

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**TARIMSAL FAALİYETLERİN TMS41 VE TÜRK VERGİ MEVZUATI  
AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

NECATİ GÜNEŞ

İstanbul, 2019

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI

**TARIMSAL FAALİYETLERİN TMS41 VE TÜRK VERGİ MEVZUATI  
AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

NECATİ GÜNEŞ

Danışman: PROF. DR. DOĞAN ARGUN

İstanbul, 2019



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi NECATİ GÜNEŞ'İN TARIMSAL FAALİYETLERİN TMS41 VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 8.05.2019 tarih ve 2019-13/11 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...20/05/2019...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Prof. Dr. DOĞAN ARGUN	
2. Jüri Üyesi Prof. Dr. FATMA PAMUKÇU	
3. Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi EMRE HORASAN	

## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Necati GÜNEŞ  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe Finansman  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Doğan ARGUN  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Mayıs 2019  
Anahtar Kelimeler : Tarımsal Faaliyetler, Canlı Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, Vergi Mevzuatı.

## ÖZET

### TARIMSAL FAALİYETLERİN TMS41 VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ekonomide küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kurumsallaşmaya ve dolayısıyla tarımsal faaliyetler ile ilgili muhasebe uygulamalarına gereken önemi vermeye başlamışlardır. Tarımsal işletmelere dahil canlı varlıkların karakteristik özelliklerinden dolayı, muhasebe uygulamalarında dikkat edilmesi gereken durumlar ortaya çıkmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu konuya gereken önemi vererek TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardını yayımlamıştır. KGK tarafından ise TMS/TFRS tam setini uygulamak zorunda olmayan bağımsız denetime tabi daha küçük ölçekli işletmeler için BOBİ FRS yayımlanmış ve bu standartta tarımsal faaliyetler Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi mevzuatında ise tarımsal faaliyetlere ilişkin hükümler VUK, KVK, GVK, KDVK ve TK'da düzenlenmiştir. Çalışmada öncelikle tarımsal faaliyetlerin bütün yönleri, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin yapısı ve özellikleri incelenmiş, bu işletmelerde muhasebe düzeninin nasıl olması gerektiğine açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Sonraki aşamada, tarımsal faaliyetler çerçevesinde vergi mevzuatı ve standartlarda yer alan düzenlemeler ortaya konulmuş ve özellik arz eden konularda karşılaştırmalar, değerlendirmeler yapılmıştır. Son olarak, karşılaştırılan unsurlardan yola çıkarak çeşitli kıstlar altında bir örnek uygulama geliştirilmiştir. Uygulama sonucunda, vergi mevzuatı hükümleri ve standartlarda yer alan ilkelere farklılıklardan dolayı canlı varlıkların finansal tablolara yansıtılma şekli, izlendiği hesaplar ve değerlerin farklılaştığı tespit edilmiştir.

## **GENERAL INFORMATION**

Name and Surname : Necati GÜNEŞ  
Field : Business Administration  
Programme : Accounting and Finance  
Supervisor : Prof. Dr. Doğan ARGUN  
Degree Awarded and Date : Master – May 2019  
Keywords : Agricultural Activities, Biological Assets, Turkish Accounting Standards, Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises, Tax Legislation.

## **ABSTRACT**

### **ANALYSIS OF AGRICULTURAL ACTIVITIES IN TERMS OF TAS 41 AND TURKISH TAX LEGISLATION**

With the globalization in the economy and the development of technology, the enterprises operating in the agricultural sector has started to give importance to institutionalization and therefore accounting practices related to agricultural activities. Due to the characteristic features of the biological assets included in agricultural enterprises, there are situations should be considered in accounting practices. The International Accounting Standards Board issued the TMS 41 Agriculture Standard, giving due consideration to the issue. For the smaller enterprises that are subject to independent audit, which are not obliged to apply the full set of TMS / TFRS, BOBİ FRS has been published by KGK and agricultural activities are regulated under Chapter 7 Agricultural Activities. In our tax legislation, the provisions on agricultural activities are regulated in VUK, KVK, GVK, KDVK and TK. In our study, firstly, all aspects of agricultural activities, the structure and the characteristics of the enterprises operating in this field have been examined and it has been tried to clarify how the accounting system should be in these enterprises. In the next stage, regulations in the the tax legislation and standards, with the scope of agricultural activities, were laid down and comparisons and evaluations were made on the specific subjects. Finally, a sample application has been developed under the various criteria based on the issues compared. As a result of the application, it was determined that the way the biological assets are recognized in the financial statements, the accounts and the values followed are differentiated due to the differences between the regulations in tax legislation and principles in the standards.

## İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ.....	iv
ŞEKİL LİSTESİ.....	v
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1
1. TARIMSAL FAALİYETLER.....	3
1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.1.1. Tanımı.....	3
1.1.2. Özellikleri .....	4
1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ekonomideki Yeri .....	6
1.3. Tarımsal Faaliyet Türleri .....	9
1.3.1. Bitkisel Üretim.....	10
1.3.2. Hayvansal Üretim .....	13
1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi .....	16
1.3.4. Su Ürünleri Üretimi .....	18
1.4. Tarımsal İşletmeler .....	19
1.4.1. Tarımsal İşletmelerin Tanımı ve Özellikleri.....	20
1.4.1.1. Tanımı.....	20
1.4.1.2. Özellikleri .....	20
1.4.2. Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması .....	21
1.4.2.1. Hukuki Yapısına Göre Tarımsal İşletmeler .....	21
1.4.2.2. Büyüklüğüne Göre Tarımsal İşletmeler.....	23
1.4.2.3. Mülkiyetine Göre Tarımsal İşletmeler.....	24
1.4.2.4. Faaliyet Konusuna Göre Tarımsal İşletmeler .....	25
1.5. Tarımsal Faaliyetlerde Bulunan İşletmelerde Muhasebe Düzeni .....	26
1.5.1. Belge Düzeni.....	29
1.5.2. Kayıt ve Defter Düzeni .....	31
1.5.3. Hesap Planı .....	35
1.5.4. Personel.....	38
1.5.5. Mali Tablo Düzeni .....	39
2. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER.....	42

2.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Tarımsal Faaliyetler .....	42
2.1.1. VUK'a Göre.....	42
2.1.2. KVK'ya Göre.....	53
2.1.3. GVK'ya Göre.....	57
2.1.4. TK'ya Göre .....	59
2.1.5. KDVK'ya Göre.....	63
2.2. Tarım Sektörüne Yönelik Teşvikler .....	64
2.2.1. Kredi Teşvikleri .....	64
2.2.1.1. TKK Tarafından Sunulan Krediler ve Hizmetler .....	65
2.2.1.2. Ziraat Bankası Tarafından Sunulan Krediler ve Hizmetler .....	65
2.2.2. Hibe – Nakit Teşvikler.....	67
2.2.3. Vergi Teşvikleri .....	70
2.3. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.....	73
2.3.2. Standardın İçeriği.....	74
2.3.2.1. Amaç .....	75
2.3.2.2. Kapsam .....	75
2.3.2.3. Tanımlar.....	77
2.3.2.4. Muhasebeleştirme ve Ölçüm .....	79
2.3.2.4.1. Kazanç ve Zararlar .....	81
2.3.2.4.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi .....	81
2.3.2.5. Devlet Teşvikleri.....	82
2.3.2.6. Açıklama.....	83
2.3.2.7. Yürürlük Tarihi ve Geçiş .....	85
2.4. BOBİ FRS: Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler .....	85
3. TÜRK VERGİ MEVZUATI VE STANDARTLARIN TARIMSAL FAALİYETLER KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI .....	87
4. UYGULAMA .....	102
4.1. Uygulamanın Amacı .....	102
4.2. Uygulamanın Kapsamı .....	102
4.3. Uygulamanın Varsayımları.....	102
4.4. Uygulama: GÜNEŞ İşletmesi'ne Dahil Canlı Varlıklar ile İlgili Hareketler .....	103
4.4.1. İlk Muhasebeleştirme – Üretim/Satın Alma .....	103

4.4.2. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme.....	117
4.4.3. Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman .....	126
4.4.4. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri .....	134
SONUÇ.....	140
KAYNAKÇA.....	142





## TABLO LİSTESİ

	<b>Sayfa No</b>
<b>Tablo 1.</b> Tarım Sektörünün GSYİH İçindeki Payı	9
<b>Tablo 2.</b> Türkiye’de Bitkisel Üretim Alanları	11
<b>Tablo 3.</b> Bitkisel Üretim Değerleri	12
<b>Tablo 4.</b> Türkiye’de Canlı Hayvan Sayısı	14
<b>Tablo 5.</b> Türkiye’de Hayvansal Üretim	15
<b>Tablo 6.</b> Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi	19
<b>Tablo 7.</b> Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri	33
<b>Tablo 8.</b> TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ile İlişkili Standartlar	74
<b>Tablo 9.</b> Canlı Varlık, Tarımsal Ürün ve İşlenmiş Ürün Ayrımı	76
<b>Tablo 10.</b> Vergi Mevzuatı ve Standartların Karşılaştırması	88

## ŞEKİL LİSTESİ

	<b>Sayfa No</b>
<b>Şekil 1:</b> Tarımsal Faaliyet Türleri	9
<b>Şekil 2:</b> Bitkisel Üretim Türleri	10
<b>Şekil 3:</b> Türkiye’de Orman Alanları	17
<b>Şekil 4:</b> İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Akışı	26

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>AVRUPA G.A.P.</b>	Avrupa İyi Tarım Uygulamaları Standardı
<b>BKK</b>	Bakanlar Kurulu Kararı
<b>BOBİ FRŞ</b>	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>GLOBAL G.A.P.</b>	Uluslararası İyi Tarım Uygulamaları Standardı
<b>GSYİH</b>	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>GUD</b>	Gerçeğe Uygun Değer
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASB</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IPARD</b>	Katılım Öncesi Yardım Aracı – Kırsal Kalkınma
<b>KAYİK</b>	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>OECD</b>	İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>TDHP</b>	Tek Düzen Hesap Planı
<b>TDK</b>	Türk Dil Kurumu
<b>TFRS</b>	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TİGEM</b>	Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
<b>TK</b>	Tarım Kanunu
<b>TKDK</b>	Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu
<b>TKK</b>	Tarım Kredi Kooperatifleri
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜİK</b>	Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

20. yüzyıla kadar dünyada tarımsal faaliyetler, genellikle küçük çaplı ve faaliyeti gerçekleştiren çiftçi ve ailelerinin besin ihtiyacını karşılamaya yönelik yürütülmekteydi. Sanayi devriminin getirdiği makineleşme; verimin artmasını, üretilen ürünlerin ekonomik olarak iç ve dış pazarlarda talep görmesini, çiftçiliğin işletme kavramına doğru evrilmesini ve yürütülen faaliyetlerin profesyonel bir şekilde yapılmasını beraberinde getirmiştir. Dünyada yaşanan gelişmeler ülkemizde de benzer bir dönüşümün yaşanmasını sağlamıştır.

Günümüzde, yaşanan teknolojik gelişmelerle beraber tarım sektörü tarafından üretilen ürünler, insan ve hayvanların besin ihtiyaçlarını karşılamadan yanı sıra inşaat, mobilya, ilaç sektörü gibi birçok önemli sektörün de hammadde ihtiyacını karşılamaktadır. Bu nedenle de tarım sektörü ülke ekonomilerinde önemli bir konuma sahiptir.

Bu sektörde faaliyet gösteren ekonomik birimler olan işletmelerde kurumsallaşmanın önem kazanması ile birlikte muhasebe uygulamalarının önemi de her geçen gün daha da artmaya başlamıştır. Çünkü işletmeler, verimliliğin ve karlılığın sağlanması için sağlıklı kararlar alınabilmesinin, geçmiş dönemlerde ve içinde bulunulan dönemde gerçekleşen mali nitelikteki olaylara ilişkin bilgiye sahip olmakla, bir diğer ifade ile iyi bir muhasebe düzenine sahip olmakla mümkün olabileceğini anlamaya başlamışlardır.

Tarımsal işletmelerde en önemli varlık kalemlerinden bir tanesini canlı varlıklar oluşturmaktadır. Canlı varlıklar doğası gereği, her gün biyolojik dönüşüme uğramakta ve dolayısıyla bu varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları da özellikli bir konu haline gelmektedir. İşletmeler tarafından canlı varlıklarla ilgili muhasebe uygulamalarında biyolojik dönüşümün dikkate alınmasını, tarımsal faaliyetin yönetilebilmesinin en önemli unsuru olarak ifade etmek mümkündür.

Tarımsal faaliyetlere ve canlı varlıklara ilişkin ulusal düzenlemeler; vergi mevzuatı şeklinde ifade edilen temel kanunlar olan Vergi Usul Kanunu (VUK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu

(KDVK) ile Tarım Kanunu (TK) iken, uluslararası düzenlemeler; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'dır (BOBİ FRS). Standartlarda tarımsal faaliyetlere ilişkin konular TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ve BOBİ FRS Bölüm 7'de düzenlenmiştir.

Bu çalışmada tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklara ilişkin özellik arz eden konularda muhasebe uygulamaları, yukarıda ifade edilen düzenlemeler kapsamında incelenmekte, söz konusu düzenlemeler karşılaştırmaya tabi tutularak farklılıklar ve bunların etkileri ortaya konulmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; tarımsal faaliyetlerin tanımı, özellikleri ve ekonomideki yeri, tarımsal faaliyet kapsamındaki üretim türleri, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin özellikleri ile bu işletmelerde muhasebe düzeninin nasıl ve hangi unsurlardan oluşması gerektiği belirtilmektedir.

İkinci bölümde; yukarıda ifade edilen yasal düzenlemeler incelenmekte ve tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemeler ile bu faaliyetler kapsamında sunulan teşvikler detaylı bir şekilde ortaya konulmaktadır.

Üçüncü bölümde; çalışmanın esas amacı çerçevesinde tarımsal faaliyetlerle ilgili düzenlemeler karşılaştırmaya tabi tutulmakta ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan durumlarla ilgili gerekli açıklamalar yapılmaktadır.

Son bölümde ise karşılaştırılan konular baz alınarak dört bölümden oluşan bir örnek uygulamaya yer verilmektedir. Uygulamada, her bölümde verilen bilgilerden hareketle vergi mevzuatı, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre farklı durumlar çerçevesinde muhasebeleştirme işlemleri gösterilmekte, farklı düzenlemelere göre varlıklarda oluşan durum tespit edilerek etkileri değerlendirilmektedir.

## 1. TARIMSAL FAALİYETLER

Türkiye ekonomisinde tarım sektörü önemli bir yer tutmaktadır. Sektörde gerçekleştirilen faaliyetlerle toplumun gıda gereksiniminin yanı sıra, diğer sektörlerdeki hammadde ihtiyaçları karşılanmakta olup, aynı zamanda bu sektörde nüfusun önemli bir kısmı istihdam edilmektedir.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yürüttüğü faaliyetler tarımsal faaliyet olarak adlandırılmakta olup bu bölümde söz konusu faaliyetlerin tanımı ve özellikleri, ekonomideki yeri, türleri ile tarımsal işletmeler ve tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerde muhasebe düzeni konuları açıklanmaktadır.

### 1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Özellikleri

Bu bölümde tarımsal faaliyetlerin tanımı yapılarak, tezin ilerleyen kısımlarında değinilecek olan konuların daha iyi anlaşılabilmesi için bu faaliyetlerle ilgili özellik arz eden hususlara değinilmiştir.

#### 1.1.1. Tanımı

Tarımsal faaliyet tanımı ile ilgili yapılan araştırmada tarımsal faaliyet ve tarım kavramının iç içe geçtiği görülmüştür. Dolayısıyla tarımsal faaliyet ve tarım kavramının aynı şeyi ifade ettiği kabul edilerek, tarımsal faaliyetin farklı kaynaklarda yer alan tanımları aşağıda belirtildiği gibi sıralanmıştır.

Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre tarımsal faaliyet, “*Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması, ziraat*” olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> “Türk Dil Kurumu”, erişim 22 Kasım 2018, <http://www.tdk.gov.tr/>.

Tarımsal faaliyet, tarım ve ormancılık yoluyla gıda ve mal üretimidir. Evcilleştirilmiş hayvanların ve bitkilerin yetiştirilmesiyle, daha yoğun nüfuslu ve tabakalı toplumların gelişmesini sağlayan gıda fazlaları yaratarak insan uygarlığının yükselmesini sağlayan temel gelişmedir<sup>2</sup>.

*“Yaşamı sürdürmek ve geliştirmek için yiyecek, lif, tıbbi bitkiler ve diğer ürünleri elde etmek amacıyla toprağın işlenmesi, hayvanların ve bitkilerin yetiştirilmesidir.”<sup>3</sup>*

### 1.1.2. Özellikleri

Tarımsal faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>4</sup>:

- Tarımsal faaliyetler genellikle geniş alanlarda gerçekleştirilir; bu da geleneksel alan araştırması veya sayımını zaman alıcı ve genellikle maliyetli hale getirir,
- Tarım birimine göre birim alanın ekonomik çıktısı diğer sektörlere kıyasla çok önemli değildir;
- Bitkilerin çoğu, farklı mevsimlerde farklı büyüme ve gelişme aşamalarına sahip olan yıllık bitkilerdir. Bu da tarımsal faaliyetlerin bariz fenolojik ritimlere sahip olduğu ve yıllık değişimin çok sert olabileceği anlamına gelir;
- Tarım, insan faaliyetlerinden, zamanında ve doğru izleme bilgilerini gerektiren yönetimden çok etkilenir.

Risk ve belirsizlik, bütün sektörlerde karar alma süreçlerinde belirleyici iki temel kavramdır. Bu iki kavramın en belirgin olduğu ve dolayısıyla önemli olduğu sektörlerin başında tarım sektörü gelmektedir. Çıktıların kesin tahmin edilememesi veya değişkenliği

---

<sup>2</sup> Felix C. Wager, *Agricultural Production*, 3. baskı (New York: Nova Science Publishers, 2011), s.vii.

<sup>3</sup> “Wikipedia, the free encyclopedia”, erişim 22 Kasım 2018, [https://en.wikipedia.org/wiki/Main\\_Page](https://en.wikipedia.org/wiki/Main_Page).

<sup>4</sup> Zhongxin Chen vd., “Advances in Land Remote Sensing: System, Modeling, Inversion and Application”, içinde *Monitoring and Management of Agriculture with Remote Sensing*, ed. Shunlin Liang, 1. baskı (Maryland: Springer, 2008), s.397.

bunun temel nedeni olarak ifade edilebilir. Sektördeki risk ve belirsizliğin kaynakları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>5</sup>:

- Kontrol altında tutulamayan iklim, haşere istilası, salgın hastalıklar gibi doğal belirsizlik ve riskler,

İklim değişikliği, sıcaklık, yağış zamanlaması ve miktarı, karbondioksit ve güneş radyasyonu değişiklikleri yoluyla tarımsal üretimi ciddi şekilde etkileme potansiyeline sahiptir<sup>6</sup>.

- Tarım sektörünün tipik özelliklerinden olan ürün fiyatlarındaki dalgalanmalar,
- Tarım sektöründeki işgücü kaybı,
- Diğer sektörlerde olduğu gibi ekonomi politikalarındaki değişiklikler (vergiler, faiz oranları, döviz kurları, yasal düzenlemeler, vs.)

Tarım sektörü ile ilgili belirtilen risk ve belirsizlikler, sadece bu sektörde faaliyet gösteren tarımsal işletmeleri değil, genel ekonomiyi de olumsuz yönde etkilemektedir. Bu faktörler işletmelerin sürdürülebilirliğini kısıtlamaktadır. Dolayısıyla milli hasılaya sağlanan katma değer azalmakta ve faaliyetlerine devam edemeyen işletmelerde çalışan işgücü ile geçimini sağlayan hane halkının göçüne sebep olarak ülke ekonomisine zarar vermektedir<sup>7</sup>.

Ayrıca tarımsal faaliyetler çevre üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir. Yapılan uygulamalar küresel ısınmayı hem azaltabilir hem de kötüleştirebilir. Örneğin; atmosferdeki karbondioksit artışının bir kısmı topraktaki organik maddenin

---

<sup>5</sup> Hao Aimin, "Uncertainty, Risk Aversion and Risk Management in Agriculture", *Agriculture and Agricultural Science Procedia* 1 (2010): s.152.

<sup>6</sup> Hassan R. El-Ramady, Samia M. El-Marsafawy, ve Lowell N. Lewis, "Sustainable Agriculture Reviews", içinde *Sustainable Agriculture and Climate Changes in Egypt*, ed. Eric Lichtfouse, c. 12 (New York: Springer, 2013), s.41.

<sup>7</sup> Zeki Bayramoğlu, Selime Kaya, ve Zuhul Karakayacı, "Tarım İşletmelerinde Risk Kaynakları ve Risk Yönetim Stratejilerinin Belirlenmesi; Çumra İlçesi Örneği", *Selçuk Tarım ve Gıda Bilimleri Dergisi* 27, sayı 1 (2013): s.47.



ayırışmasından kaynaklanmakta ve atmosfere salınan metanın büyük bir kısmı, organik maddelerin pirinç tarlaları gibi ıslak topraklarda ayırışmasından kaynaklanmaktadır<sup>8</sup>.

## 1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ekonomideki Yeri

Tarımsal faaliyetler, teknolojinin etkisi görülmeden önce geleneksel yöntemlerle yapılmaktaydı. Bu anlamda geleneksel tarım, “ürün çeşitleri ve hayvanların üretimi için teknolojik yöntem kullanımının az olduğu ve etkisinin çok yavaş bir hızla ilerlediği tarımdır”<sup>9</sup> şeklinde ifade edilebilir.

Sanayi devrimi öncesinde, tarım genellikle küçük alanlarda yürütülmekteydi. Çiftçiler çoğu zaman değişkenlikleri ölçmeksizin üretim sistemlerine dair detaylı bir bilgiye sahipti. Mekanik tarıma yönelme ve kar marjı baskısı, 20. yüzyılın ikinci yarısının büyük ölçekli tarım uygulamalarının kullanımı ile sonuçlandı. 20. yüzyılın sonlarında ve 21. yüzyılın başlarında teknolojinin ilerlemesi, tarımın bölgeye özgü tarıma doğru ilerlemesine ve büyük operasyonlarla ilişkili ölçek ekonomilerini koruyabilmesine olanak sağlamıştır<sup>10</sup>.

Teknolojinin gelişmesi, diğer sektörler olduğu gibi tarım sektörüne de önemli etkilerde bulunmuştur. Bu gelişmeler neredeyse tüm ülkelerde gelenekselden modern tarıma ve uzun vadeli ekonomik büyümeye geçişi sağlamada önemli bir rol oynamıştır<sup>11</sup>.

Artan insan nüfusu, öngörülen kaynak sınırlamaları ve daha katı çevresel düzenlemeler, tarımsal üretim sistemleri üzerinde artan bir baskı oluşturmaktadır. Bu baskı, üretim verimliliğini optimize ederken ve toplumun artan çevresel kaygılarını ele

---

<sup>8</sup> El-Ramady, El-Marsafawy, ve Lewis, “Sustainable Agriculture Reviews”, s.42.

<sup>9</sup> Robert Evenson ve Parabhu Pingali, *Handbook of Agricultural Economics*, Vol. 3, 1. baskı (Amsterdam: North Holland, 2007), s.2254.

<sup>10</sup> Brett Whelan ve James Taylor, *Precision Agriculture for Grain Production Systems*, 1. baskı (Melbourne: CSIRO Publishing, 2013), s.7.

<sup>11</sup> Wallace E. Huffman ve Peter F. Orazem, “Handbook of Agricultural Economics, Vol. 3”, içinde *Agriculture and Human Capital in Economic Growth: Farmers, Schooling and Nutrition*, ed. Robert Evenson ve Parabhu Pingali, 1. baskı (Amsterdam, 2007), s.2283.

alırken, toplam üretimi artırmayı hedefleyen yeni teknolojiler ve teknikler üzerinde araştırma ve yatırım yapmaya sevk etmektedir<sup>12</sup>.

Teknoloji ve dolayısıyla tarımsal faaliyetler alanında meydana gelen gelişmeler beraberinde “*sürdürülebilir tarım, hassas tarım, organik tarım*” gibi önemli bazı kavramlar getirmiştir.

Sürdürülebilir tarım, uzun vadede kaynak temelini bozmadan toprak verimliliğini artıran düşük girdi teknolojilerini kullanarak, geri dönüşümü en üst düzeye çıkararak, biyolojik haşere kontrolünü geliştirerek ve üretimi çeşitlendirerek tarımsal üretimin kalıcı hale getirilmesidir<sup>13</sup>.

Bu tarım anlayışı, toprak kaynaklarının, enerjinin ve kimyasal üretim araçlarının rasyonel kullanımıyla kaliteli yüksek verim elde etmeyi mümkün kılan yetiştirme tekniklerinin kullanımına dayanmaktadır. Sürdürülebilir tarım fikri, ekolojik tarım, entegre tarım, Avrupa İyi Tarım Uygulamaları Standardı (Avrupa G.A.P.), Uluslararası İyi Tarım Uygulamaları Standardı (Global G.A.P.) ve diğer birçok özel veya ulusal standartlar gibi çeşitli kalite sistemlerinde uygulanmaktadır<sup>14</sup>. Son yıllarda sağlıkla ilgili endişeler ve çevresel duyarlılığın artmasıyla sürdürülebilir tarım kavramının tamamlayıcı bir unsuru olarak ifade edilebilecek “*organik tarım*” kavramı da ortaya çıkmıştır. Organik tarım, sürdürülebilir tarımın uygulama alanı bulması için anahtar rol oynamaktadır<sup>15</sup>.

Organik tarım, sentetik içerikli kimyasallar, büyüme düzenleyiciler ve diğer zararlı ilaçların kullanımını yasaklayan, bunun yerine verimi arttırmak için hayvan gübresi, çiftliklerden elde edilen diğer zararlı olmayan atıklar gibi maddelerden veya

---

<sup>12</sup> Whelan ve Taylor, *Precision Agriculture for Grain Production Systems*, s.vii.

<sup>13</sup> Miguel A. Altieri, “Agroecology: A New Research and Development Paradigm for World Agriculture”, *Agriculture, Ecosystems & Environment* 27, sayı 1–4 (Kasım 1989): s.37, [https://doi.org/10.1016/0167-8809\(89\)90070-4](https://doi.org/10.1016/0167-8809(89)90070-4).

<sup>14</sup> Marcin Niemiec, Michał Cupiał, ve Anna Szeląg-Sikora, “Efficiency of Celeriac Fertilization with Phosphorus and Potassium Under Conditions of Integrated Plant Production”, *Agriculture and Agricultural Science Procedia* 7 (2015): s.185.

<sup>15</sup> Şule Turhan, “Tarımda Sürdürülebilirlik ve Organik Tarım”, *Tarım Ekonomisi Dergisi* 11, sayı 1 (2005): s.13.

tekniklerden yararlanmayı öngörerek insan sağlığına zararlı olmayan ürünler üretilmesi ve çevreye zararlı olmayan uygulamaların kullanılmasını sağlayan bir üretim sistemidir<sup>16</sup>.

Hassas tarım, yaban hayatı ve çevre üzerindeki istenmeyen etkileri en aza indirirken, uzun vadeli, alana özgü ve bir bütün olarak çiftlik üretim verimliliğini, üretkenliğini ve karlılığını artırmak için tasarlanmış entegre bir bilgi ve üretim tabanlı tarım sistemidir. Bu tanım, modern tarımda çiftlikten tüketiciye tedarik zincirini kapsayabilecek tarım sistemini ifade eder<sup>17</sup>. Hassas tarım, belirtilen hedefleri yakalamayı destekleyen yararlı teknolojiler ve teknikler sağlayabilecek bir gelişim seviyesine ulaşmıştır<sup>18</sup>.

Tarımsal üretimde ana amaç, tarımsal işletmelerin kendi koşul ve olanaklarına göre toprak, iklim, su, bitki ve insan gücü kaynaklarının en verimli ve en uyumlu bir şekilde kullanılmasını sağlamak suretiyle işletmenin üretim miktarını, verimliliğini artırmak ve çiftçinin harcanabilir gelir düzeyini yükselterek tarımsal işletmeleri güçlendirmek ve ulusal gelire katkılarını artırmaktır<sup>19</sup>.

Tarımsal üretimde tatlı su kıtlığı giderek artan küresel çevresel bir konu haline gelmekte ve çok yakın bir gelecekte birçok ülkenin gıda güvenliğini etkilemesi beklenmektedir. Türkiye, dünyanın en önemli tarımsal üretim ülkelerinden biridir. İktisadi Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Türkiye'nin dünyanın en büyük yedinci tarım üreticisi olduğunu tahmin etmektedir<sup>20</sup>.

Tablo 1'de Türkiye'de tarım sektörünün gayri safi yurt içi hasıla (GSYİH) içindeki payı verilmiştir. Tarım sektörünün gayri safi yurt içi hasılaya yapmış olduğu katkının, 2016 yılı dışında, tutar olarak sürekli artmasına rağmen oransal olarak düştüğü

---

<sup>16</sup> Kürşat Demiryürek, "Organik Tarım Kavramı ve Organik Tarımın Dünya ve Türkiye'deki Durumu", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 28, sayı 1 (2011): s.28.

<sup>17</sup> Whelan ve Taylor, *Precision Agriculture for Grain Production Systems*, s.1.

<sup>18</sup> Whelan ve Taylor, s.vii.

<sup>19</sup> Erdemir Gündoğmuş, "Ankara İli Akyurt İlçesi Tarım İşletmelerinde Ekmeklik Buğday (*Triticum aestivum* L.) Üretiminin Fonksiyonel Analizi ve Üretim Maliyetinin Hesaplanması", *Tr. J. of Agriculture and Forestry*, c. 22, 1998, s.251.

<sup>20</sup> Sezen Ocak, Sinan Öğün, ve Ebru Emsen, "Turkey's Animal Production Water Footprint; Heading in the Wrong Direction", *Procedia Technology* 8 (2013): s.255.

görülmektedir. Tarım sektörünün gayri safi yurt içi hasıla içerisindeki payı 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında sırasıyla yaklaşık olarak %6,73, %6,59, %6,90, %6,18 ve %6,08 olarak gerçekleşmiştir. Oransal olarak incelendiğinde tarım sektörü payının, 2015 yılı dışında, sürekli olarak düştüğü gözlemlenmiştir.

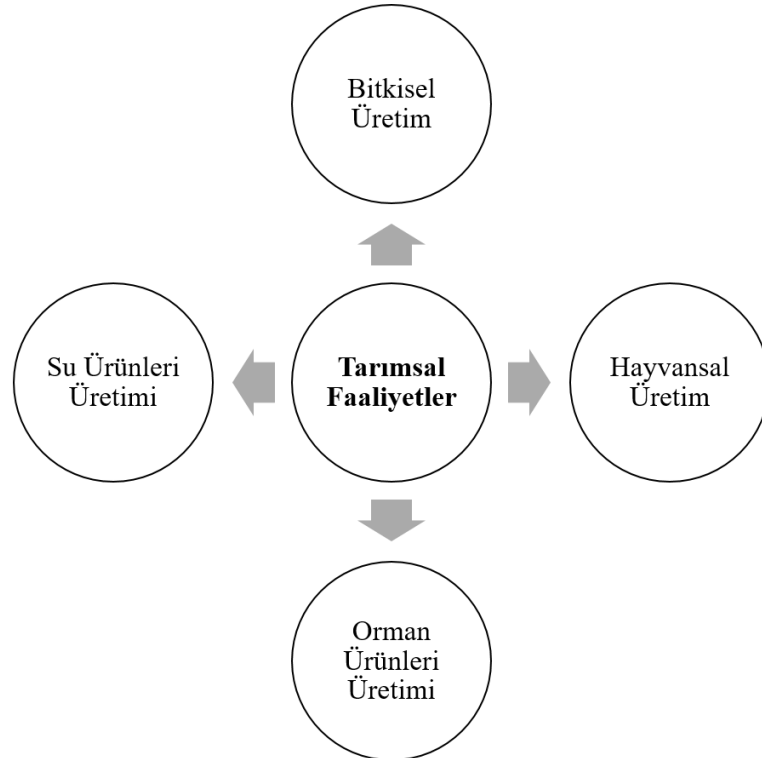
**Tablo 1.** Tarım Sektörünün GSYİH İçindeki Payı (Bin TL)

GSYİH	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Toplam</b>	1.809.713.087	2.044.465.876	2.338.647.494	2.608.525.749	3.106.536.751
<b>Tarım Sektörü</b>	121.709.079	134.724.745	161.447.917	161.304.618	189.000.175

**Kaynak:** Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

### 1.3. Tarımsal Faaliyet Türleri

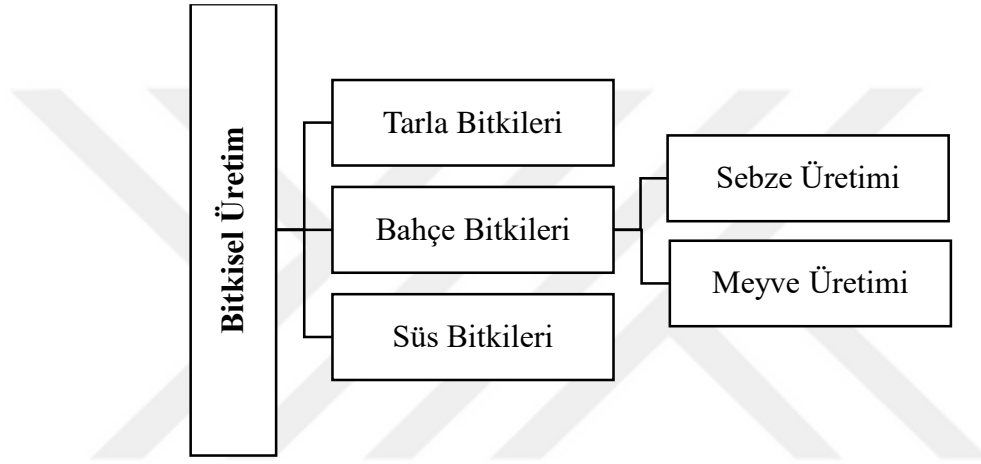
Tarımsal faaliyetleri bitkisel ve hayvansal üretim ile orman ürünleri ve su ürünleri üretimi olarak sınıflandırmak mümkündür.



**Şekil 1:** Tarımsal Faaliyet Türleri

### 1.3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel ürünler, insan besin ve tüketim ihtiyacını karşılamak, çiftlik hayvanlarını beslemek, sanayi ve ilaç sektöründe girdi olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ürünlerdir. Bunlar tahıl, bakliyat, yem bitkileri, meyve, sebze, şeker pancarı, pamuk, üzüm gibi ürünleri içerir<sup>21</sup>. Bitkisel üretim; tarla bitkileri, bahçe bitkileri ve süs bitkileri üretiminden oluşmaktadır. Bahçe bitkileri üretimi kendi içinde sebze üretimi ve meyve üretimi olarak bölümlenir<sup>22</sup>.



**Şekil 2:** Bitkisel Üretim Türleri

**Kaynak:** Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Tarım ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı Bitkisel Üretim Çalıştayı Sonuç Raporu, 18-20 Aralık 2012

Günümüz anlayışına göre bitkisel üretim, tarımsal faaliyetlerde sürdürülebilirliği koruyarak, tohum ekmek ve fide dikmek suretiyle bitkisel ürünlerin elde edilmesi olarak ifade edilebilir. Geleneksel anlamda bakıldığında bu üretim faaliyeti tarla ve arazi gibi açık alanlarda yapılmakta iken, günümüzde kapalı alanlarda da teknolojiyen faydalanarak bitkisel üretim gerçekleştirilebilmektedir. Bitkisel üretimde, üretim faaliyeti

<sup>21</sup> “eAGRI Portal”, erişim 19 Aralık 2018, <http://eagri.cz/public/web/en/mze/>.

<sup>22</sup> “Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Tarım ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı Bitkisel Üretim Çalıştayı Sonuç Raporu”, s.8, erişim 18 Aralık 2018, [http://www.tdkb.gov.ct.tr/Portals/1072/BELGELER/Tarım Çalıştayı.pdf](http://www.tdkb.gov.ct.tr/Portals/1072/BELGELER/Tarım%20Çalıştayı.pdf).

sonucu elde edilen ürünlerin kalitesi, bu ürünlerin sonraki aşamalarda kullanım amaçlarını belirleyebilmektedir. Buna göre ürünlerin kalitesi, bunların nihai tüketim amacıyla tüketiciye sunulmasını veya yeni ürünler elde edilmesini ya da başka bir üretim alanına yönlendirerek işleme için uygunluğunu belirleyecektir<sup>23</sup>.

