLER HS.
- 281 GELİR TAHAKKUKLARI HS.
- .
- 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HS.
- .
- 295 PESİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS.
- .
- 297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HS.
- 298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIGI HS. (-)
- 299 BIRIKMIŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)

PASIF

- 300 BANKA KREDİLERİ HS.

- 300.01 (A) BANKASI KREDİ HS.
- 300.02 (B) BANKASI KREDİ HS.
- .
- 309 DİĞER MALİ BORÇLAR HS.
- .
- 320 SATICILAR HS.
- 321 BORÇ SENETLERİ HS.
- 322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS. (-)
- .
- 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.
- .
- 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HS.
- .
- 331 ORTAKLARA BORÇLAR HS.
  - 331.01 SENETSİZ BORÇLAR
  - 331.02 SENETLİ BORÇLAR
  - 331.03 ÖDENECEK TEMETTÜLER
- .
- 335 PERSONELE BORÇLAR HS.
  - 335.01 ÖDENECEK AYLIK VE ÜCRETLER
  - 335.02 ÖDENECEK PRİM VE İKRAMİYELER
- 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.
- 337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS. (-)
- .
- .
- 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.
- .
- 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HS.
- .
- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.

- 360.01 ÜDENECEK ÜCRET GELİR VERGİSİ
- 360.02 ÜDENECEK ÜCRET DAMGA VERGİSİ
- 360.03 ÜDENECEK SAVUNMA SANAYİ  
DESTEKLEME FONU
- 360.04 ÜDENECEK KURUMLAR VERGİSİ
- 360.05 ÜDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 361 ÜDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.
  - 361.01 SOSYAL SİGORTALAR KURUMU PRİMLERİ
  - 361.02 TASARRUFU TESVİK PRİMLERİ
  - 361.03 KONUT EDİNDİRME YARDIMI
- .
- 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.
- 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.
- .
- 391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HS.
- 392 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ HS.
- 393 MERKEZ VE SUBELER CARİ HESABI HS.
- .
- 397 SAYIM VE TESELLUM FAZLALARI HS.
- .
- 400 BANKA KREDİLERİ HS.
  - 400.01 (A) BANKASI KREDİ HS.
  - 400.02 (B) BANKASI KREDİ HS.
- .
- 409 DİĞER MALİ BORÇLAR HS.
- .
- 420 SATICILAR HS.



- 421 BORÇ SENETLERİ HS.  
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HS. (-)  
. .  
426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.  
. .  
429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HS.  
. .  
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.  
. .  
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR HS.  
. .  
472 KIDEM TAZMİNATI KARSILIGI HS.  
. .  
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARSILIKLARI HS.  
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.  
481 GİDER TAHAKKUKLARI HS.  
. .  
500 SERMAYE HS.  
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. (-)  
. .  
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME  
ARTIŞLARI HS.  
522.01 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ  
522.02 BİNALAR  
522.03 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR  
522.04 TAŞITLAR  
522.05 DEMİRBAŞLAR  
. .  
540 YASAL YEDEKLER HS.  
540.01 1. TERTİP YASAL YEDEKLER

540.02 2.TERTIP YASAL YEDEKLER  
.  
549 ÜZEL FONLAR HS.  
549.01 FINANSMAN FONU  
549.02 SABIT AKTIF YENILEME FONU  
.  
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.  
.  
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. (-)  
.  
590 DÖNEM NET KARI HS.  
591 DÖNEM NET ZARARI HS. (-)

GELİR TABLOSU HESAPLARI

600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.  
600.01 ET  
600.02 DERİ  
600.03 GÜBRE  
600.04 BOYNUZ  
600.05 SAKADAT  
600.06 DİĞER ARA MAMULLER  
.  
602 DİĞER GELİRLER HS.  
.  
610 SATIŞTAN İADELER HS. (-)  
611 SATIŞ İSKONTOLARI HS. (-)  
612 DİĞER İNDİRİMLER HS. (-)  
.  
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HS. (-)  
620.01 YURTIÇI SATIŞLAR MALİYETİ (-)

- 620.01.001 ET
- 620.01.002 DERI
- 620.01.003 GUBRE
- 620.01.004 BOYNUZ
- 620.01.005 SAKADAT
- 620.01.006 DİGER ARA MAMULLER
- .
- 630 ARASTIRMA VE GELİSTIRME GİDERLERİ HS. (-)
- 630.01 ARASTIRMA VE GELİSTIRME GİDERLERİ (-)
- 631 PAZARLAMA, SATIS VE DAĞITIM GİDERLERİ HS. (-)
- 631.01 PAZARLAMA, SATIS VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
- 632 GENEL YONETİM GİDERLERİ HS. (-)
- 632.01 GENEL YONETİM GİDERLERİ (-)
- .
- 642 FAİZ GELİRLERİ HS.
- 642.01 BANKA FAİZLERİ
- 642.02 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
- .
- 660 KISA VADELİ BORCLANMA GİDERLERİ HS. (-)
- 661 UZUN VADELİ BORCLANMA GİDERLERİ HS. (-)
- .
- 671 ONCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HS.
- .
- 679 DİGER OLAGANDISI GELİR VE KARLAR HS.
- 680 CALISMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HS. (-)
- 680.01 CALISILMAYAN ZAMAN DIREKT İSCİLİK GİDERLERİ
- 680.02 CALISILMAYAN ZAMAN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 681 ONCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HS. (-)
- .
- .

689 DİGER OLAĞANDISI GİDER VE ZARARLAR HS. (-)

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.

MALİYET HESAPLARI

7/A SEÇENEĞİNE GÖRE

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HS.

701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HS.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.

710.01 BESİYE ALINAN HAYVANLARIN BESİ BAŞINDA  
İSLETMEYE MALİYET VEYA SATINALMA BEDELLERİ

710.02 YARDIMCI MALZEME KULLANIMLARI

710.03 İSLETME MALZEMESİ KULLANIMLARI

710.03.001 KESİF YEM

710.03.002 KABA YEM

710.03.003 DİGER YEMLER

710.04 AMBALAJ MALZEME KULLANIMLARI

710.04.001 YATAKLIK MALZEMELERİ

710.04.002 DİGER AMBALAJ MALZEMELERİ

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.

712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.

713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.

720 DİREKT İSCİLİK GİDERLERİ HS.

720.01 (A) AHIRI GİDER YERİ

720.01.001 NORMAL ÜCRET

720.01.002 FAZLA MESAI

720.01.003 İKRAMİYELER

- 720.01.004 SOSYAL YARDIMLAR
- 720.01.005 SOSYAL GUVENLIK GIDERLERI
- 720.02 (B) AHIRI GIDER YERI
- 721 DIREKT ISCILIK GIDERLERI YANSITMA HS.
- 722 DIREKT ISCILIK UCRET FARKLARI HS.
- 723 DIREKT ISCILIK SURE (ZAMAN) FARKLARI HS.
- .
- 730 GENEL URETIM GIDERLERI HS.
- 730.01 BINA VE CIFTCILIK AVLUSU
- 730.01.001 ENDIREKT ISCI UCRET VE GIDERLERI
- 730.01.003 DISARIDAN SAGLANAN FAYDA VE HIZMETLER
- 730.01.004 CESITLI GIDERLER
- 730.01.006 AMORTISMAN VE TUKENME PAYLARI
- 730.02 YESIL VE KURU OT
- 730.03 YEMCILIK
- 731 GENEL URETIM GIDERLERI YANSITMA HS.
- 732 GENEL URETIM GIDERLERI BUTCE FARKLARI HS.
- 733 GENEL URETIM GIDERLERI VERIMLILIK FARKLARI HS.
- 734 GENEL URETIM GIDERLERI KAPASITE FARKLARI HS.
- .
- 750 ARASTIRMA VE GELISTIRME GIDERLERI HS.
- 750.01 ARASTIRMA VE GELISTIRME GIDERLERI
- 750.01.001 ENDIREKT ISCI VE UCRET GIDERLERI
- 750.01.003 DISARIDAN SAGLANAN FAYDA VE HIZMETLER
- 750.01.004 CESITLI GIDERLER
- 750.01.006 AMORTISMAN VE TUKENME PAYLARI

751 ARASTIRMA VE GELISTIRME GIDERLERI YANSITMA HS.

752 ARASTIRMA VE GELISTIRME GIDER FARKLARI HS.

760 PAZARLAMA, SATIS VE DAGITIM GIDERLERI HS.

760.01 SATIS BOLUMU

760.01.001 SATIS ELEMANLARI UCRET VE  
GIDERLERI

760.01.003 DISARIDAN SAGLANAN FAYDA VE  
HIZMETLER

760.01.004 CESITLI GIDERLER

760.01.005 VERGI, RESIM VE HARCLAR

760.01.006 AMORTISMAN VE TUKENME PAYLARI

760.02 DAGITIM - SERVIS BOLUMU

761 PAZARLAMA SATIS VE DAGITIM GIDERLERI YANSITMA HS.

762 PAZARLAMA SATIS VE DAGITIM GIDERLERI FARK HS.

770 GENEL YONETIM GIDERLERI HS.

770.01 FINANSMAN VE MALI ISLER DEPARTMANI

770.01.001 ISCI VE UCRET GIDERLERI

770.01.002 MEMUR VE UCRET GIDERLERI

770.01.003 DISARDAN SAGLANAN FAYDA VE  
HIZMETLER

770.01.004 CESITLI GIDERLER

770.01.005 VERGI, RESIM VE HARCLAR

770.01.006 AMORTISMAN VE TUKENME PAYLARI

770.02 PERSONEL VE IDARI ISLER DEPARTMANI

770.03 SATINALMA DEPARTMANI

771 GENEL YONETIM GIDERLERI YANSITMA HS.

772 GENEL YONETIM GIDER FARKLARI HS.

780 FINANSMAN GIDERLERİ HS.

780.01 BANKA KREDİSİ FAİZLERİ

780.01.001 KISA VADELİ BANKA KREDİ FAİZLERİ

780.01.002 UZUN VADELİ BANKA KREDİ FAİZLERİ

780.02 TEMİNAT MEKTUBU FAİZLERİ

780.03 BANKA MASRAFI VE KOMİSYON GIDERLERİ

780.04 DİĞER FINANSMAN GIDERLERİ

781 FINANSMAN GIDERLERİ YANSITMA HS.

782 FINANSMAN GIDERLERİ FARK HS.

7/B SEÇENEĞİNE GÖRE

790 İLK MADDE VE MALZEME GIDERLERİ HS.

790.01 BESİYE ALINAN CANLI HAYVANLARIN BESİ  
BASINDA İŞLETMEYE MALİYET VEYA SATIN-  
ALMA BEDELLERİ

790.02 YARDIMCI MALZEME KULLANIMLARI

790.03 İŞLETME MALZEMESİ KULLANIMLARI

790.03.001 KESİF YEM

790.03.002 KABA YEM

790.03.003 DİĞER YEMLER

790.04 AMBALAJ MALZEME KULLANIMLARI

790.04.001 YATAKLIK MALZEMELERİ

790.04.002 DİĞER AMBALAJ MALZEMELERİ

791 İSCI ÜCRET VE GIDERLERİ HS.

