

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TARIMSAL FAALİYETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARDI-41 ÇERÇEVESİNDE
İNCELENMESİ: BİR TARIM İŞLETMESİNDE ÖRNEK
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
HACI ARİF TUNÇEZ**

**DANIŞMAN
PROF. DR. RAİF PARLAKKAYA**

KONYA, 2011

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ	vii
TABLolar LİSTESİ	x
GİRİŞ	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. İşletme Kavramı	1
1.2. İşletme Türleri ve Sınıflandırılması	3
1.2.1. Üretim Araçlarının Mülkiyeti Yönünden İşletmeler	3
1.2.2. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler	4
1.2.3. Büyüklüğüne Göre İşletmeler	4
1.2.4. Teknik Özelliklerine Göre İşletmeler	5
1.2.5. Üretim Yapılarına Göre İşletmeler	5
1.3. Tarım İşletmeleri	6
1.3.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri	6
1.3.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	7
1.3.2.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	8
1.3.2.2. Üretim Araçlarının Mülkiyet Durumuna Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	9
1.3.2.3. İşletme Üretiminde Hakim Olan Üretim Koluna Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	9
1.4. Tarımsal Üretim	10

1.5. Türkiye’de Tarımsal Üretim	12
1.5.1. Bitkisel Üretim	12
1.5.2. Hayvansal Üretim	17
1.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi	20

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi	26
2.1.1. Tek Taraflı (Basit) Kayıt Yöntemi	27
2.1.2. Çift Taraflı (Muzaaf) Kayıt Yöntemi	32
2.2. Tarım İşletmelerinde Envanter	33
2.3. Tarım İşletmelerinde Değerleme	37
2.3.1. Değerleme Kavramı	38
2.3.2. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Değerleme	39
2.3.3. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Değerleme	40
2.3.4. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme	45
2.3.4.1. Piyasa Fiyatı Üzerinden Değerleme	45
2.3.4.2. Maliyet Yöntemi Üzerinden Değerleme	47
2.3.4.3. Gelir Yöntemi Üzerinden Değerleme	48
2.3.4.4. İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi Üzerinden Değerleme	49
2.4. Tarım İşletmelerinde Amortismanlar	57
2.4.1. Hayvan Varlığında Amortisman	63
2.4.1.1. Ürünlerinden Henüz Yararlanılamayan Damızlık Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman Uygulaması	64

2.4.1.2. Satın Aldığı Anda Ürünlerinden Yararlanılabilen Damızlık	
Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman	65
2.4.1.3. Besi Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda	
Amortisman	65
2.4.1.4. Yetişmekte Olan (Olgunlaşmamış) Küçük ve Büyükbaş	
Varlıklarda Amortisman	66
2.4.2. Meyve Ağaçları ve Benzeri Plantasyonlarda Amortisman	67
2.5. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme	69
2.5.1. Zirai Kazanç İle Ticari Kazanç Ayırımı	70
2.5.2. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi	71
2.5.2.1. Tevkifat (Stopaj) Yöntemi İle Vergileme	71
2.5.2.2. Gerçek Usul Yöntemi ile Vergilendirme	73
2.5.2.2.1. Zirai İşletme Hesabı Esası	74
2.5.2.2.2. Bilanço Esası	76
2.6. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA)	77
2.7. Tarım İşletmelerinde Devlet Teşvikleri	78
2.7.1. Alan Bazlı Teşvikler	80
2.7.2. Fark Ödemesi (Prim) Teşvikleri	81
2.7.3. Hayvancılık Teşvikleri	84
2.7.4. Sertifikalı Tohum ve Fidan Teşvikleri	87
2.7.5. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Teşviki	87
2.7.6. Diğer Tarımsal Teşvikler	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ULUSAL DÜZENLEMELER VE TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

3.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler	93
3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci	95
3.3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi ve Uyum Çalışmaları	97
3.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	98
3.3.2. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	99
3.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	100
3.3.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	100
3.3.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	101
3.3.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	102
3.4. Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyet (TMS 41).....	108
3.4.1. TMS 41 Standardının Tarihçesi	108
3.4.2. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı	109
3.4.3. TMS 41 Standardında Yer Alan Tanımlar	112
3.4.3.1. Tarımla İlgili Özel Tanımlar	112
3.4.3.2. Tarımla İlgili Genel Tanımlar	116
3.4.4. Tekdüzen Hesap Planı’nın TMS 41 İle İlişkilendirilmesi	117

3.4.4.1. Dönen Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar	119
3.4.4.2. Duran Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar	122
3.4.4.3. Canlı Varlıklarda Değer Değişiklikleri	125
3.4.5. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebe İşlemleri	128
3.4.5.1. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlendirilmesi	128
3.4.5.1.1. Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi	130
3.4.5.1.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenmemesi	134
3.4.5.1.3. Tarım Arazileri Üzerine Sabit Olan Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	136
3.4.5.2. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması	137
3.4.5.3. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri	140
3.4.5.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	142
3.4.5.4.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri	142
3.4.5.4.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri	145
3.4.5.5. Mali Tablolara Birlikte Sunulmayan Bilgiler	146
3.5. Türk Vergi Mevzuatı'ndaki Düzenlemeler İle TMS 41'de Yer Alan Yaklaşımların Karşılaştırılması	146

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**TMS 41 TARIMSAL FAALİYET İLE THP VE VUK
ÇERÇEVESİNDE HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA**

4.1. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler	150
4.2. TMS 41 Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri	161
4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri	200
SONUÇ	229
KAYNAKÇA	233
ÖZET	243
ABSTRACT	244

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
A.g.e.	:	Adı Geçen Eser
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz	:	Bakınız
ÇATAK	:	Çevre Amaçlı Tarım Arazilerinin Korunması
ÇMVA	:	Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
DGD	:	Doğrudan Gelir Desteği
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
GAP	:	Güneydoğu Anadolu Projesi
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
G.Ü.	:	Gazi Üniversitesi
FAND	:	Farm Accountancy Data Network (Tarım Muhasebesi Veri Ağı)
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
IAS	:	International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)

IASB	:	International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	:	International Accounting Standarts Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFRS	:	International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)
İİBF	:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
MÖDAV	:	Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MSUGT	:	Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SPK31	:	SPK Seri XI, 25 No'lu Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğin 31. Kısmı
TEAE	:	Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 41	:	41 No'lu Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	:	Türk Standartları Enstitüsü
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu

TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
V.b.	:	Ve Benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YTB	:	Yatırım Teşvik Belgeleri

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1	Ana ve Alt Gruplar İtibariyle Bitkisel Üretim Değeri	14
Tablo 2	Seracılıkta Sebze Ve Meyve Üretiminin Sera Tipine Göre Dağılımı	15
Tablo 3	Canlı Hayvan ve Hayvansal Ürün Değeri	18
Tablo 4	Hayvan Türlerine Göre Kesilen Hayvan Sayısı, Kırmızı Et Üretimi ve Ortalama Karkas Ağırlığı	19
Tablo 5	Farklı Varlıkların Değerlemesinde Kullanılan Yöntemler	56
Tablo 6	333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliğinde Tarım Sektöründe Amortisman Süre ve Oranları	59
Tablo 7	Alan Bazlı Tarımsal Teşvikler	81
Tablo 8	Fark Ödemesi (Prim) Teşvikleri	83
Tablo 9	Hayvancılık Teşvikleri	85
Tablo 10	Sertifikalı Fidan/Fide ve Standart Fidan Kullanım Teşviki	87
Tablo 11	Diğer Tarımsal Amaçlı Teşvikler	88
Tablo 12	Tarımsal Teşvik Ödemeleri	91
Tablo 13	Resmi Gazete’de Yayınlanan TMS/TFRS’nin Tarih ve Sayısı	106
Tablo 14	TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı	111
Tablo 15	TMS 41’e Göre Maliyet ;Hesaplarının Akış Şeması	127
Tablo 16	TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı’nda, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması	147

Tablo 17	(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Canlı Varlıklara İlişkin Miktar ve Kayıtlı Değer Bilgileri	151
Tablo 18	(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler	152
Tablo 19	Tablo 18: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Gider Yerleri	153
Tablo 20	(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 2010 Yılı Üretim Maliyetleri	154
Tablo 21	(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları Tablosu	155
Tablo 22	Hizmet Gider Yerlerinde Kullanılacak Dağıtım Anahtarları	155
Tablo 23	(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti. 2010 Yılı İşletme Gelir ve Giderleri	156
Tablo 24	2010 Yılı Büyükbaş Hayvan Hareketleri	173
Tablo 25	Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımı	177
Tablo 26	Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu	180
Tablo 27	I. Dağıtım Tablosu	182
Tablo 28	II. Dağıtım Tablosu	185
Tablo 29	Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değeri	187
Tablo 30	Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu	211
Tablo 31	I. Dağıtım Tablosu	213
Tablo 32	II. Dağıtım Tablosu	215

GİRİŞ

Tarım sektörü, ekonomik gelişmeye yaptığı katkılardan dolayı, gelişmekte olan ülkeler açısından ayrı bir öneme sahiptir. Ülke nüfusunun beslemesi bakımından ise gelişmiş ülkeler açısından stratejik bir öneme sahiptir.

Tüm dünya ülkelerinin ve Türkiye'nin ekonomik anlamda gelişmeleri için, tarım ve sanayi sektörlerinin birbirleri ile entegre olması ve birbirine paralel olarak gelişme göstermesi önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Tarım ve sanayi entegrasyonu sadece ülkelerin gelişmesi açısından değil, aynı zamanda üreticiler ve tarıma dayalı sanayiciler açısından da birçok avantajı beraberinde getirmektedir.

Tarım sektörü; zorunlu ihtiyaç ve gıda maddelerinin karşılanması, ulaştırma, endüstri, ticaret v.b. sektörlerle hammadde sağlamak, diğer taraftan sanayi ürünlerine büyük bir pazar sağlamak bakımından ülke ekonomisine doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunmaktadır. Güçlendirilmiş bir tarım sektörü yalnız sanayinin gelişmesini sağlamakla kalmayıp aynı zamanda, kırsal kesimde bulunanların kalkınmalarını, refah ve mutluluklarının da artmasında önemli rol oynamaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde gerek hayvansal üretim gerekse bitkisel üretim için ayrı politikalar uygulanmakta olup, uygulanan bu politikalar üretici ve tüketicilerin korunması yönünde yürütülmektedir. Türkiye'de tarımsal faaliyet gösteren işletmelerin içinde bulunduğu problemlerin çözümü, ülkedeki ekonomik gelişmelere bağlı olarak, piyasa istikrarının sağlanması ve verimliliğin artırılması gibi yasal değişikliklere bağlı olduğu bilinmektedir. Bu noktada yapılması gereken tarım sektörü ile ilgili hedefin açık bir şekilde belirlenip yapısal ağırlıklı kısa, orta ve uzun vadeli politikaların ivedi olarak uygulamaya konulması gerekmektedir.