**Tablo 2.** Türkiye’de Bitkisel Üretim Alanları (Bin Hektar)

Yıl	Toplam tarım alanı	Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı		Sebze bahçeleri alanı	Süs bitkileri alanı	Meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı	Çayır ve mera arazisi
		Ekilen alan	Nadas				
2001	40.967	17.917	4.914	909	-	2.610	14.617
2002	41.196	17.935	5.040	930	-	2.674	14.617
2003	40.644	17.408	4.991	911	-	2.717	14.617
2004	41.210	17.962	4.956	895	-	2.780	14.617
2005	41.223	18.005	4.876	894	-	2.831	14.617
2006	40.493	17.440	4.691	850	-	2.895	14.617
2007	39.504	16.945	4.219	815	-	2.909	14.617
2008	39.122	16.460	4.259	836	-	2.950	14.617
2009	38.912	16.217	4.323	811	-	2.943	14.617
2010	39.011	16.333	4.249	802	-	3.011	14.617
2011	38.231	15.692	4.017	810	4	3.091	14.617
2012	38.399	15.463	4.286	827	5	3.201	14.617
2013	38.423	15.613	4.148	808	5	3.232	14.617
2014	38.558	15.782	4.108	804	5	3.243	14.617
2015	38.551	15.723	4.114	808	5	3.284	14.617
2016	38.328	15.575	3.998	804	5	3.329	14.617
2017	38.002	15.536	3.697	798	5	3.348	14.617

**Kaynak:** TÜİK, <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

<sup>23</sup> Niemiec, Cupiał, ve Szelağ-Sikora, “Efficiency of Celery Fertilization with Phosphorus and Potassium Under Conditions of Integrated Plant Production”, s.185.

Tablo 2’de 2001-2017 yılları arasında Türkiye’deki tarım alanları istatistiklerine yer verilmiştir. Toplam tarım alanlarına bakıldığında genel olarak bir düşüşün olduğu gözlemlenmektedir. Toplam tarım alanları, 2001 yılına göre yaklaşık %7, 2016 yılına göre ise yaklaşık %0,9 azalarak 2017 yılında 38.002.000 hektara düşmüştür. Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanları (ekilen alan ve nadasa bırakılan alanlar dahil) ile sebze bahçeleri alanlarında yıllar itibariyle genel anlamda sürekli bir düşüş görülürken, süs bitkileri ile meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanlarında artışın olduğu görülmektedir. Çayır ve mera arazilerinde ise yıllar itibariyle bir değişiklik olmamıştır.

**Tablo 3. Bitkisel Üretim Değerleri (Pazarlanan Değerlere Göre - TL)**

Yıllar	Toplam	Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler	Sebzeler	Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri
2001	15.412.693.443	6.399.079.898	4.319.625.804	4.693.987.741
2002	24.833.205.179	10.565.354.777	6.188.958.567	8.078.891.835
2003	33.667.766.446	13.836.791.724	8.963.528.465	10.867.446.257
2004	37.736.321.552	16.607.935.171	10.142.208.998	10.986.177.383
2005	42.206.850.881	16.387.567.217	10.626.386.640	15.192.897.024
2006	45.511.550.070	15.488.768.424	13.305.831.558	16.716.950.088
2007	47.382.479.995	14.928.379.084	15.066.215.668	17.387.885.243
2008	54.945.307.470	18.319.307.259	16.033.195.712	20.592.804.500
2009	56.716.222.793	19.759.548.649	17.269.324.946	19.687.349.199
2010	67.393.773.109	22.108.721.336	23.561.237.937	21.723.813.836
2011	74.166.677.754	27.875.672.874	22.307.763.922	23.983.240.958
2012	73.400.235.998	25.512.087.590	22.515.547.803	25.372.600.605
2013	76.624.455.006	30.093.338.087	22.616.731.270	23.914.385.648
2014	81.742.278.613	32.938.000.192	23.054.252.398	25.750.026.023
2015	100.363.684.965	38.213.189.415	25.904.082.451	36.246.413.100
2016	99.756.777.230	37.582.476.309	28.018.662.676	34.155.638.245
2017	113.811.708.443	44.071.923.191	29.879.661.752	39.860.123.500

**Kaynak:** TÜİK, <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

Tablo 3’te bitkisel üretim değerleri yıllar itibariyle verilmiştir. Toplam üretim değerlerinde genel anlamda düzenli olarak artış olduğu görülmekte olup, 2017 yılındaki

toplam üretim değeri, 2001 yılına göre yaklaşık %638, bir önceki yıla göre yaklaşık %14 artarak 113.811.708.443 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplam değerlerde görülen bu artış, sırasıyla tahıllar ve diğer bitkisel ürünler ile meyveler, içecekler ve baharat bitkileri ve sebze üretim değerlerindeki artıştan kaynaklanmıştır. 2017 yılında gerçekleşen değerler, aynı yılda tarım sektörünün GSYİH'ye olan katkısının ise %40'ını oluşturmaktadır. Dolayısıyla tarım sektörü tarafından yapılan üretimin %40'ı bitkisel üretim tarafından sağlanmaktadır.

Bitkisel üretimin diğer kalemlerine bakıldığında üretim değerlerinin istisna yıllar dışında sürekli olarak arttığı söylenebilir. Ayrıca toplam tarım alanlarında görülen düşüşe rağmen üretim değerlerinde ciddi artışların olması, tarımsal üretimde makineleşme ve teknolojik gelişmelerden kaynaklı birim alandan alınan verimin yükseltilmiş olmasıyla açıklanabilir.

### **1.3.2. Hayvansal Üretim**

Hayvansal üretim, büyükbaş, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları ve türev ürünlerinin üretimi ile bal, yaş ipek kozası gibi diğer hayvansal ürünlerin üretiminden oluşur.

Dünya genelinde artan insan nüfusuna bağlı olarak insanların besin ihtiyacı da artmakta ve bu besin ihtiyacını karşılayan ürünler tarımsal üretimin önemli bir alt kolu olan hayvansal üretim ile karşılanmaktadır<sup>24</sup>. Artan talebi karşılamak için kullanılan araçlardan bir tanesi olan antimikrobiyal ilaçlar, büyümenin teşvik edilmesi, hastalıkların önlenmesi ve hastalık tedavisi dahil olmak üzere çeşitli nedenlerle kullanılmaktadır<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Metin Duru ve Ahmet Şahin, "Türkiye'de Sağlıklı ve Güvenli Hayvansal Üretimin Gerekliliği", *Hayvansal Üretim* 45, sayı 1 (2004): s.36.

<sup>25</sup> Timothy P. Robinson vd., "Animal Production and Antimicrobial Resistance in the Clinic", *The Lancet* 387, sayı 10014 (2016): s.e1.



Dünya genelinde yaklaşık 1,3 milyar insanın geçimini sağlayan hayvancılık sektörü, diğer tarımsal alt sektörlerden daha hızlı büyümektedir. 2050 yılında dünya et ve süt üretiminin, 1999-2001 yıllarına göre iki kat artacağı öngörülmektedir<sup>26</sup>.

Hayvansal ürünlere olan talepteki artış büyük ölçüde insan nüfusunun artması, gelir artışı ve kentleşme nedeniyle oluşmaktadır. Farklı hayvancılık sistemlerinde, hayvan sayısında artış sağlamanın yanı sıra bilim ve teknolojiye dayanarak oluşan bu talep karşılanmaktadır<sup>27</sup>.

**Tablo 4.** Türkiye’de Canlı Hayvan Sayısı (Baş)

Yıl	Sığır	Koyun	Keçi	Toplam
2001	10.548.000	26.972.000	7.022.000	44.542.000
2002	9.803.498	25.173.706	6.780.094	41.757.298
2003	9.788.102	25.431.539	6.771.675	41.991.316
2004	10.069.346	25.201.155	6.609.937	41.880.438
2005	10.526.440	25.304.325	6.517.464	42.348.229
2006	10.871.364	25.616.912	6.643.294	43.131.570
2007	11.036.753	25.462.293	6.286.358	42.785.404
2008	10.859.942	23.974.591	5.593.561	40.428.094
2009	10.723.958	21.749.508	5.128.285	37.601.751
2010	11.369.800	23.089.691	6.293.233	40.752.724
2011	12.386.337	25.031.565	7.277.953	44.695.855
2012	13.914.912	27.425.233	8.357.286	49.697.431
2013	14.415.257	29.284.247	9.225.548	52.925.052
2014	14.223.109	31.140.244	10.344.936	55.708.289
2015	13.994.071	31.507.934	10.416.166	55.918.171
2016	14.080.155	30.983.933	10.345.299	55.409.387
2017	15.943.586	33.677.636	10.634.672	60.255.894

**Kaynak:** TÜİK, <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

<sup>26</sup> Anthony J. McMichael vd., “Food, livestock production, energy, climate change, and health”, *Lancet* 370, sayı 9594 (2007): s.1259.

<sup>27</sup> Philip K Thornton, “Livestock production: recent trends, future prospects”, *Philosophical Transactions of the Royal Society B: Biological Sciences* 365, sayı 1554 (2010): s.2853.

Tablo 4'te Türkiye'deki canlı hayvan sayısı ile ilgili bilgiler verilmiştir. Toplam canlı hayvan sayısı incelendiğinde, yıllar itibariyle düzenli bir artış veya azalıştan bahsetmek mümkün değildir. Ancak 2017 yılındaki toplam canlı hayvan sayısı, 2001 yılına göre yaklaşık %35, 2016 yılına göre yaklaşık %8,7 artarak 60.255.894'e yükselmiştir. 2017 yılında canlı sığır sayısı, 2001 yılına göre yaklaşık %51, 2016 yılına göre yaklaşık %13 artarak 15.943.586'ya yükselmiştir. 2017 yılında canlı koyun sayısı, 2001 yılına göre yaklaşık %24,8, 2016 yılına göre yaklaşık %8,7 artarak 33.677.636'ya yükselmiştir. 2017 yılında canlı keçi sayısı, 2001 yılına göre yaklaşık %51, 2016 yılına göre yaklaşık %2,8 artarak 10.634.672'ye yükselmiştir. Oransal olarak yapılan analizde, baz alınan 2001-2017 yılları arasında, toplam canlı hayvan sayısında meydana gelen artışa en büyük katkıyı yaklaşık %51 ile sığır ve keçi sayısındaki artış sağlamıştır. Koyun sayısındaki artış oransal olarak diğer canlı hayvan artışlarının yaklaşık yarısı kadar gerçekleşmiştir.

**Tablo 5. Türkiye'de Hayvansal Üretim**

Yıl	Kırmızı et (Ton)	Süt (Ton)	Tavuk eti (Ton)	Tavuk yumurtası (Bin adet)	Bal (Ton)	Yaş ipek kozası (Ton)	Yapağı (Ton)	Kıl (Ton)	Tiftik (Ton)
2001	435.778	9.495.550	614.745	10.575.046	60.190	47	40.909	2.684	400
2002	420.595	8.408.568	696.187	11.554.910	74.554	100	38.244	2.589	318
2003	366.962	10.611.011	872.419	12.666.782	69.540	169	46.456	2.741	333
2004	447.154	10.679.406	876.774	11.055.557	73.929	143	45.972	2.715	304
2005	409.423	11.107.897	936.697	12.052.455	82.336	157	46.176	2.654	302
2006	438.530	11.952.099	917.659	11.733.572	83.842	127	46.776	2.728	274
2007	575.622	12.329.789	1.068.454	12.724.959	73.935	125	46.752	2.536	237
2008	482.458	12.243.040	1.087.682	13.190.696	81.364	125	44.166	2.238	194
2009	412.621	12.542.186	1.293.315	13.832.726	82.003	136	40.270	2.002	174
2010	780.718	13.543.674	1.444.059	11.840.396	81.115	126	42.823	2.607	200
2011	776.915	15.056.211	1.613.309	12.954.686	94.245	151	46.586	3.062	194
2012	915.844	17.401.262	1.723.919	14.910.774	89.162	134	51.180	3.570	200
2013	996.125	18.223.712	1.758.363	16.496.751	94.694	121	54.784	4.902	260
2014	1.008.272	18.630.859	1.894.669	17.145.389	103.525	80	58.403	5.460	280
2015	1.149.262	18.654.682	1.909.276	16.727.510	107.665	66	59.196	5.569	325
2016	1.173.042	18.489.161	1.879.018	18.097.605	105.727	103	62.525	5.445	341
2017	1.126.403	20.699.894	2.136.734	19.281.196	114.471	102	63.315	5.796	356

**Kaynak:** TÜİK, <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

Tablo 5’te Türkiye’deki havransal üretim istatistikleri yer almaktadır. 2017 yılında, 2001 yılına göre; kırmızı et üretimi yaklaşık %158 artarak 1.126.403 ton, süt üretimi yaklaşık %118 artarak 20.699.894 ton, tavuk eti üretimi yaklaşık %248 artarak 2.136.734 ton, tavuk yumurtası üretimi yaklaşık %82 artarak 19.281.196.000 adet, bal üretimi yaklaşık %90 artarak 114.471 ton, yaş ipek kozası üretimi yaklaşık %117 artarak 102 ton, yapağı üretimi yaklaşık %55 artarak 63.315 ton, kıl üretimi yaklaşık %116 artarak 5.796 ton olarak gerçekleşmiştir. Tiftik üretimi yaklaşık %11 azalarak 356 ton olarak gerçekleşmiştir.

Hayvansal ürünlerin üretiminde oransal olarak meydana gelen en yüksek artış %248 ile tavuk eti olmuştur. Üretiminde azalış meydana gelen tek hayvansal ürün ise tiftik olmuştur. Bu artışın, nihai tüketici için daha maliyetli olan kırmızı et yerine tavuk etinin tercih edilmesinden kaynaklandığı söylenebilir.

### 1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Ormanlar, üretilen özellikle oduna dayalı ürünlerle başka sektörlere hammadde sağlayarak gereksinimleri karşılayan yenilenebilir doğal kaynaklardır<sup>28</sup>. Ancak ormanları ve dolayısıyla orman ürünleri üretimini sürdürülebilir kılmak için, ormanların düzenli olarak bakım, rehabilitasyon ve gençleştirme işlemlerine tabi tutulması gerekmektedir<sup>29</sup>.

Orman ürünleri, ısınma ihtiyacı için kullanılan odun dışında diğer gereksinimleri karşılayan birçok üründen oluşur. Bu ürünler, “*oduna dayalı*” (kereste, kaplama, parke, yakacak odun vb.) ürünler ve “*odun dışı*” (ormanlardan sağlanan diğer ürünler; reçine, mantar, çeşitli tohumlar vb.) ürünler olarak sınıflandırılmaktadır<sup>30</sup>.

Türkiye’nin 78 milyon hektar olan toplam alanının, %28,6’sını ormanlık alanlar (ağaç olmayan orman alanları hariç) oluşturmaktadır. Şekil 3’te görüldüğü gibi, 1973-

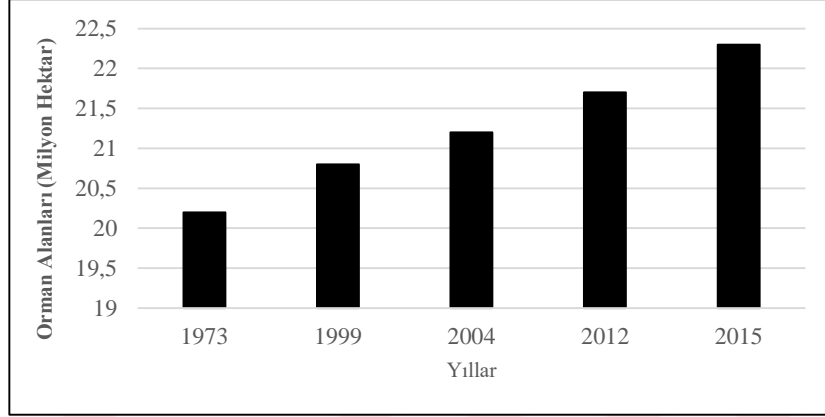
---

<sup>28</sup> Saliha Ünver ve H. Hulusi Acar, “Odun Hammaddesi Üretim Çalışmalarının Odun Kalite Sınıfları Üzerine Olan Etkileri”, *Kafkas Üniversitesi Artvin Orman Fakültesi Dergisi* 6, sayı 1–2 (2005): s.128.

<sup>29</sup> “Oduna Dayalı Orman Ürünlerinin Üretim ve Pazarlama Faaliyetleri”, 2016, s.1.

<sup>30</sup> “Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu”, 2012, s.4.

2015 yılları arasında orman alanları ile ilgili yapılan envanter sonucunda, toplam orman alanları sürekli artarak, 2015 yılında 22,3 milyon hektara ulaşmıştır.



**Şekil 3:** Türkiye’de Orman Alanları

**Kaynak:** “Türkiye Orman Varlığı 2015”, s.13.

Orman ürünleri üretiminde en büyük pay oduna dayalı orman ürünlerine aittir. Bu ürünler, yakacak ihtiyacını karşılayanın yanında, kağıt sanayi, inşaat, mobilya gibi daha bir çok sektöre hammadde sağlamaktadır. Ormanlardan elde edilen odun miktarı yetersiz kaldığı için talep edilen ve sanayide işlenecek olan odunların bir kısmı ithal edilmektedir<sup>31</sup>.

Devlet ormanlarının işletilmesinde yetki, 6381 sayılı Orman Kanunu’nun 27. maddesiyle ile Orman Genel Müdürlüğü’ne verilmiştir<sup>32</sup>. Ormanların işletilmesi, 288 sayılı Asli Orman Ürünlerinin Üretim İşlerine Ait Tebliğe göre, “Üretimin Birim Fiyatla Yaptırılması”, “Üretimin Taahhüt (eksiltme veya pazarlık) Yolu ile Yaptırılması”, “Üretimin Gündelikle Yaptırılması” usüllerine göre yaptırılmaktadır.

Dünyada yaklaşık 3,4 milyar metreküp olan yakacak ve endüstriyel odun üretiminin yaklaşık 6,67 milyon metreküpü Türkiye tarafından üretilmekte olup, üretimde

<sup>31</sup> Ünver ve Acar, “Odun Hammaddesi Üretim Çalışmalarının Odun Kalite Sınıfları Üzerine Olan Etkileri”, s.128.

<sup>32</sup> “Orman Kanunu” (1987), m.27.

13. sırada yer almaktadır. Bu, dünya kereste üretiminde yaklaşık %1,6 pay anlamına gelmektedir<sup>33</sup>. Ormanlardan, odun dışında dünya üzerinde 10.000 çeşitten fazla ürün elde edilmektedir. Bunlardan yaklaşık 3.500 kadarı sadece Türkiye’de yetişmektedir. Başta kekik, defneyaprağı, keçiboynuzu ve adaçayı olmak üzere 350 çeşidinin ise ihracatı yapılmaktadır<sup>34</sup>.

#### 1.3.4. Su Ürünleri Üretimi

Tarım sektörünün bir alt kolu olan su ürünleri; deniz balıkları, diğer deniz ürünleri, kültür balıkları, tatlısu ürünleri olarak alt başlıklara ayrılmaktadır<sup>35</sup>.

Türkiye’nin coğrafi konumu ve yapısı göz önüne alındığında (sınırlarında yer alan denizler, akarsular, doğal ve yapay göller) su ürünleri üretimi için ciddi bir potansiyele sahip olduğu fakat yeterli düzeyde üretimin yapılmadığı görülmektedir<sup>36</sup>.

Tablo 6’da Türkiye’deki su ürünleri üretimi ile ilgili 2005-2017 yıllarına ait istatistiklere yer verilmiştir. 2017 yılındaki toplam su ürünleri üretimi, 2005 yılına göre yaklaşık %16 artarak, 2016 yılına göre yaklaşık %7 artarak 630.820 ton olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılında, 2005 yılına göre deniz ürünleri üretiminde yaklaşık %15 azalış, yetiştiricilik üretiminde yaklaşık %134 artış, tatlısu ürünleri üretiminde yaklaşık %30 azalış olduğu görülmektedir. Deniz ürünleri ve tatlısu ürünleri üretimindeki azalışa rağmen yetiştiricilik üretiminde meydana gelen ciddi artıştan dolayı toplam su ürünleri üretiminde bir artış olduğu görülmektedir.

---

<sup>33</sup> “Türkiye Orman Ürünleri Meclisi Sektör Raporu 2015”, 2015, 13.

<sup>34</sup> “Türkiye Orman Ürünleri Meclisi Sektör Raporu 2015”, s.13.

<sup>35</sup> Kadir Doğan, “Su Ürünleri Sektörü Türk Ekonomisinin Neresinde”, *Su Ürünleri Mühendisleri Derneği Yayın Organı*, sayı 1 (1997): s.16.

<sup>36</sup> Orhan Yavuz, Mahmut Kocaman, ve Özer Ayık, “Erzurum’da Alabalık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerin Yapısal ve Ekonomik Analizi”, *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, c. 26, 1995, s.65.

**Tablo 6.** Türkiye’de Su Ürünleri Üretimi (Ton)

Yıl	Deniz Ürünleri	Yetiştiricilik Üretimi	Tatlısu Ürünleri
2005	380.381	118.277	46.115
2006	488.966	128.943	44.082
2007	589.129	139.873	43.321
2008	453.113	152.186	41.011
2009	425.046	158.729	39.187
2010	445.680	167.141	40.259
2011	477.658	188.790	37.097
2012	396.322	212.410	36.120
2013	339.047	233.394	35.074
2014	266.078	235.133	36.134
2015	397.731	240.334	34.176
2016	301.464	253.395	33.856
2017	322.173	276.502	32.145

**Kaynak:** TÜİK, <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 28.12.2018

Türkiye’nin etrafını çevreleyen denizleri ve tatlısu kaynaklarına rağmen deniz ürünleri ve tatlısu ürünleri üretiminin bu seviyelerde olması ve hatta yıllar itibariyle düşüş eğilimi göstermesi üretim potansiyelinin yeterince kullanılmadığını göstermektedir. Bu alanlardaki üretimin artırılması için gerekli düzenlemelerin ve teşvik sistemlerinin hayata geçirilmesi gerektiği açıktır.

#### **1.4. Tarımsal İşletmeler**

İhtiyaç duyulan ürün ve hizmetleri sağlamak veya üretmek marifetiyle kar elde etme hedefi ile kurulan iktisadi birimler işletme olarak adlandırılır<sup>37</sup>. Tarımsal üretim hedefiyle kurulan işletmelere ait açıklamalar devam eden bölümlerde verilmiştir.

---

<sup>37</sup> Yunus Kışalı, *Şirketler Muhasebesi*, 15. baskı (İstanbul: Beta Yayınları, 2014), s.1.

### 1.4.1. Tarımsal İşletmelerin Tanımı ve Özellikleri

Bu bölümde üretim işletmeleri olarak ifade edilebilecek tarımsal işletmelerin tanımı ve özelliklerine değinilmiştir.

#### 1.4.1.1. Tanımı

Tarımsal üretim alanında faaliyet gösteren işletmeler tarımsal işletmeler olarak adlandırılmaktadır<sup>38</sup>. Tarımsal işletmeler, yiyecek sağlamak, diğer insan ihtiyaçlarını karşılamak veya ekonomik kazanç elde etmek için ürün üretme, bitki ve hayvan yetiştirme faaliyetlerinde bulunan ekonomik birimlerdir<sup>39</sup>.

#### 1.4.1.2. Özellikleri

Tarımsal işletmelerde görülen ortak özellikler çoğu zaman tarım sektörünün kendine has yapısından kaynaklanmaktadır.

Türkiye’de tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikleri genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>40</sup>.

- Sektörde risk ve belirsizlik yüksek olduğundan planlama çok azdır,
- Genelde üretim kararları bir önceki yıl piyasa koşullarına göre şekillenmektedir,
- Üretilen ürünlerin arz esnekliği düşüktür,
- Üretim dönemi diğer sektörlerle nazaran daha uzundur,
- Sermaye devir oranı düşüktür,
- Tarımsal piyasalarda dağınıklık söz konusudur,

---

<sup>38</sup> Yasemin Kuşlu ve A. Vahap Yağanoğlu, “Kuzgun Barajı Sulama Alanında Yapısal Durumun Belirlenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 38, sayı 19 (2007): s.71.

<sup>39</sup> Andreas Gabriel, Vera Bitsch, ve Klaus Menrad, “Conceptual Framework for System Analysis of Family-run Agricultural Enterprises”, *Journal of Small Business and Entrepreneurship* 28, sayı 4 (2016): s.326.

<sup>40</sup> Gülistan Erdal ve Hilmi Erdal, “Türkiye’de Tarımsal Desteklemeler Kapsamında Prim Sistemi Uygulamalarının Etkileri”, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 25, sayı 1 (2008): s.41.

- Genel olarak küçük ölçeklidir,
- Semaye birikimi düşüktür,
- Yatırımlar azdır.

Belirtilen bu özellikler dışında, Türkiye'deki tarımsal işletmeler veya tarım toprakları, özellikle miras olarak hak sahiplerine geçmesinden dolayı, parçalanmakta ve küçük işletme veya toprak haline gelmektedir. Bu durum çoğu zaman işletmelerin etkinliğini ve verimliliğini azaltmakta, bazen de üretimin sonlandırılması gibi hallerle neticelenmektedir<sup>41</sup>. Tarımsal işletmelerin ufak ve parçalı yapı göstermesi, pazara ulaşma ve kurumsallaşmadaki eksiklikler bu sektör ile ilgili önemli yapısal sorunları işaret etmektedir<sup>42</sup>.

#### **1.4.2. Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması**

Bu bölümde tarımsal işletmelerin hukuki yapılarına, büyüklüklerine, mülkiyetlerine ve üretim kollarına göre sınıflandırmasına değinilmiştir.

##### **1.4.2.1. Hukuki Yapısına Göre Tarımsal İşletmeler**

İşletmeler hukuki yapılarına göre incelendiğinde, “tek kişi işletmeleri”, “ortaklık işletmeleri” ve “kooperatifler” olarak üç temel gruba ayrılmaktadır. Bunlardan tek kişi işletmeleri, bir gerçek kişi tarafından kurulan ve idare edilen işletmeleri ifade etmektedir. Ortaklık işletmeleri ise birden çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulan ve idare edilen işletmeleri ifade etmektedir. Bu işletmeler kendi içinde şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılır. Kooperatifler, en az 7 kurucusu olan, kar amacı gütmeyen (kuruculara menfaat sağlama güdüsü bulunur) ve işletme olarak nitelendirilmeyen tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Bu kuruluşlar gerçek kişi, tüzel kişi

---

<sup>41</sup> Zeki Bayramoğlu ve Cennet Oğuz, “Arazi Toplulaştırması Yapılmış Tarım Alanlarında Girdi Tasarrufu Üzerine Bir Araştırma, Çumra Küçükköy Örneği”, *Selçuk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 18, sayı 34 (2004): s.46.

<sup>42</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “10. Kalkınma Planı”, 2013, s.113.



veya dernekler tarafından kurulabilir. Kamu işletmeleri ise devlet eliyle kurulmuş olan işletmeleri ifade etmektedir<sup>43</sup>.

Tarımsal işletmeler, diğer sektörlerde olduğu gibi tek ortakla veya birden fazla ortakla kurulabilmektedir. Bu tür işletmeler genel hükümlere tabidir. Tarım sektöründe kooperatifler, küçük üretici konumundaki çiftçilerin iş birliği yaparak, bir üst yapı içinde menfaatlerini sağlamayı ve korumayı hedefledikleri kuruluşlardır<sup>44</sup>.

Türkiye tarım sektöründeki ekonomik örgütlenme içinde en büyük pay kooperatiflere aittir. Bunlar, “*Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri*”, “*Tarım Kredi Kooperatifleri*”, “*Diğer Tarımsal Kooperatifler (Pancar Kooperatifleri, Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri, Sulama Kooperatifleri, Su Ürünleri Kooperatifleri ve Yaş Meyve Sebze Kooperatifleri)*” olarak sınıflandırılabilir<sup>45</sup>.

Türkiye’de tarımsal faaliyet alanında toplam 12.192 kooperatif bulunup bunlara ortak olan çiftçi sayısı 4 milyon civarındadır<sup>46</sup>. Dünyada gelişmiş ülkelerde tarım sektöründe faaliyet gösteren kooperatiflerin üretilen ürünleri pazarlamadaki payı çok yüksek oranlardadır<sup>47</sup>. Ülkemizde ise tarım sektöründe faaliyet gösteren kooperatiflerin ürünlerin pazarlaması konusunda çok etkili olamadıkları görülmektedir<sup>48</sup>. Dolayısıyla tarımsal ürün piyasalarına daha çok aracılardan egemen olduğu söylenebilir. Türkiye’de

---

<sup>43</sup> Mümin Ertürk, *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, 10. baskı (İstanbul: Beta Yayınları, 2017), s.41.

<sup>44</sup> Sibel Tan ve İlker Karaönder, “Türkiye’de Tarımsal Örgütlenme Politikalarının ve Mevzuatının İrdelenmesi: Tarımsal Amaçlı Kooperatifler Örneği”, *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 1, sayı 1 (2013): s.88.

<sup>45</sup> Murat Yercan, “Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarımın Örgütlenme Deseni ve Tarımsal Kooperatifler”, *Tarım Ekonomisi Dergisi* 13, sayı 1 (2007): s.21.

<sup>46</sup> “Tarımsal Örgütlenme Tablosu 2019”, erişim 02 Mart 2019, <https://www.tarimorman.gov.tr/TRGM/Link/33/Tarimsal-Orgutlenme-Tablosu>.

<sup>47</sup> A. Semerci, “Türkiye’de Çiftçi Örgütleri: Tarımsal Amaçlı Kooperatifler Örneği”, *Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi* 12, sayı 1 (2015): s.68.

<sup>48</sup> Bengü Everest vd., “Çiftçilerin Kooperatifçilik Eğitimi Alma İsteğini Etkileyen Faktörler: Çanakkale İli Örneği”, *Anadolu Tarım Bilimleri Dergisi* 34, sayı 1 (2019): s.41.

tarımsal ürünler müşterilere ulaşırken yaklaşık 6-7 defa el değiştirirken, bu sayı AB ülkelerinde 2-3'ü geçmemektedir<sup>49</sup>.

#### 1.4.2.2. Büyüklüğüne Göre Tarımsal İşletmeler

İşletmeler büyüklüklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulduğunda, “mikro”, “küçük”, “orta ölçekli” ve “büyük” işletmeler olarak ayrılmaktadır. Belirtilen ayırım genellikle çalışan sayısına göre yapılmaktadır. Buna göre, çalışan sayısı 10 kişi ve altı olan işletmeler mikro işletme, 10-50 kişi arası işletmeler küçük işletme, 50-250 kişi arası işletmeler orta ölçekli işletme ve son olarak 250 ve üzerinde çalışanı olan işletmeler büyük işletme olarak ayrılmaktadır. Büyük işletmeler dışında kalan diğer işletmeler genel olarak KOBİ kavramı ile ifade edilmektedir<sup>50</sup>.

Tarımsal işletmelerin çeşitli kriterlere göre büyüklüklerinin ortaya konulabileceğini söylemek mümkündür. Ancak ülkemizdeki çoğu tarımsal işletmede kayıt tutulmadığı veya yeterli bilgiyi oluşturacak seviyede olmadığından dolayı genellikle sahip olunan araziye göre büyüklüklerini tespit etmek mümkün olmaktadır<sup>51</sup>.

Modern tarımın gerektirdiği teknik ve yöntemleri kullanabilmenin en önemli koşullarından bir tanesi işletmelerin yeterli büyüklükte olmasıdır<sup>52</sup>. Ülkemizde tarımsal faaliyet alanında faaliyet gösteren işletmeler genellikle küçük ve çok parçalı bir yapıdadır<sup>53</sup>. Bu nedenle modern tekniklerin kullanılması güçleşmekte ve alınan verim istenilen seviyenin altında kalmaktadır.

---

<sup>49</sup> Semerci, “Türkiye’de Çiftçi Örgütleri: Tarımsal Amaçlı Kooperatifler Örneği”, s.68.

<sup>50</sup> Canan Çetin, *Temel İşletmeciliğe Giriş*, 1. baskı (İstanbul: Beta Yayınları, 2012), s.21.

<sup>51</sup> Taner Kırıl ve F. Füsün Tatlıdil, “Avrupa Birliği’nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçülerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar”, *Türkiye 2. Tarım Ekonomisi Kongresi 1* (1996): s.108.

<sup>52</sup> Sedat Benek, “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türkiye’deki Tarımsal İşletmelerin Günümüzdeki Durumu”, *Marmara Coğrafya Dergisi*, sayı 15 (2007): s.194.

<sup>53</sup> Osman Gökdoğan ve A. Kamil Bayhan, “Eğirdir İlçesi Tarım İşletmelerinin Mekanizasyon Düzeyi”, *ADÜ Ziraat Fakültesi Dergisi* 8, sayı 1 (2011): s.24.

Ekonomik yapı içerisinde bulunan tarımsal işletmelerin büyüklüklerinden dolayı ölçek ekonomilerinden faydalanması güçleşmektedir. Bir diğer ifade ile üretimin veya verimliliğin artırılarak birim başına maliyetlerin düşürülmesi mümkün olamamaktadır. Bu durum işletmelerimizin global pazarlarda rekabet yeteneğini azaltmaktadır.

Tarımsal işletmelerin çoğunluğunun küçük tarımsal işletme şeklinde olması, dolayısıyla küçük çiftçi muaflığına sahip olması sebebiyle kayıt tutma işlemi yaygınlaşmamış ve muhasebe düzeni anlamında bir düzen gelişmemiştir<sup>54</sup>.

Büyük tarımsal işletmeler dışında kalan diğer işletmeler, kamu ve piyasa tarafından belirlenen standartlara, kurumsal yapı ve kapasitelerindeki yetersizlikler sebebiyle ulaşmakta güçlük çekmektedirler<sup>55</sup>. Ayrıca Türkiye’de işletmelerin genellikle küçük ve parçalı yapıda olması, sadece geçimlik üretim yapması, tarım sektöründe yapısal sorunları da beraberinde getirmektedir<sup>56</sup>.

### 1.4.2.3. Mülkiyetine Göre Tarımsal İşletmeler

İşletmeler, sermaye sağlayanlar bakımından sınıflandırmaya tabi tutulduğunda “özel”, “kamu” ve “karma” işletme kavramları ortaya çıkmaktadır. Sermayesinin tamamı, gerçek kişi veya özel tüzel kişi tarafından sağlanan işletmeler özel işletme, devlet tarafından sağlanan işletmeler kamu işletmesi, bir kısmı gerçek kişi veya özel tüzel kişi tarafından bir kısmı ise devlet tarafından sağlanan işletmeler ise karma işletmeler olarak adlandırılır<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Yusuf Çelik, “Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri”, *Tarım Ekonomisi Dergisi* 20, sayı 1 (2014): s.42.

<sup>55</sup> Metin Can vd., “Tarım İşletmelerinin Pazarlama Kabiliyetlerini Geliştirmek için Verilen Hibelerden Yararlanma Durumu”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 5, 2014, s.130.

<sup>56</sup> Sait Engindeniz, “AB ve Türkiye’de Tarım İşletmelerinin Sayı ve Arazi Genişliklerindeki Değişmeler”, *TKB Türk Tarım Dergisi*, sayı 143 (2002): s.28.

<sup>57</sup> Gürbüz Gökçen, *Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, 6. baskı (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018), s.1.

Kamuya ait tarımsal işletmeler, devlete ait olup idaresi devlet tarafından yürütülen kuruluşlardır. Türkiye’de bu kuruluşlar, 1983 yılında yayımlanan 60 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile oluşturulan bir kurum olan Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM) bünyesinde faaliyetlerini yürütmektedirler<sup>58</sup>.

Kamuya ait olmayıp, gerçek veya tüzel kişilere ait, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ise özel tarımsal işletmeler olarak adlandırılmaktadır.

Karma tarımsal işletmeler ise sermayesi ya da yönetiminin bir kısmı kamuya, bir kısmı ise gerçek veya tüzel kişiye ait olan işletmelerdir. 1938 yılında 5 kooperatifin birleştirilmesiyle kurulan Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (FİSKOBİRLİK), karma tarımsal işletmelere örnek olarak gösterilebilir<sup>59</sup>.