791.01 (A) AHİRİ GİDER YERİ

791.01.001 NORMAL ÜCRET

791.01.002 FAZLA MESAI

- 791.01.003 İKRAMIYELER
- 791.01.004 SOSYAL YARDIMLAR
- 791.01.005 İŞVEREN PAYLARI
- 791.02 (B) AHIRI GİDER YERLERİ
- 791.03 BİNA VE ÇİFTLİK AVLUSU
- 791.04 YEŞİL VE KURU OT
- 791.05 YEMCİLİK
- 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HS.
- 792.01 PERSONEL DEPARTMANI ÜCRET VE GİDERLERİ
  - 792 01.001 NORMAL ÜCRET
  - 792 01.002 FAZLA MESAI
  - 792 01.003 İKRAMIYELER
  - 792 01.004 SOSYAL YARDIMLAR
  - 792.01.005 İŞVEREN PAYLARI
- 792.02 MUHASEBE DEPARTMANI ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793 DİŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HS.
- 793.01 ENERJİ, YAKIT VE SU GİDERLERİ
  - 793.01.001 ELEKTRİK GİDERLERİ
  - 793.01 002 İSİTMA GİDERİ
  - 793.01 003 SU GİDERİ
- 793.02 BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
  - 793.02.001 BİNA VE BAKIM GİDERLERİ
  - 793.02.002 TESİS, MAKİNA VE CİHAZ BAKIM ONARIM GİDERLERİ
  - 793.02.003 TAŞIT ARAÇLARI BAKIM GİD.
- 793.03 HABERLEŞME GİDERLERİ
  - 793.03.001 TELEFON GİDERLERİ



- 793.03.002 POSTA GIDERLERI
- 793.04 DISARIYA YAPTIRILAN DİGER ISLER
  - 793.04.001 HAYVAN KESİM GIDERLERI
- 794 CESİTLİ GİDERLER HS.
  - 794.01 BURO GİDERLERI
    - 794.01.001 KİRSATIYE GİDERLERI
  - 794.02 SİGORTA GİDERLERI
    - 794.02.001 DURAN VARLIK SİGORTA GİDERLERI
    - 794.02.002 NAKLIYE SİGORTA GİDERLERI
  - 794.03 KİRA GİDERLERI
    - 794.03.001 TESİS, MAKİNA VE CİHAZ KİRA GİDERLERI
    - 794.03.002 TASİT KİRA GİDERLERI
  - 794.04 DAVA, İCRA VE NOTER GİDERLERI
    - 794.04.001 DAVA VE İCRA GİDERLERI
    - 794.04.002 NOTER GİDERLERI
    - 794.04.003 ÖDENEN TAZMİNAT GİDERLERI
- 795 VERGİ, RESİM VE HARCLAR HS.
  - 795.01 EMLAK VERGİSİ
  - 795.02 DAMGA VERGİSİ
  - 795.03 DAMGA PULU GİDERLERI
  - 795.04 TASİT VERGİLERI
    - 795.04.001 TASİT ALIM VERGİSİ
    - 795.04.002 MOTORLU TASİT VERGİSİ
- 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI HS.
  - 796.01 BİNALAR AMORTİSMAN GİDERLERI

- 796.02 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR AMORTİSMAN GİDERLERİ
- 796.03 DEMİRBAŞLAR AMORTİSMAN GİDERLERİ
- 796.04 TAŞITLAR AMORTİSMAN GİDERLERİ
- 797 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.
  - 797.01 BANKA KREDİ FAİZLERİ
    - 797.01.001 KISA VADEKİ BANKA KREDİ FAİZLERİ
    - 797.01.002 UZUN VADELİ BANKA KREDİ FAİZLERİ
  - 797.02 TEMİNAT MEKTUBU FAİZLERİ
  - 797.03 BANKA MASRAFI VE KOMİSYON GİDERLERİ
  - 797.04 DİĞER FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798 GİDER CESİTLERİ YANSITMA HS.
  - 798.01 İLK MADDE VE MALZEME
  - 798.02 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
  - 798.03 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
  - 798.04 CESTİTLİ GİDERLER
  - 798.05 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 799 ÜRETİM MALİYET HS.
- 800 (SERBEST)
  - .
  - .
  - .
- 900 NAZİM HESAPLAR
  - (901 BORÇLU NAZİM HS.)
    - 900.01 KEFALETTEN BORÇLULAR
    - 900.02 TEMİNATTAN BORÇLULAR
    - 900.03 KONSİNYE MALDAN BORÇLULAR
  - (902 ALACAKLI NAZİM HS.)
    - 900.01 KEFALETTEN ALACAKLILAR

900.02 TEMINATTAN ALACAKLILAR

900.03 KONSİNYE MALDAN ALACAKLILAR

0 (SERBEST)

Tek Düzen Planı'nda 800-899 grubunda boş bırakılan "Serbest Hesap" grubu; uygulayıcıların ihtiyaçları için serbest bırakılmıştır. İşletmeler, bu hesap grubunu genellikle, "Bütçe Hesaplar" için kullanılmaktadır.

900-999 grubunda yer alan Nazım Hesap'lar; işletmenin varlık ve kaynaklarıyla doğrudan ilgili olmayan; fakat bilinmesi, izlenmesi ve saklanması gerekli olan bilgilerin ve değerlerin hatırlanması amacıyla kaydedildiği hesaplardır. Dönen varlıklar ve Duran Varlıklar "Borçlu Nazım Hesaplar" grubunda gösterildiği halde; Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Öz Kaynaklar "Alacaklı Nazım Hesaplar" grubunda gösterilmektedir.

Maliyet Hesapları'ndan ilki olan 7/A seçeneği büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olarak kullanılmaktadır. Es Zamanlı Kayıt Yönteminin kullanıldığı 7/A seçeneğinde; giderler yapıldıkları anda büyük defter (defter-i kebir) hesaplarına "Fonksiyon Esası"na göre kaydedildiğinde, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem cesit esasına, hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir(6).

---

(6) USTUNEL, Bülent, **Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu**, Denet Yayıncılık A.Şti, İstanbul, 1993, s.663.

7/A seçeneğini kullanan besi işletmelerinde gider yerleri 8 grup altında toplanabilir. Bunlar (7):

- a) Esas Üretim Gider Yerleri,
- b) Yardımcı Üretim Gider Yerleri,
- c) Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
- d) Yatırım Gider Yerleri,
- e) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,
- f) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
- g) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
- h) Genel Yönetim Gider Yerleri.

İşletmeler, kendi faaliyet şekillerine göre; yukarıda verilen gider yerlerinin birkacını veya tamamını kullanmakta serbesttirler. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle, işletmelerin organizasyon yapıları esas alınır.

7/A seçeneğini kullanan besi işletmelerinde, maliyet hesapları da şunlardır(8):

- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hs. (9)
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hs.
- 720 Direkt İscilik Giderleri Hs.
- 730 Genel Üretim Giderleri Hs.
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.
- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hs.

---

(7) A.g.k., s.664-665

(8) KIZIL, Ahmet, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Der Yayınları, İstanbul, 1993, s.182.

(9) 700 ve 701 nolu hesaplar Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi'nin ayrı tutulması durumunda kullanılır. Eğer Maliyet Muhasebesi Genel Muhasebe içinde yürütülüyorsa, o zaman bu hesaplar kullanılmaz.

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.

780 Finansman Giderleri Hs.

7/A seçeneğini kullanan besi işletmelerinde, gider cesitleride sunlardır(10):

- a) İlk Madde ve Malzeme,
- b) İsci Ücret ve Giderleri,
- c) Memur Ücret ve Giderleri,
- d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.
- e) Cesitli Giderler,
- f) Vergi, Resim ve Harçlar,
- g) Amortismanlar ve Tükenme Payları,
- h) Finansman Giderleri.

7/A seçeneğinde maliyet yöntemleri de sunlardır(11):

a) **Fiili Maliyet Yöntemi:** Giderler yapıldıkça ve tahakkuk ettikçe, gider hesaplarına fiili tutarlar üzerinden kaydedilir ve dönem sonlarında da bu tutarlar üzerinden mamul maliyeti bulunur.

b) **Önceden Saptanmış (Standart) Maliyet Yöntemi:** Üretilecek mamul için önceden tahmini bir maliyet hesaplanır. Dönem içinde mamul maliyeti ile ilgili işlemler, önceden saptanan bu maliyetlere göre yürütülür. Dönem sonunda, gerçekleşen fiili tutarlar üzerinden hesaplanan maliyetlerle arasındaki farklar (sapmalar) düzeltilir.

Maliyet hesaplarının ikincisi olan 7/B seçeneği; ticaret

---

(10) KIZIL, a.g.k., s.182-183.

(11) USTUNEL, a.g.k., s.673.

isletmeleri, isteyen küçük üretim isletmeleri ve isteyen küçük hizmet isletmeleri tarafından kullanılmaktadır(12).

Bu uygulamada giderler, defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca cesit esasına göre izlenir.Maliyet çıkarma dönemlerinde bu giderler, gider dağıtım tablosu yardımıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine, hizmet yada mamul maliyetlerine veya sonuc hesaplarına aktarılır(13).Üretimle uğrasan isletmelerde,Üretimle ilgili tüm giderler "799 Üretim Maliyet Hesabı"ndan gecirilmek suretiyle stok hesaplarına; diğer gider cesitleri de doğrudan sonuc hesaplarına aktarılır.

7/B secenğinde kullanılan gider cesitleri; defter-i kebir hesaplarında sunlardır:

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hs.

791 İsci Ücret ve Giderleri Hs.

792 Memur Ücret ve Giderleri Hs.

793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Hs.

794 Cesitli Giderler Hs.

795 Vergi, Resim ve Harçlar Hs.

796 Amortismanlar ve Tükenme Payları Hs.

797 Finansman Giderleri Hs.

798 Gider Cesitleri Yansıtma Hs.

799 Üretim Maliyet Hs.

Bu secenekte yeralan gider yerleride sunlardır:

---

(12) A.g.k., s.597.

(13) KIZIL, a.g.k., s.186.

- a) Esas Üretim Gider Yerleri.
- b) Yardımcı Üretim Gider Yerleri.
- c) Yatırım Gider Yerleri,
- d) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri.
- e) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri.
- f) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri.
- g) Genel Yönetim Gider Yerleri.