Dünya ülkeleri içerisinde Türkiye, tarımsal alanda geniş kullanım imkanlarına sahip olan bir ülke olarak, bu alanda yapmış olduğu çalışmalarını dünya standartlarına uygun olarak sürekli geliştirmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, işletmeler için önemli bir konuma gelmesi sonucunda bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nı oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), 1994 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere bir standarda ihtiyaç olduğunu belirtmiş ve bu konuda çalışma yapmak üzere bir komite kurulmasına karar vermiştir. Kurulan komite, 1996 yılında bir taslak hazırlayarak UMSK'na sunmuştur. UMSK, bu taslağa son şeklini vererek Temmuz 1999'da "Nihai Taslak 65 Tarım" (E-65 Agricultere Exporse Draft) adı ile yayınlamıştır. Çeşitli ülkelerden muhasebe enstitüleri, odalar, birlikler, denetim şirketleri ile diğer kurum ve kuruluşlar, bu taslağa ilişkin yorum ve önerilerde bulunmuşlardır. UMSK, yorum ve önerileri de dikkate alarak taslak üzerinde bazı değişiklikler yapmıştır. UMSK, 2001 yılında "Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS-41 Agricultere)" standardını yayınlamış ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Türkiye'de farklı kuruluşlar tarafından muhasebe standartları ile ilgili olarak çalışmalar yapılmıştır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 madde uyarınca kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete başlamıştır. TMSK tarafından yayınlanan muhasebe standartları; UMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve yorumlarının aynen Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir.

Türkiye'de tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31'inci Kısım da "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. SPK'nın tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak yayınlamış olduğu bu tebliğde UMS 41 esas alınmıştır.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili son olarak düzenleme TMSK tarafından yapılmıştır. TMSK'nun yayınladığı 38 adet muhasebe/finansal raporlama standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmektedir.

Bu konu üzerinde çalışma yapmamızın amacı; TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı'nda canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin farklı olması, Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalmasıdır.

Bu bağlamda çalışmamızın birinci bölümünde; işletme kavramı, işletme türleri ve işletmelerin sınıflandırılması hakkında genel bilgiler verilmiştir. Daha sonra tarım işletmeleri, tarım işletmelerinin özellikleri, tarım işletmelerinin sınıflandırılması, bitkisel ve hayvansal üretim ile tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı ve önemi açıklanmıştır.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ele alınmıştır. Bu kapsamda, tarım işletmelerinde envanter işlemleri, değerlendirme işlemleri, amortisman işlemleri, vergilendirme ve tarımsal devlet teşvikleri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilmiş, UMS, TMS ve TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi anlatıldıktan sonra TMS 41'in, amacı, kapsamı, standartta yer alan tanımlar açıklanmıştır. Daha sonra Tekdüzen Hesap Planı'nın TMS 41 ile ilişkilendirilmesi, TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri, TMS 41'e göre devlet teşvikleri ve vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler ile TMS 41'de yer alan yaklaşımların karşılaştırılması yapılmıştır.

Dördüncü bölümde ise; hayvancılık faaliyetinde bulunan bir tarım işletmesinde TMS 41 ile THP ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarının karşılaştırılmasına ilişkin bir örnek uygulama ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde işletme kavramı, işletme türleri ve işletmelerin sınıflandırılması hakkında genel bilgiler verilecektir. Daha sonra tarım işletmeleri, tarım işletmelerinin özellikleri, tarım işletmelerinin sınıflandırılması, tarımsal üretim, bitkisel ve hayvansal üretim ve tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı ve tarım muhasebesinin önemi açıklanacaktır.

1.1. İşletme Kavramı

Günümüzde insan gereksinmelerinin büyük bir bölümü işletme olarak adlandırılan ekonomik birimler tarafından karşılanmaktadır. Söz konusu birimler ekonomik mallar üretir ve/veya bunların dağıtımını gerçekleştirirler. Gereksinmelerinin sonsuz, buna karşılık, başta yaşamı olmak üzere, gereksinmelerini karşılamak için kullandığı kaynakların sınırlı olması nedeniyle, insanların bu amaca yönelik çabaları sürekli bir nitelik gösterir¹. İşletmeler, insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere bilgi, insan teknolojisi, finansal kaynak ve benzeri güncel üretim faktörlerini en etkin ve verimli bir şekilde kullanarak öncelikle uzun dönemde kar, süreklilik ve sosyal sorumluluk amaçlarını yerine getirmek için kurulurlar.

Genel olarak işletme; “ürettiği mal ve hizmetler yoluyla insanların gereksinmelerini karşılamak amacıyla işleyen ve işletilen ekonomik birimler”² olarak tanımlanabilir. İşletmeler toplumsal ihtiyaçları karşılamak için mal veya hizmet üreten iktisadi birimlerdir.

İktisadi birimin sürekli veya süreksiz oluşu, kendisine ve başkasına mal ve hizmet üretmesi, sahibinin tek veya çok olması, liberal sosyalist veya karma ekonomik düzende işlemesi, sahibinin kişi, özel sektör veya kamu sektörü oluşu, iktisadi birimin işletme sayılması için herhangi bir engel teşkil etmez. Esas olan bu

¹ Oktay ALPUGAN, **İşletme Bilimine Giriş**, Per Yayınları, Trabzon, 1998, s., 3.

² İlker AKAT ve Diğerleri, **İşletme Yönetimi**, Barış Yayınları Fakülte Kitabevi, İzmir, 2002, s., 6.

İktisadi birimin fayda yaratması, bir diğer ifade ile insan ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlerin üretimiyle uğraşmasıdır. İktisadi mal ve hizmet üretimi gerçekleştirmek için bir takım üretim faktörlerinin bir araya getirilmesi gerektiğine göre, işletmede üretim faktörleri uygun oranda birleştirmek üzere bir araya getirilir. Böylece bir iktisadi birim olan ve teknik faaliyetlerin de yürütüldüğü işletmenin iki temel özelliği vardır³:

- a) İktisadi mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek için işlemekte oluşu,
- b) İktisadi mal ve hizmetlerin üretiminin gerçekleştirilmesi için gerekli teknik ve üretim faktörlerinin uygun ortamda bir araya getirilmiş olması.

İşletme, üretim faktörlerini tedarik eder, bunları belirli bir üretim sürecinden geçirerek, değişik mal veya hizmetlere dönüştürür. Herhangi bir hammadde, malzeme, hizmet v.b. faktörler, üretim sürecinden geçirilerek, yeni bir şekle dönüştürülür ve yeni haliyle daha faydalı hale getirilmiş olur. İşletmeler faaliyette bulunurken üretim faktörleri dediğimiz, sermaye, tabiat, beşeri kapasite ve bilgiyi bilinçli ve faydalı bir biçimde bir araya getirerek mal ve hizmet üretirler. İşletmeler kendi içlerine dönük, çevreden ve çevredeki değişme ve gelişmelerden etkilenmeyen kapalı bir sistem olarak değil, toplumla, tüketicilerle ve çeşitli kuruluşlarla sürekli ilişkiler içinde bulunan açık, yani çevreyi etkileyen ve çevreden etkilenen bir sistem olarak değerlendirilmelidir⁴.

İşletme amaçlarının genelde; uzun dönemde kar etmek, topluma hizmet etmek, işletmenin yaşamını sürekli kılmak, tüketicilere hizmet etmek, işgörenlere iyi bir ücret politikası uygulamak ve işletmede istihdamı sürekli kılmak şeklinde gelişme göstermiştir. İşletmelerin uzun vadede kar edip varlıklarını sürdürebilmeleri büyük ölçüde sosyal sorumluluk bilinci içinde topluma karşı olan yükümlülüklerini yerine getirebilmelerine bağlı bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramı, en basit şekliyle, modern iş yaşamında işletmenin ekonomik çıkarları yanında kamunun da çıkarlarına

³ Mümin ERTÜRK, **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayınları, İstanbul, 2009, s., 12.

⁴ Ömer DİNÇER ve Yahya FİDAN, **İşletme Yönetimine Giriş**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayınları, İstanbul, 1999, ss., 3-4.

yer vermesi ve bunların gerçekleşmesi yönünde çaba göstermesi veya üstüne düşeni yerine getirmesi şeklinde ifade edilebilir⁵.

Küresel rekabet ortamında, içinde bulunduğu sektörün rekabet koşullarına ayak uyduramayan ve tüketici tercihlerini iyi analiz edemeyen işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri oldukça zor görünmektedir. Bu nedenle pazar paylarını arttırmak ya da sahip olduğu yüksek pazar payının devamlılığını sağlayarak rekabet gücünü korumak isteyen işletmelerin farklı ürün tasarımları yaparak tüketici tercihlerini doğru bir biçimde analiz etmeleri gerekir⁶.

1.2. İşletme Türleri ve Sınıflandırılması

İşletmelerin türlerine ayrılması ve gruplandırılması ele alınacak kriterlere göre değişiklik göstermekte ve işletmecilik literatüründe de bu konuda tam bir birlik bulunmamaktadır. Ancak pratikte çok kullanılan ve genel kabul görmüş bazı sınıflandırma şekilleri şu şekilde özetlenebilir⁷;

1.2.1. Üretim Araçlarının Mülkiyeti Yönünden İşletmeler

İşletmelerin kuruluşu ve faaliyetlerinin devamı bakımından hayati öneme sahip olan sabit sermaye ve işletme sermayesinin kaynaklarındaki farklılığın esas alınması söz konusudur. Bu yönden işletmeleri dört grup altında inceleyebiliriz:

- a) Özel İşletmeler
- b) Kamu İşletmeleri
- c) Karma İşletmeler
- d) Yabancı Sermaye İşletmeleri

⁵ Şerif ŞİMŞEK, **İşletme Bilimine Giriş**, Yelken Basım-Yayım Dağıtım, Konya, 2003, s., 41.

⁶ Zeki DOĞAN ve Emin İNAL, **Güncel İşletmecilik Konuları**, Tablet Yayınları, Konya, 2008, s., 8.