#### **1.4.2.4. Faaliyet Konusuna Göre Tarımsal İşletmeler**

İşletmeler ana faaliyet konularına göre “*ticaret işletmeleri*”, “*üretim işletmeleri*” ve “*hizmet işletmeleri*” olarak sınıflandırılır. Daha önce üretilmiş bir ürünü satın alıp üzerinde önemli bir değişiklik yaratmadan tekrar satışa konu eden işletmeler ticaret işletmeleri, bir üretim faaliyeti sonucunda yeni bir ürün meydana getiren ve bunları piyasaya arz eden işletmeler üretim işletmeleri, fiziki bir ürün dışında hizmet üretim faaliyetinde bulunan işletmeler ise hizmet işletmeleri olarak adlandırılmaktadır<sup>60</sup>.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üretim işletmesi grubunda yer almaktadır. Üretim alanlarını ise bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olarak sınıflandırmak mümkündür.

---

<sup>58</sup> Hakan İnan ve Okan Yaşar, “Tarım İşletmelerinin Sosyo-Ekonomik Etkilerine Yönelik Bir İnceleme: Tahirova Tarım İşletmesi”, *Marmara Coğrafya Dergisi*, sayı 32 (2015): s.272.

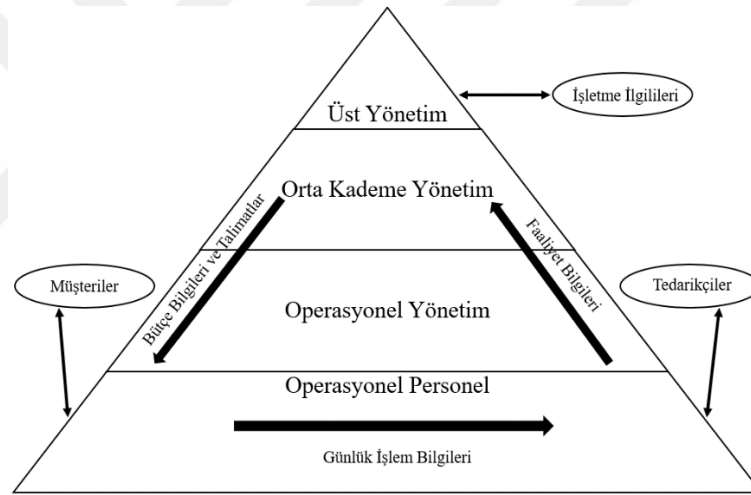
<sup>59</sup> “Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği”, erişim 26 Şubat 2019, <https://www.fiskobirlik.org.tr>.

<sup>60</sup> Şadi Can Saruhan ve Müge Leyla Yıldız, *Çağdaş Yönetim Bilimi*, 3. baskı (İstanbul: Beta Yayınları, 2017), s.19.

## 1.5. Tarımsal Faaliyetlerde Bulunan İşletmelerde Muhasebe Düzeni

Muhasebe, ekonomik bir birim hakkındaki finansal bilgileri ölçmek ve raporlamak için kullanılan bir dizi kavram ve tekniktir<sup>61</sup>. Mali nitelikteki bir işlemin tespit edilmesi, kaydedilmesi ve bu bilginin ilgili taraflara iletilmesi olarak üç temel faaliyetten oluşur. Tespit edilen mali nitelikteki olay ikinci aşamada kaydedilerek sınıflandırılır ve özet bilgi haline getirilir. Son aşamada ise özet haline getirilen bilgi işletme ilgililerine sunulmak üzere raporlanır. Raporlanan bilgi, analiz edilerek yorumlanır<sup>62</sup>.

Bilgi, işletmenin kaynakları arasında düşünülmelidir. Hammadde, sermaye, işgücü gibi diğer işletme kaynakları gibi bilgi de bir işletmenin yaşamını devam ettirebilmesi açısından hayati öneme sahiptir<sup>63</sup>.



**Şekil 4:** İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Akışı

**Kaynak:** James A. Hall, Accounting Information Systems, 7. baskı (USA: South-Western Cengage Learning, 2011), s.4.

Şekil 4'te bir işletme ile ilgili bilginin işletme içi ve işletme dışı akışı döngüsü verilmiştir. Buna göre işletme dışından bilgi müşteri, tedarikçi ve diğer ilgililerden sağlanmaktadır. İşletme içerisinde ise bu bilgi, bilgi işleme sürecinden geçerek gerekli

<sup>61</sup> Larry M. Walther ve Christopher J. Skousen, *Basics of Accounting & Information Processing: The Accounting Cycle*, 1. baskı (London: Bookboon.com, 2010), s.9.

<sup>62</sup> Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, ve Donald E. Kieso, *Financial Accounting*, 9. baskı (USA: Wiley, 2013), s.4.

<sup>63</sup> James A. Hall, *Accounting Information Systems*, 7. baskı (USA: South-Western Cengage Learning, 2011), s.4.

formlar halinde en alt kademedan en üst kademeye doğru sunulmaktadır. En üst kademeye ulaşan bilgi, gerekli planlama ve kararlar alınarak bütçe ve diğer talimatlar halinde alt kademelere doğru aktarılmaktadır. Ayrıca bilginin akışında çift yönlü olarak, hem işletme içinden işletme dışına, hem de işletme dışından işletme içine doğru bir etkileşim söz konusudur.

Bir işletmenin geçmişteki faaliyetlerini ve mali durumunu karşılaştırabilmesi, içinde bulunduğu dönem faaliyetlerini kontrol edebilmesi ve nihayet geleceğe yönelik mantıklı kararlar alabilmesi, bilginin doğru ve ihtiyaca uygun olarak işlenebilmesine bağlıdır. İşletmelerde oluşturulan muhasebe düzeni ile mali nitelikteki bilgiler girdi olarak işlenmekte ve bu işleme sonucunda çıktı olarak raporlar sunulmaktadır<sup>64</sup>. Tarımsal işletmelerde de tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan mali nitelikteki olaylar muhasebe düzeninin girdisini oluştururken, işletme sahiplerine ve diğer ilgililere sunulan raporlar ise bu düzenin çıktısını oluşturmaktadır.

Tarımsal işletmelerde muhasebe ile en temelde, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunun ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu temel amacın yanında aşağıda belirtilen diğer amaçlar da ifade etmek mümkündür<sup>65</sup>:

- Her bir faaliyet dönemine ait bilgilerin karşılaştırılabilmesi,
- Gerçeğe uygun mali tabloların oluşturulması ve dolayısıyla ödenecek verginin doğru hesaplanması,
- Elde edilen karın ortaklık paylarına göre dağıtımı,
- İleriye dönük planlama ve bütçeleme,
- Sunulan bilgilerle devlet tarafından tarımsal politikaların oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Diğer işletme ilgililerine gerekli bilgileri sunmak,
- Devlet yardım ve teşviklerinde baz alınacak doğru bilgileri sağlamak,

---

<sup>64</sup> Gürbüz Gökçen, *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*, 1. baskı (İstanbul: Der Yayınları, 1998), s.20.

<sup>65</sup> Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi* 4, sayı 1 (2011): s.42.

- İşletme fiyat politikasının oluşturulmasına katkı sağlamak,
- Personel veya işçi ücretlerinin belirlenmesine yardımcı olmak,
- Personel ve işçilerin performansının ölçülmesini kolaylaştırmak,
- Üretimde verimliliğin ölçülmesine yardımcı olmak.

Tarım muhasebesiyle hedeflenen, yukarıda belirtilen temel ve diğer amaçlar olmakla birlikte, sektörün yapısından dolayı muhasebe uygulamalarında güçlükler, sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunların başlıcaları aşağıda belirtildiği gibi sıralanabilir<sup>66</sup>:

- İç içe geçmiş üretim faaliyetleri,
- Doğa koşullarına olan bağlılıktan dolayı üretimin değişkenliği,
- Maliyet hesaplamalarında zorluklar,
- Faaliyetlerin yapılmadığı mevsimlerde katlanılan giderler,
- Uzun vadede faydalanmak için yapılan giderlerde cari dönem ve gelecek dönem ayrımında karşılaşılan güçlükler,
- Üretilen ürünlerin bir kısmının işletme sahibi ve ailesi tarafından tüketilmesi,
- Aynı ödenen işçi ücretleri,
- Tarımsal işletmelerin büyüklükleri,
- İşletme sahiplerinin muhasebeyi vergi mevzuatı anlamında bir gereklilik olarak görmesi,
- İşletme sahiplerinin (çiftçilerin) muhasebeyi ek bir maliyet olarak göyerek isteksiz tutum sergilemeleri.

---

<sup>66</sup> Nalan Akdoğan vd., *Sektörel Muhasebe: Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu*, 1. baskı (Ankara: Gazi Kitabevi, 2011), s.507.

Tarımsal işletmelerde, gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlıklı sonuçlar elde etmek veya ihtiyaca uygun hareket edebilmek için iyi bir planlama sürecinin olması gerekir. Bu da genelde her bir üretim bölümü için yapılacak olan bütçelerle mümkün olmaktadır. Muhasebeden sağlanan verilerle oluşturulan planlardan istenilen çıktıların elde dileyebilmesi için, yukarıda belirtilen sorunlar da göz önünde bulundurularak tarımsal işletmelerde iyi organize olmuş bir muhasebe düzeninin oluşturulması gerekmektedir<sup>67</sup>.

İşletmelerde muhasebe düzeni en temelde; belge düzeni, kayıt ve defter düzeni, hesap planı, personel düzeni ve mali tablo düzeni unsurlarından oluşur<sup>68</sup>. Bu unsurlar tarımsal işletmeler için de geçerlidir.

### **1.5.1. Belge Düzeni**

Belge, gerçekleşen bir işlemin konusu, tarafları, tarihi, miktarı, tutarı gibi detayları ortaya koyan<sup>69</sup> ve gerçekleşen işlemle ilgili kanıtlayıcı vesika olarak ifade edilir. Muhasebe düzeni anlamında belge ise mali nitelikte olayın detaylarını ortaya koyan, şekil şartları bazen yasa ile bazen de işletme içi yönetmeliklerle belirtilmiş olan kanıtlayıcı vesikalar olarak ifade edilebilir.

İşletmeler faaliyetlerini yürütürken işin akışı içerisinde çeşitli belgeler ortaya çıkabilmektedir. Bu belgeler “doğal belgeler” ve “yapay belgeler” olarak ikiye ayrılmaktadır.

Doğal belge, işletmelerin üçüncü kişiler ile olan ilişkileri sonucu ortaya çıkan, yasalara göre düzenlenmesi zorunlu olan ve yine şekil şartları yasalarca belirlenmiş olan belgelerdir. İşletme içi hareketler dışında, dış çevre ile olan işlemler sonucu oluşan

---

<sup>67</sup> Tokay ve Deran, “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, s.43.

<sup>68</sup> Ahmet Hayri Durmuş ve Mehmet Emin Arat, *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*, 2. baskı (İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2004), s.17.

<sup>69</sup> Okan Gelmedi ve Mahmut Kalenderoğlu, *Genel Muhasebe*, 7. baskı (Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2015), s.49.



belgelerdir<sup>70</sup>. “*Fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, perakende satış fişi, hesap özeti, banka dekontu*” gibi belgeler doğal belgelere örnek gösterilebilir.

Yapay belge, işletme içi hareketleri izlemek için düzenlenen, her işletmenin ihtiyacına göre farklılaşan, içerik ve şekil şartları yasal düzenlemeler tarafından düzenlenmemiş olan belgelerdir<sup>71</sup>.

Tarımsal işletmeler, bilgi akışını kolaylaştırmak, istenilen detay bilgiyi çok hızlı sağlamak ve alınacak kararlarda etkili olabilmek için kendi ihtiyaçlarına veya işletme yapısına göre yapay belgeler oluşturabilir.

Bu belgeler, her işletmeye göre değişmekle beraber, “*Malzeme Sipariş ve Ödeme Fişi, Malzeme İstek Formu, Malzeme Ambar Giriş Formu, Malzeme Sarf Fişi, Stok Kartları, Ambar Malzeme İade Fişi, Ambar Giriş Fişi, Sipariş Maliyet Kartı, Detay Maliyet Tablosu, Üretim Özet Maliyet Tablosu, Üretim-Maliyet Değerlendirme Raporu, Gider Dağıtım Tablosu, İş Emri (sözleşmeli üretimde), İşçi Zaman Kartı, Günlük Personel Çalışma Raporu, Günlük Üretim Raporları*” olarak sıralanabilir<sup>72</sup>.

Bunlara ilave olarak, işletmelere dahil duran varlıklara ilişkin amortisman hesaplamaları, gelir-gider tahakkuklarına ilişkin hesaplamalar, birden fazla hesap dönemini ilgilendiren işlemlere ilişkin hesaplamalar, envanter ve değerlemeye ilişkin hesaplamalar, birden fazla üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde diğer üretim faaliyetinde kullanılacak ürünler, çalışanlara yapılan/yapılacak ayni ödemeler ve öz tüketim için ayrılan ürünlere ilişkin emsal bedel hesaplamaları, işletmelere dahil hayvan, bitki ve ağaçlara ilişkin biyolojik gelişim listeleri, rutin sağlık kontrollerine ilişkin

---

<sup>70</sup> S. Burak Arzova, *Muhasebe Teorisi*, 1. baskı (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009), s.135.

<sup>71</sup> Gökçen, *Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*, s.254.

<sup>72</sup> Tokay ve Deran, “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, s.50.

cetveller, standart ve fiili maliyetlere ilişkin reçeteler tarımsal işletmeler için sayılabilecek diğer yapay belgeler olarak ifade edilebilir.

Belge düzeni, muhasebe düzeni içerisinde önemli paya sahip unsurlardan bir tanesidir. Muhasebe Temel Kavramlarından olan “*tarafsızlık ve belgelendirme kavramı*”na göre; “*muhasebe kayıtlarının, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerekir*”<sup>73</sup>. Buna göre muhasebe kayıtlarının ya da muhasebe düzeninin girdisi olan bilginin kaynağı olan belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenmesi ve bunu yaparken tarafsız ve önyargısız hareket edilmesi gerekmektedir.

Sağlıklı bir muhasebe düzeni oluşturulması açısından, kayıt aşamasında kullanılan belgelerin yasal süre dâhilinde ve istenildiğinde ulaşılabilecek şekilde muhafaza şekli, belgelerin işlem süreçlerinin ve her bir belge için muhatap personelin kim ya da hangi pozisyon olduğunun yönerge ile açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir<sup>74</sup>.

### **1.5.2. Kayıt ve Defter Düzeni**

Kayıt tutma işlemi, tarımsal işletmelere her ne kadar ek bir mali yük getirirse de doğru kararların alınmasına zemin oluşturduğu için zaman ve para tasarrufu sağlamaktadır<sup>75</sup>. Bunun için muhasebe düzeni içerisinde, tarımsal işletme için en yararlı, ihtiyaca cevap verebilen bir kayıt yönteminin belirlenmiş olması gerekir. İşletme ihtiyacına göre bu tek taraflı veya çift taraflı kayıt yöntemi olabilir<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> “1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” (1992), <http://gib.gov.tr/node/88229>.

<sup>74</sup> Doğan Argun, *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Muhasebesi*, 1. baskı (İstanbul: Süryay, 2005), s.58.

<sup>75</sup> Norman E. Elwood ve Susie R. Gregory, “Recordkeeping: A How-to-do-it Guide for Small Woodland Owners”, *The Woodland Workbook: Business Management* 1187, sayı 1 (2007): s.1.

<sup>76</sup> Elwood ve Gregory, s.7.

Çift taraflı kayıt yöntemi, muhasebenin temel denkliğini baz alarak her bir mali nitelikteki olayın bir veya birden fazla hesaba borç ve karşılığında başka bir veya birden fazla hesaba alacak kaydedilmesi mantığına dayanmaktadır. Hesapların borcuna yazılan tutarlar ile alacağına yazılan tutarların her kayıt için eşit olması gerekmektedir. Bu yöntemle her işlem detaylı olarak izlenebilmekte ve varsa hatalar kolaylıkla tespit edilebilmektedir<sup>77</sup>.

Tek taraflı kayıt yöntemi, her işleme ilişkin tek yönlü kaydın yapıldığı yöntemdir. Örneğin mal alış işleminde sadece mal tutarı defterin ilgili tarafına kaydedilirken ödenen tutarla ilgili bir kayıt yapılmaz<sup>78</sup>. Dolayısıyla bu kayıt yönteminde işletme ilgililerine detaylı bilgiler sunulması zor, hatalı işlemlerin tespiti ve düzeltilmesi güçtür.

Muhasebe kayıtlarının tutulduğu defterler muhasebe düzeninin önemli, tamamlayıcı bir unsurudur<sup>79</sup>. Tutulacak olan defterlerin belirlenmesi, bir tarımsal işletmede kayıt sisteminin ne olduğunu da belirtmiş olmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutulması çift taraflı, işletme hesabı esasına göre defter tutulması tek taraflı kayıt yönteminin kullanıldığını göstermektedir. Ancak diğer işletmelerde olduğu gibi tarımsal işletmeler de tutulacak olan defterlere her zaman istedikleri gibi karar verememektedir. Bunun için yasalarla getirilmiş olan bazı kriterler mevcuttur. Bu kriterler her yıl yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yeniden düzenlenmektedir.

Yasada yapılan ayrıma göre işletmeler 1. sınıf tacir ve 2. sınıf tacir olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrıma göre 1. sınıf tacir kriterlerini sağlayanlar bilanço esasına göre, 2. sınıf tacir kriterlerinde olanlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. İlgili düzenlemeye göre; *“Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır: I inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar”*<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> Arzova, *Muhasebe Teorisi*, s.95.

<sup>78</sup> Ümit Ataman, *Genel Muhasebe*, 8. baskı (İstanbul, 2010), s.26.

<sup>79</sup> Fatih Coşkun Ertaş, *Muhasebe Organizasyonu*, 3. baskı (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011), s.43.

<sup>80</sup> “Vergi Usul Kanunu” (1961), m.176.

**Tablo 7.** Bilanço Hesabı Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (Bin TL)

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan	Alış Tutarı	230.000.-
	Satış Tutarı	320.000.-
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlemlerle uğraşan	Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı	120.000.-
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlemlerin birlikte yapılması halinde	2 Numaralı Bentte Yazılı İş Hasılatının Beş Katı İle Yıllık Satış Tutarının Toplamı	230.000.-

**Kaynak:** Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No 504

Tablo 7’de belirtildiği üzere; 2018 yılında, üretim işletmelerinden yıllık alış tutarı 230.000.- TL’yi veya satış tutarı 320.000.- TL’yi aşanlar 1. sınıf tacir sayılarak bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu kılınmıştır. Hizmet işletmelerinden yıllık gayrisafi iş hasılatı 120.000.- TL’yi aşanlar 1. sınıf tacir sayılarak bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu kılınmıştır. Üretim ve hizmet faaliyetlerini birlikte yapan işletmelerden iş hasılatının 5 katı ile satış tutarlarının toplamı 230.000.- TL’yi aşanlar 1. sınıf tacir sayılarak bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu kılınmıştır.

Anılan kanun maddesinde ticaret şirketlerinin tamamı 1. sınıf tacir sayılarak bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu kılınmıştır<sup>81</sup>. Bu hadler dışında kalan işletmeler işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar. Ancak bu hadleri sağlamamış işletmelerden dileyenler bilanço esasına göre defter tutabilmektedir.

Tarımsal işletmeler de daha önce belirtildiği gibi üretim işletmesi sayıldığından, 1 ve 3 numaralı bentlerde belirtilen kriterler tarımsal işletmeler için de geçerlidir.

---

<sup>81</sup> Vergi Usul Kanunu, m.177.

Bilanço esasına göre tutuması zorunlu defterler “yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (mevcudat ve muazene defteri)”<sup>82</sup> olarak sıralanmıştır.

“Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.”<sup>83</sup>

“Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.”<sup>84</sup>

“Envanter defterine işe başlama tarihinde ve metaakıben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe bilanço günü denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.”<sup>85</sup>

Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) tutulması zorunlu defterler, temelde burada ifade edilen üç defter türü olmakla beraber, diğer yasal düzenlemelerde bazı işletmeler için ilave başka defterlerin de tutulması zorunlu kılınmıştır. Bunlar, “pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri”<sup>86</sup> olarak sıralanmıştır. Bu defterlerin muhasebe ile ilgili olmayan ticari defterler olduğu<sup>87</sup> ifade edilse de, muhasebede envanter ve değerlendirme aşamasında faydalanılabilecek defterlerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan 2. sınıf tacirlerin tutmak zorunda olduğu tek defter “işletme hesabı defteri”<sup>88</sup> olarak belirtilmiştir. “İşletme hesabı defterinin sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına satın alınan mallar

---

<sup>82</sup> Vergi Usul Kanunu, m.182.

<sup>83</sup> Vergi Usul Kanunu, m.183.

<sup>84</sup> Vergi Usul Kanunu, m.184.

<sup>85</sup> Vergi Usul Kanunu, m.185.

<sup>86</sup> “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ” (2012).

<sup>87</sup> Mustafa İnanç, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 105 (2011): s.229.

<sup>88</sup> Vergi Usul Kanunu, m.193.

veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler, hasılat kısmına satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur.<sup>89</sup> Tarımsal faaliyette bulunan çiftçilerin ise “çiftçi işletme defteri”ni tutmaları gerekmektedir.

“Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi lazımdır:

1. Sıra numarası,
2. Kayıt tarihi,
3. Muamelenin nev'i
4. Meblağ.<sup>90</sup>

Tutulması zorunlu defterlerin dışında, işletmelerin amaçları doğrultusunda isteğe bağlı olarak defterler tutulabilir. Bunların şekil şartları, onayı ve hangi amaç için tutulduğu yasalarca düzenlenmemiş, kullanımı tümüyle işletmenin inisiyatifinde olan defterlerdir<sup>91</sup>.

### **1.5.3. Hesap Planı**

26.12.1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 1994 yılında yürürlüğe giren 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile işletmeler için “Hesap Çerçevesi” ve “Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)” belirlenmiştir.

---

<sup>89</sup> Vergi Usul Kanunu, m.194.

<sup>90</sup> Vergi Usul Kanunu, m.213.

<sup>91</sup> Ertaş, *Muhasebe Organizasyonu*, s.62.

Hesap çerçevesi, genel olarak işletmelerin kullanacağı hesapları belirli bir düzen içerisinde hesap sınıfı ve bunları oluşturan hesap grupları şeklinde ayıran, buna ilişkin düzenlemeleri, kısıtları ve kuralları belirleyen yönerge<sup>92</sup>. Bir ülkede oluşturulan hesap çerçevesi ile ilgililere yeterli, doğru bilgi sağlama, kavram birliği oluşturma, farklı dönemlere veya işletmelere ait bilgilerin karşılaştırılabilmesini sağlama, denetimin kolaylaştırılması hususları amaçlanır<sup>93</sup>.

İşletmelerde kullanılacak, ihtiyaç duyulan hesapların tamamının yer aldığı liste ise “*hesap planı*” olarak adlandırılır. Hesap planı, belirli bir sistematığe göre ve benzer nitelik taşıyan hesapların aynı grup içerisinde yer almasını sağlayacak şekilde oluşturulur<sup>94</sup>. MSUGT ile oluşturulan hesap çerçevesine göre TDHP de oluşturulmuştur. Hesap planının tekdüzen haline getirilmesiyle işletmeler tarafından kullanılacak hesaplarda birliğin sağlanması amaçlanmıştır<sup>95</sup>. Oluşturulan TDHP’nin kapsamına, bilanço esasına göre defter tutan bütün gerçek ve tüzel kişiler girmektedir<sup>96</sup>.

Ancak bilanço esasına göre defter tutular dahi, “*banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri (faktöring vb alanlarda faaliyet gösterenler dahil), menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarının*”<sup>97</sup>, oluşturulan tek düzen hesap planını uygulama zorunluluğu yoktur. Çünkü bu iş kolları veya sektörler için ilgili düzenlemelerle ayrıca TDHP oluşturulmuştur<sup>98</sup>.

---

<sup>92</sup> Sinan Aslan, *Finansal Muhasebe: Muhasebe Biliminin Temelleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 1. baskı (İstanbul: Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2015), s.67.

<sup>93</sup> İsmail Özçelik ve Erdoğan Avder, *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri*, 1. baskı (Trabzon: Murathan Yayınevi, 2009), s.14.

<sup>94</sup> Metin Saban, Serhan Gürkan, ve Hakan Vargün, *Finansal Muhasebe*, 3. baskı (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018), s.139.

<sup>95</sup> Kadir Dabbaoğlu, *Finansal Muhasebe: Dönemiçi İşlemler*, 1. baskı (Ankara: Nobel Yayıncılık, 2014), s.87.

<sup>96</sup> Özçelik ve Avder, *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri*, s.15.

<sup>97</sup> 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

<sup>98</sup> Aslan, *Finansal Muhasebe: Muhasebe Biliminin Temelleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, s.68.

Tarımsal işletmeler için ayrıca oluşturan TDHP bulunmamaktadır. Dolayısıyla bilanço esasına göre defter tutan tarımsal işletmelerin de 1 Sıra Nolu MSUGT ile getirilen TDHP'yi kullanma zorunluluğu vardır.

Mevcut TDHP'nin, her ne kadar tarımsal işletmeler için zorunlu olsa da bu işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olduğu görülmektedir. Bu tür işletmeler için önemli varlıklar olan canlı varlıklar sürekli olarak biyolojik değişime uğrayan, yapıları stabil olmayan varlıklardır. Değişim özelliği yönüyle stoklardan ve diğer varlıklardan ayrılmaktadır. Dolayısıyla TDHP'de boş bırakılan hesap gruplarının bu amaca hizmet edecek şekilde düzenlenmesi uygun olacaktır<sup>99</sup>.

TDHP'de yer alan hesap sınıfı, hesap grubu ve ana hesap isimleri, kodları ve oluşturululan düzen işletmeler tarafından isteğe bağlı olarak değiştirilememektedir. Ancak hesap grupları içerisinde boş bırakılan ana hesap kodları, hesap grubunun açıklamasına ters düşmemek, hesap planında aynı özelliği taşıyan başka bir hesap bulunmamak, hesap planının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak koşuluyla işletmeler tarafından ihtiyaçlarına uygun olarak kullanılabilir<sup>100</sup>.

Yukarıda açıklamasına değinilen hesap planı, ana hesap, defter-i kebir hesapları ve yardımcı ve alt hesaplarla işletmenin amacına, planına ve denetimine uygun olacak şekilde düzenleyen, açıklayan ve aynı özellikleri taşıyan işlemlerin sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan özel bir yönerge olarak ifade edilmektedir<sup>101</sup>. İşletmeler arasında genel anlamda bir bütünlük oluşturulabilmesi açısından, her hesap planının bir genel hesap planına veya hesap çerçevesine dayanılarak hazırlanması gerekmektedir<sup>102</sup>. Dolayısıyla bilanço esasına göre defter tutan tarımsal işletmeler, TDHP kapsamında ve çerçevesinde kalarak, yardımcı ve alt hesaplar aracılığı ile kendi amaçları, planları ve denetim yapısına uyacak şekilde hesap planını oluşturmaları gerekmektedir.

---

<sup>99</sup> Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 84 (2007): s.45.

<sup>100</sup> Özçelik ve Avder, *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri*, s.15.

<sup>101</sup> Sabri Burak Arzova, *Finansal Muhasebe*, 1. baskı (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011), s.63.

<sup>102</sup> Mehmet Yazıcı, *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, 2. baskı (İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1998), s.167.



Tarımsal işletmelerde sağlıklı bir muhasebe düzeni oluşturulabilmesi için, işletme içi özel bir yönetmelikle oluşturulacak hesap planında, yardımcı ve alt hesapların neyi ifade ettiği, hangi tür işlemlerin hangi tür hesaplara kaydedileceğinin açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. Ayrıca yardımcı ve alt hesapların, TDHP’de ana hesap ve hesap grubunun belirtilen açıklamalarıyla örtüşmesi ve kapsamı dışına çıkmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Tarımsal işletmelerde ihtiyaca uygun bir hesap planının oluşturulması, yöneticilere istenilen bilginin anında ve detaylı olarak sunulabilmesine, hızlı ve doğru kararlar alınabilmesine, denetimin kolaylaştırılmasına, iktisadi kıymetlerin envanter ve değerlemesinin doğru bir şekilde yapılabilmesine ve dolayısıyla mali tabloların gerçeğe en uygun şekilde hazırlanabilmesine katkı sağlayacaktır.

#### **1.5.4. Personel**

Muhasebe düzeni içerisinde oluşturulacak personel düzeni veya organizasyonu her işletmenin büyüklüğüne, yapısına ve özelliğine göre farklı şekillerde yapılmaktadır. İşletmelerin büyük olması, personel düzeninin oluşturulmasını da o denli karmaşık hale getirmektedir. Küçük işletmelerde ise bu düzen daha basit bir şekilde oluşturulmaktadır<sup>103</sup>.

Yapılacak işlerin personele göre bölümlere ayrılması, buralarda çalışacak personel sayısının belirlenmesi, personelin iş tanımı ve her personelin görevinin saptanması, personel seçim kriterleri ve seçilen personelin eğitimi, personel düzeninin önemli unsurlarını oluşturmaktadır<sup>104</sup>. Muhasbenin fonksiyonlarına göre oluşturulacak bir şema yardımı ile işlerin hangi personel tarafından yapılacağı, her görev için kaç personel çalıştırılması gerektiği belirlenebilir. İşletmenin iş hacmine göre her bir görev için bir veya birden fazla personel görevlendirilebilir<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> Yazıcı, s.300.

<sup>104</sup> Ertaş, *Muhasebe Organizasyonu*, s.131.

<sup>105</sup> Durmuş ve Arat, *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*, s.18.

Muhasebede personel düzeni içerisindeki hiyerarşi de önem arz etmektedir. Her bir personelin kime karşı sorumlu olduğunun belirlenmesi yapılacak iş ve işlemlerin doğru yapılmasını sağlayarak yapılan iş karşılığında hesap verilebilirlik olgusunu yerleştirecektir. Ayrıca genel işletme örgütlenmesi içerisinde muhasebe departmanının doğrudan üst kademe yöneticiye bağlı konumlandırılması, bilginin üst yönetime doğru, hızlı akışını sağlayarak sağlıklı kararlar alınmasına katkı sağlayacaktır. Muhasebe düzeni içerisindeki diğer unsurlar ne kadar iyi olsa da işletmeye uygun bir personel düzeni oluşturulmaması ve nitelikli personel çalıştırılmaması muhasebe sistemini olumsuz anlamda etkileyecektir<sup>106</sup>.

Tarımsal işletmelerde, kendi yapısal özellikleri ve büyüklüklerine göre ve muhasebenin fonksiyonlarından yola çıkarak uygun bir personel şeması oluşturulması, bu şemaya göre her bir görevin ve buralarda çalışacak personel sayısının belirlenmesi, sağlıklı işleyen bir muhasebe düzeni açısından büyük önem taşımaktadır. İş ve işlemleri yerine getirecek nitelikli personelin istihdam edilmesi ve bu düzenin devamlılığının sağlanması açısından, personel seçim kriterlerine ve eğitilmesine ilişkin usul ve esasların bir yönerge ile önceden saptanması gerekmektedir.

#### **1.5.5. Mali Tablo Düzeni**

İşletmelerde oluşturululan mali tablo düzeni veya raporlama düzeninin amacı işletme ilgililerine doğru ve ihtiyaca uygun bilgi sunmaktır<sup>107</sup>.

Raporlama, mali durum, faaliyet sonucu, maliyet durumu, dağıtılmamış olan karların durumu, standart maliyetlerle gerçekleşen maliyetlerin durumu, işletme sermayesinin yapısı, fon akışı, bunların analizi ve analiz sonuçlarının ortaya konulması, değerlendirilmesi, gelecek dönemlere ilişkin plan ve bütçeleme, bilgi akışının sağlanması gibi

---

<sup>106</sup> Gökçen, *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*, s.22.

<sup>107</sup> Gökçen, s.26.

hususları içine alan kapsayıcı bir kavramdır<sup>108</sup>. Mali tablo düzeninin kapsamına giren bir kısım konular muhasebe sonuçları ile ilgili iken, diğerleri mali değerlendirme, istatistik ve planlama ile ilgilidir<sup>109</sup>.

İşletmelerde oluşturulacak muhasebe düzeninden istenilen çıktılarının alınabilmesi için, muhasebe sonuçlarının genel müdüre, diğer yönetim kademelerine ve işletme ile ilişkili diğer taraflara raporlanması için kullanılacak olan formların belirlenmiş olması gerekmektedir<sup>110</sup>.

Mali tablolar gerek dönem sonlarında gerekse de dönem içinde düzenlenmektedir<sup>111</sup>. İşletmeler tarafından oluşturulacak mali tabloların bir kısmı ilgili düzenlemelerde belirtilen sürelerde oluşturulması zorunlu olmakla beraber, kendi yönetim ve yapısal durumuna göre istenilen diğer zamanlarda da oluşturulabilmektedir.

Yasalara göre hazırlanması zorunlu olan mali tablolara ilave olarak, işletme ihtiyaçlarına cevap verebilecek başka mali tabloların da oluşturularak işletme yönetimine sunulması mümkündür. Bu tür tablolar dış paydaşlar yerine, genellikle işletme yönetimine bilgi sağlamaya yöneliktir. Hangi aralıklarla, kime sunulacağı ve içereceği bilginin belirlenmesi tamamiyle işletmeler tarafından kararlaştırılmaktadır.

Tarımsal işletmelerin, tutulması zorunlu defterleri, yasalarda belirtilen zamanlarda ve ilgililere doğru bilgi sağlayacak şekilde düzenlemesi gerekmektedir. Tarımsal işletmelerin de konulan hedeflere ulaşmak ve faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde yürütmek için, zorunlu defterler dışında diğer defterleri tutmaları mümkündür.

Mali tablo düzeni içinde, hangi defterlerin tutulacağını, hangi bilgileri içermesi gerektiğinin, hangi zaman aralıklarıyla ve kimlere sunulacağını açıkça ifade edildiği özel bir yönergenin mutlaka oluşturulması gerekmektedir.

---

<sup>108</sup> Durmuş ve Arat, *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*, s.136.

<sup>109</sup> Durmuş ve Arat, s.136.

<sup>110</sup> Ertaş, *Muhasebe Organizasyonu*, s.129.

<sup>111</sup> Durmuş ve Arat, *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*, s.18.

Tarımsal işletmelerde oluşturulacak muhasebe düzeni içerisinde, bütün işlem ve süreçler için ayrıntılı yönergeler oluşturulması, bu işletmelerde muhasebe anlamında kurumsallaşmayı, uzmanlaşmayı ve dolayısıyla olası bir personel veya yönetici değişikliğinde düzenin korunmasını, iş ve işlemlerin aksamadan yerine getirilmesini sağlayacaktır.



## 2. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Tezin bu bölümünde tarımsal faaliyetleri konu alan vergi mevzuatı, Tarım Kanunu ve standartlar (TMS/TFRS ve BOBİ FRS) incelenerek, düzenlenen konular açıklanmaktadır.

### 2.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal faaliyetlere ilişkin konular, temel kanunlar olan Vergi Usul Kanunu (VUK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Tarım Kanunu (TK) ve Katna Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) düzenlenmektedir.

#### 2.1.1. VUK'a Göre

Kanunun 45-49. maddeleri arasında zirai kazançlara ilişkin “ölçüler ve tarifler, zirai kazanç ölçülerinin tespiti, ziraat birimleri, tasdik ve ilan, uygulama süreleri” konuları düzenlenmiştir.

*“Zirai kazanç ölçüleri, yıllık istihsal değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ile ortalama satış fiyatından terekküp eder.”<sup>112</sup>*

İlgili maddede devamla, burada ifade edilen ölçülere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen ve zirai kazanç olarak ifade edilen tutarların bu maddede belirtilen ölçülerden uygun olanı dikkate alınarak tespit edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>112</sup> Vergi Usul Kanunu, m.45.

*“Zirai kazanç ölçüleri (45 inci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı ölçüler ile kara ve su avcılığına mütaallik olanlar hariç), Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu tarafından hazırlanacak yönetmelik esasları dairesinde zirai kazançlar il komisyonlarınca takdir ve tesbit olunur.”<sup>113</sup>*

Bu madde hükmü ile zirai kazanç ölçülerinin neye göre, hangi komisyon tarafından belirleneceği ve bunu yaparken dikkat edilmesi gereken hususlar düzenlenmiştir.