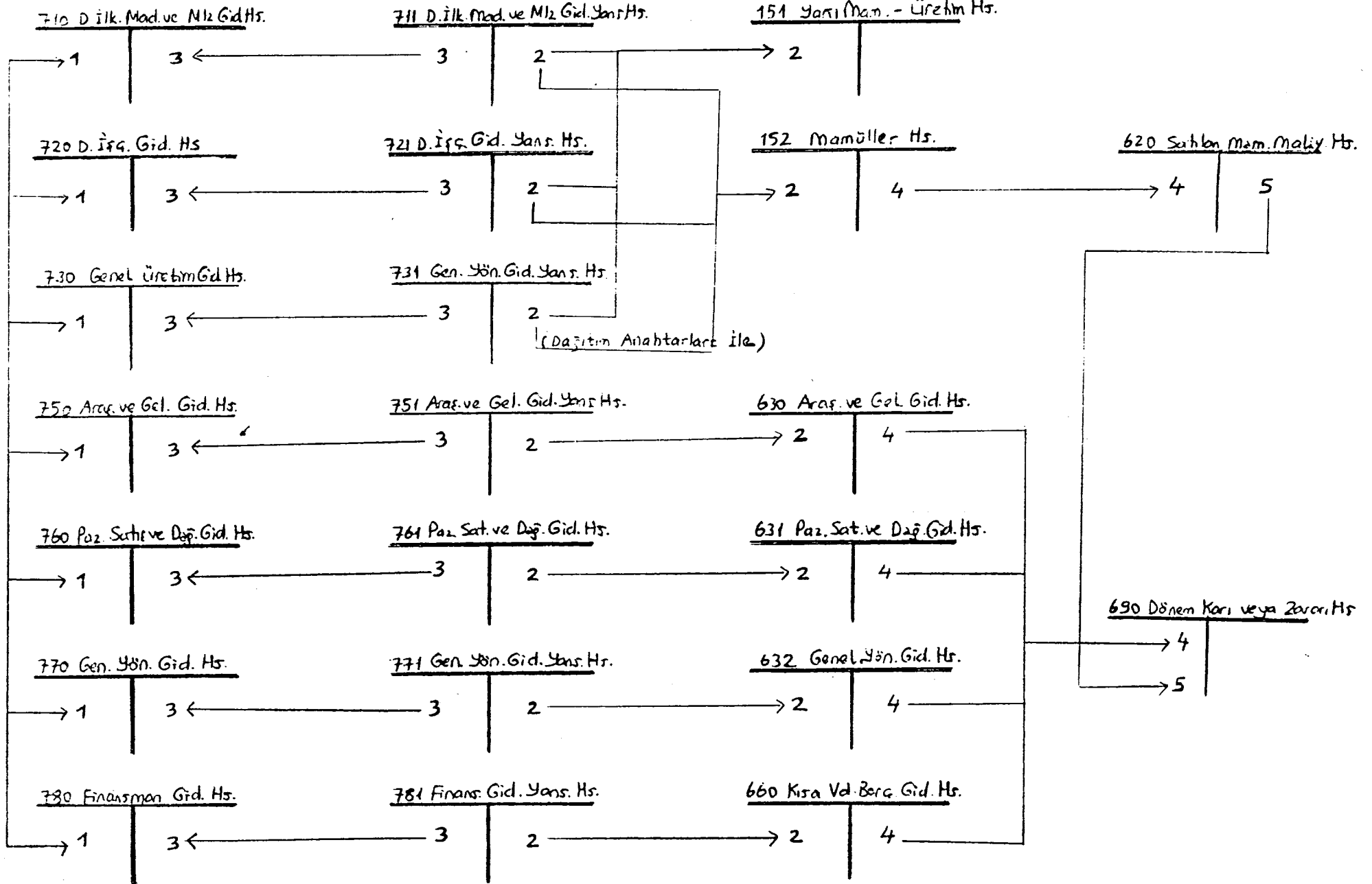
Giderlerin, fonksiyonlarına göre bölünmesi de şu şekilde olmaktadır:

- a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.
- b) Direkt İscilik Giderleri.
- c) Genel Üretim Giderleri.
- d) Araştırma ve Geliştirme Giderleri.
- e) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri.
- f) Genel Yönetim Giderleri
- g) Finansman Giderleri.

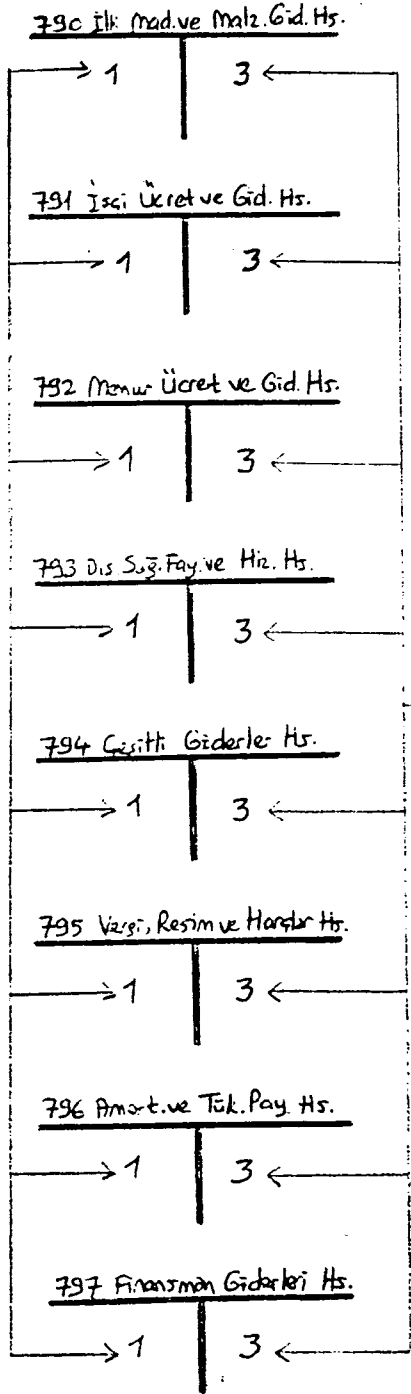
#### **B. Maliyet Hesapları Akış Seması**

Sanayi ve hizmet işletmelerinde maliyetlerin izlenmesi ile ilgili olarak, maliyet hesapları tutulur. Söz konusu hesaplar belli bir düzen ve sıra dahilinde birbirlerini izlerler. Bu düzen ve sırayı sema biçiminde göstermek mümkündür.

Besi işletmeleri için kullanılabilir maliyet hesap akış seması; 7/A ve 7/B seçeneklerini kapsayacak biçimde TABLO-12' de aşağıda verilmiştir:

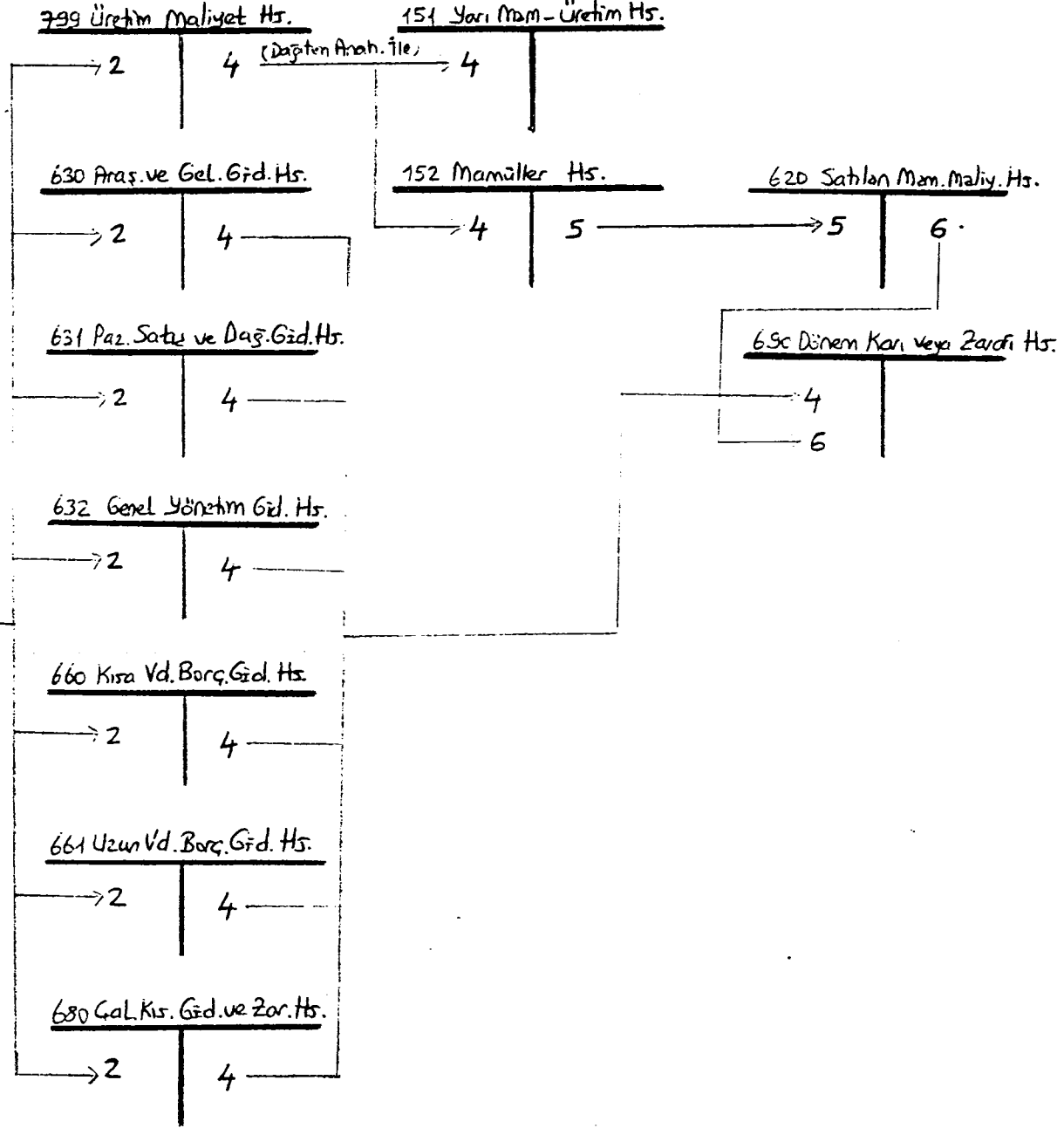






798 Gider Geç. Yans. Hs.

3 | 2



7/A seçeneğini kullanan besi işletmelerinde maliyet hesapları ve işleyişleri aşağıda açıklanmıştır:

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.

İlk madde ve malzemenin satın alınmasına ilişkin kayıt şöyledir:

_____	.../.../...	_____	
150 İLK MADDE VE			
MALZEME STOKU HS.			XXX
	100 KASA HS.		XXX
_____	/	_____	

İlk madde ve malzemenin stoklardan çıkmasıyla bu hesap alacaklandırılır.

_____	.../.../...	_____	
710 DİREKT İLK MADDE VE			
MALZEME GİDERLERİ HS.			XXX
	150 İLK MADDE VE		
	MALZEME STOKU HS.		XXX
_____	/	_____	

İlk madde ve malzemenin, maliyetlere aktarılması aşağıdaki biçimde kayıt altına alınır:

_____	.../.../...	_____	
151 YARI MAMÜLLER ÜRETİM HS.			XXX
veya			
152 MAMÜLLER HS.			
	711 DİREKT İLK MADDE VE		
	MALZ. YANSITMA HS.		XXX
_____	/	_____	

720 DİREKT İSCİLİK GİDERLERİ HS.

Fiili maliyet sistemini uygulayan işletmelerde, iscilik giderleri meydana geldiğinde yapılacak kayıt şöyledir:

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXXX
360 OD.VERGİ VE DİĞER YUKUMLULUKLER HS.	XXX
361 OD.SOS.GUV.KES.HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
_____ / _____	

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar, fiili değer üzerinden üretim hesabına aktarıldığında;

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	XXX
veya	
152 MAMULLER HS.	XXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA HS.	XXX
_____ / _____	

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

Genel üretim giderleri meydana geldiğinde;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX
_____ / _____	

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar fiili değer üzerinden üretim hesabına aktarıldığında yapılacak kayıt:

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.	XXX
veya	
152 MAMULLER HS.	XXX
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.	XXX
_____ / _____	

Direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt iscilik giderleri ve genel Uretim giderlerinin: tahmini değerleri Uzerinden "151 Yarı - Mamuller Uretim" veya "152 Mamuller" hesabına aktarılmasından sonra, dönem sonlarında "Fiili Maliyet" hesaplanır.