⁷ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s., 12.

1.2.2. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler

Kuruluş şekillerine göre işletmeler sermaye yapıları, faaliyet alanları, kuruluş-işleyiş amaçları, kuruluşların mülkiyet ve kontroldeki etkinlik gibi nedenlerle farklılıklar göstermektedirler. Bağlı oldukları kanunlara göre şirketler⁸;

- a) Borçlar Kanunu Hükümlerine Göre Şirketler : Adi Şirket,
- b) Türk Ticaret Kanunu (TTK) Hükümlerine Göre Şirketler: TTK'ya göre şirketler şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak sınıflandırılır.
 - (i) Şahıs Şirketleri: Şahıs şirketleri kolektif ve komandit şirket olarak ikiye ayrılır.
 - (ii) Sermaye Şirketleri: Sermaye şirketleri ise anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere üçe ayrılır.
- c) Kooperatifler

1.2.3. Büyüklüğüne Göre İşletmeler

İşletmelerin büyüklüklerinin belirlenmesinde; çalışan kişi sayısı, kullanılan hammadde ve enerji miktarı, sermaye miktarı, belirli dönemdeki satışların tutarı, kapasite, alan genişliği v.b. ölçütler kullanılmaktadır. Bu ölçütlere göre işletmeler;

- a) Küçük İşletmeler
- b) Orta İşletmeler
- c) Büyük İşletmeler

şeklinde sınıflandırılabilir.

⁸ Yurdakul ÇALDAĞ, **Şirketler ve Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s., 5.

1.2.4. Teknik Özelliklerine Göre İşletmeler

Üretim faktörlerinin üstünlüğünü dikkate alarak işletmeleri sınıflandırmak da mümkün olup böyle bir sınıflandırmada işletmeler;

- a) Emek Yoğun İşletmeler
- b) Sermaye Yoğun İşletmeler
- c) Materyal Yoğun İşletmeler

olmak üzere gruplandırılabilir.

1.2.5. Üretim Yapılarına Göre İşletmeler

Üretim yapılarına göre işletmeleri mal veya hizmet üretenler olmak üzere gruplandırmak mümkündür.

a) Mal Üreten İşletmeler: Belirli hammaddeleri kullanmak suretiyle onların şekil ve yapılarını değiştirmek veya yeni birleşimler ortaya koyarak yeni ürünler ortaya çıkaran işletmeler bu gruba girmekte olup üretilen ürünlerin ve üretim yöntemlerinin farklılığı dikkate alınarak şu şekilde alt gruplara ayrılabilir:

- (i) Tarım İşletmeleri
- (ii) Maden İşletmeleri
- (iii) Sanayi İşletmeleri

b) Hizmet Üreten İşletmeler: Ekonomilerinin verimli ve etkin çalışabilmesi bakımından sadece üretim faaliyetlerinin yapılması yeterli olmayıp üretilmiş malların tüketicilere ulaştırılması, ticaret sırasında hukuki işlemlerin yürütülmesi, üretim malları dışında sağlık, eğitim, güvenlik gibi ihtiyaçların karşılanması bakımından hizmet işletmelerine gereksinim bulunmaktadır.

1.3. Tarım İşletmeleri

Tarım Kanununa göre tarımsal işletme; üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işletme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletmeyi ifade eder⁹.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), tarım işletmelerini “Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen yahut hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir...” şeklinde tanımlamıştır¹⁰.

Tarım işletmesi denildiği zaman, genel anlamda tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimler anlaşılmaktadır. Bu tanıma iyi anlayabilmek için tarımsal faaliyetin ne olduğunu bilmek gerekmektedir. Tarımsal faaliyet, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal üretimde bulunmak, elde edilen ürünleri tam ve yarı mamul şeklinde işlemek olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre, tarımsal faaliyet¹¹;

- a) Bitkisel üretim
- b) Hayvansal üretim
- c) Tarım ürünleri teknolojisi olarak üç ana dala ayrılabilir.

1.3.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım işletmeleri diğer işletmelerle ortak özelliklerinin yanı sıra bir takım farklı özelliklere de sahiptir. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz¹².

⁹ Tarım Kanunu, md., 3.

¹⁰ http://tuikrapor.tuik.gov.tr/reports/rwservlet?mthtmlcss&report=Metarp4.rdf&p_degisken=1521 (Erişim Tarihi: 04.08.2009).

¹¹ Erkan REHBER ve Bahattin ÇETİN, **Tarım Ekonomisi**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134, Bursa, 1998, s., 139.

¹² Arun Kumar GHOS, **Cost Accounting and Farm Product Costing**, İndia, 1991, ss., 21-24.

- a) İşletme sayısının fazlalığından dolayı organize olup, üretim ve pazarlama ile ilgili ortak karar almaları zorunludur.
- b) Genellikle küçük aile işletmelerinden oluştukları için fiyat üzerinde etkileri yok denecek kadar azdır.
- c) Parçalı tarım arazisine sahip olan işletmelerin bir merkezden üretim şansları yoktur. İşletmeye uzaklık durumuna göre üretimlerine yön verip fayda/maliyet analizi neticesinde bir kısım tarım arazisi atıl durumda kalabilir.
- d) Tarım işletmelerinin üretim konusu biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıklar olduğu için, başlayan bir üretimi durdurmak (ekilen ürün) değişken maliyetlerin büyük kısmının kaybına neden olur.
- e) Üretim süresi, ürünün biyolojik dönüşümüne bağlı olduğu için piyasadaki kısa vadeli talebe cevap verilemez.
- f) Tarım işletmelerinde genellikle eğitim, gelir ve ücret düzeyi düşüktür.
- g) Tarım işletmelerinin çoğu, yasal zorunluluk olmamasından dolayı muhasebe kaydı tutmamaktadırlar.

1.3.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri diğer faaliyet alanlarında olduğu gibi değişik amaçlara göre, farklı kriter ve esaslar dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Ancak, önemli işletmecilik özellikleri bakımından birbirinden çok az farklılık gösterenlerin aynı gruba dahil edildiği sınıflandırma en çok kullanılan sınıflandırma şeklidir. Bu şekilde birbirine benzeyen işletmeler aynı sınıflarda bir araya toplanmaktadır. Toplumsal ve ekonomik faktörlere bağlı olarak, tarım işletmelerinin bünyesinde yer alan hayvan türleri ve kültür bitkilerinin çeşitli olması birçok işletme tipinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Tarım işletmeleri, işletme tipleri ve işletmelerin teknik ve ekonomik özelliklerine göre sınıflandırılabilmesi gibi; entansite derecesine, üretim araçlarına ve teknik ilerlemenin kabul edilip edilmeme durumuna göre de bir sınıflandırmaya

tabi tutulabilmektedir. Tarım işletmeleri sınıflandırılırken genellikle üç ana kriter esas alınmaktadır¹³.

- a) İşletme Büyüklüğü,
- b) Hukuki Yapı (Üretim Araçlarının Mülkiyet Durumu),
- c) İşletme Üretiminde Hakim Olan Üretim Kolu.

1.3.2.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

İşletme büyüklüklerini ifade etmek için kullanılan pek çok yöntem vardır. Genel olarak küçük işletme, orta işletme ve büyük işletme olarak üç grupta sınıflandırabiliriz. Fakat bunların kesin olarak sınırlarını belirlemek oldukça zordur. İşletme büyüklükleri zaman içinde ve ülkeden ülkeye değişmektedir.

- a) **Küçük Tarım İşletmesi:** Aile bireylerinin emeği ile faaliyet gösteren işletmeler olup, söz konusu işletmelerin üretim miktarı ancak ailelerin kendi ihtiyaçlarına yetecek düzeydedir.
- b) **Orta Büyüklükteki Tarım İşletmesi:** Aile bireyleri yanında kısmen yabancı işçilerin de çalıştırıldığı fakat genelde işletme sahibinin emeğinin üretim sürecine katıldığı işletmelerdir. Aile bireyleri işletmede bir fiil çalışmakla birlikte, küçük işletmelere nazaran daha az katkısı olmaktadır. Bu bakımdan üretim sırasında daha ziyade aile dışından personel çalıştırılmaktadır¹⁴.
- c) **Büyük Tarım İşletmesi:** Üretim faaliyetinde ücretli işçi kullanılan işletmeler büyük tarım işletmesi olarak kabul edilmektedir. Fakat son zamanlardaki teknik ilerlemelerden dolayı bu ölçüt önemini yitirmiştir¹⁵.

¹³ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **a.g.e.**, ss., 15-16.

¹⁴ Özgül KARSIOĞLU, **Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1968, ss., 6-7.

¹⁵ Zeynel DİNLER, **Tarım Ekonomisi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000, s., 158.

1.3.2.2. Üretim Araçlarının Mülkiyet Durumuna Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Üretim araçlarının mülkiyet durumuna göre tarım işletmeleri, bazı ekonomistlerce işletme tipleri veya işletme türleri başlığı altında sınıflandırılmaktadır. Mülkiyet durumuna göre tarım işletmeleri iki grupta incelenebilir. Bunlar¹⁶:

- a) **Özel İşletmeler:** Bu işletmelerde başta arazi olmak üzere, bütün diğer araçlarında özel mülkiyet söz konusudur.
- b) **Kamuya Ait İşletmeler:** Bu işletmelerde üretim araçlarının tamamı ve işletme yönetimi kamuya bağlı kuruluşlara aittir.

1.3.2.3. İşletme Üretiminde Hakim Olan Üretim Koluna Göre Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarımsal üretim yapan işletmeler üretim açısından; bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ve karma üretim yapan işletmeler olmak üzere beş grupta sınıflandırılabilir¹⁷.

- a) **Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler:** Bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olarak iki gruba ayrılmakta, özellikle bahçe ürünlerinde son yıllarda modern tarım tekniklerinin kullanılması ile kalite ve miktarda önemli artışlar gözlenmektedir. Birim alandan maksimum verim almak için, seracılık, organik tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmaktadır.
- b) **Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler:** Büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan gibi canlı varlıklardan elde edilen et, süt, yumurta v.b. ürünler

¹⁶ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, a.g.e., ss., 18-19.

¹⁷ Ö. Faruk DEMİRKOL, **Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2006, ss., 14-15.

toplumun besin ihtiyacını karşılama yanında, istihdama ve tarımsal sanayiye (yem, yün, deri, v.b.) katkıda bulunan işletmelerdir.