*“Ziraat birimleri:*

- a) Tarla, bağ ve sebze ziraati ile ormancılıkta dönüm;*
- b) Ölçü olarak ağaç kabul edilenlerde ürün verecek hale gelmiş ağaç sayısı;*
- c) Hayvancılıkta hayvan sayısı; dır.*

*Özellik gösteren ziraat nevilerinde Maliye ve Tarım Bakanlıklarınca bu ziraat çeşitlerinin mahiyetlerine uygun olarak müştereken belli edilecek diğer birimler kullanılır.*

*Bu kanunun uygulanmasında dönüm bin metre karelik toprak parçasıdır.”<sup>114</sup>*

Zirai kazanç ölçüleri tespit edilirken hesaplamaların hangi birimlere göre yapılacağı bu madde ile belirtilerek konuya açıklık getirilmiştir.

*“Zirai kazanç ölçüleri Cumhurbaşkanı kararı ile yürürlüğe girer. (1)*

*Onaylanan ölçüler Resmi Gazete ile yayınlanır. (2)*

*Her bölgeye ait ölçüler, ilgili valiliklere gönderilir. Valilikler bunları en kısa zamanda köy ve mahalle ihtiyar kurullarına ve maliye teşkilatına tebliğ eder.”<sup>115</sup>*

---

<sup>113</sup> Vergi Usul Kanunu, m.46.

<sup>114</sup> Vergi Usul Kanunu, m.47.

<sup>115</sup> Vergi Usul Kanunu, m.48.

Tespit edilen ölçülerin nasıl yürürlüğe gireceği ve tebliğ usulünün nasıl yapıldığı belirtilmiştir.

*“Zirai kazanç ölçüleri üç yıl için tespit olunur. Ancak satış fiyatı resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunan (destekleme alımları) ürünler için her yılı açıklanan en son fiyatlar esas alınır. Diğer taraftan ölçülerin tespitine esas olan unsurlarda önemli değişiklikler vukubulduğunun anlaşılması halinde, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu, bu ölçülerin uygulama süresini lüzumlu gördüğü zirai faaliyet ve mahsul neveleri için bir yıldan aşağı olmamak üzere kısaltmaya yetkilidir.”<sup>116</sup>*

Bu madde ile de tespit edilen ölçülerin ne kadar süre ile uygulanacağı, dolayısıyla kaç yılda bir ölçülerin tekrar tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Burada açıklamaları yapılan zirai kazanç ölçülerinin belirlenmesinin amacı ilgili yönetmelikte ifade edilmiştir. Buna göre, *“zirai kazanç ölçüleri; gerçek veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerin beyan ettikleri hasılat ile ziraat birimlerinden (dekar, hayvan ve meyve ağacı sayısı gibi) almaları gereken ürünler arasında randıman, fiyat, işçilik ve maliyet açısından karşılaştırma ve kontrolü sağlamak amacıyla tesbit edilir. Tesbit edilecek ölçüler, zirai kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tesbit edenlerin beyan ettikleri giderlerin kontrolü amacıyla da kullanılabilir.”<sup>117</sup>*

Kanunun mükerrer 49. maddesi *“Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi”* başlığı ile düzenlenmiştir. Tespit edilen bu değerler emsal bedel hükmündedir. Tarımsal faaliyetlerde kullanılan arazilere ilişkin düzenlemeleri de kapsadığı için ilgili açıklamalara değinilmektedir.

Bu maddeye göre<sup>118</sup>;

- Arazilere ilişkin en düşük metrekare değer tespitinin en az dörder yıllık aralıklarla takdir komisyonları tarafından belirlenmesi gerekmektedir.

---

<sup>116</sup> Vergi Usul Kanunu, m.49.

<sup>117</sup> “Zirai Kazanç Ölçülerinin Tesbiti Hakkında Yönetmelik” (1987), m.1.

<sup>118</sup> Vergi Usul Kanunu, mm.49.

- Cumhurbaşkanı, bu süreyi yarısı veya veya iki katı nispetinde azaltmaya veya arttırmaya yetkilidir.
- Bu değerlerin, uygulanacağı yıldan en az altı ay önce belirlenmesi ve nihai olarak belirlenen değerlerin ilgili belediye veya muhtarlıkça uygulanacağı yılın beşinci ayının sonuna kadar ilan edilmesi gerekmektedir.

Bilanço usulüne göre defter tutan tarımsal işletmeler için amortismanla ilişkin genel hükümlere ilave olarak kanunda “*çiftçi işletme defteri tutanlar*” için amortismanları nerede gösterebileceklerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Buna göre; “*Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortismanla tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını 189 uncu maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilirler*”<sup>119</sup>.

Tarımsal işletmelerin bu kanuna göre ayrıca “*ekim sayım beyanı*”nda bulunmaları gerekmektedir. Bu beyanların her senenin Kasım ayında verilmesi gerekmektedir. Ancak bu süre, bazı şehirlerde belli koşulların oluşması halinde Maliye Bakanlığı tarafından değiştirilebilir. Beyanlar, yazılı olabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilmektedir. Yapılacak beyanlarda hangi bilgilerin yer alması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Bu maddeye göre<sup>120</sup>;

“*Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar.*

1. *Çiftçinin soyadı ve adı;*

---

<sup>119</sup> Vergi Usul Kanunu, m.214.

<sup>120</sup> Vergi Usul Kanunu, m.243.



2. Çiftçinin ikametgah adresi;
3. Zirai işletmenin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulunduğu yer;
4. Ekimde: Geçen yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği ve ekimin nev'i;
5. Hayvancılıkta: Beslenen hayvanların cins ve miktarları;
6. Meyvacılıkta: İcabına göre, meyva verebilecek hale gelmiş ağaç sayısı veya bunların dikili bulunduğu arazinin genişliği;

*Adi ortaklıklarda beyanın ortaklardan biri aile reisi beyanında aile reisi tarafından yapılması kafidir. Bu takdirde diğer ortaklarla eş ve çocukların ad ve soyadları, ikametgah adresleri ve hisseleri beyanda bulunan tarafından deftere yazdırılır.*

*Ekim ve sayım beyanı her yılın Kasım ayında yapılır.*

*Maliye Bakanlığı iklim şartları bakımından özellik gösteren illerde beyan süresini değiştirebilir.*

*Ekim ve sayım beyanları sözlü veya yazılı olabilir. Beyanlar, beyanı yapanlar tarafından imza veya mühürle tasdik edilir.*

*Beyan varakaları iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası beyan süresinin sonundan itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında teslim edilir.*

*Kayıt işlerini kendi imkanları ile tekemmül ettiremeyecek durumda olan muhtarlıklara valiliklerce gerekli yardımda bulunulur.”*

Tarımsal faaliyetler sonucu üretilen ürünler maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu ürünlerin maliyetine nelerin dahil edileceği Maliye Bakanlığı tarafından, VUK madde 275’te belirtilen unsurları kapsayacak şekilde belirlenmektedir. Maliyet bedelleri belirlenirken uygulanacak yöntemlerde tercih, mükelleflere bırakılmıştır. Her mükellef istediği yöntemi kullanmakta özgür bırakılmıştır. İlgili madde hükümleri aşağıda belirtildiği gibidir.

*“İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

*Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.*"<sup>121</sup>

*"Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır."*<sup>122</sup>

Tarımsal işletmelere ait hayvanlar diğerk tarımsal ürünlerde olduğu gibi maliyet bedeli ile değerklenmektedir. Eğer bu bedel tespit edilemiyorsa "emsal bedel"i dikkate alınmaktadır. Emsal bedeli, işletmelerin veya kışlakların olduğu yerlerdeki "zirai kazanç komisyonları" tarafından belirlenen "ortalama maliyet bedeli" olarak ifade edilmiştir. İlgili hüküm aşağıda belirtildiği gibidir.

*"Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmıyan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir."*<sup>123</sup>

Tarımsal işletmelerde henüz üretimi tamamlanmamış ürünler için yapılan harcamaların gider kaydedilmemesi, aktifleştirilerek üretim faaliyeti sonucunda elde

---

<sup>121</sup> Vergi Usul Kanunu, m.275.

<sup>122</sup> Vergi Usul Kanunu, m.276.

<sup>123</sup> Vergi Usul Kanunu, m.277.

edilen ürünlerin maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. İlgili madde hükmü aşağıda belirtildiği gibidir.

*“Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.”*

*Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.”<sup>124</sup>*

Tarımsal işletmelerde önemli bir varlık kalemi olan arazilere ilişkin bu kanunda önemli düzenlemeler yer almaktadır. Arazilerin vergiye tabi değerlerinin hangi komisyon tarafından ve hangi esaslara göre tahmin edildiği belirtilmiştir. Bu kıymetler tahmin edilirken, arazilerle ilgili genel kıymet tahmininin yapıldığı yıl ya da belirli bir bölgeye ait araziler veya bir araziye ait değer artış/azalışlarının yapıldığı yıldaki satış değerleri dikkate alınmaktadır. Kıymet tahmini yapılırken arazinin satış değerinin tespit edilmesi mümkün değilse, kiraya verilmesi halinde elde edilecek kiranın on katı, arazinin değeri olarak esas alınmaktadır. Arazi ile ilgili kira gelirinin tespit edilmesi gerekiyorsa, arazi değerinin 1/10’u “*emsal kira*” olarak kabul edilmektedir.

Meyve bahçeleri, bağlar, gül bahçeleri gibi tarım tesislerinin yer aldığı araziler ve tarımsal işletmelerde yapılan yer üstü düzenleri dışında boş arazilerin amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Kanunda dönemlik olarak ekim yapılan (buğday, arpa, baklagil gibi) ve hasat alınan arazilerin amortismanına tabi tutulup tutulmayacağı anlaşılmamaktadır.

Yapılan açıklamalara ilişkin hükümler aşağıda sıralanmıştır.

*“Arazinin vergi değerine esas tutulan kıymetleri, tahrir ve tadilat komisyonlarınca bu bölümde yazılı esaslara göre tahmin olunur.”<sup>125</sup>*

---

<sup>124</sup> Vergi Usul Kanunu, m.283.

<sup>125</sup> Vergi Usul Kanunu, m.308.

*“Arazinin tahmin olunacak kıymeti alelade alım-satım kıymetidir.*

*Arazi kıymetinin tahmininde aşağıdaki esaslar nazara alınır:*

- 1. Normal şartlar dahilinde ve genel surette arazinin bulunduğu birlikte arazi satış kıymetlerinin seviyesi;*
- 2. Aynı neviden arazinin satış kıymetleri;*
- 3. Arazinin mevki;*
- 4. Tarımda kullanılan arazinin yetiştirme kuvveti, sulaklık derecesi, tarımın nev'i;*
- 5. Arazinin büyüklüğü ve küçüklüğü;*
- 6. Meskün yerlere, iskele ve istasyonlara yakınlığı.”<sup>126</sup>*

*“Arazi kıymetinin tahmininde genel tahririn veya mevzii tadilatın başladığı, ferdi tadilat halinde tadilatın yapıldığı yılda cari satış kıymetleri esas tutulur.”<sup>127</sup>*

*“Tahrir (Genel tahrir ve tadilat) esnasında arazinin alım, satım kıymetlerinin tayini mümkün olmazsa, o yerin kiraya verilmesi halinde getireceği kira tahmin ve bununun 10 misli arazinin kıymeti olarak kabul edilir.”<sup>128</sup>*

*“Bir arazinin getireceği kiranın bilinmesi icabeden hallerde arazi kıymetinin onda biri emsal kirası sayılır.”<sup>129</sup>*

*“Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:*

- 1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;*

---

<sup>126</sup> Vergi Usul Kanunu, m.309.

<sup>127</sup> Vergi Usul Kanunu, m.310.

<sup>128</sup> Vergi Usul Kanunu, m.311.

<sup>129</sup> Vergi Usul Kanunu, m.312.

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;

*Amortismanına tabi tutulur.*"<sup>130</sup>

Tarımsal işletmelerde, esas faaliyetlerden olan alacaklardan tahsil kabiliyetini kaybedenlerin, belli şartların oluşması halinde şüpheli alacak sayılacağı, bu tür alacaklar için karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabileceği belirtilmiştir. Alacak için teminat alınmışsa, teminatın karşılayamadığı tutar kadar gider yazılabilmektedir. Ancak, sadece bilanço esasına göre defter tutan tarımsal işletmeler belirtilen bu uygulamadan yararlanabilmektedir. İlgili madde hükmü aşağıda belirtilmiştir.

*"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*

1. *Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*
2. *Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;*

*Şüpheli alacak sayılır.*

*Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.*

*Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.*

*Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.*"<sup>131</sup>

Tarımsal işletmelerde sigorta kapsamına alınan tarımsal ürün veya bu işletmelere dahil hayvanlarda zayıt olursa, alınan tazminat tutarlarından ürün veya

---

<sup>130</sup> Vergi Usul Kanunu, m.314.

<sup>131</sup> Vergi Usul Kanunu, m.323.

hayvanların değerini aşan kısmı kadar kar ya da hasılat olarak kaydedilmelidir. İlgili madde aşağıda belirtildiği gibi düzenlenmiştir.

*“Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.”<sup>132</sup>*

Zirai kazançları dolayısıyla gerçek usule veya gelir vergisi kapsamına girecek mükelleflere ait maddi duran varlıkların, ilk maliyet bedeliyle, şayet belirlenemiyorsa alındığı tarihteki rayici dikkate alınarak belirlenecek tahmini bedellerine göre kayıtlara alınması gerekmektedir. Ancak söz konusu duran varlıklara ilişkin kullanıldığı yıllar kadar yıpranma tutarları bu değerden düşülmelidir. Kalan tutar üzerinden her yıl amortisman ayırma işlemine devam edilir. Açıklamaların dayandırıldığı kanun maddesi aşağıda belirtilmiştir.

Benzer şekilde, bu mükelleflere ait zirai ürünlerin maliyet bedeliyle, şayet maliyeti belirlenemiyorsa kendileri tarafından belirlenecek bedel ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Eski usule göre tutulan defter olan “*çifti işletme defteri*”ne bu bedel ile gider kaydedilmesi, diğer taraftan açılış bilançosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Açıklamaların dayandırıldığı kanun maddeleri aşağıda belirtilmiştir.

*“Bu kanunun mer'iyete girdiği tarihte veya mütaakıp yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabınının (...) amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirilir. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek*

---

<sup>132</sup> Vergi Usul Kanunu, m.330.

*usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.*

*Mükellefçe tahmin olunacak bedelin fazla hesaplandığının tesbiti halinde bundan dolayı adına ceza kesilmez.”<sup>133</sup>*

*“Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte veya mütaakip yıllarda zirai kazançları dolayısıyla zirai işletme hesabı veya bilanço esasında yeniden Gelir Vergisine girecek veya götürü gider usulünden gerçek usullere geçecek çiftçiler, mükellefiyete girdikleri veya gerçek usullere geçtikleri yıla devredilen zirai mahsullerini maliyet bedeli ile, bu bedel belli değilse bizzat tayin edecekleri bedel ile değerlendirirler ve çiftçi işletme defterinin giderler tablosuna bir kalemde kaydederler; bilanço esasında ise açılış bilançosunda gösterirler.*

*Mükellefçe tayin edilecek bu bedelin fazla hesaplandığının tesbiti halinde bundan dolayı adına ceza kesilmez.”<sup>134</sup>*

Bir mal alışı ve satışı veya bir hizmetin yerine getirilmesi nedeniyle ödemeyi yapmış ya da yapacak olanlar tarafından verginin kesilmesi konusunda yükümlü bulunanlar, bir diğer ifade ile kaynakta kesinti yapmakla yükümlü olanlar, vergi borcunu ödemek ve bununla alakalı diğer görevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmaktadır. Vergi sorumluları görevlerini yerine getirmediğinde işleme konu olan taraflar veya diğer ilgili taraflar bu görevleri yerine getirme konusunda müteselsil olarak sorumlu tutulmaktadır. Ancak tarımsal üretimde bulunan çiftçiler için vergi ödevinin yerine getirilmesi konusunda müteselsil sorumluluk söz konusu değildir. Bu husus kanunun aşağıda belirtilen maddesi ile düzenlenmektedir.

*“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*

---

<sup>133</sup> Vergi Usul Kanunu, gm.5.

<sup>134</sup> Vergi Usul Kanunu, gm.10.

*Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.*

*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*

*Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.*

*Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.”<sup>135</sup>*

### **2.1.2. KVK’ya Göre**

Kanunun konusunu kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükellefleri ve dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olan kazançlar oluşturmaktadır. Burada belirtilen işletme ve teşebbüslerden tarımsal faaliyetle uğraşanların elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. İlgili düzenleme aşağıda belirtildiği gibidir.

*“(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:*

*a) Sermaye şirketleri.*

---

<sup>135</sup> Vergi Usul Kanunu, m.11.



b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları.

(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.”<sup>136</sup>

“(1) Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

(2) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

(5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında

---

<sup>136</sup> “Kurumlar Vergisi Kanunu” (2006), m.1.

*kalan ticarî, sınaî ve zirâî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.*

*(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.*

*(7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”<sup>137</sup>*

Tarımsal faaliyette bulunan tam mükelleflerin elde ettiği tüm kazançlarının, dar mükelleflerin ise sadece Türkiye’de yapmış olduğu faaliyetlerden elde etmiş olduğu kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmektedir<sup>138</sup>.

Tarımsal faaliyette bulunan tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine ait kurumlar vergisi, faaliyet yılı veya döneminde gerçekleşen safi kazanç dikkate alınarak tespit edilmektedir. Ayrıca bu kurumlara ait kazancın belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 59. maddesinin hükmü de göz ardı edilmemelidir. Belirtilen düzenleme aşağıda belirtildiği gibidir.

---

<sup>137</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.2.

<sup>138</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.3.

*“(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.*

*(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 59’uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.”<sup>139</sup>*

Dar mükellef kapsamında olanlar için kurumlar vergisine tabi karın tespitinde, tam mükellefler için belirtilen kriterler dikkate alınmaktadır<sup>140</sup>.

Bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler tarafından tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılan bazı ödemelerden %15 oranında kesinti yapılması gerekmektedir. Hangi işlemlerin kesintiye tabi olduğu kanunun ilgili maddesinde devamla açıklığa kavuşturulmuştur<sup>141</sup>. Dolayısıyla çiftçi tarafından belirtilen bu işlemlerden kaynaklı bir ödeme yapılacağı zaman %15 oranında kesinti yapılması, bunun ilgili vergi dairesine ödenmesi ve geri kalan tutarın muhatap işletmeye ödenmesi gerekmektedir.

Tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançlar üzerinden ve dar mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin sadece ticari veya zirai faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar üzerinden hesap dönemine ilişkin %20 oranında kurumlar vergisini ilgili vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisinden düşülmek üzere, bütün geçici vergi dönemleri itibariyle aynı oran üzerinden vergi ödenmesi gerekmektedir<sup>142</sup>. Bu oran, 2018 yılından başlayarak 2020 yılına kadar üç hesap dönemi için geçici olarak %22 şeklinde

---

<sup>139</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.6.

<sup>140</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.22.

<sup>141</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.15.

<sup>142</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, m.32.

değiştirilmiştir<sup>143</sup>. Dolayısıyla geçici vergi dönemleri itibariyle de belirtilen %22'lik oranın uygulanması gerekmektedir.

### 2.1.3. GVK'ya Göre

Gelir vergisi gerçek kişilerin elde ettiği kazançlar üzerinden alınan bir vergidir<sup>144</sup>. Gerçek kişilerin elde ettiği zirai kazançların da bu vergi kapsamında vergilendirileceği açıkça ifade edilmektedir<sup>145</sup>.

*“Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması”* olarak ifade edilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar zirai kazanç kapsamına girmektedir<sup>146</sup>.

Burada belirtilen faaliyetleri yürüten işletmeler *“zirai işletme”*, bunların sahibi gerçek kişiler *“çiftçi”* ve üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünler *“mahsul”* olarak tanımlanmaktadır<sup>147</sup>.

Dar mükellefler tarafından elde edilen zirai kazançların gelir vergisine tabi tutulmasının temel şartı, bu faaliyetlerin ülkemiz sınırları içinde yapılması, yürütülmesi olduğu ifade edilmektedir<sup>148</sup>.

Bu kanun kapsamında ilk defa mükellefiyete tabi olan tam mükellef gerçek kişilerden 29 yaşından küçükler, üç vergilendirme dönemi için geçerli olacak şekilde,

---

<sup>143</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, gm.10.

<sup>144</sup> “Gelir Vergisi Kanunu” (1960), m.1.

<sup>145</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.2.

<sup>146</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.52.

<sup>147</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.52.

<sup>148</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.7.

elde ettikleri zirai kazancın 75.000 TL'ye kadar olan kısmı, belli şartlar dahilinde gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır<sup>149</sup>.

Çiftçilerden gelir vergisi, elde ettikleri hasılatlarından, ödemeyi yapan/yapacak tarafından “*tevkifat*” yoluyla alınmaktadır. Bu kanunun 54. maddesinde belirtilen işletme ölçülerini geçen çiftçilere ait gelir vergisi tespiti gerçek usule göre yapılmaktadır. Bu usule göre gelir vergisi tespit edilemeyen çiftçilerin beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır<sup>150</sup>.

Çiftçilerin devlet tarafından sağlanan yardımlardan faydalanabilmeleri için VUK'da belirtilen “*belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine*” uymaları gerekmektedir. Aksi halde sağlanan faydalardan yararlanamayacaklardır<sup>151</sup>.

“*Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç*”, ilgili dönemde oluşan hasılat ile gerçekleşen giderler dikkate alınarak tespit edilen olumlu fark olarak ifade edilmektedir<sup>152</sup>. Kanunun 56 ve 57. maddelerinde, kazancın tespitinde hangi tutarların hasılat, hangilerinin gider olarak dikkate alınacağı sıralanmaktadır. 58. maddede ise, 41. maddede belirtilen giderlerin kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir.

“*Bilanço esasına göre zirai kazanç*”, yukarıda ifade edilen maddelerde (56, 57 ve 58) belirtilen hususlara dikkat edilerek, ticari kazancın belirlenmesine yönelik düzenlemelere göre belirlenmektedir<sup>153</sup>.

---

<sup>149</sup> Gelir Vergisi Kanunu, mm.20.

<sup>150</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.53.

<sup>151</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.53.

<sup>152</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.55.

<sup>153</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.59.

Bu kanuna göre çiftçilerin, ilgili dönemde kar elde edilmemiş olsa dahi, her yıl ilgili hükümlere uygun bir şekilde oluşturulmuş beyannamelerini verme yükümlülüğü bulunmaktadır<sup>154</sup>.

Gerçek usule göre vergilendirilen çiftçilerin, bu kanunda belirtilen iş ve işlemler dolayısıyla yaptıkları/yapacakları ödemeler üzerinden, bu ödemeyi alacak mükelleflerin ödeyecekleri gelir vergisinden düşülmek üzere tevkifat yapma, bunların nam ve hesabına ilgili vergi dairesine ödeme zorunluluğu bulunmaktadır<sup>155</sup>. Tevkifat yapan çiftçilerin, her aya ait tevkifat tutarlarının yer aldığı “*muhtasar beyanname*”yi, ertesinin 23. günü mesai bitimine kadar, bağlı bulunulan vergi dairesine vermesi zorunlu bulunmaktadır<sup>156</sup>.

Beyanname ile bildirilen kazançlar üzerinden ödenecek gelir vergisi iki taksit halinde ilgili vergi dairesine ödenmektedir. Ödemelerin hangi aylarda yapılacağı kanunda belirtilmektedir. Ancak kazançlarının çoğu zirai faaliyetlerden oluşan mükellefler için Maliye Bakanlığı tarafından ayrı ödeme tarihleri belirlenebilmektedir<sup>157</sup>.

Zirai faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olan mükelleflerin bu kanunda belirtilen şartlara uygun olması halinde yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanacak olan vergilerinden %5 oranında indirim yapılmaktadır. Bu tutar kadar eksik vergi, ilgili vergi dairesine ödenmektedir<sup>158</sup>.

#### **2.1.4. TK’ya Göre**

Bu kanunun düzenlenme amacı “*tarım sektörünün ve kırsal alanın, kalkınma plân ve stratejileri doğrultusunda geliştirilmesi ve desteklenmesi için gerekli politikaların tespit edilmesi ve düzenlemelerin yapılması*”<sup>159</sup> olarak ifade edilerek, kapsamına “*tarım*

---

<sup>154</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.85.

<sup>155</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.94.

<sup>156</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.98.

<sup>157</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.117.

<sup>158</sup> Gelir Vergisi Kanunu, m.121.

<sup>159</sup> “Tarım Kanunu” (2006), m.1.

politikalarının amaç, kapsam ve konularının belirlenmesi; tarımsal destekleme politikalarının amaç ve ilkeleriyle temel destekleme programlarının tanımlanması; bu programların yürütülmesine ilişkin piyasa düzenlemeleri, finansman ve idarî yapılanmanın tespit edilmesi; tarım sektöründe uygulanacak öncelikli araştırma ve geliştirme programlarıyla ilgili kanunî ve idarî düzenlemelerin yapılması ve tüm bunlarla ilgili uygulama usûl ve esasları”<sup>160</sup> dahil edilmiştir.

Kanunun kapsamına alınan tarımsal faaliyetlerin desteklenmesinin amacı “tarım sektörünün öncelikli problemlerinin çözümüne katkıda bulunmak, uygulanan politikaların etkinliğini artırmak, sektörün bu politikalara uyumunu kolaylaştırmak”<sup>161</sup> şeklinde ifade edilirken, bu amaca ulaşmak için yapılacak desteklemelerin neler olduğu “Tarımsal Destekleme Araçları” başlığı altında düzenlenmektedir. İlgili düzenlemeye göre bu araçlar aşağıda belirtildiği gibidir.

“a) Doğrudan Gelir Desteği: Üreticilere, tarımsal üretim amacıyla işledikleri araziler için Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen birim ödeme miktarı üzerinden, doğrudan ödeme yapılır. Ödeme miktarları, üreticilerin tarım politikaları amaçları ve çevre koruma koşullarına uyumunu kolaylaştırmak üzere farklı düzeylerde belirlenebilir. Doğrudan gelir desteği ödemelerine ilişkin esas ve usûller, bu Kanunun temel yapısıyla çelişmeyecek şekilde, her yıl Kurulun tavsiyesi ile Bakanlık tarafından çıkarılacak uygulama tebliğleri ile belirlenir. Uygulama tebliğleri, ilgili yılın ilk iki ayı içerisinde yayımlanır. Bakanlık, gerektiğinde ek tebliğler çıkarabilir.

b) Fark Ödemesi: Çiftçilere üretim maliyetleri ile iç ve dış fiyatlar dikkate alınarak fark ödemesi desteği verilir. Fark ödemesi desteği öncelikle arz açığı olan ürünleri kapsar. Her yıl, fark ödemesi kapsamına alınacak ürünler ile ödeme miktarları Kurul tarafından belirlenir. Fark ödemesinden yararlanacak çiftçilerden üretim faaliyeti ve ürünlerin satışına ilişkin belgeler istenebilir.

---

<sup>160</sup> Tarım Kanunu, m.2.

<sup>161</sup> Tarım Kanunu, m.18.

c) *Telafl Edici Ödemeler:* Üreticilerin arz fazlası olan ürünlerin üretiminden vazgeçerek alternatif ürünlere yönelmeleri teşvik edilir. Üreticilere, arazilerinde alternatif ürünleri yetiştirmelerinden dolayı karşılaşılabilecekleri gelir kayıplarını önlemek üzere telafl edici ödeme yapılır. Her bir üretici için yapılacak ödeme miktarı, üreticinin alternatif ürünlerin üretimine ayırdığı arazi miktarı ile birim ödeme miktarının çarpımı suretiyle hesaplanır. Üreticilerin bir araya gelerek, alternatif ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması için yapacakları yatırımların finansmanı için ek ödemeler yapılabilir. Telafl edici ödemelerin ürün kapsamı, ürünler bazında birim ödeme miktarları, ödeme süreleri ve ek ödeme miktarları her yıl Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

ç) *Hayvancılık Destekleri:* Hayvancılık faaliyetlerinde ırk ıslahı, kaba yem üretiminin artırılması, verimliliğin artırılması, işletmelerin ihtisaslaşması, işletmelerde hijyen şartlarının sağlanması, hayvan sağlığı ve refahı, hayvan kimlik sisteminin teşviki, hayvansal ürünlerin işlenmesi ve pazarlanması ile bunlarla ilgili kontrol, takip ve standartların iyileştirilmesi ve su ürünlerinin desteklenmesi amacıyla destekleme tedbirleri alınır. Hayvancılık desteklemelerinde, bölge ve iller bazında farklı destekler uygulamaya ve ödeme miktarlarını belirlemeye, Cumhurbaşkanı yetkilidir.

d) *Tarım Sigortası Ödemeleri:* Üreticilerin, üretim materyallerini ve ürünlerini sigorta ettirmelerini teşvik etmek üzere, sigorta prim bedellerinin bir kısmı Devlet tarafından karşılanır. Tarım sigortasından yararlanacak ürünler ile teminat altına alınacak riskler Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

e) *Kırsal Kalkınma Destekleri:* Kırsal gelirlerin artırılması ve çeşitlendirilmesi, kırsal altyapı (...) ve sosyal yapının güçlendirilmesi ile doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesi amacıyla, kırsal toplum kesimlerinin birlikte veya ferdî olarak yürütecekleri yatırım projelerinin maliyetinin bir kısmı, masraf paylaşma esasına göre, Devlet tarafından karşılanır. Kırsal kalkınma destekleri uygulaması Bakanlık tarafından yapılır. Kırsal yatırımların desteklenmesinde, köy ve diğer kırsal alanda yaşayan topluma istihdam sağlayıcı tarımsal ve tarım dışı ekonomik yatırımlara öncelik tanınır. Kırsal kalkınma destekleri çerçevesinde desteklenecek projeli yatırımlarda; hedef kitle ve yerel paydaşların katılımı, tabandan yukarı yaklaşım, sürdürülebilirlik, uygun teknolojilerin kullanılması ve modern işletmecilik sistemlerinin yaygınlaştırılması ilkelerine uyulması



esastır. Desteklenecek yatırım projelerinin konuları, desteklemelerin proje türleri bazında hangi oranlarda yapılacağı ve uygulamaya dönük diğer hususlar, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

f) *Çevre Amaçlı Tarım Arazilerini Koruma Programı Destekleri:* Erozyon ve olumsuz çevresel etkilere maruz kalan tarım arazilerinde, işlemeli tarım yapan üreticilerin, arazilerini doğal bitki örtüleri, çayır, mera, organik tarım ve ağaçlandırma için kullanmalarını teşvik etmek üzere, kendilerine belirli bir süreyi kapsayacak şekilde, çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri sağlanır. Ödemeler, Bakanlık ile üreticiler arasında akdedilecek sözleşmelere dayalı olarak ve birim arazi üzerinden yapılır. Her bir üretici için yapılacak çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri ödemesi, üreticilerin bu program için tahsis edecekleri arazi miktarı ile birim ödeme miktarının çarpımı ile hesaplanır. Üreticilerin, bu araziler üzerinde ayrıca çevre koruma tedbirleri almaları da istenir. Çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri ödemelerinin hangi arazilerde uygulanacağı, sözleşmelerin kapsamı, ödemelerin süresi ve ödeme miktarları Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

g) *Diğer Destekleme Ödemeleri:* Araştırma, geliştirme ve tarımsal yayım desteği, pazarlama teşvikleri, özel depolama yardımı, kalite desteği, piyasa düzenlemeleri desteği, organik üretim desteği, imha desteği, ürün işleme desteği, gerektiğinde bazı girdi destekleri ile tarım havzaları destekleri ve benzer konularda destekleme araçları kullanılabilir. Bu destekleme araçları her yıl Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

ğ) *Tarla İçi Sulama Sistemi Destekleri:* Tarla içi sulama sistemi hizmetlerinin geliştirilmesi maksadıyla, çiftçilerin birlikte veya ferdî olarak yürütecekleri yatırım projelerinin maliyetinin bir kısmı, tarla içi sulama desteği olarak Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından karşılanabilir. Tarla içi sulama sistemi desteklerine ilişkin işlemler Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından yürütülür. Destekleme oranını,

*proje türleri bazında veya toplu olarak belirlemeye ve uygulamaya ilişkin diğer hususları düzenlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.*"<sup>162</sup>

Sağlanan destekler, bütçeden ayrılan kaynak ve diğer fon sağlayıcılardan alınan kaynakla finanse edilmekte olup, bütçeden ayrılan kaynak her yıl en az milli hasılanın %1'i kadar olmalıdır<sup>163</sup>.

Yanlış beyanda bulunmak suretiyle yersiz alınan desteklerin kanuni faizleri ile birlikte geri alınacağı ve bu tarımsal üreticilerin 5 yıl boyunca herhangi bir destekleme aracından faydalanamayacağı açıkça belirtilmektedir<sup>164</sup>.

### **2.1.5. KDV'ya Göre**

Bu kanun, bir ürün veya hizmette oluşturulan katma değer vergilendirilmesini esas almaktadır.

Tarımsal faaliyet kapsamında yapılan ürün veya hizmet teslimleri, katma değer vergisinin kapsamına girmektedir. Burada ifade edilen tarımsal faaliyet kapsamına nelerin dahil edileceği GVK'nın ilgili düzenlemelerine göre; bu kanunda açıklayıcı bir hüküm bulunmuyorsa Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer ilgili düzenlemelere göre belirlenmektedir<sup>165</sup>.

Tarımsal faaliyetlerde kullanılan önemli bir girdi olan gübre ve yem teslimleri katma değer vergisinden (KDV) istisna tutulmaktadır<sup>166</sup>.

---

<sup>162</sup> Tarım Kanunu, m.19.

<sup>163</sup> Tarım Kanunu, m.21.

<sup>164</sup> Tarım Kanunu, m.23.

<sup>165</sup> "Katma Değer Vergisi Kanunu" (1984), m.1.

<sup>166</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, m.13-1.

Köylerin ve tarımsal faaliyet amacıyla kurulan kooperatiflerin “tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri” KDV’den istisna tutulmaktadır<sup>167</sup>.

“Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi islahına ait hizmetler” KDV’den istisna tutulmaktadır<sup>168</sup>.

## **2.2. Tarım Sektörüne Yönelik Teşvikler**

Devlet tarafından tarım sektörü için verilen teşvikler, üretim faaliyetinde bulunan gerçek veya tüzel kişilerin yeni yatırım yapmalarını sağlamak veya var olan yatırımlarını genişletmeye sevk etmek, faaliyetlerini sürdürmeleri için desteklerde bulunmak üzere verilmektedir. Bu kapsamda verilen teşvikler; vergisel teşvikler, hibe veya nakit destekler ile faizsiz ya da düşük faizli kredi teşviklerinden oluşmaktadır.

### **2.2.1. Kredi Teşvikleri**

Bu bölümde, tarımsal üretim yapan işletme veya çiftçilerin finansman ihtiyaçlarını karşılayarak faaliyetlerini sürdürebilmelerini, yatırımlarını genişletmelerini sağlamak üzere, Tarım ve Ormanlık Bakanlığı ile iş birliği halinde, Tarım Kredi Kooperatifleri (TKK) ve Ziraat Bankası tarafından sağlanan düşük faizli ya da faizsiz kredilere değinilmektedir.

---

<sup>167</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, m.17-1.

<sup>168</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, m.17-4-h.

### 2.2.1.1. TKK Tarafından Sunulan Krediler ve Hizmetler

Tarımsal faaliyet kapsamında ürün üretenler bir araya gelerek, maddi çıkarlarını korumak, yaptıkları işle ilgili veya kişisel ihtiyaçlarını karşılamak için TKK kurabilmektedirler<sup>169</sup>.