Gerçek maliyet (fiili maliyet) hesaplanması, bilindiği gibi Maliyet Muhasebesi'nin konusunu olusturur.

Asağıdaki "Gider Dağıtım Tabloları" Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olarak, giderlerin esas ve yardımcı gider yerlerine nasıl dağıtılabileceklerine örnek olusturmaktadır.

7/A SEÇENEĞİNDE BASİTLEŞTİRİLMİŞ GİDER DAĞITIM TABLOSU ÖRNEĞİ

FONKSİYONEL GİDER ÇESİTLERİ 7	GİDER YERLERİ > TOPLAM	YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ						ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ					AKTİF VE SONUÇ HESAPLARINA AÇIKLANAN GİDER YERLERİ													
		YARDIMCI YÖNETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ			ÜRETİM YERLERİ YÖNETİM G.Y.					YATIRIM GİDER YERLERİ	ARST. GELİST. G.C.Y.	PAZARLAMA SATS. DAĞITIM G.D.YER.			GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ								
		1	2	3	1	2	3	1	2	A	B	C			D	E	1	2	3	1	2	3				
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ																										
720 DİREKT İSÇİLİK GİDERLERİ																										
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ																										
740 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ																										
750 ARASTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ																										
760 PAZARLAMA, SATS. DAĞITIM GİDERLERİ																										
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ																										
780 FİNANSMAN GİDERLERİ																										
1. TOPLAM																										
Endirekt Gider Dağıtım																										
2. TOPLAM (Esas Üretim Genel Malzedeni)																										

532 Genel Yönetim Gidenen

661/662 Borçlanma Gidenen

631 Pazarlama, Satış, Dağıtım G.

630 Araştırma-Geliştirme Gid.

258 Yıgıncakçı Çan Yarımmar

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM

152 MAMUL STOKLAR

Kaynak : ÜSTÜNEL, s. 675.

7/B SEÇENEĞİNDE BASITLEŞTİRİLMİŞ GİDER DAĞITIM TABLOSU ÖRNEĞİ

GİDER YERLERİ	YARDIMCI ÜRETİM GİDERLERİ												ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						FAKT VE SONUÇ HESAPLARINI İÇLENDİREN GİDER YERLERİ					
	YARDIMCI HİZMET GİDERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM GİDERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM YERLERİ			ESAS ÜRETİM GİDERLERİ			FAKT VE SONUÇ HESAPLARINI İÇLENDİREN GİDERLERİ											
	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3									
<b>GİDER ÖZETLERİ</b>																								
<b>TOPLAM</b>																								
780 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ																								
781 YENİLER, LİZES, İE GİDERLERİ																								
782 PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ																								
783 İSAPÇI İÇİN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET																								
784 ÖZETLERİ GİDERLERİ																								
785 VERGİ, RESİM VE HARCULAR																								
786 İNCELEME VE TUKENME FAHURİ																								
787 İNCELEME GİDERLERİ																								
<b>TOPLAM</b>																								
Endüstriyel Gider Dağıtım																								
1 TOPLAM (799 Üretim Maliyeti)																								
800 Dış Üretim Giderleri																								
801 802 Bazı Üretim Giderleri																								
803 Pajınama Satsı Dağıtım G																								
800 Arıncı Üretim Giderleri																								
805 Yarı Mamul Üretim																								
1151 YARI MAMULLER ÜRETİM																								
1152 MAMUL STOKLARI																								

Kaynak : ÜSTÜNEL, s. 607.

Maliyet dönemi sonunda, yansıtma hesapları ile fiili hesapları aşağıdaki gibi karşılaştırıp kapatılır(x).

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.YANS.HS.	XXX	
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	XXX	
713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	XXX	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.HS.		XXXX

750 ARASTIRMA VE GELİSTİRME GİDERLERİ HS.

Araştırma ve geliştirme giderleri meydana geldiğinde;

750 ARASTIRMA VE GEL.GİD.HS.	XXX	
100 KASA HS.		XXX

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar fiili değer üzerinden ilgili gider hesabına aktarıldığında yapılacak kayıt;

630 ARAS. VE GELİS.GİD.HS.	XXX	
751 ARAS.VE GELİS.GİD. YANSITMA HS.		XXX

(x) Önceden saptanan maliyet sistemini (standart maliyet) uygulayan işletmelerde, tahmini ve fiili farklar olumlu ya da olumsuz olmalarına göre: borçlandırılır ya da alacaklandırılır. (Örneğimizde, olumsuz olduğu varsayılmıştır)

Dönem sonunda yansıtma hesabı ile fiili gider hesapları karşılaştırılıp şu şekilde kapatılır:

751 ARAS.VE GELİS.GİD.HS. YANSITMA HS.	XXX
750 ARAS.VE GELİS.GİD.HS.	XXX

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olduğunda:

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	XXX
100 KASA HS.	XXX

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar fiili değer üzerinden ilgili hesabına aktarıldığında:

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	XXX
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ.GİD.YANS.HS.	XXX

Maliyet dönemi sonunda yansıtma hesabı ile fiili gider hesapları karşılaştırılarak kapatılır.

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ.GİD.YANS.HS.	XXX
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	XXX



770 GENEL YONETIM GIDERLERI HS.

Genel yönetim giderleri meydana geldiğinde;

_____ .../.../... _____		
770 GENEL YONETIM GIDERLERI HS.	XXX	
100 KASA HS.		XXX
_____ / _____		

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar fiili değer üzerinden ilgili gider hesabına aktarıldığında aşağıdaki kayda yer verilir:

_____ .../.../... _____		
632 GENEL YONETIM GIDERLERI HS.	XXX	
771 GENEL YON. GIDERLERI YANSITMA HS.		XXX
_____ / _____		

Dönem sonunda yansıtma hesabı ile fiili gider hesapları şu şekilde kapatılır:

_____ .../.../... _____		
771 GENEL YONETIM GIDERLERI YANSITMA HS.	XXX	
770 GENEL YONETIM GID. HS.		XXX
_____ / _____		

780 FINANSMAN GIDERLERI HS.

Finansman giderleri oluştüğunda şu kayda yer verilir:

_____ .../.../... _____		
780 FINANSMAN GIDERLERI HS.	XXX	
300 BANKA KREDILERI HS.		XXX
veya		
400 BANKA KREDILERI HS.		XXX
_____ / _____		

Yansıtma hesabı ile harcanan tutar meydana gelen değer  
üzerinden ilgili gider hesabına aktarıldığında;

_____ .../.../..._____		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.HS.	XXX	
veya		
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİD.HS.	XXX	
781 FINANSMAN GİD.YANS.HS.		XXX
_____ / _____		

Maliyet dönemi sonunda hesabın kapatılışı:

_____ .../.../..._____		
781 FINANSMAN GİD.YANS.HS.	XXX	
780 FINANSMAN GİDERLERİ HS.		XXX
_____ / _____		

7/B seçeneğini kullanan işletmelerde, maliyet hesapları  
ve işleyişleri de aşağıda açıklanmıştır.

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.

İşletmelerde mal üretilmesi ve işletme faaliyetlerinin  
devamlılığının sağlanması amacıyla harcanan her türlü direkt  
ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili  
olarak dışarıya yaptırılan işleri kapsar. İlk madde ve malzeme  
giderleri gibi harcamalar meydana geldiğinde hesap borçlanır,  
ilgili hesap alacaklandırılır.

_____ .../.../..._____		
790 İLK MADDE VE MALZ.GİD.HS.	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XX	
100 KASA HS.		XXXX
_____ / _____		



<hr/>		
793 DIS.SAGLANAN FAYDA VE VE HİZMETLER HS.	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XX	
100 KASA HS.		XXXX
<hr/>		

794 CESİTLİ GİDERLER HS.

Bu hesap; kira giderleri, aidat giderleri, sigorta giderleri, yolluk giderleri, noter giderleri gibi yukarıda sayılan giderler dışında kalan ancak; işletmenin devamlılığı için yapılan giderleri kapsar.

<hr/>		
794 CESİTLİ GİDERLER HS.	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	XX	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HS.		XXXX
<hr/>		

795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR HS.

Bu hesap altında, tahakkuk ettirilen ve gider niteliği taşıyan vergi, resim ve harç gibi vasıtalı vergiler izlenir.

<hr/>		
795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR HS.	XXX	
100 KASA HS.		XXX
<hr/>		

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI HS.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tüketmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ve tüketme payları, bu hesapta izlenir.

_____ .../.../..._____		
796 AMORT.VE TUK.PAYLARI HS.	XXX	
257 MADDİ KIYMET BIRIKMIŞ AMORTİSMANLARI HS.		XXX
268 MADDİ OLM.KIYMET BİR. AMORTİSMANLARI HS.		XXX
_____ / _____		

797 FINANSMAN GIDERLERİ HS.

İşletmenin, işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarının izlendiği hesaptır.

_____ .../.../..._____		
797 FINANSMAN GIDERLERİ HS.	XXX	
300 BANKA KREDİLERİ HS.		XXX
veya		
400 BANKA KREDİLERİ HS.		XXX
_____ / _____		

798 GIDER CESİTLERİ YANSITMA HS.

Maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu ile; gider cesitlerinin fonksiyonlarına göre dağıtımı yapılır.Gider tablosu sonucu, gider cesidi hesaplarının toplam tutarları üzerinden 799, 630, 631, 632, 660, 661 ve 680 kodlu hesaplara devredilir.

Dönem sonunda yapılacak kayıt;

_____ .../.../..._____		
799 ÜRETİM MALİYET HS.	XXX	
630 ARASTIRMA VE GEL.GİD.HS.	XXX	
631 PAZ.,SATIŞ VE DAĞ.GİD.HS.	XXX	
632 GENEL YONETİM GİD.HS.	XXX	

660 KISA VD.BORCLANMA GID.HS. XXX

661 UZUN VD.BORCLANMA GID.HS. XXX

680 ÇALISILMAYAN KISIM GIDER  
VE ZARARLARI HS. XXX

798 GIDER CESITLERI  
YANSITMA HS.

XXXXX

799 URETIM MALIYET HS.

Dönem sonunda, Üretim maliyetini oluşturan gider kısmı bu hesabın borcuna, "798 Gider Cesitleri Yansıtma Hesabı"nın alacağına kaydedilir.

799 URETIM MALIYET HS. XXX

798 GIDER CESITLERI  
YANSITMA HS.

XXX

Dönem sonunda bu hesap "151 Yarı Mamüller-Üretim" ve "152 Mamüller" hesaplarına devredilerek kapatılır.

151 YARI MAMULLER - URETIM HS. XXX

152 MAMULLER HS. XXX

799 URETIM MALIYET HS.

XXX

Dönem sonunda, gider cesitlerinin gelir tablosundaki gider gruplarına yansıtılmasında kullanılan "798 Gider Cesitleri Yansıtma Hs" ile 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797 kodlu fiili giderlerin kaydedildiği hesaplar karşılaştırılarak kapatılırlar.