- c) **Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler:** Deniz, kültür ve tatlı su balıkçılığı, midye, karides, sünger v.b. ürünleri üreten işletmelerdir. Ülkemiz, su ürünleri konusunda üç tarafı denizlerle çevrili olması sebebiyle büyük bir potansiyele sahiptir. Fakat su ürünlerinin ekonomiye katkısı düşük seviyededir. Su ürünleri sektöründe mevcut potansiyele rağmen ekonomiye katkının düşük olmasının başlıca nedenleri; denizlerde avcılıkla yapılan üretim, kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmamasıdır.
- d) **Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler:** Her çeşit ağaç, ağaççık, mantar, tıbbi ve sınai bitkiler ile bunlardan elde edilen kök, fidan, kozalak, tohum, kabuk, meyve, çiçek, ibre, yaprak, dal, yumru, çıra, katran v.b. ürünlerin üretimini yapan işletmelerdir¹⁸.
- e) **Karma Üretim Yapan İşletmeler:** Tarım işletmeleri, sermaye yapıları, fiziki yeterlilikleri ve piyasada oluşan dengelere göre birden fazla alanda üretim yapabilirler. Örneğin, orman ürünlerinde üretim yapan bir tarım işletmesi aynı zamanda hayvancılık alanına da girebilir.

1.4. Tarımsal Üretim

Üretim, yeni bir fayda meydana getirmek veya mevcut malların faydasını artırmaya yönelik faaliyetlerde bulunmak olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda doğada mevcut ürünlerin toplanarak kullanımı üretim sayıldığı gibi doğadaki kaynaklardan yararlanarak hammaddeler elde edilmesi veya bunlardan işleme yoluyla daha değerli malların elde edilmesi de üretim faaliyeti olarak ifade edilir. Üretimin her biçiminde girdi kullanılması zorunludur. Sözgelimi, buğday üretiminde temel girdiler; tohum, gübre, ilaç, alet, makine, emek (işgücü), arazi ve girişimcilik yeteneği olarak sıralanabilir. Kullanılan bu ve benzeri girdiler sonucunda elde edilecek ana ürün

¹⁸ http://www.ogm.gov.tr/bilgi_edinme/mevzuat/isletme/yonetmelik/289_yonetmelik.doc , (Erişim Tarihi 10.08.2009).

(dane) ve yan ürünlerin (saman) tümüne çıktı denilmektedir. Üretimde kullanılan ve üretim faktörleri olarak adlandırılan tüm girdiler dört grup altında toplanmaktadır:¹⁹

- a) Doğa
- b) Emek
- c) Sermaye
- d) Girişimci (Müteşebbis)

Üretimin tüm biçimlerinde dört üretim faktörü, üretim kombinasyonlarındaki payları değişmekle birlikte mutlaka bir arada kullanılmalıdır.

Gelişmekte olan ülkelerin büyüyen ekonomileri dünya tarım üretimi ve dış ticaretinin temel kaynağını oluşturmaktadır. Gıda tüketimi ve beslenme alışkanlıkları da özellikle bu ülkelerdeki gelir artışına bağlıdır. Gelişmekte olan ülkelerin nüfus artış oranlarına bağlı olarak ithalat talepleri de gelişmiş ülkelerin iki katı civarında olmaktadır. Dünyada hayvansal ürünlerin dış ticareti ağırlıklı olarak gelişmiş ülkelerin talebine ve pazara giriş kolaylığına bağlıdır. Tarım ürünleri ihracatçısı olan belli başlı ülkeler, Arjantin, Avustralya, Kanada, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'dir. Ayrıca Brezilya, Rusya, Ukrayna ve Kazakistan gibi ülkeler de tarım sektörüne önemli ölçüde yatırımlar yapmış dünya tarım ürünleri ihracatında önemli pay almaya başlamışlardır. Dünyada tarım ürünleri üretiminin artışı büyük ölçüde tarım ürünleri fiyatlarındaki artışa ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak gerçekleşmektedir²⁰.

Dünya tarım piyasalarındaki büyüme giderek gelişmekte olan ülkelere doğru kaymaktadır. Üretim kapasitesi ve alt yapı yatırımları da başta işlenmemiş tarım ürünleri olmak üzere üretimin gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru kaymasına neden olduğundan bu eğilimin daha da hızlanması beklenmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin tarım politikalarında yaptıkları reformlar da tarımsal

¹⁹ Erkan REHBER ve Bahattin ÇETİN, **a.g.e.**, s., 52.

²⁰ Paul WESTCOTT, **Agricultural Projections to 2017**, <http://www.ers.usda.gov/publications/oce081/oce20081.pdf>, 2008, (Erişim Tarihi: 17.02.2010), s. 67.

üretim verileri verilen desteğin niteliğini değiştirerek üretimin miktar ve yeri üzerinde etkiler yapmaktadır²¹.

1.5. Türkiye’de Tarımsal Üretim

Türkiye’de tarımsal üretimi; bitkisel ve hayvansal üretim olarak iki başlık altında sınıflandırabilir²².

1.5.1. Bitkisel Üretim

Türkiye’de tarımsal üretimde bitkisel üretim özellikle 1950’li yıllardan sonra önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu artış, girdi ve teknoloji kullanımının yanı sıra işlenen alan artışından da kaynaklanmaktadır. Bitkisel üretim artışının temel öğeleri olarak, 1950’lerden itibaren tarımsal mekanizasyonun artmasıyla mera alanlarının bozularak tarlaya dönüştürülmesi, ormanların tahribatıyla tarıma müsait olmayan alanların ekilmeye başlanması gösterilebilir. Ayrıca, özellikle 1960’lı yıllardan itibaren göller ve sulak alanlar kurutularak yeni tarım arazileri açılmıştır²³.

Bitkisel üretim, tarımsal üretimin içerisindeki ana faaliyet koludur. 2007 yılı itibarıyla 57 milyar TL olan bitkisel üretim değeri, 2008’de %16 artışla birlikte 66 milyar TL’ye ulaşmıştır. Tahıllar bitkisel üretim dalları arasındaki en önemli ürün grubudur. Bu grup 2007’ye göre %32 artışla 15,4 milyar TL’ye yükselen üretim değeri ile toplam bitkisel üretim değerinin %23’üne sahiptir. Değer artışında 2007’deki kuraklık ve ekonomik kriz sonrasında yükselen fiyatların etkisi oldukça önemlidir. Bu fiyat artışları, Türkiye açısından arz açığı olan ve toplam bitkisel üretim değerinin %2 gibi oldukça küçük oranına sahip olan yağlı tohumların üretim değerinin %45 gibi yüksek oranlı olarak artmasını sağlamıştır.

²¹ Organization For Economic Co-Operation and Development (OECD), **OECD- FAO Agriculture Outlook: 2006-2015**, <http://www.oecd.org/dataoecd/48/34/37190526.pdf>, 2006, (Erişim Tarihi: 20.02.2010), s., 1.

²² Salih POLAT, “Türkiye’de Tarım”, <http://www.ekonomist.8m.net/m2.html>, (Erişim Tarihi: 07.09.2010).

²³ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Dokuzuncu Kalkınma Planı, Bitkisel Üretim Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 2007, s., 4.

Özellikle domates v.b. ürünler ile ihracat açısından önemli bir potansiyeli bulunan sebze grubu bitkisel üretim değerinin %30'una sahiptir ve 2008'de 2007'ye göre %6 artarak 18 milyar TL'ye ulaşmıştır. Grup içerisindeki payı en yüksek %80 ürünü için yetiştirilen sebzelerdir.

Meyve grubu da sebze olduğu gibi turunçgiller ve kuru meyveler başta olmak üzere önemli ihracat potansiyelinin bulunduğu, yurtiçi üretimin ve tüketimin yüksek olduğu ürünlerdir. Grubun bitkisel üretim değeri içerisindeki payı %18 iken, grup içerisindeki en önemli ürünler turunçgil, elma, kayısı ve badem gibi meyvelerdir. Tablo 1 2007 ve 2008 yılları için ana ve alt gruplar itibariyle Türkiye'deki bitkisel üretimin değerlerini göstermektedir.

Tablo 1: Ana ve Alt Gruplar İtibariyle Bitkisel Üretim Değeri (milyon TL)

Ana ve Alt Gruplar	2007	Pay (%)	2008	Pay (%)	Değişim (%)
Tahıllar Ve Diğer Bitkisel Ürünler	19.559,1	34,4	24.058,9	36,5	23,0
Tahıllar	11.740,4	60,0	15.447,0	64,2	31,6
Patates, Kuru Baklagiller, Yenilebilir Kök ve Yumrular	3.456,6	17,7	3.510,9	14,6	1,6
Yağlı Tohumlar	926,9	4,7	1.342,4	5,6	44,8
Diğer	3.435,2	17,6	3.758,7	15,6	9,4
Sebzeler	17.061,0	30,0	18.063,3	27,4	5,9
Yumru ve Kök Sebzeler	2.080,5	12,2	2.163,8	12,0	4,0
Ürünü İçin Yetiştirilen Sebzeler	13.571,3	79,5	14.291,0	79,1	5,3
Diğer	1.409,2	8,3	1.608,5	8,9	14,1
Meyveler	20.179,9	35,5	23.842,9	36,1	18,2
Üzüm (toplam)	2.939,2	14,6	3.183,3	13,4	8,3
Turunçgiller, Yumuşak Çekirdekli, Taş Çekirdekli Ve Diğer Meyveler	16.218,0	80,4	19.541,6	82,0	20,5
Baharat Bitkileri	289,6	1,4	307,1	1,3	6,1
Çay	733,0	3,6	810,9	3,4	10,6
Toplam	56.799,9	100,0	65.965,2	100,0	16,1

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri, <http://tuik.gov.tr>, 2009, (E. T.: 16.02.2010).

Tahıllar ekim alanlarının genişliği ve temel tüketim maddeleri olmalarının yanısıra başta gıda ve yem sanayi olmak üzere kullanım alanlarının fazlalığı gibi faktörlere bağlı olarak tarımsal üretim içerisindeki en önemli ürün grubudur. Bu grupta en önemli ürün de buğdaydır.