TKK hem kendi ortaklarının hem de diğer çiftçilerin faaliyetlerini devam ettirebilmelerini, yeni yatırımlar yapabilmelerini ve diğer ihtiyaçlarını karşılayabilmelerini sağlamak amacıyla karşılıklı çıkar temelinde çeşitli kredi seçenekleri/hizmetleri sunmaktadır. Bu kredi türleri aşağıda sıralanmaktadır:

#### 1. “İşletme Kredileri (Kısa Vadeli Krediler)

- *Ayni Kredi*
- *Hizmet Bedeli Kredileri*
- *Nakit Kredi*
- *Sigorta Primi Kredisi*
- *Toprak Analizi Kredileri*

#### 2. Yatırım Kredileri (Orta Vadeli Krediler)

- *Tarımsal Araç-Gereç Kredileri*
- *Hayvancılık Yatırım Kredileri*

#### 3. Belge Karşılığı Krediler

#### 4. Tüketim Kredileri

#### 5. Vadeli Faizsiz Krediler

#### 6. Genç Çiftçi”<sup>170</sup>

### 2.2.1.2. Ziraat Bankası Tarafından Sunulan Krediler ve Hizmetler

Tarımsal faaliyet alanındaki üreticilere, tarım kredi kooperatiflerinin sağladığı kredilerin yanında, bir kamu bankası olan Ziraat Bankası'nın da sağladığı krediler ve hizmetler bulunmaktadır. Bu kredi ve hizmetlerle amaçlanan, üreticilerin faaliyetlerine

---

<sup>169</sup> Tarım ve Orman Bakanlığı, “Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu” (1972), m.1.

<sup>170</sup> “Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri”, erişim 16 Mart 2019, <http://www.tarimkredi.org.tr>.

devam edebilmelerine, yeni yatırımlar yapabilmelerine olanak sağlamak ve bireysel ihtiyaçlarını karşılamak olarak ifade edilebilir.

Bankanın sağlamış olduğu kredi ve hizmetler aşağıda sıralanmaktadır:

1. *“Hayvancılık ve Su Ürünleri Kredileri*

- *Hayvansal Üretim Kredileri*
- *Su Ürünleri Kredileri*

2. *Mekanizasyon Kredileri*

- *Tarımsal Mekanizasyon Kredileri*
- *Küçük Ekipman Kredileri*
- *Modern Basınçlı Sulama Kredileri*

3. *Bitkisel Üretim Kredileri*

4. *Diğer Krediler*

- *İşletme Edindirme Kredileri*
- *Arazi Alım Kredileri*
- *Hasat ve Pazarlama Kredileri*
- *Üretim Destek Kredileri*
- *Taksitli Tarım Destek Kredisi*
- *Nakliye Aracı Kredileri*
- *TMO Makbuz Senedi Karşılığı Krediler*
- *Elektronik Ürün Senedi (ELÜS) Karşılığı Kredi*
- *Lisanslı Depoculuk Yatırımları*
- *Sözleşmeli Üretim Kredileri*
- *Genç Çiftçi Kredisi*
- *İyi Tarım Uygulamaları Kredileri*
- *Organik Tarım Kredileri*
- *IPARD Programı Kapsamında Kullanılacak Krediler*
- *Yapılandırma Uygulamaları*

5. *Kartlar*

- *Bankkart Başak*

## 6. Hizmetler

- Destekleme Ödemeleri
- Devlet Destekli Tarım Sigortaları
- Geleneksel Tarım Sigortaları
- Diğer Sigortalar
- Aracılık Hizmetleri”<sup>171</sup>

Ayrıca banka tarafından, sağlanan kredi ve hizmetler dışında, mevcut üreticilerin bilinçlenmesi, yeni girişimcilere yol gösterilmesi, rehber olunması gibi amaçlarla çeşitli eğitim programları da düzenlenebilmektedir.

### 2.2.2. Hibe – Nakit Teşvikler

Türkiye'nin lokomotif sektörlerinden olan tarım sektörünün gelişmesini, üretimde verimliliğin artırılmasını, ürün yelpazesinin genişletilmesini sağlamak ve Avrupa Birliği (AB) ile uyum sürecinde, birliğin de sağlamış olduğu desteklerle, belirtilen kriterlere ulaşmak için önemli teşvik programları yürütülmektedir.

Kamu tarafından sağlanan destek ve hibeler, önceki bölümlerde de değinildiği gibi, “*Doğrudan gelir desteği, fark ödemesi, telafi edici ödemeler, hayvancılık destekleri, tarım sigortası ödemeleri, kırsal kalkınma destekleri, çevre amaçlı tarım arazilerini koruma programı destekleri, diğer destekleme ödemeleri, tarla içi sulama sistemi destekleri*” şeklinde sıralanan araçlarla yapılmaktadır.

2009 yılında, yukarıda belirtilen “*doğrudan gelir desteği*” yöntemi sona erdirilerek, bunun yerine “*alan veya ürün bazlı destekler*” şeklinde ödemeler yapılmaktadır<sup>172</sup>. Yeni sistemde, üretim faaliyeti desteklenerek hem bölge hem de ürün bazında verimliliğin artırılması, arz açığı bulunan ürünlerin desteklenmesi ile iç ve dış pazarlarda rekabet üstünlüğünün kazanılması hedeflenmektedir.

---

<sup>171</sup> “Ziraat Bankası”, erişim 16 Mart 2019, <https://www.ziraatbank.com.tr/tr/girisimci/tarim>.

<sup>172</sup> T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “10. Kalkınma Planı”, s.112.

Sağlanan destek ve hibeler Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) tarafından verilmektedir.

Bakanlık tarafından sağlanan nakit destekler, “*Havza Bazlı Destekleme Modeli*” ve “*Hayvancılıkta Yerli Üretimi Destekleme Modeli*” olmak üzere iki ana bileşenden oluşmaktadır. Nakit destekler dışında, çeşitli programlar dahilinde yatırımlar için kamu tarafından önemli oranlarda hibeler de verilmektedir.

Bu kapsamda sağlanan destek ve hibeler aşağıda belirtilmektedir:

1. *“Bitkisel Üretim Destekleri*

- *Alan Bazlı Destekler*
  - *Mazot ve Gübre Desteği*
- *Fındık Desteği*
- *Havza Bazlı Fark Ödemesi Destekleri*
- *Sertifikalı Tohum, Fide ve Fidan Destekleri*
- *Organik Tarım ve İyi Tarım Uygulamaları Destekleri*

2. *Hayvancılık Destekleri*

- *Yem Bitkileri, Arıcılık, Su Ürünleri, Süt Tozu Desteklemeleri*
- *Hayvan Başı Destekleri*
- *Tiftik Üretimi, İpek Böceği, Hayvan Gen Kaynaklarını Koruma Destekleri*
- *Çoban İstihdamı ve Aşı Desteği*
- *Damızlık Koç Teke Yetiştiriciliği Yatırımlarının Desteklenmesi*
- *Damızlık Manda Düvesi Yetiştiriciliğinin Desteklenmesi*
- *Düve Alım Desteği*
- *Damızlık Düve Yetiştiriciliğinin Desteklenmesi*
- *GAP – DAP – KOP – DOKAP*
- *Arıcılık, İpekböcekçiliği, Kaz ve Hindi Yatırımları Desteği*
- *Üretici Şartlarında Sözleşmeli Küçükbaş Hayvancılık Projesi*

### 3. Kırsal Kalkınma Destekleri (Hibeler)

- *Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı 2016-2020 (%50)*
  - *Ekonomik Yatırımlar*
  - *Kırsal Ekonomik Alt Yapı Yatırımları*
  - *Bireysel Sulama Yatırımları*
- *Genç Çiftçi Projelerinin Desteklenmesi (30.000 TL'ye kadar)*
- *Bitkisel Üretim Yapan Küçük Aile İşletmelerinin Desteklenmesi*
- *IPARD Kapsamında Verilen AB Hibe Destekleri (konularına göre %40-70, %50, %55-65)”<sup>173</sup>*

Tarım sektörüne 2018 yılında 14,5 milyar TL nakit destek verilmiştir. Bu rakam 2003-2017 yılları arasında toplam 103 milyar TL olarak gerçekleşmiştir<sup>174</sup>.

2006 yılında uygulamaya konulan “*Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı*” kapsamında ödenen hibe tutarı 3,1 milyar TL iken<sup>175</sup>, AB tarafından sağlanan fonların büyük çoğunluğunu oluşturduğu IPARD Programı kapsamında yaklaşık 1,17 milyar € hibe ödenmiştir<sup>176</sup>.

İlgili kurumlarla eşgüdüm halinde birçok faaliyet alanında düşük faizli veya faizsiz tarımsal krediler kullanılmakta olup, son onbeş yılda toplam 179 milyar TL tarımsal kredi kullanılmıştır<sup>177</sup>.

Ayrıca 2006 yılında uygulamaya konulan ve 2018 yılında daha kapsayıcı hale getirilen “*Devlet Destekli Tarım Sigortaları*” çerçevesinde 3,42 milyar TL prim desteği, 3,99 milyar TL hasar tazminatı olmak üzere toplam 7,41 milyar TL ödeme yapılmıştır<sup>178</sup>.

---

<sup>173</sup> Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, “Destekleme Bülteni 2018”, 2018, s.3-33, [https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/TARIMSAL\\_DESTEKLER\\_2018.pdf](https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/TARIMSAL_DESTEKLER_2018.pdf).

<sup>174</sup> Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, s.2.

<sup>175</sup> Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, s.25.

<sup>176</sup> “IPARD”, erişim 21 Mart 2019, <https://ipard.tarim.gov.tr/Statiks>.

<sup>177</sup> Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, “Destekleme Bülteni 2018”, s.35.

<sup>178</sup> Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, s.40.



### 2.2.3. Vergi Teşvikleri

Önceki ilgili bölümlerde belirtilen destek, hibe ve istisnalar dışında vergisel anlamda da teşvikler mevcuttur.

Burada belirtilen teşviklerle, yapılan yatırımlarla ilgili olarak devlete karşı oluşan yükümlülüklerde belli oranlarda indirim sağlanarak yapılan yatırımların maliyetinin söz konusu indirime denk gelen tutarının devlet tarafından karşılanması hedeflenmektedir.

KVK'nın "*İndirimli Kurumlar Vergisi*" başlıklı 32/A maddesi, 19.06.2012 tarih ve 3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) olan "*Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar*" ile 2012/1 Nolu "*Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*" vergisel teşvikleri konu alan temel düzenlemelerdir.

Bu göre, "*gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları yüzde elliyi geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri*"nin "*yatırım teşvik belgesi*"ne bağlı olarak yaptığı "*entegrasyon, komple yeni yatırım, modernizasyon, tevsi, ürün çeşitlendirme*" olarak belirtilen yatırımlarında teşvik uygulamalarından faydalanabilmektedir<sup>179</sup>.

Tebliğde belirtilen yatırımları, komple yeni yatırım ve tevsi yatırım (*entegrasyon, modernizasyon, ürün çeşitlendirme*) olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu iki ayırım indirimli kurumlar vergisi müessesesi için önem taşımaktadır. Çünkü kanuna göre komple yeni yatırımlardan sağlanacak kazancın diğer kazançlardan ayrı olarak tespit

---

<sup>179</sup> "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No:2012/1)" (2012).

edilmesi gerekirken, tevsi yatırımlarda bu farklı bir oranlama yolu ile tespit edilebilmekte ve indirimli vergi oranı bu şekilde uygulanabilmektedir<sup>180</sup>.

Sağlanan teşvikler “*genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar*”ın teşviki şeklinde sınıflandırılmaktadır. İller gelişmişlik seviyelerine göre sınıflandırılarak altı bölge oluşturulmuştur<sup>181</sup>.

Sağlanan teşvikler aşağıda belirtildiği gibi sıralanmaktadır:

**1. “Genel teşvik uygulamaları:**

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti.*
- b) *KDV istisnası.*
- c) *Gelir vergisi stopajı desteği (6ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- d) *Sigorta primi işveren hissesi desteği (tersanelerin gemi inşa yatırımları için).*

**2. Bölgesel teşvik uygulamaları:**

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti.*
- b) *KDV istisnası.*
- c) *Vergi indirimi.*
- d) *Sigorta primi işveren hissesi desteği.*
- e) *Yatırım yeri tahsisi.*
- f) *Faiz desteği (3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 6’ncı bölgelerdeki yatırımlar için).*
- g) *Gelir vergisi stopajı desteği (6ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- h) *Sigorta primi desteği (6’ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*

**3. Büyük ölçekli yatırımlar:**

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti.*
- b) *KDV istisnası.*
- c) *Vergi indirimi.*

---

<sup>180</sup> Ernst and Young Türkiye, “İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi 2017”, y.y., s.11.

<sup>181</sup> “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” (2012).

- d) *Sigorta primi işveren hissesi desteği.*
- e) *Yatırım yeri tahsisi.*
- f) *Gelir vergisi stopajı desteği (6ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- g) *Sigorta primi desteği (6ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*

#### **4. Stratejik yatırımlar:**

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti*
- b) *KDV istisnası.*
- c) *Vergi indirimi.*
- d) *Sigorta primi işveren hissesi desteği.*
- e) *Yatırım yeri tahsisi.*
- f) *Faiz desteği.*
- g) *KDV iadesi.*
- h) *Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- i) *Sigorta primi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).<sup>182</sup>*

İlgili düzenlemenin ekli listelerinde “*Yatırım Teşvik Uygulamalarında Bölgeler, Büyük Ölçekli Yatırımlar, Teşvik Edilmeyecek veya Teşviki Belirli Şartlara Bağlı Yatırım Konuları, Bölgesel Desteklerden Faydalanabilecek Sektörler ve Bölgeler İtibariyle Asgari Yatırım Tutarları veya Kapasiteleri*” konularına ayrıntılı olarak açıklık getirilmiştir<sup>183</sup>.

Yukarıda belirtilen BKK ve ekleri incelendiğinde, tarımsal işletmeler tarafından yapılan “*hayvancılık, su ürünleri yetiştiriciliği, gıda ürünleri ve içecek imalatı (makarna, makarna ile entegre irmik yatırımları, şehriye, kuskus, yufka, kadayıf, pirinç, ev*

---

<sup>182</sup> Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, m.4.

<sup>183</sup> Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

hayvanları için hazır yem, balık unu, balık yağı, balık yemi, ekmek, rakı, bira, kuruyemiş, turşu, linter pamuğu, çay, fındık kırma/kavurma, hazır çorba ve et suları ve müstahzarları üretimleri ile tahıl ve baklagil tasnif ve ambalajlanması hariç), ağaç ve mantar ürünleri imalatı (mobilya hariç)” yatırımları bölgesel teşviklerden gerekli kriterlere uyması halinde yararlanabilmektedir<sup>184</sup>.

“Makarna, makarna ile entegre irmik yatırımları, şehriye, kuskus, yufka, kadayıf, pirinç, ev hayvanları için hazır yem, balık unu, balık yağı, balık yemi, ekmek, rakı, bira, kuruyemiş, turşu, linter pamuğu, çay, fındık kırma/kavurma, hazır çorba ve et suları ve müstahzarları üretimleri ile tahıl ve baklagil tasnif ve ambalajlanması” yatırımları 6. bölgede yapılması halinde teşvik kapsamına dahil edilmiştir<sup>185</sup>.

“5 dekar ve üstü seracılık yatırımları, kültür mantarı yetiştiriciliği ve entegre hayvancılık yatırımları içerisindeki yem bitkileri yetiştiriciliği” dışında bitkisel üretim ile ilgili yapılan yatırımlar teşvik uygulamalarından yararlanamamaktadır<sup>186</sup>.

### **2.3. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı**

Standartlar, globalleşme anlamında genişleyen ekonomik hayatta bütün işletmelerin aynı muhasebeleştirme ilkelerini kullanmasını ve dolayısıyla finansal raporlama dili bakımından bir bütünlük oluşturulmasını sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlar, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından olduğu gibi tercüme edilerek uygulamaya konulmaktadır.

Tarımsal faaliyet kapsamına giren varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama kriterleri, standart seti içerisinde yer alan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında düzenlenmektedir.

---

<sup>184</sup> Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

<sup>185</sup> Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

<sup>186</sup> Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

### 2.3.2. Standardın İÇeriği

TMS 41, genel olarak tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde uygulaması gereken ilkeleri içermekte ve bu doğrultuda işletmelere rehber sunmaktadır.

Standart, yukarıda belirtilen düzenlemeler haricinde standart setinde yer alan diğer standartlar ile ilişkili bulunmaktadır. TMS 41'in bağlantılı olduğu standartlar, Tablo 8'de gösterilmektedir.

**Tablo 8.** TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ile İlişkili Standartlar

<b>Standartlar</b>
<i>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
<i>TMS 2 Stoklar</i>
<i>TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</i>
<i>TMS 16 Maddi Duran Varlıklar</i>
<i>TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması</i>
<i>TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>
<i>TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</i>
<i>TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>
<i>TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</i>
<i>TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</i>
<i>TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü</i>
<i>TFRS 16 Kiralamalar</i>

### 2.3.2.1. Amaç

Standardın amacı; tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve biyolojik varlıkların tarımsal üretim sürecinde biyolojik dönüşümünün yönetimi ile ilgili ilkeleri düzenlemektir<sup>187</sup>.

### 2.3.2.2. Kapsam

Standart, aşağıda belirtilen varlıklara, tarımsal faaliyetle alakalı olmaları halinde uygulanır<sup>188</sup>:

- a) Biyolojik varlıklar (Taşıyıcı bitki haricindekiler),
- b) Tarımsal ürünler (Hasat zamanında),
- c) Devlet teşvikleri (Tarımsal faaliyet kapsamındakiler).

Bununla birlikte aşağıdaki konular TMS 41’de yer alan düzenlemelerin dışında tutulmuştur<sup>189</sup>:

- a) Tarımsal faaliyette kullanılan arsalar (*bkz: TMS 16 ve TMS 40*).
- b) Taşıyıcı bitkiler (*bkz: TMS 16*). Standart yalnızca bunların elde edilen mahsullerini kapsar.
- c) Devlet teşvikleri (*bkz: TMS 20*). (*b*) maddesi ile ilgili olanlar.
- d) Maddi olmayan duran varlıklar (*bkz: TMS 38*).
- e) Kiralanan arazilerle ilgili kullanım hakkı varlıkları (*bkz: TFRS 16*).

---

<sup>187</sup> Deloitte, *IFRS in Your Pocket*, 2013, s.99.

<sup>188</sup> Abbas Ali Mirza ve Nandakumar Ankarath, *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP and India Accounting Standards*, 1. baskı (USA: Wiley, 2013), s.105.

<sup>189</sup> Salim Alibhai vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, 1. baskı (United Kingdom: Wiley, 2018), s.862.

Bu standart endüstriye özel bir standarttır ve biyolojik varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat noktasındaki değerlemelerini kapsar, ancak hasattan sonraki işlemde sonra ortaya çıkan ürünler için geçerli değildir<sup>190</sup>.

Başka bir ifadeyle, biyolojik dönüşüm süreci tamamlandığında (örneğin, tahıl veya meyve toplandıktan sonra, hayvanlar veya ağaçlar kesildikten sonra), söz konusu ürünler için bu standartta uygulanan muhasebe ilkeleri uygulanmaz, ilgili diğer standartlar uygulanır<sup>191</sup>.

Standart, hasattan sonra ürünün işlenmesiyle ilgilenmez; örneğin, kahve çekirdeğinin kahve tozu halinde işlenmesi gibi. Çünkü bu tür faaliyetler sadece tarımsal faaliyetlerin bir uzantısıdır ve bu standarttaki tarımsal faaliyet tanımına dahil edilmemiştir<sup>192</sup>. Aşağıdaki tabloda buna ilişkin bazı örneklere yer verilmiştir.

**Tablo 9.** Canlı Varlık, Tarımsal Ürün ve İşlenmiş Ürün Ayrımı

Biyolojik Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Bitkiler	Kahve Çekirdeği	Kahve Tozu
Sığır	Süt	Peynir
Üzüm Bağları	Üzüm	Şarap
Koyun	Yün	İplik

**Kaynak:** A. Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2010), s.267

<sup>190</sup> Walter Aerts ve Peter Walton, *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*, 3. baskı (United Kingdom: Cengage Learning, 2013), s.393.

<sup>191</sup> Alibhai vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, s.862.

<sup>192</sup> A. Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2010), s.267.

### 2.3.2.3. Tanımlar

Standartta ifade edilen terimlerin açıklamaları aşağıda belirtilmektedir.

**Tarımsal faaliyet:** Biyolojik varlıklardan, tarımsal üretimle beraber biyolojik dönüşüm sonucunda satılabilir varlıklar veya ilave biyolojik varlıkların elde edilmesiyle ilgili ekonomik bir birim tarafından yürütülen yönetim faaliyetidir<sup>193</sup>.

**Tarımsal ürün:** İşletme biyolojik varlıklarının hasat edilmiş ürünü, örneğin süt ve kahve çekirdekleri<sup>194</sup>.

**Taşıyıcı bitki:** Taşıyıcı bitkiler, olgunlaştığında, üretken ömürleri boyunca ürün yetiştirmek için işletme tarafından tutulan bitkilerdir. Üretken yaşamlarının sonunda, genellikle ekonomik değerlerini yitirirler. Olgunlaştıktan sonra birden fazla dönem ürün sağlar, ancak gelecekteki önemli ekonomik faydaların yaratılmasındaki biyolojik dönüşümü önemli değildir<sup>195</sup>.

**Canlı varlık:** Canlı hayvan veya bitkilerdir<sup>196</sup>.

**Biyolojik dönüşüm:** Biyolojik varlıklarda nicelik veya nitelik yönünden değişikliklere neden olabilecek büyüme, dejenerasyon ve üretim süreçleridir<sup>197</sup>.

**Satış maliyetleri:** Bir varlığın elden çıkarılmasıyla direkt ilgili, finansman giderleri ve gelir vergisi dışındaki maliyetlerdir<sup>198</sup>.

---

<sup>193</sup> Steven Collings, *Frequently Asked Questions in IFRS*, 1. baskı (United Kingdom: Wiley, 2013), s.229.

<sup>194</sup> Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, ve Graham Holt J., *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, 2. baskı (New Jersey: Wiley, 2008), s.353.

<sup>195</sup> Asif Chaudhry, Craig Fuller, Danie Coetsee, Edward Rands, Erwin Bakker, Nees de Vos, vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2015), s.885.

<sup>196</sup> Abbas Ali Mirza, Graham Holt J., ve Magnus Orrell, *IFRS: Workbook and Guide*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2006), s.306.

<sup>197</sup> Mirza, Orrell, ve Holt J., *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, s.353.

<sup>198</sup> Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, s.267.



**Canlı varlık grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur<sup>199</sup>.

**Hasat:** Ürünün biyolojik bir varlıktan ayrılması veya biyolojik bir varlığın hayat döngüsünün sonlandırılmasıdır<sup>200</sup>.

Yapılan tanımlamalar çerçevesinde aşağıda sayılanlar taşıyıcı bitki değildir:

- a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (*örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar*),
- b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (*örneğin hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar*) ve
- c) Yıllık mahsul (*örneğin, mısır ve buğday*)

Taşıyıcı bitkiler aracılığıyla yetiştirilen ürünler biyolojik varlıklardır ve TMS 41 kapsamında değerlendirilmektedir<sup>201</sup>.

Standarda göre tarımsal faaliyetlerin üç ortak yönü bulunmaktadır<sup>202</sup>:

- Konusu canlı hayvan ve bitkilerdir. Dolayısıyla biyolojik dönüşüm özelliği bulunmaktadır.
- Bu dönüşüm yönetilen bir faaliyettir (örneğin, ekin yetiştirilmesi durumunda toprağı gübrelemek, hayvancılıkta sağlık hizmeti vermek, beslemek vb.).

---

<sup>199</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı” (2019).

<sup>200</sup> Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, ve Magnus Orrell, *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook* (New Jersey: Wiley, 2006), s.345.

<sup>201</sup> Asif Chaudhry, Craig Fuller, Danie Coetsee, Edward Rands, Erwin Bakker, Minette V.Merwe, vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, 1. baskı (USA: Wiley, 2016), s.872.

<sup>202</sup> Chaudhry, Fuller, Coetsee, Rands, Bakker, V.Merwe, vd., s.864.

- Dönüşüm; sebzelerin olgunluğu, hayvanların ağırlığı, ağaçların çevresi gibi yönlerden ölçülmekte ve kaydedilmektedir.

**Defter değeri:** Varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir<sup>203</sup>.

**Gerçeğe uygun değer:** Piyasa koşullarında, bilgili ve istekli taraflar arasında, bir varlığın değiş tokuşu veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için verilmesi gereken meblağdır. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri o günkü konumuna ve durumuna bağlıdır<sup>204</sup>.

**Devlet teşvikleri:** Devlet tarafından, önceki dönemlerde veya ileriki dönemlerde belli şartların karşılanması halinde, işletmelere sağlanan parasal veya aynı yardımlardır<sup>205</sup>.

#### 2.3.2.4. Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Bir işletme yalnızca aşağıda belirtilen hallerde biyolojik varlıkları veya tarımsal ürünleri muhasebeleştirmelidir<sup>206</sup>:

- Geçmişteki olaylar sonucunda varlığın kontrol ediliyor olması,
- Varlığın gelecekte ekonomik yarar sağlama ihtimalinin yüksek olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin hatasız bir şekilde tespit edilebiliyor olması.

---

<sup>203</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı.

<sup>204</sup> Mirza, Orrell, ve Holt J., *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, s.353.

<sup>205</sup> Alibhai vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, s.516.

<sup>206</sup> Collings, *Frequently Asked Questions in IFRS*, s.229.

Burada ifade edilen muhasebeleştirme kriterleri, standart setinin bir parçası olan Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve'de belirtilen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaktadır<sup>207</sup>.

TMS 41, biyolojik varlıkların hasat sırasında gerçeğe uygun değerlerine göre kaydedilmesini gerektirir<sup>208</sup>. Hasattan sonra ise TMS 2 dikkate alınır<sup>209</sup>.

Standarda göre, bir işletmenin canlı hayvanlarının ve diğer canlı varlıklarının (biyolojik varlıklar) değerini, ilk defa kaydedildikleri zaman dahil olmak üzere her raporlama döneminde, gerçeğe uygun değerlerinden satışa ilişkin maliyetleri düşmek marifetiyle tespit etmesi gerekmektedir<sup>210</sup>. Tespit edilen bu değer, TMS 2 veya diğer ilgili bir standardın uygulanacağı tarihteki maliyeti oluşturur<sup>211</sup>.

İlk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerün güvenilir bir şekilde ölçülemeyeceği tespit edilirse, bir biyolojik varlık maliyetten birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak ölçülmelidir. Böyle bir varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale geldiğinde, gerçeğe uygun değerinden satışı ile ilgili tahmini giderler çıkarılarak ölçülmeye devam edilmelidir<sup>212</sup>.

Standartta belirtilen ilkelere göre, biyolojik varlıkların veya tarımsal ürünlerin değeri belirlenirken, işlemleri kolaylaştırmak adına, aynı özellik ya da nitelikleri taşıyanların gruplandırılarak değerlerinin ortaya konulması mümkündür<sup>213</sup>.

---

<sup>207</sup> Dieter Christian ve Norbert Lüdenbach, *IFRS Essentials*, 1. baskı (United Kingdom: Wiley, 2013), s.365.

<sup>208</sup> Lawrence Revsine vd., *Financial Reporting & Analysis*, 6. baskı (New York: McGraw-Hill Education, 2015), s.132.

<sup>209</sup> Steven E. Shamrock, *IFRS and US GAAP: A Comprehensive Comparison*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2012), s.22.

<sup>210</sup> Peter Walton, *An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business*, 1. baskı (United Kingdom: Wiley, 2011), s.70.

<sup>211</sup> Christian ve Lüdenbach, *IFRS Essentials*, s.366.

<sup>212</sup> Hennie Van Greuning, Darrel Scott, ve Simonet Terblanche, *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*, 6. baskı (Washington: The World Bank, 2011), s.133.

<sup>213</sup> Semih Büyükipekci ve Aziz Kağıtçı, "Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 12, sayı 1 (2015): s.109.

Biyolojik varlıkların maliyeti bazı durumlarda bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olarak dikkate alınabilmektedir. Maliyet bedeli, ilk maliyetin gerçekleşmesinden itibaren önemsiz bir dönüşümün (biyolojik anlamda) olması ya da bu dönüşümün varlığın fiyatında ciddi bir farklılık meydana getirmesinin düşünülmediği durumlarda gerçeğe uygun değere denk bir tutarı belirtir<sup>214</sup>.

#### **2.3.2.4.1. Kazanç ve Zararlar**

Standart genel olarak, yalnızca varlıkların satışından elde edilecek geliri değil, değer artışının gerçekleştiği yıldaki tarımsal geliri ölçmeyi de amaçlamaktadır<sup>215</sup>.

Biyolojik varlığın ya da tarımsal ürünlerin ilk gerçeğe uygun değerinden (tahmini satış noktası maliyetleri düşülmüş) ve gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimden (tahmini satış maliyetleri düşülmüş) kaynaklanan kazanç veya kayıplar gerçekleştiği dönemde net kar veya zarara dahil edilmelidir<sup>216</sup>.

Biyolojik varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında zarar veya kazançlar doğabilir. Bunlar için genel kural, kazanç veya zararın oluştuğu dönemde net kar veya zarar hesaplamalarında dikkate alınmasıdır<sup>217</sup>.

#### **2.3.2.4.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi**

Standartta göre biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde belirlenebileceği varsayımı kabul edilmekle birlikte, ilgili varlığın işlem gördüğü piyasada bir fiyatının bulunmaması veya gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılacak yöntemlerden sağlıklı sonuçların alnamayacağını bilmesi hallerinde bu varsayım

---

<sup>214</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, ve Cemal Çakıcı, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, 2. baskı (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016), s.636.

<sup>215</sup> Walton, *An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business*, s.70.

<sup>216</sup> Van Greuning, Scott, ve Terblanche, *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*, s.133.

<sup>217</sup> Ahmet Ağca ve Nejdet Sağlam, "TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması: UMS - UFRS Uyumlu", içinde *TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler*, ed. Nejdet Sağlam, Salim Şengel, ve Bünyamin Öztürk, 3. baskı (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009), s.1108.

dikkate alınmayabilmektedir. Sadece ilk kayda alınma tarihinde geçerli olan bu durumda, söz konusu varlıkların değerleri, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü tutarlarının düşülmesi yoluyla belirlenmektedir<sup>218</sup>.

İlk kayda alınmasından sonra ya da önceki değerlemede gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetleri düşülmüş ise sonraki bütün ölçümlerde veya değerlemelerde, bir diğer ifadeyle satılincaya kadar, bu varlıkların değerleri gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetleri düşülmesi yoluyla belirlenmeye devam edilmelidir<sup>219</sup>.

İşletmelerin biyolojik varlıklarından toplanan tarımsal ürünlerin değerleri, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin belirlenebildiği bakış açısıyla, gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetlerinin çıkarılması yoluyla saptanmalıdır<sup>220</sup>.

Maliyet, amortisman ve değer düşüklüğü kayıplarını belirlemek için TMS 2, TMS 16, TMS 36 standartlarında düzenlenen ilkelere göre hareket edilmelidir<sup>221</sup>.

#### **2.3.2.5. Devlet Teşvikleri**

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin çıkarılması yoluyla değeri belirlenen biyolojik varlıklar için koşula bağlı olarak alınmayan devlet teşvikleri, söz konusu teşvik ancak alınabilir hale geldiğinde gelir olarak kaydedilmelidir<sup>222</sup>.

---

<sup>218</sup> Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, ve Saim Üstündağ, *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış: Türkiye Muhasebe Standartları Serisi 1*, 1. baskı (Ankara: TESMER Yayınları, 2006), s.305.

<sup>219</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı.

<sup>220</sup> Collings, *Frequently Asked Questions in IFRS*, s.230.

<sup>221</sup> Mirza ve Ankarath, *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP and India Accounting Standards*, s.107.

<sup>222</sup> Steven M. Bragg, *The Vest Pocket Guide to IFRS*, 1. baskı (New Jersey: Wiley, 2010), s.204.

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin çıkarılması yoluyla değeri belirlenen biyolojik varlıklar için alınan teşviklerden koşula bağlananlar, ancak belirlenen koşullar sağlandığında gelir olarak kaydedilmelidir<sup>223</sup>.

Maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak ölçülen biyolojik varlıklarla ilgili devlet teşviklerinde TMS 20 ilkeleri dikkate alınır<sup>224</sup>.

### 2.3.2.6. Açıklama

TMS 41, biyolojik varlıklar ve tarım ürünler hakkında birçok bilginin raporlanmasını gerektirir. Genel olarak, dipnotlarda veya açıklamalar kısmında raporlanması istenen bilgilere ilişkin ilkeler tüm standardın yaklaşık %25'ini oluşturmaktadır. Ancak standartta bu bilgilerin tam olarak finansal tabloların hangi kısmında sunulması gerektiği açıklanmamıştır<sup>225</sup>.

Standartta göre, finansal tablolarda aşağıda sıralanan açıklamaların yapılması gerekmektedir:

- Biyolojik varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınmasından ve biyolojik varlıkların, satışına ilişkin giderlerin çıkarılması ile belirlenen değerinde meydana gelen değişimden kaynaklanan toplam kazanç veya zararlar<sup>226</sup>.
- Bütün biyolojik varlık gruplarının tanımı<sup>227</sup>.

---

<sup>223</sup> Barry Elliot ve Jamie Elliot, *Financial Accounting and Reporting*, 14. baskı (United Kingdom: Financial Times Prentice Hall, 2011), s.427.

<sup>224</sup> Viorel Lefter ve Aureliana Geta Roman, "IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting", *Theoretical and Applied Economics* 5, sayı 510 (2007): s.20.

<sup>225</sup> Lefter ve Roman, s.20.

<sup>226</sup> Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, s.270.

<sup>227</sup> Mirza ve Ankarath, *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP and India Accounting Standards*, s.107.

- Finansal tablolarının diğerk herhangi bir bölümünde belirtilmemişse eğer bir işletme, faaliyetlerinin niteliğı ve finansal olmayan ölçümleri veya her bir biyolojik varlık grubunun fiziksel miktarına ve dönem boyunca tarımsal üretimin çıktıklarına ilişkin tahminleri<sup>228</sup>.
- İşlem yapma hakkı kısıtlanmış veya teminat olarak verilmiş biyolojik varlıklar, biyolojik varlıkların geliştirilmesi ya da edinilmesi ile ilgili taahhütlerin bedelleri, bu standardın kapsamına giren faaliyetlerle alakalı finansal risk yönetim stratejileri<sup>229</sup>.
- İşletme, biyolojik varlıklarının dönem başı ve sonundaki defter değerlerinde meydana gelen farklılaşmanın mutabakatını sunmalı ve bu mutabakat aşağıda belirtilen hususları içermelidir<sup>230</sup>:
  - Gerçeğe uygun değerden satışa ilişkin giderlerin çıkarılmasıyla elde edilen değerde meydana gelen farktan ileri gelen kazançlar veya kayıplar,
  - Mübayaaya dolayısıyla oluşan artış,
  - TFRS uyarınca, satış ve satma amacıyla sınıflandırılan biyolojik varlıklarla ilgili azalışlar,
  - Hasat işlemiyle oluşan azalmalar,
  - İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
  - Finansal tabloların başka bir para cinsinden sunulmasından kaynaklanan net kur farkları,
  - Burada ifade edilenler dışındaki diğerk değişiklikler.

---

<sup>228</sup> Mirza ve Ankarath, s.107.

<sup>229</sup> Nandakumar vd., *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, s.270.

<sup>230</sup> Alibhai vd., *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, s.871.

- Biyolojik varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenemiyorsa, söz konusu varlığın açıklaması, koşulların açıklaması, gerçeğe uygun değere ilişkin mümkünse bir tutar aralığı, bu varlığın elden çıkarılması ile ilgili kazanç veya kayıplar, kayıtlı değeri, ekonomik ömrü, amortismanı için belirlenen oran ve yöntem gibi ek açıklamalar<sup>231</sup>.
- Daha önce maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları çıkarılarak değeri belirlenen biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenebilir duruma gelmesi halinde; söz konusu biyolojik varlıkların tanımı, gerçeğe uygun değer belirlenebilmesinin sebepleri, değişimin etkisi gibi ek açıklamalar<sup>232</sup>.
- Devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı, bunlara ilişkin işletme tarafından henüz karşılanmayan koşullar ve teşvik tutarlarında beklenen önemli azalmalar<sup>233</sup>.

#### 2.3.2.7. Yürürlük Tarihi ve Geçiş

Standardın, 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan dönemleri kapsayan yıllık finansal tablolar için uygulanması öngörülmüş<sup>234</sup> olup halihazırda ilgili işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

#### 2.4. BOBİ FRS: Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler

29.07.2017 tarihinde yayımlanan BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olduğu halde TFRS'yi uygulamak zorunda olmayan işletmeler için bilgiyi en doğru şekilde yansıtan, ihtiyaca cevap verebilen ve karşılaştırmayı mümkün kılan finansal tabloların

---

<sup>231</sup> Mirza, Orrell, ve Holt J., *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, s.358.