----- .../.../...-----		
798 GIDER CESITLERI YANS.HS.		XXXXX
790 ILK MAD.VE MALZ.GID.HS.		XXX
791 ISCI UCRET VE GID.HS.		XXX
792 MEMUR UCRET VE GID HS.		XXX
793 DIS.SAG.FAY.VE HIZ.HS.		XXX
794 CESITLI GIDERLER HS.		XXX
795 VERGI,RESIM VE HARC.HS.		XXX
796 AMORT.VE TUK.PAY.HS.		XXX
797 FINANS.GIDERLERI HS.		XXX
----- / -----		

#### C.Besi Isletmelerinde Maliyet Muhasebesi (Maliyetleme)

Genel anlamda maliyet, belirli bir amaca ulasmak icin katlanilan ya da katlanilma olasiligi yuksek fedakarliklari parasal sozcuklerle olculmesidir(14).

Her Isletmenin, kendi faaliyet konusunu olusturan mamul veya hizmetleri elde edebilmek icin harcadigi; cesitli uretim faktörlerinin para ile ölçülebilen degerine, o ürünün maliyeti denir(15).

Maliyet muhasebesi, maliyet cesitlerinin, maliyetlerin olus yerleri ve ilgili olduklari mamul ve hizmet cinsleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine yarayan hesap ve

(14) USTUN, Rifat, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1988, s.31.

(15) BURSAL, Nasuhi-ERCAN, Yücel, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Der Yayınları No.103, İstanbul, 1993, s.3.

kayıt düzenidir(16).

Sanayi (Uretim) işletmelerinde olduğu gibi, besi işletmelerinde de maliyet muhasebesinin başlıca amaçları şöyle özetlenebilir(17):

- a) Üretilen mamüllerin maliyetini bulmak,
- b) İşletme faaliyetlerinin kontrolüne (özellikle masraf kontrolüne) yardımcı olmak.
- c) Planlamaya yardımcı olmak,
- d) İşletmenin alacağı özel kararlarda yardımcı olmak.

Besi işletmelerinde; maliyet muhasebesi açısından karşılaşılan başlıca sorunlar şunlardır:

1. Maliyetlerin sınıflandırılması,
2. Maliyetlerin yapıldıkları ya da ilgili oldukları yerlere dağıtımı.

#### 1. Maliyetlerin Sınıflandırılması Sorunu

Besi işletmelerinde maliyetler, çeşitli ölçütler gözönünde bulundurularak sınıflandırılır. Bu ölçütler şunlardır:

##### I. Maliyetin Türlerine Göre Sınıflandırılması

- 1- Malzeme maliyetleri,
- 2- İsgücü maliyetleri,
- 3- Sabit dergerleri kullanım maliyetleri,
- 4- Dışarıdan sağlanan hizmetler.

---

(16) A.g.k., s.14.

(17) ERTUNA, İbrahim Üzer, Maliyet Muhasebesi, Boğazici Üniversitesi Yayınları No.74-5201, Boğazici Üniversitesi Matbaası, İstanbul, 1974, s.6.; USTUN, a.g.k., s.3.; BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.14.



- 5- Sermaye maliyetleri.
- 6- Riziko karşılama maliyetleri.
- 7- Sosyal maliyetler ve vergiler.

## **II. Maliyetlerin İşletmenin Fonksiyonları Açısından Sınıflandırılması**

- 1- Tedarik maliyetleri.
- 2- Üretim maliyetleri.
- 3- Satış maliyetleri.
- 4- Yönetim maliyetleri.
- 5- Finansman maliyetleri.

## **III. Maliyetlerin Yuklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması**

- 1- Dolaysız (direkt) maliyetler.
- 2- Dolaylı (endirekt) maliyetler.

## **IV. Maliyetlerin Faaliyet Hacmi Karşısındaki Durumuna Göre Sınıflandırılması**

- 1- Sabit (duragan) maliyetler.
- 2- Değişken maliyetler.

## **V. Maliyetlerin Fiili Rakamlar Olup Olmamasına Göre Sınıflandırılması**

- 1- Fiili (tarihi) maliyetler.
- 2- Tahmini maliyetler.

## **VI. Maliyetlerin Sorumluluk Açısından sınıflandırılması**

- 1- Kontrol edilebilir maliyetler,
- 2- Kontrol edilemeyen maliyetler.

## **VII. Maliyetlerin Dönem Gelirine Yuklenmesindeki Zamanlamaya Göre Yapılan Sınıflandırma**

- 1- Mamul (stoklanabilir) maliyetleri,
- 2- Dönem maliyetleri.

### VIII. Maliyetlerin Karar Verme Amaçları Bakımından Sınıflandırılması

- 1- Fark eden maliyetler.
- 2- Fırsat maliyetleri.
- 3-Batmış maliyetler.
- 4- Ek maliyetler.

Bununla birlikte; uygulamada en çok karşılaşılan maliyetlerin sınıflandırma biçimide şöyledir(18):

- I. Malzeme maliyetleri.
- II. İscilik maliyetleri.
- III. Genel Üretim maliyetleri.

#### I. Malzeme Maliyetleri(19)

Besi işletmelerinde malzeme maliyetleri, maliyetlerin kullanış amaçları ve imalata yükleniş biçimlerine göre, iki gruba ayrılır. Bunlar :

##### 1) Dolaysız (direkt) malzeme maliyetleri

Üretim sırasında kullanılan ve mamulün yapısı içine girip mamulün temel yapısını oluşturan, doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzemeler, bu grupta gösterilir. Besi işletmelerinde dolaysız malzemeler şunlardır:

- a) Kaba yemler,
- b) Kesif yemler,
- c) Diğer yem katkı maddeleri.

##### 2) Dolaylı (endirekt) malzeme maliyetleri

Dolaylı malzeme dışında kalanlar (yardımcı maddeler ve

---

(18) USTUN, a.g.k., s.72-77.; BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.75.

(19) A.g.k., s.75-120.

isletme malzemesi) bu grupta toplanır. Besi işletmelerinde do-  
laylı malzemeler aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır:

- a) Veteriner ilaçları,
- b) Su,
- c) Temizlik malzemesi,
- d) Yataklık malzemesi,
- e) Üretimle ilgili diğer malzemeler.

## II. İscilik Maliyetleri(20)

Yalnız besi işlerinde çalıştırılan işçilerin giderleri "791 İsci Ücret ve Giderleri Hesabı" adı altında toplanır. İşletmenin yönetiminde görevli memurların aylık, ikramiye, fazla çalışma gibi giderler ise "792 Memur Ücret ve Giderleri Hesabı" na işlenir, yönetim giderleri gider yerlerine dağıtılır.

## III. Genel Üretim Maliyetleri(21)

Malzeme maliyetleri ve işçilik maliyetleri dışında kalan ve üretim ile ilgili olan bütün maliyetler "Genel Üretim Maliyetleri" adı altında toplanır. Besi işletmelerinde genel üretim maliyetleri ise şöyle sıralanabilir:

- a) Elektrik ve ısı giderleri,
- b) İşçilerin lojman giderleri,
- c) Amortismanlar,
- d) Kiralar,
- e) Tamir ve bakım giderleri.

---

(20) A. g. k., s. 121-152.

(21) A. g. k., s. 153-183.

f) Varlıkların sigorta giderleri.

g) Uretimle ilgili diğer giderler.

## 2. Maliyetin Yapıldıkları Ya da İlgili Oldukları Yerlere Dağıtımı Sorunu

Besi işletmelerinde, maliyetlerin yapıldıkları ya da ilgili oldukları yerlere dağıtımında, karşımıza iki sorun çıkmaktadır. Bunlar:

I. Maliyet Yerleri Ayrımı,

II. Maliyet Dağıtımları.

### I. Maliyet Yerleri Ayrımı Sorunu(22)

Maliyet yerleri ayırımında kullanılan en yaygın ayırım ölçütü, maliyetleri mamullere yükleme imkanıdır. Bu ölçütte göre maliyet yerleri üç gruba ayrılır. Bunlar:

1- Esas maliyet yerleri,

2- Tali maliyet yerleri,

3- Yardımcı maliyet yerleri.

#### 1) Esas maliyet yerleri

Mamuller üzerinde fiilen çalışılan teknik bölümlerdir.

(A) Ahır (B) Ahır gibi yerler, esas maliyet yerlerine örnek gösterilebilir.

#### 2) Tali maliyet yerleri

İşletmenin, esas faaliyet konusu dışında kalan faaliyetlerin, doğurduğu faydalar için kullanılan fedakarlıkların

---

(22) A.g.k., s.188-193.; ERDAMAR, Cengiz, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayın No.3343, İstanbul İsl. Fak. Yayın No.173, İstanbul, 1985, s.29.; KARSLIOĞLU, a.g.k., s.89.

toplandığı Unitelerdir. Örneğin: ahır alanları dışında kalan yeşil alanlar gibi.

### 3) Yardımcı maliyet yerleri

İşletme için gerekli bazı hizmetlerin yapıldığı Unitelerdir. Besi işletmelerinde, yardımcı maliyet yerlerini dört ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar:

- a) Elektrik üretim gider yerleri.
- b) Bakım ve onarım atölyeleri gider yerleri.
- c) İş araçları gider yerleri.
- d) Su temini gider yerleri.

## II. Maliyet Dağıtım Sorunları (23)

Maliyetin dağıtımında üç ana yol vardır. Bunlar:

- 1) Maliyet türlerinin maliyet yerine dağıtımı.
- 2) Yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas maliyet yerlerine dağıtımı.
- 3) Esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas maliyet yerlerinde yer alan mamüllere dağıtımı.

### 1) Maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtımı

Maliyet türlerinin, ilgili maliyet yerlerine dağıtımında, yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas maliyet yerlerine dağıtımında ve bu maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde; dağıtım anahtarları aşağıdaki esaslara uygun olarak kullanılmalıdır (24):

- a) Kayıt düzeni, maliyetlerin büyük bir kısmının

---

(23) BURSAL, ERCAN, a.g.k., s.196-232.

(24) ERDAMAR, a.g.k., s.35-36.

direkt olarak yüklenebileceği biçimde ayarlanmalıdır.

b) Dağıtım anahtarları kullanılırken, varsayım ve tahminlerden kaçınılmalı; maliyet ve oran analizleri yapılmalıdır,

c) Hishinin birden fazla anahtar yardımıyla belirlenmesi durumunda; ya en önemli anahtar kullanılmalı ya da kombine anahtarlar kullanılmalıdır.

d) Karşılaştırma olanagının sağlanabilmesi için; secilen dağıtım anahtarı sık sık değistirilmemelidir,

e) Belirli bir ekonomik faaliyet grubu için aynı anahtarlar kullanılmalıdır,

f) Maliyet toplamlarının ürünlere yüklenmesinde; çalışma saatleri ve miktarı, en iyi dağıtım anahtarlarıdır,

g) Dağıtım yapılırken; Toplam Maliyetler=Ürün Miktarı\*Birim Maliyet eşitliği temel alınmalıdır.