Domates, turunçgiller, kuru meyveler ve fındık başta olmak üzere sebze ve meyveler uluslararası piyasalarda Türkiye'nin rekabet gücünün yüksek olduğu ürünlerdir. Ancak genel olarak potansiyel üretim ve pazarlama olanakları yeterince kullanılmadığından bu ürünlerin çoğunda uluslararası pazarlarda yeterince etkin olunamamaktadır²⁴. Bitkisel üretimde seracılık ya da örtüaltı sebze ve meyve yetiştiriciliği birçok ürünün sürekli olarak piyasada bulunmasını sağlamaktadır. Ayrıca seracılık üreticilerin mevsimi dışında satışı sundukları ürünler üzerinden yüksek kazanç elde etmesini de sağlamaktadır. Üretimin yapıldığı sera tiplerine göre üretimin dağılımı incelendiğinde plastik seraların oldukça önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Sebzelerde toplam üretimin %45'i (2008) plastik, %27'si de cam serada yapılırken, meyve üretiminde %59'u plastik, %37'si de yüksek tünelde yapılmaktadır. Tablo 2 Türkiye'de sebze ve meyve üretiminin sera tipine göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 2: Seracılıkta Sebze Ve Meyve Üretiminin Sera Tipine Göre Dağılımı (bin ton)

	2005	2006	2007	2008	2008 Yılı Üretimindeki Pay (%)
Sebze	4.272	4.489	4.832	4.808	100,0
Cam sera	1.180	1.213	1.251	1.286	26,8
Plastik sera	2.025	2.166	2.296	2.181	45,4
Yüksek tünel	331	357	431	386	8,0
Alçak tünel	736	754	854	954	19,8
Meyve	194	228	235	252	100,0
Cam sera	2	1	5	1	0,2
Plastik sera	104	131	132	148	58,8
Yüksek tünel	81	75	86	93	37,1
Alçak tünel	7	21	12	10	3,9

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri, <http://tuik.gov.tr>, 2009 (E. T.: 16.02.2010).

²⁴ İlkay UÇUM, **Ekonomik Göstergelerle Türkiye'de Tarım, 2008**, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 176, Ankara, 2009, s., 50.

Endüstri ve tekstil bitkileri iç piyasaya yönelik üretimlerinin yanısıra dış ticaret içerisindeki payları nedeniyle de Türkiye için oldukça önemli ürünlerdir. Bu bitkilerden elde edilen ürünler nihai ürün niteliğinde olmayıp tekstil ve giyim ile gıda sanayinde hammadde ya da aramamul olarak kullanılan ürünlerdir. Dolayısıyla her iki grupta yer alan ürünler sadece üretim değerleri ile değil, bu ürünlerden elde edilen diğer ürünler ile de önemli derecede katma değer oluşturmaktadır. İhracat katkıları ise ekonomik değerlerini daha da artırmaktadır. Tütün ve şekerpancarı kota uygulaması olan ürünlerdir. Her iki üründe de kotanın amacı yurtiçi tüketimin yurtiçi üretimle karşılanmasıdır. Tütünde, sözleşmeli üretim yolu ile doğrudan üretime kota uygulanırken, şekerpancarı üretimi yurtiçine üretilip satılabilecek şeker miktarına uygulanan kota ile dolaylı yoldan kontrol altına alınmaktadır. Kota sisteminin uygulanmasının temel nedeni ise, her iki ürünün de uzun yıllar ihtiyaç fazlası üretilmesidir. Bu üretim nedeniyle destekleme ödemeleri oldukça yüksek tutarlara ulaşmış buna bir de stok maliyeti eklenince bütçe yükü oldukça artmıştır.

Hayvancılık sektörünün en önemli sorunlarından biri de kaba yem ihtiyacının oldukça yüksek düzeyde olması, buna karşın üretimin bu ihtiyaca cevap verecek düzeyde olmamasıdır. 2000'li yılların başlangıcından itibaren yapılan desteklemelerle birlikte artan yem bitkileri ekim alanları ve üretimi bu sorunu önemli ölçüde azaltmaya başlamıştır. Ancak kaba yem talebi hayvansal üretimin artışına bağlı olarak artmaya devam etmektedir. Dolayısıyla yem bitkileri üretiminin de bu talebi karşılayacak düzeyde artması gerekmektedir.

Son yıllarda ülkemizde organik tarım ürünlerinin tüketimi sağlıklı ve doğal beslenme trendine bağlı olarak satış göstermektedir. Tüketimi en fazla olan ürünler yaş ya da kuru meyve ve sebzeler başta olmak üzere bitkisel ürünler iken, organik bebek maması ve hayvancılık ürünlerinin pazarı da gelişmektedir. İhracatta ise AB, Türkiye için en önemli potansiyele sahip pazardır ve bu ülkelerdeki yüksek kişi başına gelir organik ürünlerin talebini artırmaktadır.

Türkiye doğal koşullarının uygunluğunun yanısıra, gelişmiş tarımsal üretime ve giderek büyüyen pazarı ile organik tarımsal üretim açısından önemli avantajlara sahiptir. Ayrıca Doğu Anadolu Bölgesi gibi bazı bölgelerdeki düşük girdi kullanımı

konvansiyonel tarımsal üretim, organik tarıma geçişi kolaylaştırmaktadır. Güneydoğu Anadolu Projesi (GAP) ise geniş alanları ve giderek gelişen tarımsal yapısı ile her türlü organik tarıma uygundur. Doğu Anadolu Bölgesi ve GAP dışındaki bölgelerde de önemli derecede organik tarım potansiyeli bulunmaktadır. Ancak organik ürün pazarlaması yapan firmaların büyük bir bölümünün Ege Bölgesi başta olmak üzere batı bölgelerinde olması, bu tip üretimin Karadeniz Bölgesinde ve doğu bölgelerde yaygınlaşmasını sınırlamaktadır.

1.5.2. Hayvansal Üretim

Canlı hayvan ve hayvansal ürünlerin değeri 2008’de 2007’ye göre %4’e yakın oranda artmış ve 25,5 milyar TL’si canlı hayvanlara ait olmak üzere toplam 49,3 milyar TL’ye ulaşmıştır. Canlı hayvanların değerinin %69’u büyükbaş hayvanlardan kaynaklanmaktadır. Buna göre, Türkiye’de hayvancılığın genel seyrinin büyükbaş hayvancılığa paralel gelişim gösterdiğini belirtmek mümkündür. Hayvansal ürün değerinde en önemli pay %42 ile büyük oranda inek sütünden oluşan sütte iken kırmızı et (%23) ve özellikle son yıllarda tüketimi önemli derecede artan beyaz et (%18) ile bunu takip etmektedir. 2008 yılında üretim azalmaları ve fiyat artışlarından kaynaklanan piyasa daralmaları gerçekleşmiş ve bazı hayvansal ürünlerin değerleri bir önceki yıla göre düşüş göstermiştir. En önemli düşüş (%30) üretimi azalan deridir. Kırmızı ette de %12’ye yakın değer azalması gerçekleşmiştir. Kümes hayvanlarından elde edilen ürünlerde ise değer artışı gerçekleşmiş buna karşın canlı kümes hayvanları değerinde %4 civarında azalma olmuştur. Bu da kümes hayvanlarında hayvansal ürünlerin fiyatının canlı hayvan fiyatına göre daha yüksek oranda arttığını ortaya koymaktadır. Nitekim 2008 yılında özellikle yumurta fiyatlarında önemli artışlar olmuş, beyaz et fiyatlarında da talebe bağlı yükselmeler görülmüştür. Tablo 3 Türkiye’de 2007 ve 2008 yıllarında canlı hayvan ve hayvansal ürün değerini göstermektedir.

Tablo 3: Canlı Hayvan ve Hayvansal Ürün Değeri (milyon TL)

	2007	Pay (%)	2008	Pay (%)	Değişim (%)
Canlı Hayvanlar					
Küçükbaş Hayvanlar	5.521	22,4	5.644	22,1	2,2
Büyükbaş Hayvanlar	16.916	68,6	17.685	69,3	4,5
Kümes Hayvanları	1.935	7,8	1.865	7,3	-3,6
Diğer	294	1,2	327	1,3	11,3
Toplam	24.666	100,0	25.521	100,0	3,5
Hayvansal Ürünler					
Süt	9.066	39,5	10.035	42,2	10,7
Kırmızı Et	6.299	27,5	5.574	23,4	-11,5
Deri	144	0,6	101	0,4	-30,3
Yapağı	132	0,6	115	0,5	-13,1
Kıl	4	0,0	4	0,0	-9,3
Tiftik	1	0,0	1	0,0	48,0
Beyaz Et	4.035	17,6	4.200	17,6	4,1
Yumurta	2.252	9,8	2.509	10,5	11,4
Bal	953	4,2	1.234	5,2	29,5
Balmumu	35	0,2	43	0,2	23,9
İpek Kozası	1	0,0	1	0,0	40,1
Toplam	22.922	100,0	23.817	100,0	3,9

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri, <http://tuik.gov.tr>, 2009 (E. T.: 16.02.2010).

Bal, tiftik, ipek kozası gibi ürünlerdeki yüksek oranlı değer artışları, bu ürünlerin toplam hayvansal ürün değeri içerisindeki payları düşük de olsa dikkat çekicidir. Bu ürünlerin birim fiyatının yüksek olması üretim miktarı değişmese ya da düşük oranda azalsa bile toplam değer artmasına neden olmaktadır.

2007 yılında yaşanan kuraklığa bağlı bitkisel üretimin azalması ve 2008 yılında yaşanan ekonomik krizle birlikte artan yem v.b. maliyetlere bağlı olarak tüm hayvancılık faaliyetlerinde görülen yavaşlama ya da gerileme kırmızı et üretiminde de kendisini göstermiştir. Üretim cephesinde görülen bu etkiye bir de artan gıda fiyatlarından dolayı oluşan talep daralması eklenince kırmızı et üretimi son 5 yıllık dönemde 2008 yılına kadar artarken TÜİK verilerine göre bu yılda bir önceki yıla göre %16 oranında azalarak 482 bin tona gerilemiştir. Bu gerilemede toplam kırmızı et üretiminin %77'sini oluşturan sığır etindeki azalmanın payı önemlidir. Küçükbaş hayvan et üretiminde de aynı gelişim görülmüş ve 2008'e kadar yükselen üretim, 2008'de düşmüştür. Tablo 4 Türkiye'de hayvan türlerine göre kesilen hayvan sayısı, kırmızı et üretimi ve ortalama karkas ağırlığını göstermektedir.