<sup>232</sup> Lefter ve Roman, "IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting", s.21.

<sup>233</sup> Mirza, J. Holt, ve Orrell, *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, s.311.

<sup>234</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı.



hazırlanması amacıyla ilkelerin düzenlendiği bir standarttır<sup>235</sup>. Bağımsız denetime tabi olup da “*Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)*” olarak adlandırılan işletmeler dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmeler, 01.01.2018 tarihinden itibaren bu standardı uygulamaya başlamışlardır<sup>236</sup>.

BOBİ FRS’de tarımsal faaliyetler, Bölüm 7’de “*Tarımsal Faaliyetler*” başlığı altında düzenlenmiştir<sup>237</sup>. TMS 41 ve BOBİ FRS’nin ilgili bölümü karşılaştırıldığında, ilkelerin genel anlamda uyumluluk gösterdiği görülmektedir<sup>238</sup>.

Ancak, biyolojik varlıkların değerlendirme ölçüsü olarak, TMS 41’de sadece gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması gerektiği ifade edilirken, BOBİ FRS’de bu yöntem alternatif olarak maliyet yönteminin de kullanılabileceği belirtilmektedir<sup>239</sup>. Benzer şekilde TMS 41’de taşıyıcı bitkiler kapsam dışı bırakılmışken, BOBİ FRS’de böyle bir ayırım yapılmamıştır.

---

<sup>235</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “BOBİ FRS”, erişim 08 Nisan 2019, [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)).

<sup>236</sup> Özgür Çatıkkaş, Özgür M. Esen, ve Cafer Şuekinçi, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, sayı 108 (2018): s.191.

<sup>237</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “BOBİ FRS” (y.y.).

<sup>238</sup> Başak Ataman ve Hakan Cavlak, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 2, sayı 3 (2017): s.160.

<sup>239</sup> Hacı Arif Tunçez, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11, sayı 61 (2018): s.1022.

### **3. TÜRK VERGİ MEVZUATI VE STANDARTLARIN TARIMSAL FAALİYETLER KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI**

Vergi mevzuatı, en temelde devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden aldığı vergiye ilişkin konuları düzenlemektedir. Bununla beraber özellikle VUK, işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirme ilkelerini de düzenlemektedir. Bu çalışmada vergi mevzuatı, vergisel konuların dışında muhasebeleştirmeye yönelik hükümler dikkate alınarak incelenmektedir.

IASB tarafından yayımlanan UMS / UFRS tam seti, KGK tarafından dilimize çevrilerek TMS / TFRS tam seti ve KGK tarafından ilave olarak yayımlanan BOBİ FRS oluşturulmuştur. Standartlar vergisel konuları düzenlemezken, iktisadi kıymetlere ilişkin muhasebeleştirme ve raporlama standartlarını belirlemektedir. Canlı varlıklar, diğer varlıklardan ayrılan özelliklerinden dolayı, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler başlığı altında düzenlenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde vergi mevzuatı ve standartlar kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenleme ve ilkeler detaylı bir şekilde incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucu vergi mevzuatı ile standartlar arasında önemli farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Düzenlemeler arasında farklılık arz eden veya özellik gösteren konular, bütüncül bir bakış açısıyla aşağıda Tablo 10'da belirtilerek değerlendirmelerde bulunmaktadır.

**Tablo 10.** Vergi Mevzuatı ve Standartların Karşılaştırması

DÜZENLEMELER							
Ulusal Düzenlemeler						Standartlar	
Konu (Karşılaştırma Unsuru)	VUK	KVK	GVK	TK	KDVK	TMS 41	BOBİ FRS Bölüm 7
<i>İlgili Kurum/Kuruluş</i>	Maliye Bakanlığı	Maliye Bakanlığı	Maliye Bakanlığı	Tarım ve Orman Bakanlığı	Maliye Bakanlığı	KGK	KGK
<i>Düzenlemelerin Amacı</i>	Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelere ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlara ilişkin düzenlemeler	Kurum kazançlarının vergilendirilmesi	Gerçek kişi gelirlerinin vergilendirilmesi	Tarım sektörünün ve kırsal alanın, kalkınma plan ve stratejileri doğrultusunda geliştirilmesi ve desteklenmesi için gerekli politikaların tespit edilmesi ve düzenlemelerin yapılması	Yapılan mal ve hizmet teslimlerinde oluşturulan katma değer vergilendirilmesi	Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek ve açıklamaları ortaya koymak	Tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemek
<i>Uygulamak Zorunda Olanlar</i>	Kanuna Tabi İşlemlerden Dolayı Mükellef ve Sorumlular (Tüm Gerçek ve Tüzel Kişiler)	Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadî Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler, İş Ortaklıkları	Gerçek Kişiler	Kanunun Kapsamına Giren Konularla İlgili Tüm Özel ve Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Gerçek Kişiler	Gerçek ve Tüzel Kişiler ile Kamu Kurum ve Kuruluşları	KAYİK Olarak Adlandırılan Kuruluşlar	Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulamayan İşletmeler

<b>Kavram</b>	Zirai Faaliyet	Zirai Faaliyet	Zirai Faaliyet	Tarımsal Faaliyet	Zirai Faaliyet	Tarımsal Faaliyet	Tarımsal Faaliyet
<b>Tarımsal Faaliyet Tanımı</b>	-	-	Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalı, avlanması, avcılar ve yetiştiriciler tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması	Toprak, su ve biyolojik kaynaklar ile birlikte tarımsal girdiler kullanılarak yapılan bitkisel, hayvansal, su ürünleri, mikroorganizma ve enerji üretimi	-	Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesi
<b>Canlı Varlık Sınıflandırması</b>	Hayvanlar ve Dolaylı Olarak Bitkiler	-	Nebat ve Hayvan	Bitki ve Hayvan	-	Taşıyıcı Bitki ( <i>TMS 16</i> ) Dışındaki Diğer Canlı Bitki ve Hayvanlar	Canlı Bitki ve Hayvanlar

<b>Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi</b>	Satın Alındığında veya Üretildiğinde	-	-	-	-	Yalnızca Belirtilen Üç Kriteri Sağlaması Halinde (p.10)	Standartta Belirtilen Kriterleri Sağlaması Halinde (p.1.31, p.1.33)
<b>İlk Muhasebeleştirme Esası</b>	Maliyet Bedeli, Tespit Edilememesi Halinde Emsal Bedel (VUK m.276-277)	-	-	-	-	- Gerçeğe Uygun Değerden Tahmini Satış Maliyetlerinin Düşülmesi -Gerçeğe Uygun Değer Tespit Edilemiyorsa Maliyetinden Birikmiş Amortisman ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararlarının Düşülmesi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi veya Maliyet Yöntemi
<b>Değerleme Esası</b>	Maliyet Bedeli, Tespit Edilememesi Halinde Emsal Bedel (VUK m.276-277)	-	-	-	-	Gerçeğe Uygun Değerden Tahmini Satış Maliyetlerinin Düşülmesi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi veya Maliyet Yöntemi

<p><b>Amortisman</b></p>	<p>Maddi Duran Varlıklar ve Canlı Duran Varlıklar Amortismanına Tabidir (Birden fazla yıl ürün elde edilmesi beklenen hayvanlar ile bağ veya bahçeler gibi duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar amortismanına tabi tutulabilmektedir) (VUK m.313-315)</p>	-	-	-	-	<p>Maddi Duran Varlıklar Amortismanına Tabidir (Taşıyıcı Bitkiler Dahil) (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar) Diğer Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar Amortismanına Tabi Değildir (Sadece ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer belirlenmemişse söz konusu olabilir)</p>	<p>Maddi Duran Varlıklar Amortismanına Tabidir (Taşıyıcı Bitkiler Hariç) (Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar) Diğer Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar "Maliyet Yöntemi" Kullanılıyorsa Amortismanına Tabi Değildir</p>
<p><b>Amortisman Oranı</b></p>	<p>VUK Tebliğinde Belirtilen Ekonomik Ömürlerine Göre (VUK m.315)</p>	-	-	-	-	<p>İşletmeler Tarafından Belirlenecek Ekonomik Ömürlerine Göre (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar)</p>	<p>İşletmeler Tarafından Belirlenecek Ekonomik Ömürlerine Göre (Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar)</p>

<b>Amortisman Uygulaması</b>	Amortisman Yıl Bazında Hesaplanır (Binek Otomobiller Dışında Kıst Amortisman Uygulanmaz) (VUK m.320)	-	-	-	-	Kıst Amortisman	Kıst Amortisman
<b>Teşviklerin Niteliği</b>	Vergisel İstisna veya Muafiyetler	Vergisel İstisna veya Muafiyetler	Vergisel İstisna veya Muafiyetler	Hibe veya Nakit Destekler	Vergisel İstisna veya Muafiyetler	Hibe veya Nakit Destekler (TMS 41, TMS 20)	Hibe veya Nakit Destekler (Bölüm 16: Devlet Teşvikleri)
<b>Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi</b>	Tahakkuk Esasına Göre (MSUGT- Muhasebenin Temel Kavramları)	-	-	-	-	Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin çıkarılması yoluyla değeri belirlenen biyolojik varlıklar için alınan devlet teşviklerinden koşula bağlı olmayanlar alınabilir hale geldiğinde, koşula bağlı olanlar ancak belirlenen koşullar sağlandığında (Maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak ölçülen biyolojik varlıklara ilişkin alınan devlet teşviklerinde TMS 20 ilkeleri dikkate alınır)	Koşula bağlı olmayanlar alındığında, diğerleri koşullar yerine getirildiğinde (Bölüm 16: Devlet Teşvikleri)

<b><i>Kazanç veya Kayıpların Muhasebeleştirilmesi</i></b>	Tahakkuk Esasına Göre (MSUGT-Muhasebenin Temel Kavramları)	-	-	-	-	Oluştukları Dönemde	Oluştukları Dönemde
<b><i>Arsa ve Araziler</i></b>	Maliyet Bedeli, Tespit Edilemiyorsa Vergi Değeri (VUK m.269)	-	-	-	-	Maliyet Bedeli (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar)	Maliyet Bedeli (Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar)
<b><i>Arsa ve Arazilerin Amortismanı</i></b>	Boş Arsa ve Araziler Amortismanına Tabi Değildir (Vergi Mevzuatına Göre Binanın Maliyetine Dahil Edilmesi Durumunda veya Bağ/Bahçe Haline Getirilmişse, Amortismanına Tabi Olması Mümkündür) (VUK m.314)	-	-	-	-	Arza ve Araziler Amortismanına Tabi Değildir (Bina ve Arsanın Değeri Ayrı İzlenmektedir)	Arza ve Araziler Amortismanına Tabi Değildir (Bina ve Arsanın Değeri Ayrı İzlenmektedir)



<p><b>Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü</b></p>	<p>Yeniden Değerleme Anlamındaki Değer Düşüklüğüne Testi Tabi Tutulmaz</p>	-	-	-	-	<p>Taşıyıcı bitkilerin sonraki dönemlerde değerlemesinde “<i>Yeniden Değerleme Modeli</i>” kullanılmışsa, şartların varlığı halinde değer düşüklüğünün hesaplanması zorunludur (TMS 36-p.5)</p> <p>TMS 41 kapsamındaki diğer canlı varlıklar değer düşüklüğü testine tabi değildir (TMS 36-p.2)</p>	<p>Maliyet Yöntemi kullanılan canlı varlıklar için değer düşüklüğünün hesaplanması zorunludur (Bölüm 18: <i>Varlıklarda Değer Düşüklüğü-p.18.2</i>)</p>
<p><b>Canlı Varlıklarda Değer Artışı</b></p>	<p>Yeniden Değerleme Anlamındaki Değer Artışı Dikkate Alınmaz</p>	-	-	-	-	<p>Taşıyıcı bitkiler için “<i>Yeniden Değerleme Modeli</i>” kullanılıyorsa değer artışı ortaya çıkabilir ve dikkate alınır (TMS 16-p.39)</p> <p>TMS 41 kapsamındaki canlı varlıklarda değer artışı olması halinde dikkate alınır</p>	<p>Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi kullanılan canlı varlıklarda değer artışı ortaya çıkabilir ve dikkate alınması zorunludur (Bölüm 7: <i>Tarımsal Faaliyetler-p.7.14</i>)</p>

<b>Kazanç veya Kayıplar</b>	Kanun hükümlerine göre canlı varlıklar ile ilgili değerlendirme sonucunda kayıp oluşması halinde gelir tablosuna yansıtılır	-	-	-	-	Taşıyıcı bitkiler ile ilgili değer artışı oluşması halinde “ <i>Diğer Kapsamlı Gelir</i> ”e yansıtılır (TMS 16-p.39). Değer azalışı olması halinde gider olarak Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılır (TMS 16-p.40) TMS 41 kapsamında olan canlı varlıklarda oluşan kazanç veya kayıplar, Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılır (TMS 41-p.26)	Kar veya Zarar Tablosuna yansıtılır (Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler-p.7.14)
-----------------------------	---	---	---	---	---	---	--

#### **KISALTMALAR**

<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>TK</b>	: Tarım Kanunu
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>TMS 16</b>	: Maddi Duran Varlıklar Standardı
<b>TMS 20</b>	: Devlet Teşvikleri
<b>TMS 36</b>	: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı
<b>TMS 41</b>	: Tarımsal Faaliyetler Standardı
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

Yukarıda yer alan karşılaştırma tablosundan hareketle, tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemeler ile ilgili öne çıkan önemli hususlar şunlardır:

- Vergi mevzuatında yer alan hükümlerin uygulamasında ilgili kurumlar Bakanlıklar iken, TMS/TFRS/BOBİ FRS ile ilgili kurum KGK'dır.
- Vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler genel olarak vergisel konulara ilişkindir. Ancak VUK'da iktisadi kıymetlerin envanter ve değerlemesi konuları da düzenlenmektedir. Tarım Kanunu ise tarım sektörünün geliştirilmesi, kırsal kalkınmanın sağlanmasına yönelik geliştirilmesi gereken politikaları düzenlemektedir.
- Standartlar, vergisel konuları düzenlemektedir. Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve hangi açıklamaların yapılması gerektiği ile ilgili ilkeler yer almaktadır.
- Gerçekleşen mali nitelikteki bir işleme taraf olan gerçek veya tüzel kişiler, işlem hangi vergi mevzuatının kapsamına giriyor ise söz konusu kanunda yer alan hükümleri yerine getirmek zorundadır.
- Standartlar yer alan ilkeler bütün işletmeler tarafından bağlayıcı değildir. TMS/TFRS Standart Setlerini bağımsız denetime tabi olan KAYİK'ler uygulamak zorundadır. KAYİK olmayıp bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler ise BOBİ FRS ilkelerine göre finansal raporlama yapmak zorundadırlar. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin ise standartları uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Tarımsal üretimi hedefleyen faaliyetler vergi mevzuatında "*zirai faaliyet*" olarak, standartlarda ise "*tarımsal faaliyet*" olarak ifade edilmektedir. Bu kavram Tarım Kanunu'nda da standartlarda olduğu gibi "*tarımsal faaliyet*" şeklinde belirtilmiştir.
- "*Tarımsal faaliyet*" veya "*zirai faaliyet*" tanımı mevzuatta yalnızca GVK ve TK'da yapılmıştır. GVK'da yapılan tanım çok geniş tutularak her türlü "bitkisel, hayvansal ve su ürünleri" üretiminin sağlanması şeklinde belirtilmektedir.

TK'daki tanım çok geniş tutulmasa da aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Yine mevzuattaki tanımlar incelendiğinde “*tarımsal faaliyetler*”in yönetiliyor olup olmaması önem arz etmemektedir. Örneğin, denizde avlanma sonucu balık elde edilmesi de “*tarımsal faaliyet*” olarak kabul edilmektedir.

- Ancak standartlarda yapılan tanımlar incelendiğinde, üzerinde en çok durulan hususlardan bir tanesi, bir faaliyetin tarımsal faaliyet olarak dikkate alınabilmesi için mutlaka yönetiliyor olması ve bu şekilde ürün üretiminin sağlanıyor olması gerekmektedir. Kendi doğal akışı içinde oluşan canlı varlıkların elde edilmesi, örneğin açık denizlerde yetişen balıkların avlanması veya ormanlarda kendiliğinden yetişen orman ürünlerinin toplanması gibi, “*tarımsal faaliyet*” olarak nitelendirilmemektedir.
- Vergi mevzuatı ve keza BOBİ FRS incelendiğinde canlı varlıklara ilişkin bir ayırımın söz konusu olmadığı görülmektedir. Bütün yaşayan hayvan ve bitkiler canlı varlık olarak ifade edilmektedir.
- Söz konusu ayırım konusunda TMS 41’de önemli bir farklılık yer almaktadır. Bu standarda göre ürün elde edilmek üzere veya hasat edilmek üzere birden fazla hesap döneminde faydalanılması beklenen bitkiler, meyve ağaçları gibi, canlı varlıklar kapsamından ve dolayısıyla standart kapsamından çıkarılarak TMS 16’ya dahil edilerek maddi duran varlık olarak dikkate alınmıştır. Ancak benzer nitelikteki hayvanlar, damızlık hayvanlar gibi, için herhangi bir ayırım yapılmamıştır.
- Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmeleri konusunda vergi mevzuatında ayrıca bir hüküm bulunmayıp satın alındığında, üretildiğinde veya elde edildiğinde genel hükümlere göre muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.
- TMS 41 ise bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi için standartta belirtilen “*Geçmişteki olaylar sonucunda varlığın kontrol ediliyor olması, varlığın gelecekte ekonomik yarar sağlama ihtimalinin yüksek olması, varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin hatasız bir şekilde tespit edilebiliyor olması*”

kriterlerini sağlanmış olmasını zorunlu kılmaktadır. BOBİ FRS’de de benzer kriterler yer almaktadır.

- Vergi mevzuatına göre canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi “*maliyet bedeli*”, tespit edilememesi halinde “*emsal bedel*” üzerinden yapılmaktadır. VUK madde 267 ve 277’ye göre emsal bedel, ziari kazanç komisyonları tarafından belirlenen “*ortalama fiyat bedeli*”dir.
- TMS 41’e göre ilk muhasebeleştirme “*gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi, gereçeğe uygun değerin tespit edilemediği hallerde maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğu zararlarının düşülmesi*” yoluyla elde edilecek bedel üzerinden yapılmaktadır. BOBİ FRS’de, TMS 41’den farklı şekilde, alternatif olarak maliyet yönteminin kullanılabilieceği belirtilmektedir.
- Vergi mevzuatına göre, canlı varlıklara veya biyolojik varlıklara ilişkin sonraki değerleme “*maliyet bedeli*”ne göre yapılmaktadır. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda “*emsal bedel*” dikkate alınmaktadır.
- TMS 41’e göre sonraki değerleme sadece ve sadece “*gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi*” yoluyla tespit edilecek bedel üzerinden yapılmaktadır. BOBİ FRS’ye göre alternatif olarak maliyet yöntemi de kullanılabilir.
- Vergi mevzuatına göre duran varlık niteliğindeki hayvanlar veya bitkilerin (damızlık veya süt üretimi için kullanılan hayvanlar, meyve bahçeleri, bağlar, gül bahçeleri gibi) amortismanına tabi tutulması mümkündür.
- Vergi mevzuatına benzer şekilde, TMS 41’e göre duran varlık niteliğindeki bitkilerin (taşıyıcı bitkiler) amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Fakat benzer nitelikteki hayvanlar için bu yönde bir ilke bulunmamaktadır. BOBİ FRS’ye göre canlı varlıklar amortismanına tabi tutulmamaktadır.
- Amortisman uygulaması vergi mevzuatına göre zorunlu değilken, standartlarda zorunlu tutulmaktadır.

- Her bir maddi duran varlığın, dolayısıyla her bir duran varlık niteliğindeki canlı varlığın ekonomik ömrü, bir diğer ifade ile amortisman oranı, yayımlanan VUK Genel Tebliğlerindeki listelerde belirtilmektedir.
- TMS 16 ve BOBİ FRS'ye göre bu tür varlıkların ekonomik ömürleri işletmeler tarafından belirlenmektedir.
- Vergi mevzuatına göre amortisman uygulaması yıllık bazda uygulanmaktadır. Dönem içerisinde herhangi bir tarihte edinilen duran varlık veya hali hazırda işletmeye ait olup kullanılmayan bir maddi duran varlık için yıllık amortisman hesaplanıp gider yazılabilmektedir. Bunun tek istisnasını binek otomobiller oluşturmaktadır. Binek otomobiller için “*kıst amortisman*” uygulaması söz konusudur.
- Standartlarda ise amortisman için “*kıst amortisman*” uygulaması geçerlidir. Bir diğer ifade ile maddi duran varlıklara ilişkin amortisman hesaplaması, bunların ekonomik kullanım süresi veya üretim kapasitesi dikkate alınarak yapılmaktadır.
- Burada incelemeye konu edilen vergi mevzuatında düzenlenen teşvikler, isnisna veya muafiyet şeklindeki vergisel teşviklerden oluşmaktadır. Burada amaç işletmelere doğrudan bir ödeme olmayıp, devlete karşı olan vergi yükümlülüklerinin azaltılarak veya kaldırılarak avantaj sağlamaktır. TK'da ve türevi düzenlemelerde yer alan teşvikler ise genel bir ifade ile hibe veya nakit destekler şeklindedir.
- Standartlarda düzenlenen teşvikler incelendiğinde vergisel teşviklerin değil, hibe veya nakit teşviklerin ele alındığı görülmektedir.
- Vergi mevzuatına göre bir teşvik alınmaya hak kazanıldığında, genel hükümler çerçevesinde “*tahakkuk esası*”na göre muhasebeleştirilmelidir.
- BOBİ FRS'de teşvikler, Bölüm 16 Devlet Teşvikleri başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, bir işletmede biyolojik bir varlıkla ilgili bir teşvik söz konusu olduğunda, bu teşvik koşula bağlı değilse alınabilir hale geldiğinde, koşula bağlı ise koşullar yerine getirildiğinde kayıtlara alınmalıdır.

- TMS 41'e göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin çıkarılması yoluyla değeri belirlenen biyolojik varlıklar için alınan devlet teşviklerinden koşula bağlı olmayanlar alınabilir hale geldiğinde, koşula bağlı olanlar ise ancak belirlenen koşullar sağlandığında kayıtlara alınmalıdır. Maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının çıkarılmasıyla değeri belirlenen devlet teşvikleri için TMS 20 ilkeleri uygulanmalıdır.
- “*Tarımsal faaliyetler*” veya “*zirai faaliyetler*”den dolayı oluşan kazanç veya kayıplar vergi mevzuatına göre genel hükümler çerçevesinde “*tahakkuk esası*”na göre kayıtlara alınmaktadır. Standartlarda da bu kazanç veya kayıpların oluştukları dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.
- Vergi mevzuatına göre arsa veya araziler, diğer maddi duran varlıklar elde edildiği bedel, bir diğer ifade ile maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir. Maliyeti tespit edilemiyorsa vergi değerine göre muhasebeleştirilmelidir.
- Standartlara göre de arsa veya araziler, maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir.
- VUK'a göre boş arsa ve arazilerin amortismanına tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Bununla beraber arsa veya araziler, üzerine bina inşa edilerek binanın maliyetine dahil edilmesi veya bağ/bahçe haline getirilmesi gibi durumlarda amortismanına tabi tutulabilmektedir.
- Standartlarda boş arsa ve arazi ifadesi kullanılmayıp, bütün arsa veya arazilerin amortismanına tabi olmadığı belirtilmektedir. Örneğin, arsanın üzerine bina inşa edilmesi halinde, binanın değeri ayrı arsanın değeri ayrı izlenmelidir. Dolayısıyla bina amortismanına tabi tutulurken, arsa amortismanına tabi tutulmamalıdır.
- Vergi mevzuatına göre varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmamaktadır. Dolayısıyla canlı varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme de mümkün değildir. Ancak varlıklarda bir değer düşüklüğü söz konusu olduğunda emsal bedel tespit edilecek buna göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Bu anlamda bir kayıp söz konusu olursa gider kaydedilerek gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

- Eğer taşıyıcı bitkiler için TMS 16’da ifade edilen yeniden değerleme modeli kullanılıyor ise TMS 36’da belirtilen ilkelere göre, değer düşüklüğünün olduğuna dair belirtilerin de varlığı halinde, taşıyıcı bitkiler değer düşüklüğü testine tabi tutulmak zorundadır.
- TMS 41 kapsamındaki canlı varlıklar için TMS 36 ilkeleri uygulanmamaktadır. Bu da değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır anlamına geliyor gibi görünse de bu varlıklar, tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere göre indirildiği için değer düşüklüğü bu yolla oluşabilmekte ve değer düşüklüğü dikkate alınmaktadır.
- BOBİ FRS Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’ne göre canlı varlıklar için maliyet yönteminin kullanılması ve belirtilerin de olması halinde, bu varlıklar değer düşüklüğüne tabi tutulmak zorundadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyor ise bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Bir diğer ifade ile gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyor ise ve değer düşüklüğü oluşursa, bu durum doğal olarak tespit edilip dikkate alınacaktır.
- TMS 16’ya göre taşıyıcı bitkiler için yeniden değerleme modeli kullanılıyor ise değer artışları oluşabilmekte ve bu dikkate alınmaktadır. Ancak maliyet modeli kullanılıyor ise değer artışı oluşması mümkün olmamaktadır. TMS 41’de ise canlı varlıklar, tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendikleri için, değerleme artışları oluşabilmekte ve bunlar dikkate alınmaktadır. Benzer şekilde, BOBİ FRS’ye göre eğer canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa, değer artışları oluşabilmekte ve bunlar dikkate alınmaktadır.
- TMS 16’ya göre taşıyıcı bitkilerde yeniden değerleme sonucu değer artışı oluşması halinde bu tutar “*Diğer Kapsamlı Gelir*”e, değer azalışı olması halinde gider olarak “*Kar veya Zarar Tablosu*”na yansıtılmaktadır. TMS 41 kapsamında olan canlı varlıklarda oluşan değer düşüklüğü veya artışları, “*Kar veya Zarar Tablosu*”na yansıtılmaktadır. BOBİ FRS’ye göre canlı varlıklarda oluşan değer düşüklüğü veya artışları, “*Kar veya Zarar Tablosu*”na yansıtılmaktadır.



## 4. UYGULAMA

### 4.1. Uygulamanın Amacı

Tarımsal faaliyet kapsamındaki canlı varlıklarla ilgili özellik arz eden konularda, vergi mevzuatı ve standartlara göre muhasebeleştirilmenin nasıl olması gerektiği, söz konusu varlıkların finansal raporlarda nasıl sunulacağı açıklanarak, oluşan farklılıkları karşılaştırmak suretiyle etkilerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Ayrıca standartlara göre yapılacak kayıtlarda KGK tarafından yayımlanan “*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*” dikkate alınmış olup tarımsal işletmeler tarafından yapılacak muhasebe uygulamalarında yol gösterici olması amaçlanmıştır.

### 4.2. Uygulamanın Kapsamı

Hayvansal ve bitkisel üretim faaliyetinde bulunan işletmelere dahil canlı varlıklara ait muhasebeleştirme ilkeleri ile bunlara ilişkin alınan devlet teşvikleri uygulamanın kapsamını oluşturmaktadır.

### 4.3. Uygulamanın Varsayımları

Belirtilen özellik arz eden işlemlere ilişkin karşılaştırma ve sonrasında bunların etkilerinin değerlendirilmesi yapılırken, tarımsal işletme ile ilgili diğer tüm değişkenlerin sabit olduğu, yapılan değerlendirmelere etkisinin olmadığı varsayılmaktadır.

Özellik arz eden işlemler ayrı başlıklar altında değerlendirilmekte olup her başlık altında belirtilen işlemlere ilişkin verilen bilgiler birbirinden bağımsızdır.

Standartlar kapsamında yapılan kayıtlarda “*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*” dikkate alınmıştır.

#### **4.4. Uygulama: GÜNEŞ İşletmesi'ne Dahil Canlı Varlıklar ile İlgili Hareketler**

Güneş işletmesi hem bitkisel üretim hem de hayvansal üretim faaliyetlerini yürüten bir işletmedir. Güneş İşletmesi'nde canlı varlıklarla ilgili hareketler aşağıdaki gibi, “*ilk muhasebeleştirme – üretim/satın alma, tarımsal faaliyetlerde değerlendirme, tarımsal faaliyetlerde amortisman ve devlet teşvikleri*” başlıkları altında belirtilmektedir.

##### **4.4.1. İlk Muhasebeleştirme – Üretim/Satın Alma**

###### ***Bitkisel Üretim Hareketleri***

- İşletme 2 yıl önce, badem üretmek üzere 1.000 adet badem ağacı fidesini dikimini gerçekleştirmiştir. Arazinin kayıtlı değeri 250.000.- TL'dir. 31.12.2017 tarihine kadar işletmenin badem bahçesi ile ilgili katlandığı toplam maliyet 100.000.- TL'dir. Ekilen badem ağaçları 3. yıl içerisinde, bir diğer ifade ile 2018 yılı içerisinde hasat edilebilecektir. 15 Ağustos 2018 tarihinde 20.000 kg kabuklu badem hasat edilmiştir.
- İşletme 1 Ocak 2018 tarihinde buğday üretimi yapmayı kararlaştırdığı arazisine tohumları ekmiştir. Arazinin değeri 150.000.- TL'dir. Ekilen buğday 10 Haziran 2018 tarihinde hasat edilmiştir. Bu tarihte 25.000 kg buğday hasat edilmiştir.

###### ***Hayvansal Üretim Hareketleri***

- İşletmede 31.12.2017 tarihinde 200 adet damızlık inek 10.000.- TL/adet karşılığında satın alınmıştır.
- 20 Nisan 2018 tarihinde 150 dişi, 100 erkek buzağı elde edilmiştir. Erkek buzağuların tamamı, dişilerin 100 tanesi besi için ayrılarak diğerleri sürüye dahil edilmiştir.

İşletmenin yukarıda ifade edilen faaliyetleri ile ilgili ilave bilgiler 3 ayrı duruma göre verilmektedir. Burada belirtilen yürütülmekte olan faaliyetlerle ilgili önceden herhangi bir değerlendirme işleminin yapıldığı kabul edilerek kayıtlar yapılacaktır.

**1. Durum: Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Maliyet Bedelinden Yüksek Olması**

Aşağıdaki tabloda yer alan maliyet, gerçeğe uygun değer ve tahmini satış maliyeti verileri, yukarıda belirtilen tarihlere ait verilerdir.

Varlık Türü	Maliyet	(A) Gerçeğe Uygun Değer	(B) Tahmini Satış Maliyetleri	(A – B)
Badem Ağaçları	100.- TL/Ad	150.- TL/Ad	30.- TL/Ad	120.- TL/Ad
Kabuklu Badem	10.- TL/kg	13.- TL/kg	2.- TL/kg	11.- TL/kg
Buğday	1.- TL/kg	2.- TL/kg	0,5.- TL/kg	1,5.- TL/kg
Damızlık İnek	10.000.- TL/Ad	14.000.-TL/Ad	1.000.- TL/Ad	13.000.- TL/Ad
Yeni Doğan Dişi Buzağı	5.000.- TL/Ad	8.000.- TL/Ad	1.000.- TL/Ad	7.000.- TL/Ad
Yeni Doğan Erkek Buzağı	5.000.- TL/Ad	7.000.- TL/Ad	1.000.- TL/Ad	6.000.- TL/Ad

**a) Vergi Mevzuatına Göre**

VUK madde 269'dan hareketle, bir yatırım gerçekleştirildiğinde maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir.

Maliyet Bedeli = Arazinin Değeri + Yapılan Diğer Harcamalar

Maliyet Bedeli = 250.000.-TL + 100.000.-TL

Maliyet Bedeli = 350.000.-TL

31.12.2017	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	350.000.-
256.10 Badem Bahçesi	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	350.000.-
258.10 Badem Bahçesi	
/	

Badem bahçesi ürün vermeye hazır olana kadar yapılan tüm giderlerin yukarıda belirtildiği gibi, VUK madde 283'e göre 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında geçici olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu maliyetlere arazinin maliyeti de dahil edilmelidir.

Badem bahçesinden elde edilen hasat da VUK madde 276'ya göre maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir. Maliyetinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedeli dikkate alınmalıdır.

Gerçekleştirilen faaliyet üretim faaliyeti olduğundan, üretimle ilgili bütün harcamaların/giderlerin (işçilik, malzeme, genel üretim giderleri gibi) önce yarı mamul, sonra mamul sistematğine uygun olacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

Buradaki durumda maliyet bedeli tespit edilebilmiştir. Buna göre hesaplamalar ve kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Maliyet Bedeli = 20.000 kg x 10.-TL/Adet  
Maliyet Bedeli = 200.000.-TL

15.08.2018		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	200.000.-	
151.08 Kabuklu Badem		
İLGİLİ GİDER YANSITMA		
HESAPLARI (721-731-771 vs.)		200.000.-
/		
15.08.2018		
152 MAMULLER	200.000.-	
152.08 Kabuklu Badem		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		
151.08 Kabuklu Badem		200.000.-
/		

İşletme tarafından ekilen buğdaya ilişkin muhasebeleştirme ilkeleri, yukarıda kabuklu badem üretimi için yapılan açıklamalarda olduğu gibidir.

Buğdayın maliyeti hesaplanırken arazinin değeri maliyete dahil edilmemektedir. Buna göre hasat edilen buğdayın maliyeti aşağıda belirtildiği gibi tespit edilerek kayıtlara alınmaktadır.

Maliyet Bedeli = 25.000 kg x 1.-TL/kg

Maliyet Bedeli = 25.000.-TL

10.06.2018		
152 MAMULLER		25.000.-
152.05 Buğday		
151 YARIMAMULLER-ÜRETİM		
151.05 Buğday		25.000.-
/		

VUK madde 277'ye göre, edinilen duran varlık niteliğindeki hayvanların maliyet bedeline göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre satın alınan damızlık ineklerin maliyet bedeline göre kaydedilmesi gerekmektedir. Hesaplamalar ve kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır (*bu işlemde ödenen KDV göz ardı edilmiştir*).

Maliyet Bedeli = 200 x 10.000.-TL/Adet

Maliyet Bedeli = 2.000.000.-TL

31.12.2017		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.000.000.-
256.09 Damızlık İnekler		
102 BANKALAR		2.000.000.-
/		

Yeni doğan buzağuların maliyeti tespit edilebilmişse bunun doğumdan hemen önce veya doğum sırasında 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM hesabının bakiyesinde aktifleştirilmesi gerekmektedir. Doğumdan önce, doğacak buzağuların hangi amaçla tutulacağına bilinmemesinden dolayı bu hesabın kullanılması gerekmektedir. Doğum gerçekleşince kullanım amaçlarına göre ilgili hesaplara kaydedilerek izlenmelidir.

*Besi Hayvanı Olarak Ayrılacak Buzağular*

Maliyet Bedeli = 200 x 5.000.-TL/Adet

Maliyet Bedeli = 1.000.000.-TL

*Sürüye Dahil Edilecek Buzağular*

Maliyet Bedeli = 50 x 5.000.-TL/Adet

Maliyet Bedeli = 250.000.-TL

Sürüye dahil edilecek buzağlar olgunlaşana kadar 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabında izlenmelidir. Besi hayvanı olarak ayrılacak olanlar ise 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM hesabında izlenmeye devam edilir. Nihai ürün haline gelince, ilave maliyetleri ile birlikte 152 MAMULLER hesabına aktarılır.

20.04.2018		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		250.000.-
258.09 Damızlık Olarak Yetiştirilen Dişi Buzağlar		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		1.000.000.-
151.12 Besi Hayvanı Olarak Yetiştirilen Buzağlar		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		1.250.000.-
151.09 Üretilmekte Olan Buzağlar		
/		

Buzağların maliyeti tespit edilememiş olsaydı, doğumdan sonra emsal bedeli üzerinden kullanım amaçlarına göre 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR ve 151 YARI MAMULLER- ÜRETİM hesaplarında muhasebeleştirilerek bu tutarın gelir olarak kaydedilmesi gerekirdi.