Anahtar seçiminde, aşağıdaki özelliklerinde dikkate alınmasında fayda vardır(25).

a) Anahtar ölçülebilir olmalıdır.

b) Anahtar mantıklı olmalıdır.

c) Anahtar pratik olmalıdır.

Besi işletmelerinde kullanılabilecek dağıtım anahtarları listesi, aşağıda verilmistir(26):

## I. Sabit Anahtarlar

### 1) Dairelerin Büyüklüğü

---

(25) ERTUNA, a.g.k., s.65.; USTUN, a.g.k., s.231-232.  
(26) BURSAL-ERCAN, a.g.k., s.197-198.

- a) Ahırların yüzölçümü.
- b) Ahırların hacmi.
- 2) Dairelerin Miktar ve Nitelik Olarak Donatımı
  - a) Enerji ihtiyacı (Kwh).
  - b) Kapasite (sığır sayısı).
- 3) Dairelerin Değer Olarak Donatımı
  - a) Toplam bağlı sermaye.
  - b) Tesisatın değeri.
- 4) Tecrübeye Dayanan Yüzdeler
  - a) Miktar olarak harcamanın sabit bir yüzdesi.
  - b) Maliyetlerin sabit bir yüzdesi.

## II. Değişken Anahtarlar

- 1) Dairelerin Is Gücü Sayısı
  - a) Üretken is gücü sayısı.
  - b) Toplam is gücü sayısı.
- 2) Dairelerin Zaman Olarak Faliyeti
  - a) Saat (isci saati).
  - b) Gün (is günü).
- 3) Alınan Malzemenin Değeri
  - a) Alış fiyatları üzerinden.
  - b) Satış fiyatları üzerinden.
- 4) Dairelerin Miktar Olarak Harcamaları
  - a) Malzeme (yem) miktarı.
  - b) Su miktarı.
  - c) Yakıt ve elektrik miktarı.
- 5) Dairelerin Değer Olarak Harcamaları

- a) Hammadde değeri.
  - b) Yardımcı madde değeri.
  - c) İsci ücretleri.
- 6) Dairelerin Miktar Olarak Üretimi
- a) Elde edilen birim, adet, kg, ton,
  - b) Tasınılan ton.

### III. Kombine Anahtarlar

Bu anahtarlar zaman, miktar ve değer ölçülerinin çeşitli bileşimleri ile meydana gelirler. Kombine anahtarlar ikiye ayrılarak incelenebilirler. Bunlar:

- 1) Basit anahtarların toplanması ile elde edilenler,
  - 2) Basit anahtarların çarpılması ile elde edilenler.
- 2) Yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, maliyet yerlerine dağıtımı

Dağıtım anahtarları yardımıyla, maliyet türleri hesapları maliyet yerlerine dağıtıldıktan sonra; sıra yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas maliyet yerlerine dağıtımına gelir.

Ancak bu dağıtım sanıldığı kadar kolay değildir. Çünkü; işletmenin çeşitli gider yerleri birbiriyle karşılıklı olarak etkileşim içindedir. Bu nedenle uygulamada, dairelerin maliyetlerinin kendi aralarında nasıl dağıtılacağı, önemli bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu sorunun çözümü için; üç yöntem geliştirilmiştir. Bunlar(27):

- a) Kademeli (merdiven) dağıtım yöntemi,

---

(27) A. E. K. . s. 202-222. ; KARSLIOĞLU. A. E. K. . s. 99-109.



b) Planlı dağıtım yöntemi.

c) Matematik yöntem.

**3) Esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas maliyet yerlerinde yer alan mamüllere dağıtımı**

Burada en önemli nokta, esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin; o dairelerde bulunan mamüllere dağıtımında en uygun dağıtım anahtarının seçilmesidir. Esas masraf yerlerini, her bir ürün türü için yapılacak masrafları ayrı ayrı toplayacak şekilde, ayrıntılı olarak tali hesaplara ayırmak; maliyetlerin tam olarak tespit edilebilmesi için gereklidir. Ancak, bu ayırmayı her bir ürüne inecek şekilde yapmak çok zor, hatta bazen de imkansızdır. Bu durumda, benzer ürünleri gruplandırmak ve bu gruplar için açılan masraf yerleri hesaplarında toplanan masrafları, ürünlere dağıtmak gerekir(28). Bu nedenle, dağıtılacak maliyetlerin; çok değişik özelliklerinin olduğu gözönüne alınarak, genellikle birkaç anahtarın birleştirilmesi (kombine anahtarlar kullanılması) yoluna gidilmelidir.

## II. DÖNEM SONU İŞLEMLER

Besi işletmelerinde dönem sonu işlemler; değerlendirme yöntemleri, amortisman, satışlar ve satılan mamüllerin maliyeti tablosu, temel mali tablolarından birisi olan gelir tablosu ile vergilendirme konularının incelenmesi şeklinde ele alınacaktır.

---

(28) A.g.k., s.110-118.

## A. Değerleme Yöntemleri

Dönem sonunda uygulanan değerlendirme yöntemleri, başlıca Uc gruba ayrılır. Bunlar:

- 1- Türk Ticaret Kanunu'na göre değerlendirme,
- 2- Muhasebe ilkelerine göre değerlendirme,
- 3- Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme.

### 1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme

Türk Ticaret Kanunu'nda: şahıs işletmeleri ve şirketleri, ticari bilançolarını düzenlerken değerlendirme ölçülerinin seçiminde genel olarak serbest bırakılmışlardır. İşletme sahibi ya da ortaklar, üçüncü kişilere karşılık bütün varlıkları ile sorumlu olduklarından; bir varlık için maliyet değeri ile piyasa değeri varsa bunlardan büyük olanını seçebilirler.

Sermaye şirketlerinde, üçüncü kişilerin şirketten alacaklarını güvence altına almak amacıyla: yüksek değerlendirme ile ticari karı yüksek gibi göstererek, sermayenin kar payı şeklinde ortaklara dağıtılması engellenmek istenmiştir. Bu nedenle sermaye şirketleri için asgari (düşük) değer kuralı esastır(29).

### 2. Muhasebe İlkelerine Göre Değerleme

Muhasebe ilkeleri esas alınarak yapılan değerlendirme, başlıca Uc ana grupta toplanabilir. Bunlar(30):

- a) Maliyet değeri ile stok değerlendirme yöntemleri

---

(29) BEKTÖRE-BENLİGİRAY, a.g.k., s.26.

(30) ÜZGÜR, Feridun, *Muhasebe İlkeleri*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İktisat Enstitüsü Yayın No.115, İstanbul, 1981, s.231.

- Son fatura yöntemiyle değerlendirme yöntemi,
  - Ortalama maliyet değeri yöntemi,
  - FIFO yöntemi,
  - LIFO yöntemi.
- b) Piyasa ve maliyet değerinden düşük olanıyla stok değerlendirme yöntemleri
- Stok kalemlerini ayrı ayrı değerlendirme yöntemi,
  - Stok gruplarını ayrı ayrı değerlendirme yöntemi.
  - Toplam değerlendirme yöntemi.
- c) Tahmini değerlerle stok değerlendirme yöntemleri
- Brüt kar yöntemi,
  - Perakende fiyatla değerlendirme yöntemi.

### 3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme

Değerleme, iktisadi, kıymetin nev'i (türü) ve mahiyetine (niteliğine) göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır. (V.U.K.Md.261) (31):

- a) Maliyet bedeli ile değerlendirme.
- b) Borsa rayici ile değerlendirme,
- c) Tasarruf değeri ile değerlendirme.
- d) Mukayyet değer ile değerlendirme.
- e) İtibari değer ile değerlendirme.
- f) Vergi değeri ile değerlendirme.
- g) Rayic bedel ile değerlendirme.
- h) Emsal bedeli ve emsal ücreti ile değerlendirme.

Yine V.U.K. 277'inci maddesine göre (205 S.K'nun 18.mad-

---

(31) BEKTÖRE-BENLİGİRAY, a.g.k., s.27.

desiyle değişen şekli) "Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli(32) ile değerlenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli(33) alınır.Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kısıklık) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir."

Özetle, büyükbaş besi hayvancılığında hayvan varlığının değerleme işlemlerinde; satın alınan hayvanlar için maliyet bedeli, ahırlarda üretilenler için emsal bedeli, gübre stoku için de değeri (satış ve verim, benzer yerlerde kullanılan değerler) dikkate alınır.

#### B. Amortisman

Amortisman; işletmede yararlanılan sabit varlıkların, yararlandııkları süre içinde uğradıkları değer kayıplarının hesaplanmasıdır.İşletme içinde kullanılan sabit varlıkların, hizmet görme yeteneklerinin sınırlı olması; iki nedenden dolayı ortaya çıkmaktadır.Bunlar:

a) Fiziksel yıpranma ve eskime,

b) Teknolojik olarak eskime veya modası geçme(34).

---

(32) Maliyet Bedeli, iktisadi bir varlığın elde edilmesi veyahut değerinin artırılması ile ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamını ifade eder. (V.U.K. Md.262)

(33) Emsal Bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. (V.U.K. Md.267)

(34) BEKTÖRE - BENLİGİRAY, a.g.k., s.122.; ERKURAL, Kenan. **Muhasebe Prensipleri ve Uygulama**. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.426-660, İstanbul, 1988, s.90-91.

Sabit bir varlığın amortismanına konu olabilmesi için aşağıdaki unsurları kapsamaması gerekir:

- a) Sabit varlığın işletmenin mal varlığına dahil olması.
- b) İşletmenin bilançosunda yer alması.
- c) İşletmenin sabit varlıktan yararlanacak olması.

Besi işletmelerinde kullanılan sabit varlıklar ile ilgili, herhangi bir amortisman sorunu yoktur. Bu varlıklar, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve prensiplerine göre;

_____ .../.../... _____		
796 AMORTİSMAN GİDERLERİ H.S.		XXX
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR H.S.		XXX
_____ / _____		

şeklinde muhasebeleştirilirler.

Esas sorun; işletmede dönen varlıklar grubu içinde yer alan ve "Canlı Stoklar" olarak nitelendirilen besi hayvanlarının, amortisman karşısındaki durumlarıdır.

Besi hayvanları işletmenin ticari mal stokları olup, ticari mallar gibi aynı şartlara bağlıdır. Ticari işlemler olarak nitelendirilen alım ve satım sonucunda, kar elde etmek veya zarara uğramak gibi özellikleri vardır. Besi hayvanları, değer artması veya değer azalması gibi faktörlere uygun olarak değişim gösteren değerler grubudur. Doğum, üreme, semirme ve ölüm gibi nedenlerle işletmenin aktifini sık sık değişikliğe uğratırlar. Coğalmanın (üremenin) azalmadan (ölümden) fazla olmasıyla ortaya çıkan her türlü artıstan (değer artı-

sı) sağlanan kazançlar; amortisman hesaplaması kapsamına girmektedir. Değer artışı genellikle aşağıdaki nedenlerden dolayı meydana gelir:

- a) Doğum,
- b) Çağ değişmesi (gelişme-büyüme),
- c) Ağırlık artması,
- d) Dolaylı Üretimler (gübre),
- e) Özellik artması (özellikle damızlık hayvanlarda).