Tablo 4: Hayvan Türlerine Göre Kesilen Hayvan Sayısı (bin adet), Kırmızı Et Üretimi (bin ton) ve Ortalama Karkas Ağırlığı (kg/baş)

		2005	2006	2007	2008	2008 Yılı Payı (%)
Küçükbaş	Sayı	4.834	5.566	7.685	6.356	78,5
	Et	86	96	142	110	22,9
	Karkas Ağırlığı	18	17	18	17	
Sığır	Sayı	1.630	1.751	2.004	1.736	21,4
	Et	322	341	432	371	76,8
	Karkas Ağırlığı	197	195	216	213	
Diğer	Sayı	9	10	10	7	0,1
	Et	2	2	2	1	0,3
	Karkas Ağırlığı	174	185	209	185	
Toplam	Sayı	6.474	7.327	9.699	8.100	100,0
	Et	409	439	576	482	100,0

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri, <http://tuik.gov.tr>, 2009 (E. T.: 16.02.2010).

1.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Genel anlamda muhasebe, işletmede meydana gelen finansal nitelikli olay ve işlemleri gözleyen, para birimi cinsinden sistemli bir şekilde tespit eden ve bunlara ilişkin bilgi ve belgeleri toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı olarak özetleyen, raporlayan ve sonuçları yorumlayarak ilgili kişi ve kuruluşlara sunan bilgi sistemi şeklinde tanımlanabilir²⁵. Tarımsal faaliyet muhasebesi ise; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir²⁶.

Tarım işletmelerinin bir çoğunda muhasebeye vergi amaçlı bakılmaktadır. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin muhasebe verilerinden yönetim amaçlı yararlanmadıkları ve muhasebe sistemlerini daha çok vergi yönünü dikkate alarak oluşturdukları saptanmıştır. Öyle ki bu işletmelerin sahipleri faaliyetleri sonucu sağladıkları kara da daha çok yatırdıkları sermaye karşılığı faiz geliri gözüyle bakmaktadırlar. Çoğunda muhasebe hesap planları, sayılı birkaç hesabın ilerisine gidememektedir. Ancak organize olmuş hem üretim hem de dış pazara yönelik büyük işletmelerde muhasebe verilerinden daha fazla yararlanıldığı ve hesap planlarının da daha ayrıntılı olduğu saptanmıştır²⁷.

Türkiye’de işletme yönetimi, tarım muhasebesi uygulamalarına karar almadan çok vergi hesaplamaları amacıyla başvurduğundan, basit tarım muhasebesi sisteminin işletmeler tarafından daha yaygın bir şekilde kullanıldığı bilinmektedir. Atatürk tarafından Türk tarımının gelişmesine öncülük etmeleri amacıyla kurulan Devlet Üretim Çiftlikleri’nde ise 1976 yılına kadar Amerikan sistemi kullanılmıştır. Daha sonra Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)’nce uygulanması zorunlu olan Tekdüzen Hesap Planı (THP) çiftliklerde uygulanmıştır. 1994 yılından itibaren ise

²⁵ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Atlas Kitabevi, Konya, 2009, s., 7.

²⁶ Ali ARAS, **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir, 1988, s., 2.

²⁷ Nilüfer TETİK, **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s., 20.

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP uygulamasına geçilmiştir²⁸.

Tarım faaliyetinde üretim önemli biçimde doğa koşullarından etkilenmekte, bu koşullara göre bitki ve hayvansal varlıklarda farklı değer artışları ortaya çıkmaktadır. Ürünün doğanın etkisiyle değer kazanması nedeniyle tarımda değerlendirme yöntemlerinde farklılıklar vardır. Tarım faaliyetinde bir ürünün üretim işlemi takvim yılı boyunca devam etmemekte, çeşitli farklı faaliyetler, yılın birkaç ayında yapılmaktadır. Bu durum, tarımdaki üretim girdileri ile elde edilen ürünler arasında dönem farklılıkları oluşturmaktadır. Bu dönem farkları temel alınacak olan muhasebe dönemini de etkilemektedir. Toprağın verimini artırıcı gübreleme, derin sürme ve sulama için yapılan harcamalar birkaç muhasebe dönemi ile ilgilidir²⁹.

Tarım işletmesinin büyüklüğü uygulanacak muhasebe sisteminin seçiminde önemli bir kriterdir. Küçük tarım işletmelerinde işletmenin gelir ve giderlerinin kaydedilmesi ile faaliyet sonucu elde edilen kar veya zarar saptanabilir. Büyük ve orta ölçekli tarım işletmelerinde çift kayıtlı muhasebe uygulandığında elde edilen yararlar, muhasebe uygulaması için katlanılan maliyetlerden yüksek olacaktır³⁰.

Tarım muhasebe uygulamasında tarım sektörünün kendine has özellikleri bulunması dolayısıyla her tarım faaliyeti için özel yardımcı hesaplar açmak, çeşitli yıllara ve tarıma uygulanan bazı giderlerin yüzdelerini hesaplamak, her tür hayvan varlığı için değer artışlarını ve diğer taraftan ömürlerinin azalmasını dikkate alan hesaplar kullanmaları gerekmektedir³¹.

Tarım işletmelerine, endüstri ve ticaret işletmelerinden farklılık gösteren bazı dönen varlık kalemleri canlı stoklar, bağlı ürün stokları vb. hesaplardır. Tarım işletmelerine özgü duran varlık kalemlerine; arazi, iş hayvanları, meliorasyon, meyve

²⁸ Zeki YANIK, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 1996, s., 29.

²⁹ Feriştah SÖNMEZ, **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, Altın Nokta, İzmir, 2006, s., 32

³⁰ Hasan DOĞAN, **Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, İstanbul, 2004, s., 147.

³¹ Cengiz ERDAMAR, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343, İstanbul, 1985, s., 18.

bahçeleri, bağlar, balık çiftlikleri, ormanlık ve fidanlıklar gibi hesaplar örnek olarak gösterilebilir. Tarım muhasebesinin özelliklerini ise aşağıdaki gibi gruplandırabiliriz³².

- a) Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kapasitelerinde büyük farklar vardır. Bu alanda işletme büyüklüklerinin oldukça farklı olması, cüce işletmelerin ve dev işletmelerin bulunması, gelecekte de bu durumun fazla değişmesinin beklenmemesi özelliği, vergi mevzuatına da yansımış ve tarım kazancının hesabında küçük, orta ve büyük işletmeler için ayrı yöntemler öngörülmüştür.
- b) Tarım işletmelerinin mevsimlere ve iklime bağlı olması, tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasat belli mevsimlerde yapılması ve değişik iklim şartlarından oldukça etkilenmesini doğurur. Bu nedenle sanayi işletmelerindeki düzenli akışa bu alanda rastlanmaz. Ayrıca iklimde tahmin edilmeyen değişimler, maliyet hesaplarının yapılmasında güçlükler ortaya çıkaracağı gibi ölü mevsim giderlerinin maliyetlere yedirilmesi bir sorun oluşturmaktadır.
- c) Tarım işletmelerinde üretim biçimi, çok çeşitli olup tarla tarımcılığı, seracılık, hayvancılık, ipek böceği yetiştiriciliği, balıkçılık vb. alanlarda ayrı üretim teknolojileri uygulanmaktadır. Bu durum özellikle dönem sonu kayıt çalışmalarında değişik çözümler uygulanmasını gerektirir.
- d) Tarım işletmelerinde, işletme ile aile fertleri arasındaki sıkı bağ nedeniyle, aile fertleri işletmede bizzat işçi olarak çalıştıkları gibi, çiftlik ürünlerinden bir kısmını da bizzat tüketirler. Tarım işletmelerinde öz tüketimin miktarı, eğer öz tüketim göz önünde bulundurulmayacak olursa, kazancın tam ve doğru olarak hesaplanmasını önler.
- e) Tarım işletmelerinde tamamlama ve çok yönlü tarım yapma zorunluluğu; tarım ve hayvancılığın birlikte yapılmasından ötürü, hayvanlar ve tavuklar

³² Hasan DOĞAN, a.g.e., ss., 148-149.

tarla ve bahçe tarımı ürünleri ya da artıkları ile beslenir. Tarlada çalışan çiftçinin ailesi hayvan ürünleriyle beslenir. Hayvanların gübresi tarla ve bahçede kullanılır. Böylece bir tarım dalının ürünü, diğer tarım dalının hammadde ve malzemesi olur. Tarım işletmelerinde iç tüketim diğer işletmelere göre çok daha fazladır. Bu durum kayıt sırasında her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında büyük güçlükler ortaya çıkarır.

- f) Tarım işletmelerinde aynı ödemelere yani ödemelerin çiftlik ürünleri verilme suretiyle yapılmasına sık rastlanır. İşçi ücretlerinin tarım ürünleri ile karşılanmasının yanında, dışardan kullanılan makinelerle yapılacak ödemelerde de (biçerdövere ücret olarak hububat verilmesi gibi) tarım ürünlerinin kullanılması yoluna gidilir. Tarım işletmelerinde trampaya da çok rastlanır. Bu gibi durumlar, tarım muhasebesini güçleştiren tarım kazancının tam hesaplanmasını, tarım ürünlerinin doğru değerlendirilmesini zorlaştıran bir faktörlerdir.
- g) Etkileri gelecek yıllara uzayan yatırımların çokluğu, bazı gübrelerin, araziye atılması, sulama kanallarının açılması, arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi gibi işler karşılığında katlanılan giderlerde olduğu gibi belli bir yıl içinde yapılan giderler daha sonraki yıllarda alınacak mahsullerin veriminde artış oluştururlar.
- h) Duran ve dönen varlıklar arasındaki sınıflandırılmasında, tarım işletmelerinde hayvanların duran varlık mı yoksa dönen varlık mı olduklarının saptanmasında, güçlük vardır. Koşum hayvanları, sütü için beslenen hayvanlar, damızlık boğalar ve arılar genellikle sabit değerdir. Bu değerler, yıpranma ve eskimeye tabi olduğundan dönem sonu kayıtları özellik gösterir. Süt hayvanlarının bir kısmı dönen varlık olarak satılabilir. Bu işlemlerden hangilerinin dönen varlık arasında, hangilerinin duran varlık arasında sayılması gerektiğinin belli edilmesi önemli güçlükler doğurur.