#### **b) TMS'ye Göre**

TMS/TFRS ilkelerine göre de oluşturulan badem bahçesi bir maddi duran varlık yatırımı olarak dikkate alınmaktadır. TMS 16'ya göre bu yatırımda, arazinin değerinin vergi mevzuatından farklı olarak maliyete dahil edilmeyip ayrı izlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirildiğinde maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Bu işlem yatırım faaliyeti olduğundan ve bu belli bir süreç gerektirdiğinden dolayı, yatırım tamamlanıncaya kadar maliyetler 259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR hesabında izlenmeli, yatırım tamamlandığında ise 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR hesabında nihai olarak aktifleştirilmelidir.

Badem bahçesi ile ilgili maliyet hesaplaması ve kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Badem Bahçesinin Maliyeti = 1.000 x 100 TL/Adet

Badem Bahçesinin Maliyeti = 100.000.-TL

31.12.2017	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	100.000.-
256.07 Badem Bahçesi	
256.07.001 Badem Ağaçları	
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR	100.000.-
259.07 Yetiştirilmekte Olan Badem Bahçesi	
/	

Üretilen kabuklu bademler, hasat tarihinde TMS 41'e göre muhasebeleştirilirken, hasat edildikten sonra TMS 2 Stoklar standardının kapsamına girmektedir. Hasat zamanında, kabuklu bademin tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, üretim faaliyeti için katlanılan toplam maliyeti aşan kısmı kadar badem bahçesinin değeri artmış olacaktır. Hesaplamalar ve kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD = 20.000 x 11.-TL/kg

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD = 220.000.-TL

Maliyet Bedeli = 20.000 x 10.-TL/kg

Maliyet Bedeli = 200.000.-TL

15.08.2018	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	220.000.-
256.07 Badem Bahçesi	
256.07.002 Olgunlaşmış Bademler	
İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI (721-731-771 vs.)	200.000.-
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	20.000.-
643.08 Olgunlaşmış Bademler	
/	

İşletme ürünlerini hasat ettikten sonra artık TMS 41 değil TMS 2 standardının ilkelerini uygulamalıdır. Çünkü hasat edilen ürünler bu tarihten sonra biyolojik dönüşüm göstermeyecektir ve dolayısıyla stok gibi değerlendirilmelidir. TMS 41'e göre hesaplanan tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, TMS 2'ye göre ürünlerin hasat edildiği tarihteki maliyetini oluşturmaktadır. Buna göre kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

15.08.2018		
152 MAMULLER		220.000.-
152.08 Kabuklu Badem		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		220.000.-
256.07 Badem Bahçesi		
256.07.002 Olgunlaşmış Bademler		
/		

Ekilen buğday, yetiştirilen kabuklu bademlere ilişkin yukarıda yapılan açıklamalarla benzer şekilde, hasat anında TMS 41'e göre, hasat edilen buğday ise TMS 2'ye göre işlem görecektir. Buğdayın tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri bilindiği için hasat anında bu bedel üzerinden kayıtlara alınmalıdır. Buna ilişkin hesaplama ve kayıtlar aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	25.000 x 1,5.-TL/kg
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	37.500.-TL
Maliyet Bedeli	=	25.000 x 1.-TL/kg
Maliyet Bedeli	=	25.000.-TL

10.06.2018		
170 TARLA BİTKİLERİ		37.500.-
170.01 Olgunlaşmış Buğday		
İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI (721-731-771 vs.)		25.000.-
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		12.500.-
643.01 Olgunlaşmış Buğday		
/		



Hasat edilen tarımsal ürünler için TMS 2 standardının ilkeleri uygulanmalıdır. Çünkü hasat edilen ürünler bu tarihten sonra biyolojik dönüşüm göstermeyecektir ve dolayısıyla stok gibi değerlendirilmelidir. TMS 41'e göre hesaplanan tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, TMS 2'ye göre ürünlerin hasat edildiği tarihteki maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla buğdayın hasat edildiği zaman yapılacak kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

10.06.2018			
152 MAMULLER		37.500.-	
152.01 Buğday			
170 TARLA BİTKİLERİ			37.500.-
170.01 Olgunlaşmış Buğday			
/			

Satın alınan damızlık inekler, TMS 41'de belirtilen canlı veya biyolojik varlık kapsamında yer aldığı için bu standartta belirtilen ilkelere tabidir. Belirtilen damızlık ineklerin tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tespit edilebilir olduğundan, bu bedel ile kayıtlara alınmalıdır. Hesaplamalar ve damızlık ineklerin satın alınmasına ilişkin gerekli kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Maliyet Bedeli	=	200 x 10.000.-TL/Adet
Maliyet Bedeli	=	2.000.000.-TL
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	200 x 13.000.-TL/Adet
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	2.600.000.-TL

31.12.2017			
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		2.600.000.-	
272.02 Damızlık İnekler			
102 BANKALAR			2.000.000.-
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI			
643.02 Damızlık İnekler			600.000.-
/			

İnekler yavruladığında, kayıtlar benzer şekilde oluşacaktır. Ancak yavruların kullanım amaçları, bunların izleneceği hesapları farklılaştıracaktır. Sürüye dahil edilecek yavruların canlı duran varlık yatırımı, diğerlerinin ise dönen varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

*Sürriye Dahil Edilecek Yavrular*

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	50 x 7.000.-TL/Adet
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	350.000.-TL

*Besi Hayvanı Olarak Ayrılacak Yavrular*

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD (Dişi)	=	100 x 7.000.-TL/Adet
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD (Dişi)	=	700.000.-TL
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD (Erkek)	=	100 x 6.000.-TL/Adet
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD (Erkek)	=	600.000.-TL
Toplam Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	1.300.000.-TL

20.04.2018	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.650.000.-
272.04 Yeni Doğan Buzağular	
İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI (721-731-771 vs.)	1.250.000.-
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	
643.04 Yeni Doğan Buzağular	400.000.-
/	

Yeni doğmuş buzağular kullanım amaçlarına göre aşağıda belirtilen kayıta olduğu gibi sınıflandırmaya tabi tutulmalıdır.

20.04.2018	
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	350.000.-
278.04 Yeni Doğan Buzağular	
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.300.000.-
172.04 Yeni Doğan Buzağular	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.650.000.-
278.04 Yeni Doğan Buzağular	
/	

**c) BOBİ FRS'ye Göre**

BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler'de canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi hususunda hem maliyet yöntemi hem de gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılabileceği belirtilmektedir. Örnek uygulamada, gerçeğe uygun değerın tespit edilebildiği kabul edilerek, yapılacak kayıtlarda gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır.

Bu duruma göre verilen bilgiler değerlendirildiğinde, BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıtların TMS'ye göre yapılan kayıtlardan farklı olmayacağı değerlendirilmekle tekrarlanmayacaktır.

Ancak Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler'de taşıyıcı bitki ayrımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla oluşturulan badem bahçesinin izleneceği hesap değiştirilmeli ve maliyet bedeli yerine, tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere göre muhasebeleştirilmelidir. Arazi varlığı TMS'de olduğu gibi ayrı hesaplarda izlenmelidir.

Badem ağaçlarına ilişkin hesaplama ve kayıt şekli aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	1.000 x 120.-TL/Adet
Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD	=	120.000.-TL
Maliyet Bedeli	=	100.000.-TL

31.12.2017		
271 AĞAÇLAR		120.000.-
271.05 Badem Bahçesi		
271.05.001 Badem Ağaçları		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		100.000.-
278.05 Yetiştirilmekte Olan Badem Bahçesi		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		20.000.-
643.05 Badem Ağaçları		
/		

Güneş işletmesinin diğer finansal durumunun değişmediği, yalnızca yukarıda belirtilen işlemleri ve kayıtları gerçekleştiği kabul edilerek, işletme varlıklarının görünümü aşağıdaki tablolarda özetlenmektedir.

<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.225.000.-</b>
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.09 Besi Hayvanı Olarak Yetiştirilen Buzağılar	1.000.000.-
152 MAMULLER 152.05 Buğday	25.000.-
152 MAMULLER 152.08 Kabuklu Badem	200.000.-
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.600.000.-</b>
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.09 Damızlık İnekler	2.000.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.10 Badem Bahçesi	350.000.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.09 Damızlık Olarak Yetiştirilen Dişi Buzağılar	250.000.-
<b>TOPLAM</b>	<b>3.825.000.-</b>

Vergi mevzuatına göre yapılan muhasebeleştirme sonucu işletmenin, dönen varlıkları 1.225.000.- TL, duran varlıkları 2.600.000.- TL olmak üzere toplam 3.825.000.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

<i>TMS'ye Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
<b><i>DÖNEN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>1.557.500.-</i></b>
152 MAMULLER 152.08 Kabuklu Badem	220.000.-
152 MAMULLER 152.01 Buğday	37.500.-
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.03 Yeni Doğan Buzağılar	1.300.000.-
<b><i>DURAN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>3.050.000.-</i></b>
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.07 Badem Bahçesi 256.07.001 Badem Ağaçları	100.000.-
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.02 Damızlık İnekler	2.600.000.-
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278.03 Yeni Doğan Buzağılar	350.000.-
<b><i>TOPLAM</i></b>	<b><i>4.607.500.-</i></b>

TMS'ye göre yapılan muhasebeleştirme sonucu işletmenin, dönen varlıkları 1.557.500.- TL, duran varlıkları 3.050.000.- TL olmak üzere toplam 4.607.500.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

<b>BOBİ FRS'ye Göre</b>	
<b>Varlığın Türü</b>	<b>Varlığın Değeri</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.557.500.-</b>
152 MAMULLER 152.08 Kabuklu Badem	220.000.-
152 MAMULLER 152.01 Buğday	37.500.-
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.03 Yeni Doğan Buzağılar	1.300.000.-
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>3.070.000.-</b>
271 AĞAÇLAR 271.05 Badem Bahçesi 271.05.001 Badem Ağaçları	120.000.-
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.02 Damızlık İnekler	2.600.000.-
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 278.03 Yeni Doğan Buzağılar	350.000.-
<b>TOPLAM</b>	<b>4.627.500.-</b>

BOBİ FRS'ye göre yapılan muhasebeleştirme sonucu işletmenin, dönen varlıkları 1.557.500.- TL, duran varlıkları 3.070.000.- TL olmak üzere toplam 4.627.500.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

Varlıklarla ilgili oluşan bu farklar, vergi bakış açısıyla aşağıdaki tablolar yardımıyla karşılaştırılmaktadır.

<b>TMS'ye Göre Toplam Varlıklar (A)</b>	<b>Vergi Mevzuatına Göre Toplam Varlıklar (B)</b>	<b>Fark (A-B)</b>	<b>(A-B) x %22</b>
4.607.500.-	3.825.000.-	782.500.-	172.150.-

TMS ilkeleri dikkate alınarak yapılan muhasebeleştirmeye göre işletmenin varlıkları, vergi mevzuatı dikkate alınarak yapılan muhasebeleştirmeye göre oluşan varlıklardan 782.500.- TL daha fazla gerçekleşmiştir.

Bu durum, vergi mevzutuna göre yapılan muhasebeleştirmede belirtilen fark kadar gelir unsurunun dikkate alınmadığı, dolayısıyla 172.150.- TL kadar kurumlar vergisinin eksik hesaplandığı anlamına gelmektedir (*TMS'ye göre vergi alındığı varsayımı altında*). İşletme açısından ise bu tutar kadar eksik vergi ödendiği anlamına gelmektedir.

Belitilen fark kadar gelir, devlet açısından söz konusu varlıklar satışa konu edilmeden tespit edilebilecek veya vergilendirilebilecek bir unsur olmaktan çıkmaktadır. Bir diğer ifade ile devlet, belirtilen farka tekabül eden vergiyi, varlıkların satışa konu edildiği tarihe kadar finanse etmek zorunda kalmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na göre, varlıklar arasında oluşan fark, ertelenmiş verginin konusunu oluşturmakta ve işletme açısından “*ertelenmiş vergi yükümlülüğü*” anlamına gelmektedir.

<b><i>BOBİ FRS'ye Göre Toplam Varlıklar (A)</i></b>	<b><i>Vergi Mevzuatına Göre Toplam Varlıklar (B)</i></b>	<b><i>Fark (A-B)</i></b>	<b><i>(A-B) x %22</i></b>
4.627.500.-	3.825.000.-	802.500.-	176.550.-

BOBİ FRS'ye göre yapılan muhasebeleştirme ile karşılaştırıldığında, varlıklar vergi mevzuatına göre yapılan muhasebeleştirmede 802.500.- daha az gerçekleşmekte, dolayısıyla bu tutara tekabül edilen, satış tarihine kadar tahsil edilemeyecek olan vergi tutarı 176.550.- TL olmaktadır. (*BOBİ FRS'ye göre yapılan kayıtlarda gerçeğe uygun yönteminin kullanıldığı varsayılmıştır. Maliyet yöntemi kullanılması halinde böyle bir fark oluşmayacaktır*)

BOBİ FRS'ye göre bu fark, “*Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler*”de düzenlenen ertelenmiş verginin konusunu oluşturmaktadır.

## ***2. Durum: Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Maliyet Bedeline Denk Olması***

Bu duruma göre vergi mevzuatı, TMS ve BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıtlarda bir değişiklik olmayacak, kayıt düzeni birinci durumda belirtildiği gibi

olacaktır. Maliyet bedeli ile tahmini satış maliyetleri düşülmüş GUD birbirine denk olduğu için işletmenin toplam varlıklarının değeri denk olacaktır. Devletin satış tarihine kadar finanse edeceği bir vergi tutarı ve işletme açısından ertelenmiş verginin kapsamına girecek bir unsur oluşmayacaktır.

### ***3. Durum: Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Maliyet Bedelinden Düşük Olması***

Bu durumda da kayıt düzeni açısından birinci varsayımdan farklı bir durum söz konusu olmayacaktır. Ancak maliyet bedeli daha yüksek olduğu için, vergi mevzuatına göre işletme varlıklarının değeri, standartlara göre oluşan değerden yüksek çıkacaktır. Devletin, işletmenin gerçekleştirmediği bir gelir üzerinden vergi, bir diğer ifade ile fazladan vergi tahsil ettiği/edeceği anlamı çıkmaktadır.

TMS 12'ye göre, varlıkların değerlerinde fark oluştuğundan bu durum ertelenmiş verginin konusunu oluşturmakta ve işletme tarafından ödenen/ödenecek fazladan vergi “ertelenmiş vergi alacağı” anlamına gelmektedir.

#### **4.4.2. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme**

30.06.2018 tarihinde Güneş İşletmesi'nin kayıtlı canlı varlıkları aşağıda belirtildiği gibidir. Canlı varlıkların hasat zamanı henüz gelmemiştir.

- Ekili Kayısı Ağacı (4.000 adet)
- Kayısı Tarlası (50 dönüm)
- Mısır Tarlası (100 dönüm)
- Damızlık Keçiler (250 baş)



Yukarıda verilenlere ilave olarak, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki tabloda verilen bilgiler mevcuttur.

	31.03.2018		30.06.2018	
<i>Varlık Türü</i>	<i>Maliyet Bedeli</i>	<i>Tahmini Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD</i>	<i>Maliyet Bedeli</i>	<i>GUD</i>
<i>Kayıt Ağacı (TL/Adet)</i>	200.-	300.-	200.-	350.-
<i>Yetiştirilmekte Olan Kayıt (TL/Ağaç)</i>	40.-	50.-	55.-	70.-
<i>Kayıt Tarlası (TL/Dönüm)</i>	15.000.-	40.000.-	15.000.-	42.000.-
<i>Yetiştirilmekte Olan Mısır (TL/Dönüm)</i>	2.000.-	3.000.-	2.500.-	5.000.-
<i>Mısır Tarlası (TL/Dönüm)</i>	20.000.	50.000.-	20.000.-	55.000.-
<i>Damızlık Keçi (TL/Adet)</i>	1.000.-	1.500.-	1.000.-	1.700.-

Tabloda GUD olarak verilen bilgi, maddi duran varlıklar için birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, canlı varlıklar için tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ifade etmektedir.

Yukarıda belirtilen bilgilere göre işletmenin vergi mevzuatına, TMS ve BOBİ FRS'ye göre değerlendirme işlem ve kayıtları aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

**a) Vergi Mevzuatına Göre**

Kayıt bahçesi vergi mevzuatına göre maddi duran varlık niteliğinde olup VUK madde 269'a göre maliyet bedeline göre değerlendirilmektedir. Verilen bilgiler incelendiğinde maliyet bedelinde herhangi bir değişiklik olmadığı ve değerlendirme işlemi yapılmasının gerekli olmadığı tespit edilmiştir.

Kayısı bahçesi oluşturulduğunda oluşan maddi duran varlığın maliyetine, bu yatırım için katlanılan maliyetler (kayısı ağacının yetiştirilmesi) ve ağaçların dikili olduğu arzinin maliyeti dahil edilerek izlenmesi gerektiği uygulamanın birinci bölümünde ifade edilmişti.

Maliyet Bedeli = Kayısı Ağaçlarının Maliyeti + Kayısı Arazisinin Maliyeti

Maliyet Bedeli = 4.000 x 200.-TL/Adet + 50 x 15.000.-TL/Dönüm

Maliyet Bedeli = 800.000.-TL+750.000.-TL

Maliyet Bedeli = 1.550.000.-TL

Dolayısıyla kayısı bahçesi, 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR hesabında, 1.550.000.- TL maliyet bedeli ile izlenmeye devam edilir.

Kayısı yetiştirme işlemi bir üretim faaliyeti olduğundan, üretilmekte olan kayısılar için katlanılan maliyetlerin, ürünler hasat edilene kadar 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM hesabında aktifleştirilerek izlenilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yukarıda verilen dönemde gerçekleşen ilave maliyetler, değerlendirme işlemi kapsamında bu hesapta aktifleştirilmelidir.

Yapılan İlave Maliyet = (55 - 40) TL/Ağaç x 4.000

Yapılan İlave Maliyet = 60.000.-TL

30.06.2018		
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		60.000.-
151.06 Üretilmekte Olan Kayısılar		
İLGİLİ GİDER YANSITMA		
HESAPLARI (721-731-771 vs.)		60.000.-
/		

Değerleme kaydı ile beraber hesabın toplam bakiyesi, bir diğer ifade ile toplam maliyet 220.000.- TL olacaktır.

Mısır yetiştirme işlemi de bir üretim faaliyeti olduğundan, yukarıda kayısı üretimi için yapılan açıklamalar mısır üretimi için de geçerlidir.

Yapılan İlave Maliyet = (2.500 - 2.000) TL/Dönüm x 100

Yapılan İlave Maliyet = 50.000.-TL

30.06.2018		
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		50.000.-
151.04 Üretilmekte Olan Mısır		
İLGİLİ GİDER YANSITMA		
HESAPLARI (721-731-771 vs.)		50.000.-
/		

Değerleme kaydı ile beraber hesabın toplam bakiyesi, bir diğer ifade ile toplam maliyet 250.000.- TL olacaktır.

Mısır tarlası maliyet bedeli üzerinden (2.000.000.- TL), 250 ARAZİ VE ARSALAR hesabında izlenmeye devam edilmelidir. Herhangi bir değerleme işlemi gerekmemektedir.

İşletmenin, damızlık keçileri maliyet bedeli üzerinden (250.000.- TL) 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR hesabında izlemesi gerekmektedir. Maliyet bedeli değişmediğinden değerleme işlemi yapılması gerekmemektedir.

#### **b) TMS'ye Göre**

Güneş İşletmesi'nin, TMS 16'ya göre maddi duran varlıkları için “yeniden değerlendirme modeli”ni kullanmayı tercih ettiği varsayımına göre gerekli değerlendirme işlemleri yapılacaktır. Ayrıca 30.06.2018 tarihinden önce yapılan en son değerlemede, maddi duran varlıkların değerlemesinde “yeniden değerlendirme modeli”nin, canlı varlıkların değerlendirilmesinde tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer kullanıldığı varsayılmaktadır.

Kayısı ağaçları ile bunların dikili olduğu arazinin değeri TMS ilkelerine göre ayrı izlenmelidir.

Buna göre değerleme işlemi kapsamında, kayısı ağağlarının değeri GUD'da oluşan fark kadar arttırılmalıdır.

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = (350 - 300) \text{ TL/Adet} \times 4.000$$

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = 200.000.-\text{TL}$$

30.06.2018	
256 DİğER MADDİ DURAN VARLIKLAR	200.000.-
256.09 Kayısı Bahęesi	
256.09.001 Kayısı Ağağları	
643 TARIMSAL	
FAALİYETLERDE	
DEğERLEME ARTIşLARI	200.000.-
643.09 Kayısı Bahęesi	
643.09.001 Kayısı	
Ağağları	

Yapılan değerleme işlemi ile beraber kayısı ağağlarının kayıtlı değeri 1.400.000.- TL'ye çıkacaktır.

Canlı varlıkların TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri dşlerek llmesi gerekmektedir. Taşıyıcı bitki üzerinde yetişen ürünlerin de TMS 41 kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden hareketle değerleme işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = (70 - 50) \text{ TL/Ağaç} \times 4.000$$

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = 80.000.-\text{TL}$$

$$\text{Maliyet Bedelinde Oluşan Fark} = (55 - 40) \text{ TL/Adet} \times 4.000$$

$$\text{Maliyet Bedelinde Oluşan Fark} = 60.000.-\text{TL}$$

30.06.2018	
256 DİğER MADDİ DURAN VARLIKLAR	80.000.-
256.09 Kayısı Bahęesi	
256.09.003 Yetiştirilmekte Olan Kayısılar	
İLGİLİ GİDER YANSITMA	
HESAPLARI (721-731-771 vs.)	60.000.-
643 TARIMSAL	
FAALİYETLERDE	
DEğERLEME ARTIşLARI	20.000.-
643.09 Kayısı Bahęesi	
643.09.003 Yetiştirilmekte	
Olan Kayısılar	

Böylelikle üretilen kayısların kayıtlarda yer alan değeri 280.000.- TL olmuştur.

Kayısları tarlası ile ilgili TMS16'ya göre yeniden değerlendirme modeli dikkate alınarak yapılacak değerlendirme kaydı aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = (42.000 - 40.000) \text{ TL/Dönüm} \times 50$$

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = 100.000.-\text{TL}$$

30.06.2018	
250 ARAZİ VE ARSALAR	100.000.-
250.05 Kayısları Tarlası	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	100.000.-
644.10 Kayısları Tarlası Yeniden Değerleme Artışları	
/	

Değerleme işlemi ile birlikte kayısları tarlasının kayıtlı değeri 2.100.000.- TL olmuştur.

Üretilen mısır, tarla bitkisi olup TMS 41 kapsamında değerlendirilerek, değerlendirme işleminin aşağıda belirtildiği gibi yapılması gerekmektedir.

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = (5.000 - 3.000) \text{ TL/Dönüm} \times 100$$

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = 200.000.-\text{TL}$$

$$\text{Maliyet Bedelinde Oluşan Fark} = (2.500 - 2.000) \text{ TL/Dönüm} \times 100$$

$$\text{Maliyet Bedelinde Oluşan Fark} = 50.000.-\text{TL}$$

30.06.2018	
170 TARLA BİTKİLERİ	200.000.-
170.05 Yetiştirilmekte Olan Mısır	
İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI (721-731-771 vs.)	50.000.-
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	150.000.-
643.10 Yetiştirilmekte Olan Mısır	
/	

Böylelikle üretilen mısırın kayıtlarda yer alan değeri 500.000.- TL olmuştur.

Mısır tarlasının değerlendirme işlemi, yukarıda kayısı tarlası için yapıldığı gibi olmalıdır. Yapılacak değerlendirme işlemi ile beraber kayıtlarda mısır tarlasının değeri 5.500.000.- TL olacaktır.

İşletmede bulunan damızlık keçiler canlı varlık kapsamındadır ve TM 41'e göre değerlendirme işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = (1.700 - 1.500) \text{ TL/Adet} \times 250$$

$$\text{GUD'da Oluşan Fark} = 50.000.-\text{TL}$$

30.06.2018	
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	50.000.-
273.02 Damızlık Keçiler	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	50.000.-
643.06 Damızlık Keçiler	
/	

Değerleme kaydı ile birlikte damızlık keçilerin kayıtlı değeri 425.000.- TL olmuştur.

**c) BOBİ FRS'ye Göre**

İşletmenin canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemi, maddi duran varlıklarını ise yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tuttuğu varsayımıyla varlıkların değeri TMS'ye göre yapılan değerlendirme sonucu ile denk olacaktır.

Ancak önceki bölümde de değinildiği üzere BOBİ FRS'de taşıyıcı bitki kavramı olmadığından, kayısı bahçesine ilişkin kayıtlarda 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR yerine 271 AĞAÇLAR hesabının kullanılması gerekmektedir.

Yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarının türü ve değeri, vergi mevzuatına, TMS ve BOBİ FRS'ye göre aşağıdaki tablolarda belirtildiği gibi olmuştur.

<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
<b><i>DÖNEN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>470.000.-</i></b>
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.04 Üretilmekte Olan Mısır	250.000.-
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151.06 Üretilmekte Olan Kayısılar	220.000.-
<b><i>DURAN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>3.800.000.-</i></b>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.07 Mısır Tarlası	2.000.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.10 Kayısı Bahçesi	1.550.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.12 Damızlık Keçiler	250.000.-
<b><i>TOPLAM</i></b>	<b><i>4.270.000.-</i></b>

Vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme işlemleri sonucu işletmenin, dönen varlıkları 470.000.- TL, duran varlıkları 3.800.000.- TL olmak üzere toplam 4.270.000.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

<i>TMS'ye Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
<b><i>DÖNEN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>500.000.-</i></b>
170 TARLA BİTKİLERİ 170.05 Yetiştirilmekte Olan Mısır	500.000.-
<b><i>DURAN VARLIKLAR</i></b>	<b><i>9.705.000.-</i></b>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Kayısı Tarlası	2.100.000.-
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.06 Mısır Tarlası	5.500.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.09 Kayısı Bahçesi 256.09.001 Kayısı Ağaçları	1.400.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.09 Kayısı Bahçesi 256.09.003 Yetiştirilmekte Olan Kayısılar	280.000.-
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 273.02 Damızlık Keçiler	425.000.-
<b><i>TOPLAM</i></b>	<b><i>10.205.000.-</i></b>

TMS'ye göre yapılan değerleme işlemleri sonucu işletmenin, dönen varlıkları 500.000.- TL, duran varlıkları 9.705.000.- TL olmak üzere toplam 10.205.000.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

<b>BOBİ FRS'ye Göre</b>	
<b>Varlığın Türü</b>	<b>Varlığın Değeri</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>500.000.-</b>
170 TARLA BİTKİLERİ 170.05 Yetiştirilmekte Olan Mısır	500.000.-
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>9.705.000.-</b>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Kayısı Tarlası	2.100.000.-
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.06 Mısır Tarlası	5.500.000.-
271 AĞAÇLAR 271.09 Kayısı Bahçesi 271.09.001 Kayısı Ağaçları	1.400.000.-
271 AĞAÇLAR 271.09 Kayısı Bahçesi 271.09.003 Yetiştirilmekte Olan Kayısılar	280.000.-
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR 273.02 Damızlık Keçiler	425.000.-
<b>TOPLAM</b>	<b>10.205.000.-</b>

BOBİ FRS'ye göre yapılan değerleme işlemleri sonucu işletmenin, dönen varlıkları 500.000.- TL, duran varlıkları 9.705.000.- TL olmak üzere toplam 10.205.000.- TL varlığı olduğu görülmektedir.

Varlıklarla ilgili oluşan bu farklar, vergi bakış açısıyla aşağıdaki tablo yardımıyla karşılaştırılmaya çalışılmaktadır.

<b>TMS veya BOBİ FRS'ye Göre Toplam Varlıklar (A)</b>	<b>Vergi Mevzuatına Göre Toplam Varlıklar (B)</b>	<b>Fark (A-B)</b>	<b>(A-B) x %22</b>
10.205.000.-	4.270.000.-	5.935.000.-	1.305.700.-



Standartlar dikkate alınarak yapılan değerlemeye göre işletmenin varlıkları, vergi mevzuatı dikkate alınarak yapılan değerlemeye göre oluşan varlıklarına göre 5.935.000.- TL daha fazla gerçekleşmiştir.

Bu durum, vergi mevzutuna göre yapılan değerlemede belirtilen fark kadar gelir unsurunun dikkate alınmadığı, dolayısıyla 1.305.700.- TL kadar kurumlar vergisinin eksik hesaplandığı/hesaplanacağı anlamına gelmektedir. İşletme açısından ise bu tutar kadar eksik vergi ödendiği/ödeneyeceği anlamına gelmektedir.

Söz konusu fark kadar gelir, devlet açısından söz konusu varlıklar satışa konu edilmeden tespit edilebilecek veya vergilendirilebilecek bir unsur olmaktan çıkmaktadır. Bir diğer ifade ile devlet, belirtilen farka tekabül eden vergiyi, varlıkların satışa konu edildiği tarihe kadar finanse etmek zorunda kalmaktadır. TMS 12'ye göre, varlıkların değerlerinde oluşan fark, ertelenmiş verginin konusunu oluşturmakta ve işletme açısından “*ertelenmiş vergi yükümlülüğü*” anlamına gelmektedir.

Tersi durumda (maliyet bedeli gerçeğe uygun değerden yüksek olsaydı) vergi mevzuatına göre varlıkların değeri daha yüksek çıkacaktır. Devletin tahsil ettiği/edeceği fazladan vergi söz konusu olacak ve işletme açısından ödenen fazla vergi “*ertelenmiş vergi alacağı*” anlamına gelecektir. Bir diğer ifade ile varlıklar satışa konu edilinceye kadar fazladan ödenen vergi işletme tarafından finanse edilecektir.

Maliyet bedelinin gerçeğe uygun değere denk olması halinde, standartlar ve vergi mevzuatına göre varlıkların değerlerinde herhangi bir farklılık oluşmayacaktır.

#### **4.4.3. Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman**

31.12.2018 tarihinde Güneş İşletmesi'nin varlıkları ve değerleri aşağıda belirtilmektedir. Varlıkların toplam değerlerinin, karşılaştırması yapılacak düzenlemelere göre eşit olduğu varsayılmaktadır. Tablolarda verilen bilgilere ilave olarak aşağıdaki bilgiler mevcuttur.

- Portakal ağaçları ve damızlık sığırların ilk muhasebeleştirilmesi 01.07.2017 tarihinde gerçekleştirilmiştir.

- BOBİ FRS'ye göre canlı varlıkların değeri maliyet yöntemine göre belirlenmektedir.
- Normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Pamuk Arazisi	1.000.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.03 Portakal Bahçesi	2.250.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.12 Damızlık Sığırlar	1.200.000.-
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.450.000.-</b>
<i>TMS'ye Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Pamuk Arazisi	1.000.000.-
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Portakal Bahçesi Arazisi	750.000.-
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.03 Portakal Bahçesi 256.03.07 Portakal Ağaçları	1.500.000.-
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.04 Damızlık Sığırlar	1.200.000.-
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.450.000.-</b>
<i>BOBİ FRS'ye Göre</i>	
<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlığın Değeri</i>
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Pamuk Arazisi	1.000.000.-
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.05 Portakal Bahçesi Arazisi	750.000.-
271 AĞAÇLAR 271.08 Portakal Bahçesi 271.08.01 Portakal Ağaçları	1.500.000.-
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.04 Damızlık Mandalar	1.200.000.-
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.450.000.-</b>

Varlıkların ekonomik ömürleri aşağıdaki tabloda üç farklı duruma göre belirtilmektedir. İlk durumda, VUK ilgili tebliğleri ile belirlenen ekonomik ömürlerin standart ilkelerine göre belirlenen yararlı ömürlerden yüksek olması, ikinci durumda denk olması ve üçüncü durumda ise düşük olması durumları ele alınmıştır.

	<i>Varlığın Türü</i>	<i>Varlıkların Ekonomik/Yararlı Ömürleri</i>		
		<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	<i>TMS'ye Göre</i>	<i>BOBİ FRS'ye Göre</i>
<b>1. Durum</b>	<b>Portakal Ağaçları</b>	25 Yıl	20 Yıl	20 Yıl
	<b>Damızlık Sığırlar</b>	5 Yıl	4 Yıl	4 Yıl
<b>2. Durum</b>	<b>Portakal Ağaçları</b>	25 Yıl	25 Yıl	25 Yıl
	<b>Damızlık Sığırlar</b>	5 Yıl	5 Yıl	5 Yıl
<b>3. Durum</b>	<b>Portakal Ağaçları</b>	25 Yıl	30 Yıl	30 Yıl
	<b>Damızlık Sığırlar</b>	5 Yıl	6 Yıl	6 Yıl

**1. Durum:**

**a) Vergi Mevzuatına Göre**

VUK madde 320'ye göre amortisman hesaplamaları yıllık bazda yapılarak dönemin gideri olarak kaydedilmektedir. Kıst amortisman uygulaması binek otomobiller dışında öngörülmemektedir.

VUK madde 314'e göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır. Dolayısıyla pamuk ekimi yapılan arazi amortismanına tabi olmayacaktır. Ancak portakal ağaçlarının olduğu arazi, vergi mevzuatına göre ayrı izlenmeyip portakal bahçesinin maliyetine dahil edildiği için amortismanına tabi olacaktır.

Buna göre portakal bahçesi için amortisman işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Kayıtlı Değer} \times 1/25 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 2.250.000.- \text{ TL} \times 1/25 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 90.000.-\text{TL} \end{aligned}$$

31.12.2018	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	90.000.-
730.03 Portakal Bahçesi Amortisman Giderleri	
257 BİRİKMİŞ	
AMORTİSMANLAR	90.000.-
257.03 Portakal Bahçesi	
/	

İşletmeye ait damızlık sığırlar canlı duran varlık niteliğindedir ve VUK madde 315'e göre amortisman hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Kayıtlı Değer} \times 1/5 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 1.200.000.- \text{ TL} \times 1/5 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 240.000.-\text{TL} \end{aligned}$$

31.12.2018	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	240.000.-
730.12 Damızlık Sığır Amortisman Giderleri	
257 BİRİKMİŞ	
AMORTİSMANLAR	240.000.-
257.12 Damızlık Sığırlar	
/	

#### **b) TMS'ye Göre**

TMS'16'ya göre amortisman varlığın defter değerinden kalıntı değeri düşülmüş tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak kalıntı değerinin amortisman hesaplamasında önemsiz olduğu belirtildiğinden, uygulamada kalıntı değer dikkate alınmamaktadır. Ayrıca standartta yer alan ilkelere göre kıst amortisman uygulaması öngörülmektedir.

Arsa ve araziler TMS 16'ya göre ayrı izlenmekte ve amortismanına tabi tutulmamaktadır.

İşletmenin varlıkları arasında bulunan portakal ağaçları taşıyıcı bitki niteliğinde olup işletmenin maddi duran varlıkları arasında yer almakta ve amortismanına tabi tutulmalıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı	=	Kayıtlı Değer x 1/20
Yıllık Amortisman Tutarı	=	1.500.000.- TL x 1/20
Yıllık Amortisman Tutarı	=	75.000.-TL
6 Aylık Amortisman Tutarı	=	37.500.-TL

31.12.2018	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	37.500.-
730.03 Portakal Ağaçları Amortisman Giderleri	
258 BİRİKMİŞ	
AMORTİSMANLAR	37.500.-
258.03 Portakal Ağaçları	
/	

Duran varlık niteliğindeki canlı hayvanlar, TMS 41'e göre canlı varlık kapsamında yer almaktadır. Standartta canlı varlıkların tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye tabi olduğu belirtilmektedir. Bu görüşten hareketle duran varlık niteliğindeki hayvanlar için amortisman hesaplaması öngörülmemektedir. Dolayısıyla duran varlık niteliğinde olsalar dahi damızlık sığırlar için TMS ilkelerine göre amortisman hesaplaması ve işlemleri yapılmamalıdır.

#### c) **BOBİ FRS'ye Göre**

BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar'a göre amortisman hesaplamasında kıst amortisman uygulaması öngörülmektedir. Dolayısıyla yıllık amortisman hesaplaması yapılması söz konusu değildir.

Uygulamada canlı varlıklar için maliyet yönteminin uygulandığı varsayıldığından, duran varlık niteliğindeki portakal ağaçları ve damızlık sığırlar için amortisman hesaplaması ve işlemleri yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Arazi ve arsalar ise TMS'de olduğu gibi amortismanına tabi tutulmamaktadır.