İşletmenin aktifine yeni değerlerin eklenmesi, ancak hayvanların doğumunda ve çağ değiştirme koşullarında olur. Hayvanların doğumundan itibaren belli bir süre içerisinde, değerleri belirlenir. Bu değere dayanılarak muhasebe kayıtları yapılır. Çağ değiştirme evresinde de, hesaplamalar aynı biçimde yeniden yapılır. Ağırlık artması ve özellik artması faktörlerin etkisi ile meydana gelen değer artmaları, hayvanların ancak paraya çevrilmesi sırasında sermayeye eklenir. Dolaylı üretimler ise; doğrudan kazanç veya zarar kapsamına alınır(35).

### C. Satışlar ve Satılan Mamullerin Maliyeti (SMM) Tablosu

Besi işletmelerinde üretilen en önemli ürün olan et ve diğer ürünlerin (deri, gübre, boynuz ve sakadat) satış kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve prensiplerine göre kaydedildikten sonra; SMM tablosu çıkarılır.

---

(35) ARAS, a. g. k. . s. 80-81.

Buyukbaş besi işletmeleri için önerilen SMM Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

TABLO 1 : SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ  
(SMM) TABLOSU

..... BESİCİLİK İŞLETMESİ  
..... DÖNEMİ  
SATILAN .....MALİYETİ TABLOSU  
(.....TL.) (36)

URETİM MALİYETİ		XXXX
A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (Yem)	XXX	
B. Direkt İşçilik Giderleri	XXX	
C. Genel Üretim Giderleri	XXX	
1. Endirekt Hammadde	XX	
2. Endirekt İşçilik	XX	
3. Isı, Işık, Enerji Giderleri	XX	
4. Amortisman Giderleri	XX	
5. Diğer Genel Üretim Giderleri	XX	
D. Yarı Mamul Kullanımı	XX	
1. Dönem Başı Stok (+)	XX	
2. Dönem Sonu Stok (-)	XX	
URETİLEN MAMUL MALİYETİ		XXXX
E. Mamul Stoklarında Değişim		
1. Dönem Başı Stok (+)	XX	
2. Dönem Sonu Stok (-)	XX	
SATILAN MAMUL MALİYETİ		XXXX

(36) İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir

## D. Dönem Kar ve Zararının Hesaplanması

Yukarıda yapılan işlemlerden sonra: satış gelirleri Kar/Zarar Hesabı'na devredilir.

Asağıda; besi işletmeleri için önerilen Gelir Tablosuna yer verilmiştir:

### T A B L O 2 : GELİR TABLOSU

.....BESİCİLİK İŞLETMESİ  
.....DÖNEMİ  
GELİR TABLOSU  
(....TL.) (37)

A. BRUT SATIŞLAR		XXXX
1. Et Satışı	XX	
2. Deri Satışı	XX	
3. Gübre Satışı	XX	
4. Boynuz-Sakadat Satışı	XX	
5. Diğer Ara Mamul Satışı	XX	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(XXX)
1. Satışlardan İadeler(-)	XX	
2. Satış İskontoları(-)	XX	
3. Diğer İndirimler(-)	XX	
C. NET SATIŞLAR		XXX
D. SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		(XX)
BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI.....		XXX

(37) İşletmeler, belirlenen büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir



E. FAALİYET GİDERLERİ(-)	(XX)
1. Aras. ve Gelistirme Giderleri(-)	xx
2. Pazar. Satıs ve Dağıtım Gid.(-)	xx
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	xx
	<hr/>
FAALİYET KARI VEYA ZARARI.....	XXX
F. DİGER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR VE KARLAR	XX
G. DİGER FAALİYETLERDEN OLAGAN GİDER VE ZARARLAR(-)	(XX)
H. FINANSMAN GİDERLERİ(-)	(XX)
	<hr/>
OLAGAN KAR VEYA ZARAR	XXX
I. OLAGAN DISI GELİR VE KARLAR	XX
I. OLAGAN DISI GİDER VE ZARARLAR(-)	(XX)
	<hr/>
DÜNEM KARI VEYA ZARARI.....	XXX
J. DÜNEM KARI VERGİ VE DİGER YASAL YUKUMLULUK KARSILIKLARI (-)	(XX)
	<hr/>
DÜNEM NET KARI VEYA ZARARI.....	XXX

### E. Vergilendirme

Tarım işletmesi genel anlamda, herhangi bir tarım faaliyeti sonucu üretimde bulunan ekonomik bir birimdir.

G.V.K.'nun 52.inci maddesinde, zirai faaliyet (tarımsal etkinlik) ele alınarak, hangi faaliyetlerin zirai faaliyet olacağı sayılmıştır.

"Arazide, deniz gül ve nehirlerde ekim, dikim, bakım,

Üretim, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsali, avlanması, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması, zirai faaliyettir."

Zirai mahsullerinin dükkan veya mağaza açılmaksızın satılması halinde yapılan faaliyet zirai faaliyet ve elde edilen kazanç da zirai kazançtır. Eğer dükkan veya mağaza açılmışsa; mahsullerin buraya kadar gelmesi zirai faaliyet, bundan sonra yapılan satışlar ticari faaliyettir.

Bu açıklamalardanda anlaşılacağı gibi; besiciliğin ticari bir faaliyetmi yoksa zirai bir faaliyetmi olduğu konusunda gelir vergisi kanunu açıklık getirmemiştir. Besicilik bir çiftlik veya zirai işletme bünyesinde yapılabileceği gibi; ticari faaliyete bağlı işyerlerinde de yapılabilir.

İste bu durumda "bir çiftlikte veya zirai işletmede bulunan veya bu faaliyet için meydana getirilen besi ahırlarında, dışarıdan temin edilen yerlerde beslenerek etin kalitesini ve miktarını artırmak için yapılan faaliyet zirai faaliyettir. Özet olarak hayvan alım-satımı normal olarak ticari bir faaliyettir; hayvanın yetistirilip satılması halinde ise faaliyet, zirai faaliyet sayılır(38)."

---

(38) **Doyananc Düzenleme Klavuzu 1986**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1986.

## 1. Tarımsal Kazançta Muafiyet ve İstisnalar

Ulke kalkınması ve tarımsal verimin artırılması amacıyla muafiyet sınırları geniş tutulmuştur.

Bu nedenle küçük çiftçiler Gelir Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır. Kimlerin küçük çiftçi sayılacağı ise; kanunda iki ayrı sarta bağlanmıştır. Muafiyetten yararlanabilmek için aşağıdaki şartların bulunması gerekir.

### a) İşletme büyüklüğü ölçüsü

Kanunumuzda işletme büyüklüğü ölçüleri, 24 grupta toplanmıştır. Muafliktan yararlanabilmek için, bu ölçülerin herbirinin aşılmaması gerekmektedir. Her gruba ait muafiyet haddi, o gruba ait (dahil) olan tarım neveleri için belirtilen miktarların toplanması suretiyle tespit edilecektir(39).

Kanunda belirtilen tarım gruplarının birden fazlasının birarada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinin bu gruplar için belirtilen ölçülerin yarısını aşmadığı takdirde muafliktan yararlanabileceklerdir. İşletme büyüklüğü ölçüsü büyükbaş hayvan sayısı için 50 adettir. Buna iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar dahil değildir.

### b) Satış tutarı ölçüsü

Küçük çiftçi muafliğından yararlanabilmek için; bir yıl içinde satış bedelleri tutarın 25.000.000.-TL.sını aşmaması şarttır(40). Ancak Maliye Bakanlığı, bu tutarı 5 katına kadar artırmaya yetkilidir.

---

(39) G.V.K., Md.12.

(40) G.V.K., Md.13.

Aile reisi beyanına tabi tarımsal gelirden, işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarları: aile reisi, es ve küçük çocuklar için toplu olarak dikkate alınır.

Ortaklıklarda küçük çiftçi muafiyeti, ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre belirlenir(41).

Tarımsal kazancın dört çeşit istisna söz konusudur. Bu istisnalar şunlardır:

- a. Yatırım indirimi,
- b. Tesvik ikramiyesi,
- c. Arıza nakliye ücretleri,
- d. Tarımsal işletmelerde çalışanların ücretleri.

## 2. Tarımsal Kazancın Tespit Şekilleri

Tarımsal kazanç iki şekilde tespit edilir. Bunlar:

- a. Götürü gider esasına göre (götürü usul),
- b. Gerçek kazanç esasına göre (gerçek usul).

### a) Götürü usule göre kazancın tespiti

Bu sistemde net tarım kazancı: yükümlünün beyan edeceği hasılatın, götürü olarak hesaplanan gider tutarının indirilmesiyle vergi dairesi tarafından tespit olunur(42).

Bu usulde götürü gider iki şekilde tespit olunur:

1) Vergi Usul Kanunu'na göre; hasılatın elde edildiği yılda geçerli olmak üzere tayin edilmiş bulunan götürü gider

---

(41) G.V.K., Md.10/2.

(42) AKTUĞLU, Mehmet Ali, **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, Ege Üniversitesi İkt. ve Ticari Bil. Fak. Yayın No.64/24, Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova, 1972, s.290-293.

emsallerinin mükellefçe beyan edilen hasılat tutarına uygulanması,

2) Mükellefçe beyan olunan hasılatın elde edilmesi için yapıldığı bildirilen ve belgelendirilen giderlerin toplanarak, hasılattan indirilmesi suretiyle matrahın bulunması(43).

Götürü usulde, yıllık satış hasılatının tutarının 50.000.000.-TL.sinin altında bulunması şartı aranmaktadır. Bu tutarı aşan mükellefler, gerçek usulde defter tutmak zorundadırlar.

b) Gerçek usule göre tarımsal kazancın tespiti

Bu tespit sekinde, işletmenin hasılat ve gider unsurlarının neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

Zirai işletme hesabına göre hasılatı oluşturan unsurlar şunlardır(44):

1. Evvelki yıllardan devredilenlerde dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü tarımsal mahsullerin satış bedelleri,

2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller,

3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,

4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,

---

(43) G.V.K., Md. 54.

(44) G.V.K., Md. 56.

5. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istih-  
salde kullanılan gayrimenkuller haric) satılması halinde  
hesaplanan hasılat.

6. Zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile  
veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak madde-  
leri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli  
hasılat sayılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 57.inci maddesinde, zirai iş-  
letme hesabında giderler şu şekilde belirtilmiştir:

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem,  
ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler.

2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mah-  
sullerin ve diğer maddelerin bedelleri.

3. İşletmede çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namla-  
ra hizmet karşılığı yapılan ödemeler.

4. İşçilerin tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,

5. Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştı-  
rılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elekt-  
rik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri.

6. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar.

7. Kira ve ücret karşılığı kullanılan istihsal vasıta-  
ları için yapılan ödemeler,

8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan  
genel giderler,

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye ve-  
ya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve  
tazminatlar.

10. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde hesaplanan zararlar.

11. İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile giderlerin tamamı.

Gerçek usulde tarımsal kazanç iki şekilde tespit edilir:

- i) işletme hesabı esasına göre.
- ii) Bilanço esasına göre.

Ciftçiler diledikleri takdirde, işletme hesabı esasını veya bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler. Bilanço esasına göre yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi basından, yeni işe başlayanlarda işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler, iki yıl geçmedikçe bu usülden dönemezler.

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde; 56. 57 ve 58. inci maddeler hükmü de gözönüne tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.