- i) Tarım sektöründe çoğunlukla birleşik maliyet hesabı yapılması gerekir. Tarım işletmelerinde bir üretim faaliyetinde birden fazla ürün alınması durumunda, bu ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesinde sorunlar mevcuttur. Bitki ve hayvancılık ziraatında örneğin, buğday-saman, süt sığırcılığında süt-yavru ve gübre, koyunculukta süt-yavru ve gübreye ek yapağı gibi birden fazla ürün alınmaktadır. Bu durumda ana, birleşik ve yan ürün ayırımının çok iyi yapılması gerekir³³.
- j) Tarım muhasebesinde küçük ve orta boy işletmeler için veri temininde ve güvenilirliğinde sorunlar mevcuttur. Belge alıp-verme düzeninin yaygınlaşmaması, işletme sahiplerinin yetersizlikleri, belge düzenine külfet olarak bakmaları küçük ve orta boy işletmelerde tarım maliyetlerinin hesaplanması ve kayıt düzeni sorun olabilmektedir. Bazı büyük özel işletmeler ile devlet üretme çiftliklerinde veri teminine ilişkin bazı sorunlar çözülmüştür.
- k) Tarımda çoğu kez giderler bir üretim dönemi boyunca yapılır, gelir ise genellikle bir defa alınır. Örneğin; tek yıllık bitkisel üretimde sermaye 6–12 ay arasında bağlı kalırken, antepfıstığı gibi çok yıllık bitkisel ürünlerde sadece tesis döneminde 13 yıl kadar bağlı kalabilmektedir. Bu durum, giderlerin yapıldığı dönemdeki fiyatlar ile gelirin elde edildiği dönem arasında fiyatlar, sürenin uzunluğu fiyatların yüksek enflasyon dönemlerinde çok farklı olmasına bağlı olarak, ürün maliyetlerinin gerçekçi hesaplanmamasına neden olmaktadır.

Tarım sektörünün diğer bir özelliği ise hesap dönemine ilişkindir. Muhasebe ve vergi mevzuatımıza göre olağan koşullarda hesap döneminin takvim yılı olmasıdır. Ancak, vergi mevzuatımıza göre faaliyetleri takvim yılına uygun bulunmayanlar Maliye Bakanlığına başvurarak, özel hesap dönemi belli edilmesini isteyebilir. Hububat ve pamuk gibi tarla tarımında takvim yılı uygun bir hesap dönemi sayılabilir. Ancak narenciye, elma, armut vb. kış meyveleri yılbaşında henüz

³³ Taner KIRAL ve Diğerleri, **Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi**, TEAE-Proje Raporu, 1999-13, Ankara, 1999, s., 10.

toplanmamış ya da hiç toplanmamıştır. Bu nedenle temmuzda başlayıp haziranda biten bir hesap dönemi düşünülebilir. Bu dönem farkları temel alınacak olan muhasebe dönemini etkilemektedir³⁴.

³⁴ Feriştah SÖNMEZ, **a.g.e.**, s., 36.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ele alınacaktır. Bu kapsamda, tarım işletmelerinde envanter işlemleri, değerlendirme işlemleri, amortisman işlemleri, vergilendirme ve tarımsal devlet teşvikleri üzerinde durulacaktır.

2.1. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

Mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler, kayıt yöntemlerini oluşturur. Tutulacak defterler ise, kullanılan kayıt yöntemi ve muhasebe ile ilgili mevzuat tarafından belirlenir. Mali nitelikli işlemlerin muhasebede belli bir düzen ve sistematikte kayıt altına alınması gerekir. Diğer bir deyişle, mali nitelikli işlemler, muhasebe dili, teknik ve usulleri ile muhasebe defterlerine kaydedilir. Kayıtlar muhasebe belgelerine dayanılarak yapılır³⁵.

Tarım işletmelerinde, işletme büyüklüğü ne olursa olsun; en küçüğünden en büyüğüne, en yalından en gelişmişine ve ayrıntısına değişik sistemlerle muhasebe uygulanabilir. Genellikle tarım işletmelerini sanayi işletmelerine benzetmek mümkündür. Tarım işletmesi, işlemlerin kaydedilmesinde uygulanacak muhasebe metodu, muhasebecinin çözümlenmek zorunda olduğu belli olaylara bağlı bulunmaktadır³⁶.

Mali işlemlerin kaydedilmesinde; tek taraflı (basit) kayıt yöntemi ve çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanabilir³⁷. Genel olarak küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmeleri işletme hesabı esasına yani tek taraflı kayıt yöntemine göre, büyük tarım işletmeleri ise bilanço esasına yani çift taraflı kayıt yöntemine göre muhasebe işlemlerini yapmaktadırlar.

³⁵ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 79.

³⁶ M. Ali AKTUĞLU, **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No: 64/24, İzmir, 1972, s., 43.

³⁷ Orhan SEVİLENGÜL, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s., 63.

2.1.1. Tek Taraflı (Basit) Kayıt Yöntemi

Tek taraflı kayıt sistemi, basit muhasebe sistemi olarak da bilinir. Bu yöntemde, ticari işlemlerin kayıt edilmesinde iki farklı hesap kullanılmaz. Uygulanması basit ve fazla bir muhasebe bilgisi gerektirmediğinden, ayrıca vergi matrahının belirlenmesine de olanak tanıdığından, sınırlı miktarda işleme sahip olan tarım işletmeleri tarafından yaygın bir şekilde kullanılır. Günlük olarak tahsillerin ve ödemelerin bu deftere düzenli bir şekilde kaydedilmesi, vergi matrahının belirlenmesi için yeterlidir.

Ülkemizde uygulaması bulunan işletme hesabı defteri, basit muhasebe sisteminin en belirgin özelliğidir. Bu usulde tutulan defterin sol tarafına giderler ve alışlar; sağ tarafına ise satışlar ve dönem sonu stokları kaydedilir. Faaliyet dönemi sonunda işletme varlıklarının envanter ve değerlemesi yapılarak dönem karı veya zararı belirlenir. Dolayısıyla yapılan giderler karşılığında verilen değerler ile sağlanan gelirler karşılığında alınan değerler herhangi bir kaydı gerektirmez. Yani yapılan satışın veya alışın, nakit, çek veya senetli mi olduğunun önemi yoktur bunlar kayıtlarda yer almaz. Basit bir özellik arz eden tek taraflı kayıt yöntemi daha çok, küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmeleri için uygun olmaktadır. Tutulmasındaki basitlik avantajlı yönünü teşkil ederken kontrole imkan vermemesi ise başlıca dezavantajını oluşturmaktadır³⁸.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ikinci sınıf tüccarlar sadece “İşletme Hesabı Defteri” tutmak zorundadırlar.

³⁸ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, a.g.e., s., 66.

İŞLETME HESABI DEFTERİ

1 Gider

Gelir 1

Sıra No	Alınan Fatura veya belgenin		AÇIKLAMA	Ücret ve Diğer Giderler	Satılmalınan Mal	İndirilecek KDV	Toplam	Sıra No	Kesilen Fatura veya belgenin		AÇIKLAMA	Ücret ve Diğer Gelirler	Satılan Mal	Hesaplanan KDV	Toplam
	Tarih	No							Tarih	No					
			TOPLAM								TOPLAM				

İşletme hesabı defterinin sol ve sağ sayfalarında gider ve gelir sütunlarının dışında üçüncü bir sütun vardır. Sol sayfada yer alan üçüncü sütun; satın alınan mal, sağlanan hizmet karşılığı ile diğer bütün giderler için alınan belgelerdeki Katma Değer Vergisi (KDV)'nin yazıldığı İndirilecek KDV sütunudur. Sağ sayfada yer alan üçüncü sütun ise; satılan mal, yapılan hizmetler karşılığı ve diğer bütün gelirler için verilen belgelerdeki Katma Değer Vergisinin yazıldığı Hesaplanan KDV sütunudur.

İşletme defterinin her sayfasının ilk satırı bir önceki sayfanın toplamının devredildiği, son satırı ise sayfa toplamının yazıldığı satırlardır. İşlemler, gider ve gelir sayfalarına sıra numarası ile yazılır. Gider sayfaları kendi aralarında, gelir sayfaları da yine kendi aralarında birbirini takip eder. Diğer bir ifade ile, giderler kaydedilirken 1. sayfanın gider satırları dolunca 2. sayfanın gider satırlarına devam edilir. Aynı şekilde gelirler de kaydedilirken 1. sayfanın gelir satırları dolunca 2. sayfanın gelir satırlarına geçilerek devam edilir.

II. sınıf tüccarlar her hesap dönemi sonunda işletme defterinde kayıtlarla karıştırılmayacak şekilde karşılıklı boş bir sayfaya İşletme Hesabı Özeti düzenlerler. Buna ilişkin bir tarım işletmesinde uygulama aşağıda sunulmuştur.

X tarım işletmesi 1 Haziran 2009 tarihinde 200 hektar tarıma uygun arazi ile 100 adet süt ineği ve binalardan oluşan bir çiftliği kiralayarak tarımsal faaliyete başlamıştır. X tarım işletmesi 200.000 TL. nakit para ile işe başlamış, kira bedeli olarak 30.000 TL. ödemiştir. Ayrıca kullanılmayan gübre, toprağın işlenmesi ve diğer malzeme bedeli olarak 10.000 TL. ödeme yapmıştır. İşletme traktör ve diğer malzemeleri 35.000 TL'ye, 40 adet süt ineklerini 36.000 TL.'ye satın almıştır.

Dönem içerisinde yapılan gider çeşitleri ve tutarları aşağıdaki gibidir.

<u>Gider Çesitleri</u>	<u>Tutar</u>
İşçilik Giderleri	12.000 TL.
Akaryakıt Giderleri	5.000 TL.
Yem ve Beslenme Giderleri	6.000 TL.
Tohum ve Gübre Giderleri	11.000 TL.
Kira Giderleri	30.000 TL.
Diğer Giderler	<u>2.500 TL.</u>
Toplam Giderler	66.500 TL.

Dönem içerisinde elde edilen gelir çeşitleri ve tutarları ise aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

<u>Gelir Çesitleri</u>	<u>Tutar</u>
Buğday Satışı	40.000 TL
Arpa Satışı	37.000 TL
Süt Satışı	30.000 TL
Ot ve Saman Satışı	9.000 TL
Diğer Gelirler	<u>2.200 TL</u>
Toplam Gelirler	118.200 TL

X tarım işletmesinin dönem sonu hesap özeti aşağıdaki gibi hazırlayabiliriz:

X Tarım İşletmesinin 31.12.2009 Tarihli Hesap Özeti

Satın Almalar ve Giderler		Satışlar ve Hasılat	
Dönem Başı Mevcutlar		Dönem İçi Hasılat	
Özel Maliyetler	10.000	Tahıl Satışları	77.000
Teçhizat	35.000	Süt Satışları	30.000
Süt İnekleri	<u>36.000</u>	Ot ve Saman Satışları	9.000
	81.000	Diğer Satışlar	<u>2.200</u>
			118.200
Dönem İçi İşlemler		Dönem Sonu Değerleme	
İşçilik Giderleri	12.000	Özel Maliyetler	10.000
Yem ve Beslenme Giderleri	6.000	Teçhizat	35.000
Tohum ve Gübre Giderleri	11.000	Süt İnekleri	<u>36.000</u>
Kira Gideri	30.000		81.000
Akaryakıt Gideri	5.000		
Diğer Giderleri	<u>2.500</u>		
Toplam	147.500		
Net Kar	<u>51.700</u>		
TOPLAM	<u>199.200</u>	TOPLAM	<u>199.200</u>

Gelir ve gider sütunlarının toplam arasındaki fark ise kar veya zarar oluşturur. Örneğimizde gelirler toplamı, giderler toplamından fazla çıktığından, faaliyet dönemi 51.700 TL. karla sonuçlanmıştır.