Buna göre portakal ağaçlarına ilişkin amortisman hesaplaması ve işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Kayıtlı Değer} \times 1/20 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 1.500.000.- \text{ TL} \times 1/20 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 75.000.-\text{TL} \\ \text{6 Aylık Amortisman Tutarı} &= 37.500.-\text{TL} \end{aligned}$$

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		37.500.-
730.08 Portakal Ağaçları Amortisman Giderleri		
277 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR		37.500.-
277.08 Portakal Ağaçları		
/		

Damızlık sığırlara ilişkin amortisman hesaplaması ve işlemleri aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Kayıtlı Değer} \times 1/4 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 1.200.000.- \text{ TL} \times 1/4 \\ \text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= 300.000.-\text{TL} \\ \text{6 Aylık Amortisman Tutarı} &= 150.000.-\text{TL} \end{aligned}$$

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		150.000.-
730.04 Damızlık Sığırlar Amortisman Giderleri		
277 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR		150.000.-
277.04 Damızlık Sığırlar		
/		

Karşılaştırmaya konu düzenlemelere göre işletmenin varlıkları amortisman işlemlerine tabi tutulduğunda aşğıdaki tabloda belirttiğı gibi farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

	<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	<i>TMS'ye Göre</i>	<i>BOBİ FRS'ye Göre</i>
<i>Varlıkların Toplam Kayıtlı Değeri</i>	4.450.000.-	4.450.000.-	4.450.000.-
<i>Toplam Birikmiş Amortismanlar</i>	330.000.-	37.500.-	187.500.-
<i>Varlıkların Toplam Net Defter Değeri</i>	4.120.000.-	4.412.500.-	4.262.500.-

## 2. Durum:

Bu durum kapsamında verilen bilgilere göre yapılacak amortisman işlemlerine ilişkin kayıt düzenlerinde herhangi bir değışiklik oluşmayacaktır.

Amortisman işlemlerinden sonra varlıkların finansal durum tablosundaki genel görünümü aşağıda belirtildiğı gibi oluşmaktadır.

	<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	<i>TMS'ye Göre</i>	<i>BOBİ FRS'ye Göre</i>
<i>Varlıkların Toplam Kayıtlı Değeri</i>	4.450.000.-	4.450.000.-	4.450.000.-
<i>Toplam Birikmiş Amortismanlar</i>	330.000.-	30.000.-	150.000.-
<i>Varlıkların Toplam Net Defter Değeri</i>	4.120.000.-	4.420.000.-	4.300.000.-

### 3. Durum:

Bu durum kapsamında verilen bilgilere göre yapılacak amortisman işlemlerine ilişkin kayıt düzenlerinde herhangi bir değişiklik oluşmayacaktır.

Amortisman işlemlerinden sonra varlıkların finansal durum tablosundaki genel görünümü aşağıda belirtildiği gibi oluşmaktadır.

	<i>Vergi Mevzuatına Göre</i>	<i>TMS'ye Göre</i>	<i>BOBİ FRS'ye Göre</i>
<i>Varlıkların Toplam Kayıtlı Değeri</i>	4.450.000.-	4.450.000.-	4.450.000.-
<i>Toplam Birikmiş Amortismanlar</i>	330.000.-	25.000.-	125.000.-
<i>Varlıkların Toplam Net Defter Değeri</i>	4.120.000.-	4.425.000.-	4.325.000.-

Uygulamada verilen kısıtlar dahilinde her düzenlemeye ilişkin varlıkların net defter değerinin farklı oluştuğu görülmektedir.

Vergi mevzuatı ile karşılaştırıldığında oluşan farklılığın, varlıkların ekonomik ömürlerinin veya yararlı ömürlerinin farklı olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Diğer taraftan vergi mevzuatı ile standartlar karşılaştırıldığında, varlıkları oluşturan maliyet unsurlarının farklılaşması (portakal bahçesinde olduğu gibi), oluşan farklılığın bir diğer nedeni olarak gösterilebilir. Ayrıca vergi mevzuatına göre amortismanın yıllık bazda hesaplanması, oluşan farklılığın belirtilebilecek başka bir nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

Standartlar arasında oluşan farklılığın nedeni ise TMS 41'e göre canlı varlık kapsamındaki duran varlık niteliğindeki hayvanlar için amortisman ayrılmaması olarak ifade edilebilir.



Belli kısıtlar çerçevesinde yapılan karşılaştırma ve değerlendirmelere ilave olarak; muhasebeleştirme ve değerlendirme ilke ve hükümlerindeki farklılıklarından kaynaklı duran varlıkların kayıtlı değerlerinin neredeyse hiçbir zaman eşit olmaması, ekonomik/yararlı ömürlerin belirlenmesi anlamındaki farklılıklar, amortisman uygulama şekillerinin (yıllık ve kıst amortisman) farklı olması, amortisman tabi varlıkların farklılaşması gibi genel nedenlerden dolayı her koşulda farklılıkların oluşacağı ifade edilebilir.

Amortisman işlemlerindeki farklılaşma, hesaplanan amortismanlar başka varlıkların amortismanı ile ilişkilendirilirse söz konusu varlıkların değerlerini, doğrudan gider olarak düşünülürse net karı veya zararı farklılaştıracak ve dolayısıyla ödenen/ödenecek olan vergiyi de etkilemiş, farklılaştırmış olacaktır.

#### **4.4.4. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri**

Güneş işletmesinin yürüttüğü faaliyetler kapsamında aldığı veya alacağı devlet teşviklerine ilişkin bilgiler aşağıda sıralandığı gibidir.

- 01.01.2018 tarihinde satın aldığı 500 baş damızlık sığır maliyetinin %50'sini koşullar yerine getirildiğinde hibe olarak almaya hak kazanacaktır. Koşul olarak 2 yıl üretim faaliyetinde bulunulması gerekmektedir. Damızlık sığırların maliyeti 10.000.-TL/Baş'tır.
- Hasat edilen 1.000 ton pamuğun üretildiğine ilişkin belgelerin 15.09.2018 tarihinde ilgili mercilere ibraz edilmesiyle 100.-TL/Ton destek primi alınmaya hak kazanılmıştır.
- Kendi arazisinde badem üretimi yapmak için Ziraat Bankası'ndan 2.000.000.- TL kredi kullanmıştır. Faiz ödemesi, üretime geçilen yılda başlayacak olup her yılın sonunda %20 oranında faiz ödenecektir. Yatırım, verilen teşvik kapsamında değerlendirilerek üretime geçilmesi halinde faizin %50'si devlet tarafından karşılanacaktır. 20.08.2018 tarihinde ilk badem üretimi gerçekleştirilmiştir. Üretim belgelenmiş ve 31.12.2018 tarihinde faiz desteği alınmaya hak kazanılmıştır.

- 31.12.2018’de portakal üretim faaliyetini geliştirmek için alınan 20.000.-TL devlet teşviki için 2 yıl üretim yapma şartı bulunmaktadır.
- Teşviklerin ilgili olduğu varlıklar gerçeğe uygun değere göre ölçülmektedir.

Verilen bilgilerde yer alan devlet teşvikleri, vergi mevzuatı ve standartlar kapsamında değerlendirilerek gerekli kayıtlar yapılacaktır.

**a) Vergi Mevzuatına Göre**

Vergi mevzuatında yer alan tahakkuk esasına göre bir gelir unsuru ancak tahakkuk aşamasında ilgili dönemde gelir olarak kaydedilebilmektedir.

Damızlık sığırılar için verilecek olan hibe 2 yıl üretim koşuluna bağlı olduğu için tahkkuk ettirilip gelir kaydedilmesi mümkün değildir. Ancak koşul gerçekleştiğinde işletmenin varlıkları üzerinde etki yaratacağı için nazım hesaplar aracılığı izlenmesi doğru olacaktır.

01.01.2018		
905 ALINACAK TEşVİKLERDEN ALACAKLILAR		2.500.000.-
905.05 Damızlık Sığırılar İçin Alınacak Teşvikler		
906 ALINACAK		
TEşVİKLERDEN		
BORÇLULAR		2.500.000.-
906.05 Damızlık Sığırılar İçin		
Alınacak Teşvikler		
/		

Üretilen pamuğa ilişkin destek primi alınmaya hak kazanıldığı için bu tarihte gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Alınan teşvik, işletmenin ana faaliyet konusu kapsamında yaptığı üretim karşılığında elde edilen bir teşvik olduğu için 60 BRÜT SATIşALAR hesap grubu içerisinde yer alan 602 DİĞER GELİRLER hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca alacağın ticari bir kökeni olduğu için bu alacak tutarı 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR hesabına kaydedilmelidir.

Belirtilen açıklamalara göre hesaplama ve kayıt aşağıda belirtildiği gibi olmalıdır.

Tahsil Edilecek Destek Tutarı = 1000 x 100 TL/Ton

Tahsil Edilecek Destek Tutarı = 100.000.-TL

15.09.2018	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 127.07 Pamuk Üretimi Karşılığında Alınacak Destekler	100.000.-
602 DİĞER GELİRLER 602.07 Pamuk Üretimi Karşılığında Alınacak Destekler	100.000.-
/	

Badem bahçesine ilişkin kullanılan kredi için faiz desteği alınabilir duruma geldiği için alacak kaydedilerek gelir kaydedilmelidir.

Ödenecek Yıllık Faiz Tutarı = 2.000.000.-TL x %20

Ödenecek Yıllık Faiz Tutarı = 400.000.-TL

Tahsil Edilecek Faiz Desteği = 200.000.-TL

31.12.2018	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 780.05 Ziraat Bankası Kredi Faizi	400.000.-
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ 303.05 Ziraat Bankası Kredi Faizi	100.000.-
/	

31.12.2018	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 127.10 Krediyeye İlişkin Faiz Desteği	200.000.-
602 DİĞER GELİRLER 602.10 Krediyeye İlişkin Faiz Desteği	200.000.-
/	

Portakal üretimini geliştirmek için 20.000.- TL hibe alınmasına rağmen bu teşviğin gelir olarak kaydedilebilmesi için 2 yıl üretim faaliyetinde bulunulması gerekmektedir.

	31.12.2018		
102 BANKALAR		20.000.-	
	480 GELECEK YILLARA AIT GELİRLER		20.000.-
	480.03 Portakal Bahçesine İlişkin Alınan Hibe		
	/		

**b) TMS'ye Göre**

TMS 20'ye göre, koşula bağlı olan damızlık sığırlarla ilgili devlet teşviği, koşullar henüz gerçekteşmediğinden finansal tablolara yansıtılması mümkün değildir. Bir diğer ifade ile gelir olarak kaydetmek veya ilgili varlığın maliyeti ile ilişkilendirmek mümkün değildir.

Pamuk üretim faaliyeti TMS 41 kapsamına girmektedir. Dolayısıyla üretilen pamuk ile ilgili alınmaya hak kazanılan destek, TMS 41'de yer alan ilkelere göre değerlendirilmelidir. Herhangi bir koşula bağlı olmaması ve alınabilir duruma gelmesi sebebiyle gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

	15.09.2018		
127 DİğER TİCARİ ALACAKLAR		100.000.-	
127.08 Pamuk Üretimi Karşılığında Alınacak Destekler			
	644 ESAS FAALİYETLERDEN DİğER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		100.000.-
	644.08 Pamuk Üretimi Karşılığında Alınacak Destekler		
	/		

Tahsil edilebilir hale gelen faiz desteği taşıyıcı bitki olan badem ağaçlarına ilişkin olduğu için TMS 20 ilkeleri dikkate alınmalıdır. Koşullar yerine getirildiği için tahsil edilebilir hale gelen faiz desteği, ilgili olduğu varlığın ekonomik ömrü boyunca

gelir olarak kaydedilebileceği gibi varlığın kayıtlı değeri azaltılarak her yıl ayrılacak olan amortisman tutarı da azaltılabilmektedir.

31.12.2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		400.000.-	
780.05 Ziraat Bankası Kredi Faizi			
302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ			100.000.-
302.05 Ziraat Bankası Kredi Faizi			
/			
31.12.2018			
126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		200.000.-	
126.05 Ziraat Bankası Kredi Faizi			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			200.000.-
256.09 Badem Bahçesi			
256.09.05 Kredi Faiz Desteği			
/			

Maliyetle ilişkilendirilmediği takdirde, varlığın ekonomik ömrü boyunca sistematik bir şekilde 644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR ve KAZANÇLAR hesabında gelir olarak da kaydedilebilmektedir.

TMS 20'ye göre portakal bahçesi ile ilgili alınan devlet teşviği 2 yıllık süre tamamlanmadan gelir unsuru olarak dikkate alınamayacaktır. Koşullar karşılandığında bu teşvik, maliyetle ilişkilendirerek veya sistematik bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak suretiyle dikkate alınabilecektir.

31.12.2018			
102 BANKALAR		20.000.-	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ			20.000.-
482.05 Portakal Bahçesine İlişkin Alınan Hibe			
/			

**c) BOBİ FRS'ye Göre**

BOBİ FRS Bölüm 16 Devlet Teşvikleri'nde yer alan ilkeler, TMS ilkeleri ile benzer olduğundan kayıtlarda herhangi bir farklılık oluşmayacaktır. Yalnızca kullanılan bazı hesap isimleri (*271 AĞAÇLAR hesabı gibi*) farklılık gösterecektir.



## SONUÇ

Çalışmada, dünya ve ülke ekonomisinin önemli sektörleri arasında yer alan tarım sektörü kapsamında yürütülen tarımsal faaliyetlerin önemli yanları, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin özellikleri ve söz konusu işletmelerde muhasebe düzeni konularına açıklık getirilmiştir.

Sonraki aşamada tarımsal faaliyetler ile ilgili konuların düzenlendiği vergi mevzuatı ve standartlar irdelenmiş, özellik gösteren konularda karşılaştırmalar yapılmış ve tespit edilen hususlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Yapılan karşılaştırma sonucunda öne çıkan farklılıklar göz önünde bulundurularak bir örnek uygulama yapılmıştır.

Karşılaştırma ve uygulama sonucunda tespit edilen en önemli farklılıklardan bir tanesi canlı varlıkların dönüşüm özelliği olmuştur. Standartlarda, canlı varlıkların doğasında olan dönüşüm özelliği dikkate alınmış ve bu varlıkların değerinin ortaya konulmasında, varlıklardaki dönüşümü yansıtarak doğruya en yakın sonucu verecek olan gerçeğe uygun değer kullanılması öngörülmüştür. Ancak vergi mevzuatında, varlıkların değeri maliyet bedeline göre tespit edildiğinden, dönüşümün etkisi göz ardı edilmektedir. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedelinin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Emsal bedeli bir anlamda piyasa fiyatını yansıtacağından, sadece bu durumda gerçeğe uygun değere bir yakınsama olabileceği ifade edilebilir.

Canlı varlıkların dönüşüm özelliği TDHP'nin buna uygun hazırlanması gerekliliğini beraberinde getirmektedir. MSUGT ile oluşturulan TDHP'nin bu özelliği dikkate alarak hazırlanmadığı görülmektedir. Finansal tablolara canlı varlıkların doğru bir şekilde yansıtılması, değerlendirilmesi ve ilgililere doğru bilgi sağlaması açısından, dönen ve duran varlıklar içerisinde bu varlıklar için ayrı hesap grupları oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. TDHP'nin uygun hazırlanmayışı, işletmeleri bu varlıkları yardımcı hesaplar aracılığı ile izlemeye sevk etmektedir. Bu durum uygulamada ortak dil kullanımını engellemekte ve finansal tabloların analizini güçleştirmektedir. KGK tarafından yayımlanan "*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*"nın canlı varlıkların bu özelliğini dikkate alarak hazırlandığı görülmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin yönetilmesi hususu ortaya çıkan bir diğer önemli farklılık olmuştur. Standartlara göre bir faaliyetin tarımsal faaliyet ve dolayısıyla TMS 41 ve BOBİ FRS Bölüm 7 kapsamında değerlendirilebilmesi için mutlaka yönetiliyor olması gerekmektedir. Avcılık ve kendiliğinden yetişen ürünlerin hasat edilmesi gibi faaliyetler yönetilmediği için tarımsal faaliyet olarak değerlendirilemeyeceği açıkça ifade edilmektedir. Vergi mevzuatında yapılan tanımlamalarda ise faaliyetin yönetilip yönetilmemesi önem arz etmemektedir. Tarımsal faaliyetlerde kavram birliğinin sağlanabilmesi için vergi mevzuatımızda, standartlarda yer alan kavramlara uygun olacak şekilde düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki muhasebeleştirme ilkeleri anlamındaki farklılıklar, varlıkların değerinin ortaya konulmasında kullanılan ölçüler ve TDHP'nin canlı varlıklar için uygun olmayışı, canlı varlıkların finansal tablolarda izlendiği hesapları ve değerleri farklılaştırmaktadır. Bu farklılığın, gerçeğe uygun değerinin çoğu zaman maliyet bedelinden farklı tespit edileceği düşünüldüğünde, sürekli olarak ortaya çıkacağını belirtmek mümkündür. Belirtmek gerekir ki BOBİ FRS'de, işletmelere gerçeğe uygun değeri tespit etmek için ek bir yük getirmemek adına maliyet modelinin kullanılacağı ifade edilmektedir. İşletmeler tarafından maliyet modelinin kullanılması, vergi mevzuatına göre varlıkların belirlenen değerlerine yakınsama gösterecektir. Ancak yine de tam bir uyum söz konusu olmayacaktır.

Vergi mevzuatına göre canlı varlıklarda oluşan değer artışı veya azalışının dikkate alınmaması, bir diğer ifade ile maliyet bedelinin kullanılıyor olması, devleti veya işletmeleri söz konusu varlıklar satışa konu edilinceye kadar vergi finansmanı yapmak durumunda bırakmaktadır.

Standartlara göre canlı varlıklar ile ilgili alınan devlet teşviklerinden; koşula bağlı olmayanlar alınabilir duruma geldiğinde, koşula bağlı olan ise ancak koşullar sağlandığında ilgili dönemde gelir olarak dikkate alınabilmektedir. Vergi mevzuatında yer alan tahakkuk esasına göre bir gelir ancak gerçekleştiğinde dikkate alınabilmekte ve finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu konuda vergi mevzuatı ve standartlar arasında bir uyumun olduğunu belirtmek mümkündür.



## KAYNAKÇA

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992). <http://gib.gov.tr/node/88229>.
- Aerts, Walter, ve Peter Walton. *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. 3. baskı. United Kingdom: Cengage Learning, 2013.
- Ağca, Ahmet, ve Nejdet Sağlam. "TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması: UMS - UFRS Uyumlu". İçinde *TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler*, editör Nejdet Sağlam, Salim Şengel, ve Bünyamin Öztürk, 3. baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.
- Aimin, Hao. "Uncertainty, Risk Aversion and Risk Management in Agriculture". *Agriculture and Agricultural Science Procedia* 1 (2010): 152–56.
- Akdoğan, Nalan, Rafet Aktaş, Ali Deran, Deniz Umut Erhan, ve Vedat Acar. *Sektörel Muhasebe: Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu*. 1. baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.
- Akdoğan, Nalan, ve Orhan Sevilengül. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler". *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 84 (2007): 29–70.
- Alibhai, Salim, Erwin Bakker, T.V. Balasubramanian, Kunal Bharadva, Asif Chaudhry, Danie Coetsee, Chris Johnstone, vd. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 1. baskı. United Kingdom: Wiley, 2018.
- Altieri, Miguel A. "Agroecology: A New Research and Development Paradigm for World Agriculture". *Agriculture, Ecosystems & Environment* 27, sayı 1–4 (Kasım 1989): 37–46. [https://doi.org/10.1016/0167-8809\(89\)90070-4](https://doi.org/10.1016/0167-8809(89)90070-4).
- Argun, Doğan. *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlar Muhasebesi*. 1. baskı. İstanbul: Süryay, 2005.
- Arzova, S. Burak. *Muhasebe Teorisi*. 1. baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Arzova, Sabri Burak. *Finansal Muhasebe*. 1. baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Aslan, Sinan. *Finansal Muhasebe: Muhasebe Biliminin Temelleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 1. baskı. İstanbul: Umut Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2015.
- Ataman, Başak, ve Hakan Cavlak. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması". *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 2, sayı 3 (2017): 153–68.

- Ataman, Ümit. *Genel Muhasebe*. 8. baskı. İstanbul, 2010.
- Bayazıtlı, Ercan, Orhan Çelik, ve Saim Üstündağ. *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış: Türkiye Muhasebe Standartları Serisi 1*. 1. baskı. Ankara: TESMER Yayınları, 2006.
- Bayramoğlu, Zeki, Selime Kaya, ve Zuhul Karakayacı. “Tarım İşletmelerinde Risk Kaynakları ve Risk Yönetim Stratejilerinin Belirlenmesi; Çumra İlçesi Örneği”. *Selçuk Tarım ve Gıda Bilimleri Dergisi* 27, sayı 1 (2013): 46–54.
- Bayramoğlu, Zeki, ve Cennet Oğuz. “Arazi Toplulaştırması Yapılmış Tarım Alanlarında Girdi Tasarrufu Üzerine Bir Araştırma, Çumra Küçükköy Örneği”. *Selçuk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 18, sayı 34 (2004): 46–50.
- Benek, Sedat. “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türkiye’deki Tarımsal İşletmelerin Günümüzdeki Durumu”. *Marmara Coğrafya Dergisi*, sayı 15 (2007): 191–206.
- Büyükepecki, Semih, ve Aziz Kağıtçı. “Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 12, sayı 1 (2015): 105–13.
- Can, Metin, Murat Sayılı, Murat Yılmazçoban, ve İhsan Bilici. “Tarım İşletmelerinin Pazarlama Kabiliyetlerini Geliştirmek için Verilen Hibelerden Yararlanma Durumu”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C. 5, 2014.
- Çatıkkaş, Özgür, Özgür M. Esen, ve Cafer Şuekinci. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”. *Sayıştay Dergisi*, sayı 108 (2018): 191–209.
- Çelik, Yusuf. “Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri”. *Tarım Ekonomisi Dergisi* 20, sayı 1 (2014): 41–52.
- Çetin, Canan. *Temel İşletmeciliğe Giriş*. 1. baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2012.
- Chaudhry, Asif, Craig Fuller, Danie Coetsee, Edward Rands, Erwin Bakker, Minette V.Merwe, Paul Yeung, Santosh Varughese, Stephen McIlwaine, ve T.V. Balasubramanian. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 1. baskı. USA: Wiley, 2016.
- Chaudhry, Asif, Craig Fuller, Danie Coetsee, Edward Rands, Erwin Bakker, Nees de Vos, Santosh Varughese, Stephen Longmore, Stephen McIlwaine, ve T.V. Balasubramanian. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 1. baskı. New Jersey: Wiley, 2015.
- Chen, Zhongxin, Sen Li, Jianqiang Ren, Pan Gong, Mingwei Zhang, Limin Wang, Shenliang Xiao, ve Daohui Jiang. “Advances in Land Remote Sensing: System, Modeling, Inversion and Application”. İçinde *Monitoring and Management of*

- Agriculture with Remote Sensing*, editör Shunlin Liang, 1. baskı, 1–495. Maryland: Springer, 2008.
- Christian, Dieter, ve Norbert Lüdenbach. *IFRS Essentials*. 1. baskı. United Kingdom: Wiley, 2013.
- Collings, Steven. *Frequently Asked Questions in IFRS*. 1. baskı. United Kingdom: Wiley, 2013.
- Dabbaoğlu, Kadir. *Finansal Muhasebe: Dönemiçi İşlemler*. 1. baskı. Ankara: Nobel Yayıncılık, 2014.
- Deloitte. *IFRS in Your Pocket*, 2013.
- Demiryürek, Kürşat. “Organik Tarım Kavramı ve Organik Tarımın Dünya ve Türkiye’deki Durumu”. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 28, sayı 1 (2011): 27–36.
- Doğan, Kadir. “Su Ürünleri Sektörü Türk Ekonomisinin Neresinde”. *Su Ürünleri Mühendisleri Derneği Yayın Organı*, sayı 1 (1997): 15–20.
- Durmuş, Ahmet Hayri, ve Mehmet Emin Arat. *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*. 2. baskı. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2004.
- Duru, Metin, ve Ahmet Şahin. “Türkiye’de Sağlıklı ve Güvenli Hayvansal Üretimin Gerekliliği”. *Hayvansal Üretim* 45, sayı 1 (2004): 36–41.
- “eAGRI Portal”. Erişim 19 Aralık 2018. <http://eagri.cz/public/web/en/mze/>.
- El-Ramady, Hassan R., Samia M. El-Marsafawy, ve Lowell N. Lewis. “Sustainable Agriculture Reviews”. İçinde *Sustainable Agriculture and Climate Changes in Egypt*, editör Eric Lichtfouse, 12:1–361. New York: Springer, 2013.
- Elliot, Barry, ve Jamie Elliot. *Financial Accounting and Reporting*. 14. baskı. United Kingdom: Financial Times Prentice Hall, 2011.
- Elwood, Norman E., ve Susie R. Gregory. “Recordkeeping: A How-to-do-it Guide for Small Woodland Owners”. *The Woodland Workbook: Business Management* 1187, sayı 1 (2007).
- Engindeniz, Sait. “AB ve Türkiye’de Tarım İşletmelerinin Sayı ve Arazi Genişliklerindeki Değişmeler”. *TKB Türk Tarım Dergisi*, sayı 143 (2002): 28–36.
- Erdal, Gülistan, ve Hilmi Erdal. “Türkiye’de Tarımsal Desteklemeler Kapsamında Prim Sistemi Uygulamalarının Etkileri”. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 25, sayı 1 (2008): 41–51.
- Ernst and Young Türkiye. “İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi 2017”, y.y.

- Ertaş, Fatih Coşkun. *Muhasebe Organizasyonu*. 3. baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Ertürk, Mümin. *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*. 10. baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2017.
- Evenson, Robert, ve Parabhu Pingali. *Handbook of Agricultural Economics, Vol. 3*. 1. baskı. Amsterdam: North Holland, 2007.
- Everest, Bengü, Ayşe Gül Yavaş, Ebru Tatar, Fatma Çakar, ve İlker Acar. “Çiftçilerin Kooperatifçilik Eğitimi Alma İsteğini Etkileyen Faktörler: Çanakkale İli Örneği”. *Anadolu Tarım Bilimleri Dergisi* 34, sayı 1 (2019): 40–46.
- “Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği”. Erişim 26 Şubat 2019. <https://www.fiskobirlik.org.tr>.
- Gabriel, Andreas, Vera Bitsch, ve Klaus Menrad. “Conceptual Framework for System Analysis of Family-run Agricultural Enterprises”. *Journal of Small Business and Entrepreneurship* 28, sayı 4 (2016): 325–44.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960).
- Gelmedi, Okan, ve Mahmut Kalenderoğlu. *Genel Muhasebe*. 7. baskı. Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 2015.
- Gökçen, Gürbüz. *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*. 1. baskı. İstanbul: Der Yayınları, 1998.
- . *Genel Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları*. 6. baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman, ve Cemal Çakıcı. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. 2. baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.
- Gökdoğan, Osman, ve A. Kamil Bayhan. “Eğirdir İlçesi Tarım İşletmelerinin Mekanizasyon Düzeyi”. *ADÜ Ziraat Fakültesi Dergisi* 8, sayı 1 (2011): 23–29.
- Greuning, Hennie Van, Darrel Scott, ve Simonet Terblanche. *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. 6. baskı. Washington: The World Bank, 2011.
- Gündoğmuş, Erdemir. “Ankara İli Akyurt İlçesi Tarım İşletmelerinde Ekmeklik Buğday (*Triticum aestivum* L.) Üretiminin Fonksiyonel Analizi ve Üretim Maliyetinin Hesaplanması”. *Tr. J. of Agriculture and Forestry*. C. 22, 1998.
- Hall, James A. *Accounting Information Systems*. 7. baskı. USA: South-Western Cengage Learning, 2011.
- Huffman, Wallace E., ve Peter F. Orazem. “Handbook of Agricultural Economics, Vol.

- 3". İçinde *Agriculture and Human Capital in Economic Growth: Farmers, Schooling and Nutrition*, editör Robert Evenson ve Parabhu Pingali, 1. baskı, 2253–3030. Amsterdam, 2007.
- İnan, Hakan, ve Okan Yaşar. "Tarım İşletmelerinin Sosyo-Ekonomik Etkilerine Yönelik Bir İnceleme: Tahirova Tarım İşletmesi". *Marmara Coğrafya Dergisi*, sayı 32 (2015): 270–305.
- İnanç, Mustafa. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü". *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 105 (2011): 227–46.
- "IPARD". Erişim 21 Mart 2019. <https://ipard.tarim.gov.tr/Statiks>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. "BOBİ FRS". Erişim 08 Nisan 2019. [http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)).
- . BOBİ FRS (y.y.).
- . TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı (2019).
- Katma Değer Vergisi Kanunu (1984).
- Kishalı, Yunus. *Şirketler Muhasebesi*. 15. baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2014.
- Kıral, Taner, ve F. Füsün Tatlıdil. "Avrupa Birliği'nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçülerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar". *Türkiye 2. Tarım Ekonomisi Kongresi 1* (1996): 104–17.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006).
- Kuşlu, Yasemin, ve A. Vahap Yağanoğlu. "Kuzgun Barajı Sulama Alanında Yapısal Durumun Belirlenmesi". *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 38, sayı 19 (2007): 71–81.
- "Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Tarım ve Doğal Kaynaklar Bakanlığı Bitkisel Üretim Çalıştayı Sonuç Raporu". Erişim 18 Aralık 2018. [http://www.tdkb.gov.ct.tr/Portals/1072/BELGELER/Tarım Çalıştayı.pdf](http://www.tdkb.gov.ct.tr/Portals/1072/BELGELER/Tarım_Calıştayı.pdf).
- Lefter, Viorel, ve Aureliana Geta Roman. "IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting". *Theoretical and Applied Economics* 5, sayı 510 (2007): 15–22.
- M. Bragg, Steven. *The Vest Pocket Guide to IFRS*. 1. baskı. New Jersey: Wiley, 2010.
- McMichael, Anthony J., John W. Powles, Colin D. Butler, ve Ricardo Uauy. "Food, livestock production, energy, climate change, and health". *Lancet* 370, sayı 9594 (2007): 1253–63.

- Mirza, Abbas Ali, ve Nandakumar Ankarath. *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP and India Accounting Standards*. 1. baskı. USA: Wiley, 2013.
- Mirza, Abbas Ali, Graham Holt J., ve Magnus Orrell. *IFRS: Workbook and Guide*. 1. baskı. New Jersey: Wiley, 2006.
- Mirza, Abbas Ali, Graham J. Holt, ve Magnus Orrell. *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. New Jersey: Wiley, 2006.
- Mirza, Abbas Ali, Magnus Orrell, ve Graham Holt J. *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. 2. baskı. New Jersey: Wiley, 2008.
- Nandakumar, A., Kalpesh J. Mehta, Dr. T.P. Ghosh, ve A. AlkafajiDr. Yass. *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*. 1. baskı. New Jersey: Wiley, 2010.
- Niemiec, Marcin, Michał Cupiał, ve Anna Szelağ-Sikora. “Efficiency of Celeriac Fertilization with Phosphorus and Potassium Under Conditions of Integrated Plant Production”. *Agriculture and Agricultural Science Procedia* 7 (2015): 184–91.
- Ocak, Sezen, Sinan Ögün, ve Ebru Emsen. “Turkey’s Animal Production Water Footprint; Heading in the Wrong Direction”. *Procedia Technology* 8 (2013): 255–63.
- “Oduna Dayalı Orman Ürünlerinin Üretim ve Pazarlama Faaliyetleri”, 2016.
- Orman Kanunu (1987).
- “Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu”, 2012.
- Özçelik, İsmail, ve Erdoğan Avder. *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Örnekleri*. 1. baskı. Trabzon: Murathan Yayınevi, 2009.
- Revsine, Lawrence, Daniel W. Collins, W. Bruce Johnson, H. Fred Mittelstaedt, ve Leonard C. Soffer. *Financial Reporting & Analysis*. 6. baskı. New York: McGraw-Hill Education, 2015.
- Robinson, Timothy P., Heiman F. L. Wertheim, Manish Kakkar, Samuel Kariuki, Dengpan Bu, ve Lance B Price. “Animal Production and Antimicrobial Resistance in the Clinic”. *The Lancet* 387, sayı 10014 (2016): e1–3.
- Saban, Metin, Serhan Gürkan, ve Hakan Vargün. *Finansal Muhasebe*. 3. baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2018.
- Saruhan, Şadi Can, ve Müge Leyla Yıldız. *Çağdaş Yönetim Bilimi*. 3. baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2017.
- Semerci, A. “Türkiye’de Çiftçi Örgütleri: Tarımsal Amaçlı Kooperatifler Örneği”.

- Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi* 12, sayı 1 (2015): 65–73.
- Shamrock, Steven E. *IFRS and US GAAP: A Comprehensive Comparison*. 1. baskı. New Jersey: Wiley, 2012.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. “10. Kalkınma Planı”, 2013.
- Tan, Sibel, ve İlker Karaönder. “Türkiye’de Tarımsal Örgütlenme Politikalarının ve Mevzuatının İrdelenmesi: Tarımsal Amaçlı Kooperatifler Örneği”. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi* 1, sayı 1 (2013): 87–94.
- Tarım Kanunu (2006).
- Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. “Destekleme Bülteni 2018”, 2018. [https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/TARIMSAL DESTEKLER 2018.pdf](https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/TARYAT/Belgeler/TARIMSAL_DESTEKLER_2018.pdf).
- Tarım ve Orman Bakanlığı. Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu (1972).
- “Tarımsal Örgütlenme Tablosu 2019”. Erişim 02 Mart 2019. <https://www.tarimorman.gov.tr/TRGM/Link/33/Tarimsal-Organizasyon-Tablosu>.
- Thornton, Philip K. “Livestock production: recent trends, future prospects”. *Philosophical Transactions of the Royal Society B: Biological Sciences* 365, sayı 1554 (2010): 2853–67.
- Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ (2012).
- Tokay, Semih Hüseyin, ve Ali Deran. “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi* 4, sayı 1 (2011): 40–45.
- Tunçez, Hacı Arif. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11, sayı 61 (2018): 1018–24.
- Turhan, Şule. “Tarımda Sürdürülebilirlik ve Organik Tarım”. *Tarım Ekonomisi Dergisi* 11, sayı 1 (2005): 13–24.
- “Türk Dil Kurumu”. Erişim 22 Kasım 2018. <http://www.tdk.gov.tr/>.
- “Türkiye Orman Ürünleri Meclisi Sektör Raporu 2015”, 2015.
- “Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri”. Erişim 16 Mart 2019. <http://www.tarimkredi.org.tr>.
- Ünver, Saliha, ve H. Hulusi Acar. “Odun Hammaddesi Üretim Çalışmalarının Odun Kalite Sınıfları Üzerine Olan Etkileri”. *Kafkas Üniversitesi Artvin Orman Fakültesi*

- Dergisi* 6, sayı 1–2 (2005): 128–34.
- Vergi Usul Kanunu (1961).
- Wager, Felix C. *Agricultural Production*. 3. baskı. New York: Nova Science Publishers, 2011.
- Walther, Larry M., ve Christopher J. Skousen. *Basics of Accounting & Information Processing: The Accounting Cycle*. 1. baskı. London: Bookboon.com, 2010.
- Walton, Peter. *An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business*. 1. baskı. United Kingdom: Wiley, 2011.
- Weygandt, Jerry J., Paul D. Kimmel, ve Donald E. Kieso. *Financial Accounting*. 9. baskı. USA: Wiley, 2013.
- Whelan, Brett, ve James Taylor. *Precision Agriculture for Grain Production Systems*. 1. baskı. Melbourne: CSIRO Publishing, 2013.
- “Wikipedia, the free encyclopedia”. Erişim 22 Kasım 2018. [https://en.wikipedia.org/wiki/Main\\_Page](https://en.wikipedia.org/wiki/Main_Page).
- Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (2012).
- Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No:2012/1) (2012).
- Yavuz, Orhan, Mahmut Kocaman, ve Özer Ayık. “Erzurum’da Alabalık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerin Yapısal ve Ekonomik Analizi”. *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*. C. 26, 1995.
- Yazıcı, Mehmet. *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*. 2. baskı. İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1998.
- Yercan, Murat. “Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarımın Örgütlenme Deseni ve Tarımsal Kooperatifler”. *Tarım Ekonomisi Dergisi* 13, sayı 1 (2007): 19–29.
- “Ziraat Bankası”. Erişim 16 Mart 2019. <https://www.ziraatbank.com.tr/tr/girisimci/tarim>.
- Zirai Kazanç Ölçülerinin Tesbiti Hakkında Yönetmelik (1987).