G.V.K., Md.58 : "41.inci maddede yazılı giderler hasılatından indirilemez (işletmede istihsal olunan mahsullerden tessebbüs sahibi ile esi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç)."

G.V.K., Md.41 : "Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

1. Tesebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler.

2. Tesebbüs sahibinin kendisine, esine, küçük çocukla-

rına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Tesebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Tesebbüs sahibinin, esinin ve küçük çocukların işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile tesebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (akitlerde ceza şartı olarak derpis edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz)."



## S O N U C

Ulkemizde tarım sektörünün gayri safi milli hasıla içindeki payı her geçen yıl azalmaktadır (1991 yılı itibariyle %15,8). Bunun anlamı ülkemiz sanayileşme yolunda ilerlemektedir. Ancak; bu değerlendirmeyi yaparken varolan tarımsal potansiyelin verimli olarak kullanıldığını söylemek pek olanaklı değildir. Oysa kıt kaynakların etkin bir biçimde kullanılması; sözkonusu geçiş sürecinde çok önemli rol oynamaktadır. Tarım sektörü içerisinde önemli bir yer tutan besicilik, bilimsel işletme yöntemlerine göre yürütüldüğünde, bu alanda etkinlik ve verimlilik sağlanmış olabilir.

Besi işletmeciliği, besiyeye alınan hayvanların et kalitesi ve veriminin yükseltilmesinin yanı sıra birçok ek katkılar (düşük kaliteli yemlerin değerlendirilmesi, işcilik ücretlerinin düşük olması, sağlık sorunların aza indirilmesi, toplam verimliliğin artırılması, diğer sanayiler için hammadde sağlanması gibi) sağlar.

Sözkonusu işletmelerde, maliyet muhasebesi ilkelerinin uygulanması ile bulunacak olan birim maliyetler, gerek fiyatlandırma gerekse yöneticilerin diğer kararlarında sağlıklı sonuçlar verecektir.

Uygulamaya baktığımızda ise: Ülkemizde henüz bu konuda

belli bir zamanın geçmesinin gerektiği anlaşılmaktadır. Örnek bir et kombinasyndaki uygulamanın bazı özellikleri, şöyle sıralanabilir:

- Hayvan alımları ya pıcaak olarak (tartı ve kesim işlemleri olarak) ya da canlı olarak yapılmaktadır.

- Sadece muhsahsile karkas et üzerinden ödeme yapılmaktadır. (canlı et % 51-% 60 randıman arasında karkas et verir).

- Ödemeler canlı et üzerinden yapıldığı zaman; stopaj, vergi ve fona karkas ağırlık matrah oluşturmaktadır.

- İşletme sahibi olduğu besi hayvanları için amortisman ayırmamıs, bunun yerine her hayvanı sigortalamıştır.

- Besi hayvanlarının ölümleri halinde, sulh hukuk hakimliğince tespit yapılarak; direkt gider olarak yazılmakta ve stoklardan düşülmektedir.

- İscilik, enerji, tamir-bakım, ilac, yem gibi giderler, canlı dana ve kuzu-koyun maliyet muhasebesi hesabında izlenmektedir.

- İşletme; maliyet muhasebesini sadece sucuk ve pastırma imalatında kullanmaktadır. Bunu yaparken de; bu mamulleri oluşturan her unsurun birim maliyetleri tespit edilerek toplanmakta ve belli bir kar marjı eklenerek satışa sunulmaktadır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ACIL, A.Fethi : Tarım Ekonomisi, Atatürk Üniversitesi Yayınevi, Erzurum, 1980
- ACIL, A.Fethi : Tarım Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimiz Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler, A. Ü. Ziraat Fakültesi Yayın No. 665. Ankara, 1977.
- ACIL, A.Fethi  
KUYLU, Kazım : Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları No.465, Ankara 1971.
- AKTAS, Gültekin : Türkiye'de Sığır Besiciliğini Etkileyen Faktörler Üzerinde Bir Araştırma, Lalahan Zootekni Araştırma Enstitüsü Yayın No.25. Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara, 1969.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali : Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No.64/24, Ege Üniversitesi Matbaası, Bornova, 1972.
- ALPAN, Orhan : Sığır Besiciliğinin Esasları, Et ve Balık Kurumu Yayınları No.24. Ankara, 1983.
- ALPAN, Orhan : Sığır Besiciliği ve Yetistirciliği, Medisan Yayın No.3. Ankara 1990.

- ALPAN, Orhan : "Türkiye'de Sığır Yetistirciliği ve Et Üretimi", Doğu Anadolu Hayvan-  
çılık Sempozyumu İçinde, Elazığ, 1987
- ARIKAN, Rauf : Kayseri İlinde Hayvan Besiciliğinin  
Ekonomik Yapısı, Basılmamış Doktora  
Tezi, Ankara, 1971.
- BAYSAL, Kubilay : Türkiye Ekonomisi, İstanbul Univer-  
sitesi Yayın No.3236, İstanbul, 1984.
- BEKTORE, Sabri : "Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eği-  
AYDIN, Davut timi İlişkisi" IV. Türkiye Muhasebe  
Eğitimi Sempozyumu İçinde, Ören-Bur-  
haniye, 27-29 Mayıs, 1982.
- BEKTORE, Sabri : Envanter ve Bilanço, Birlik Ofset  
BENLİGİRAY Yılmaz Yayıncılık, Eskişehir, 1994.
- BEKTORE, Sabri : Mali Tablolar Analizi, Birlik Ofset  
COMLEKÇİ, Ferruh Yayıncılık, Eskişehir, 1994  
SUZBİLİR, Halim
- BEKTORE, Sabri : Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması,  
SUZBİLİR, Halim Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir,  
BANAR, Kerim 1993.
- BRIGHAM, A.Tom : Portfolio of Accounting Systems For  
Small and Medium-Sized Businesses,  
Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs,  
New Jersey, 1968.
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygula-  
ERCAN, Yücel lamalar, Der Yayınları No.103,  
İstanbul, 1993.
- CEMALCILAR, Uzgül : Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve  
Uygulama, Eskişehir İkt. ve Ticari  
İlimler Akademisi Yayınları, Kalite  
Matbaası, Ankara, 1977.

- COBIA, W.David : Cooperatives in Agriculture, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- CIZMECI, Necdet Cemal : "Besinci Bes Yıllık Kalkınma Planı ve 1986 Yılı Programında Hayvancılık", Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu İçinde, Elazığ, 1987.
- DIRIMTEKİN, Halil : Türkiye Ekonomisi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1989.
- ELİCİN, Ayhan  
YENER, S.Metin  
TURKOĞLU, Mesut : Hayvan Yetistirme (Özel), Ders Notu, A.U. Ziraat Fakültesi Teksir No.139, Ankara, 1987.
- ERDAMAR, Cengiz : Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayın No.3343, İstanbul İşletme Fakültesi Yayın No.173. İstanbul, 1985.
- ERKURAL, Kenan : Muhasebe Prensipler ve Uygulama, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.426-660. İstanbul, 1988.
- ERTUNA, İbrahim Uzer : Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları No.74-5201.Boğaziçi Üniversitesi Matbası, İstanbul, 1974.
- GITTINGER, J.Price : Economic Analysis of Agricultural Projects, Second Edition, Compiety Revised and Expanted, 1982.
- GÜKAY, Yücel : Türkiye'de Hayvancılığın Sorunları, Genel Denge veya Dinamik Denge Model İçinde Çözüm Önerileri, Yasar Eğitim ve Kültür Vakfı, İzmir, 1993.
- HOLMES, G. : "Tomorrow Concept in Farming", Accountancy, June 1974.

- ISTANBULLUOGLU, Ersin : "Hayvancılığın Ülke Ekonomisindeki Yeri", Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu İçinde, Elazığ, 1987.
- KABUKCU, Asım : "Türkiye'de Hayvancılığın Önemi, Bugünkü Durumu, Geleceği, Sorunları ve Gelişmesi İçin Öngörülen Önlemler", Doğu Anadolu Hayvancılık Sempozyumu İçinde, Elazığ, 1987.
- KARSLIOGLU, Üzgü : Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Eskişehir İkt.ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.53/23, Duran Ofset Basımevi. 1968.
- KIRAL, Taner : Ankara İlinde Seker Fabrikaları A.Sti Besi Bölge Sefliği Tarafından Desteklenen Sığır Besiciliği İşletmelerinin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları 1289, Ankara, 1993.
- KIZIL, Ahmet : Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Der Yayınları, İstanbul 1993.
- SHEPHERD, S.Greoffrey : Marketing Farm Products Economic Analysis, Iowa State University Press, Seventh Edition. 1982.
- FUTRELL, Gene
- UZCELİK, Ahmet : "Türkiye Hayvancılığının Meselelerinin Çözümünde Teskilatlanmanın Önemi", Karınca Kooperatif Postası, Ankara, 1992.
- UZGEN, Hümevra : Sığır Besisi, Ankara Üniversitesi Veteriner Fakültesi Yayınları No.311, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975.
- DILMEN, Sabri
- UZGUR, Feridun : Muhasebe İlkeleri, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İktisat Enstitüsü Yayın No. 115, İstanbul, 1981.

- UZIAN, Macit : Et Sığırcılığı, Et ve Mamulleri, Atatürk Üniversitesi Yayınları No.424, Ziraat Fakültesi Yayınları No.122, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- TANRIVERMİS, Harun  
GUNDOGMUS, Erdemir  
SAYIN, Cengiz : Türkiyede Hayvancılığın Genel Ekonomik Durumu ve Temel Sorunları, Yaşar Kültür ve Eğitim Vakfı, Ankara, 1993.
- UÇAR, Mustafa  
AYDEMİR, İsmail : Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması, İstanbul, 1994.
- UYŞAL, Yaşar  
MAZGİT, İsmail : Türkiye Hayvancılık Sektörünün Sorunlarının Çözümüne Yönelik Bütüncül Bir Yaklaşım, Yaşar Kültür ve Eğitim Vakfı, İzmir, 1993.
- UNALAN, Sedat  
ÖZEL, Salih : Ziraat Maliyet Muhasebesi, Doğuş Matbaacılık, Ankara, 1966.
- ÜŞTÜN, Rifat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1988.
- ÜŞTÜNEL, Bülent : Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Denet Yayıncılık A.Şti, İstanbul, 1993.
- \_\_\_\_\_ : Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi, Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No.1, Esra Matbaacılık ve Yayıncılık Lmt. Şti., Ankara, 1992.
- \_\_\_\_\_ : Başbakanlık Devlet Planlama Teskilatı, Hayvancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No.DPT. 2267-ÖİK 387, Ankara, 1991.
- \_\_\_\_\_ : Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Zirai Krediler Yönetmeliği, 5938 Sayılı Genelge.

---

: Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası,  
Tarımsal Krediler Yönetmeliği, R.G..  
T.9.11.1984. S.16570.

---

: Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1986,  
Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği  
Yayını, İstanbul, 1986.

---

: Milliyet Gazetesi, T. 25.2.1994.

---

: Ziraat Bankası Proje Değerlendirme  
Müdürlüğü, Büyükbas Açık Besi Yeri  
ve Ahır Projeleri, (Broşür), Ajans-  
Türk Matbaacılık A.Sti. Ankara,1990.