2.1.2. Çift Taraflı (Muzaaf) Kayıt Yöntemi

Çift taraflı kayıt yöntemi, muzaaf kayıt yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Bu yöntemde, mali nitelikli bir olay veya işlem en az iki farklı hesaba kaydedilir. Bu muhasebe sisteminde işleyiş mantığı;

$$\text{Aktifler} = \text{Pasifler}$$

eşitliğine dayanır. Aktif unsurlar mevcutlar ve alacaklardan oluşur ve işletmede varlıkları ifade eder. Pasif unsurlar ise, aktif unsurların hangi kaynaklardan elde edildiğini gösterir. Başka bir ifade ile, işletmedeki toplam sermayenin ne kadarının işletmeciye ait özsermaye, ne kadarının başka kaynaklardan sağlanmış yabancı kaynak olduğunu gösterir. Bu şekilde muhasebenin temel denklemi de denilen;

$$\text{Varlıklar} = \text{Sermaye} + \text{Borçlar}$$

eşitliği çift taraflı kayıt yönteminin esasını oluşturur.

Bir mali olay neticesinde bir hesaba borç, başka bir hesaba alacak kaydı yapılır. Çift taraflı kayıt yöntemine göre yevmiye kayıtlarında³⁹;

- a) Bir aktif unsurda artış, başka bir aktif unsurda azalış olmuşsa, bir aktif hesap borçlanırken, bir aktif hesap ise alacaklanır,
- b) Hem aktif, hem pasif unsurlarda eşit miktarda artış olması halinde, aktif hesap borçlanırken, pasif hesap ise alacaklanır,
- c) Hem aktif, hem pasif unsurlarda eşit miktarda azalış olması halinde, aktif hesap alacaklandırılır, pasif hesap ise borçlandırılır,
- d) Pasif unsurlardan birinin artması, diğerinin azalması söz konusu ise artan pasif hesap alacaklandırılır, azalan pasif hesap ise borçlandırılır.

Görüldüğü gibi her işletmede borçlanan ve alacaklanan hesap tutarları eşittir. Bir başka deyişle, her işlem sonucunda işlem gören tüm hesapların borç tarafları

³⁹ Ümit GÜCENME, **Genel Muhasebe**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2002, s., 39.

toplamı, alacak tarafları toplamına eşit olur. Buna göre çift taraflı kayıt yöntemi, başlangıçta varolan Varlıklar = Kaynaklar eşitliği temeline göre işleyen ve ortaya çıkabilecek her türlü işlemin bir veya birden fazla hesap borçlandırılırken, karşılığında bir veya birden fazla hesabın alacaklandırılmasını gerektiren bir kayıt yöntemidir. Çift taraflı kayıt yönteminin bu özellikleri iyi bir kontrol mekanizması sağlar.

Bilanço esasına göre tarım işletmelerinde aşağıdaki defterlerin tutulması zorunludur⁴⁰.

- (i) Yevmiye Defteri (Günlük Defter)
- (ii) Defter-i Kebir (Büyük Defter)
- (iii) Envanter Defteri (Mevcutat ve Muazene Defteri)

Tarım işletmeleri de finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin sağladığı faydalardan yararlanır. Muhasebenin sağladığı faydalar, sadece ticaret, imalat ve hizmet işletmelerine özgü değildir, aynı zamanda tarım işletmeleri içinde geçerlidir. Çünkü tarım işletmeleri de herhangi bir faaliyet alanındaki maliyetleri ve her bir ürünün birim maliyetini bilmek isterler. Ayrıca geleceğe yönelik plan ve bütçeler hazırlar, alternatif kararlar arasında seçim yapar, maliyetleri kontrol etmek ister ve stoktaki malların değerini ve fiziksel miktarını hesaplamak isterler. Bu bakımdan tarım işletmesi de muhasebenin sağladığı bütün faydalardan yararlanabilir.

2.2. Tarım İşletmelerinde Envanter

Envanter konusunda iki ayrı düzenlenmeden söz edebiliriz. Birincisi Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve ikincisi ise Vergi Usul Kanunu (VUK)'dur.

TTK'ya göre envanter; saymak, ölçmek, tartmak değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı

⁴⁰ VUK., m., 182.

olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder ⁴¹.

VUK'a göre envanter, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder ⁴².

Tanımda yer alan "bilanço günündeki" ibaresi, envanterin dönem sonunda çıkarılacağına işaret etmektedir⁴³. VUK'na göre bilanço günü; "envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe" denir⁴⁴. TTK'nun da ise bilanço günü, "envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur"⁴⁵ hükmü bulunmaktadır.

Envanterlerin yapılma şekilleri aynı olmakla beraber düzenleme amaçlarına göre farklı isimler alırlar. Bir işletmenin kuruluşunda çıkarılan envantere "Kuruluş Envanteri", işletmenin hesap dönemi sonunda yapılan envantere "Dönemsonu Envanteri", bir işletmenin başka bir işletmeye devri yapılırken çıkarılan envantere "Devir Envanteri", işletmenin iflası, ortakların ittifak kararı, mahkeme kararı ve TTK'da belirtilen diğer durumların ortaya çıkması sonucu işletmenin dağılması halinde yapılan envantere "Tasfiye Envanteri" adı verilir.

Yukarıda sayılan envanter çeşitleri TTK ve VUK'na göre düzenlenmesi zorunlu olan envanterlerdir. İşletmeler dilerse hesap dönemi içinde de envanter çıkarabilirler.

Envanter; iktisadi bir kıymetin mevcudiyetini tespit işlemidir. İktisadi kıymetlerin varlığının tespiti, hem miktar kontrolü açısından hem de değerlendirme

⁴¹ TTK, m., 73.

⁴² VUK, m., 186.

⁴³ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 506.

⁴⁴ VUK., m., 185.

⁴⁵ TTK., m., 72.

açısından fonksiyon icra eder. Bir iktisadi kıymetin varlığının kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi kaydi envanter, fiili olarak tespit edilmesi de fiili envanter olarak adlandırılır. Envanter işlemleri çerçevesinde hem kaydi envanter, hem de fiili envanter yapılmalıdır. Fiili envanter sonuçlarının kaydi envanter sonuçları ile birbirini doğrulaması gerekmektedir. Kaydi envanter ile fiili envanter sonuçlarının birbirinden farklı olması halinde ise kaydi envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilmelidir. Yani mali tablo oluşturulmasında fiili envanter sonuçları esas alınır. Bu durumlarda kayıtlarda gerekli düzeltme yapılarak kaydi envanter sonuçları fiili envanter sonuçları ile uyumlu hale getirilir⁴⁶.

Muhasebe süreci içerisinde envanter çalışmaları, muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter çalışmaları olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir⁴⁷:

a) Muhasebe Dışı Envanter: Saymak, ölçmek, tartmak suretiyle fiziki miktarların belirlenmesi ve değerlemek suretiyle fiziki miktarları belirlenen bilanço unsurlarının parasal tutarlarının saptanması çalışmalarından oluşur.

Muhasebe dışı envanter ile saptanan mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmenin sahip olduğu gerçek varlık ve kaynak miktarlarıdır ve bilançoda yer alması gereken tutarlar bunlardır. Normal koşullar altında hesap kalanları da bu tutarlara eşittir. Ancak, çeşitli nedenlerle hesap kalanlarının bu tutarlarla (muhasebe dışı envanter sonuçlarına) eşit kalan vermesini sağlamak üzere bir takım ayarlama, düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Ayrıca kar veya zarar durumunun tespit edilebilmesi için de gelir ve gider hesaplarının kar-zarar hesabına devri gerekir.

b) Muhasebe İçi Envanter: Genel geçici mizan kalanları ile muhasebe dışı envanterle saptanan gerçek mevcut, alacak ve borç miktarları arasında çeşitli nedenlerle fark varsa, bu farkın sebebine göre gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarının yapılması böylece hesap kalanlarının bilançoda işletmenin gerçek durumunu yansıtmasının mümkün olması için yapılan işlemlerdir. Eğer dönem içinde işlemlerin deftere kaydı esnasında veya büyük defterde hatalı kayıtlar yapılmışsa bu

⁴⁶ Sema KÜÇÜK, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s., 12.

⁴⁷ Ümit GÜCENME, **Envanter**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2002, s., 52.

hataların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi de bu esnada yapılır. Dönem boyunca çalışan gelir ve gider hesaplarının da, kapatılıp kar-zarara devredilmesi, kar-zarar toplanan gelir fazlasının kar, gider fazlasının zarar olarak bilançoda yer almasının sağlanması da muhasebe içi envanter sırasında yapılan işlemlerdir.

Muhasebe süreci içerisinde envanter, hesap döneminin son geçici mizanı olan 31 Aralık tarihli “Genel Geçici Mizan”dan sonra yapılır. Envanter işlemlerinin sırası aşağıdaki gibidir⁴⁸:

- a) Genel geçici mizan,
- b) Muhasebe dışı envanterin yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumunun tespit edilmesi,
- c) Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizandaki hesap kalanlarının karşılaştırılıp, farkların tespit edilmesi,
- d) Farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici kayıtlar ile devir kayıtlarının yapılarak muhasebe içi envanterin tamamlanması,
- e) Kesin mizanın düzenlenmesi,
- f) Envanter sonuçlarını yansıtan mali tabloların düzenlenmesi.

Bu işlemleri takiben kapanış kayıtları yapılmak suretiyle muhasebe dönemi içerisindeki işlemler tamamlanır. Envanter sonuçları envanter defterine kaydedilir. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Listedeki iktisadi kıymetlerle ilgili toplam değerler toplu olarak envanter defterine kaydedilir⁴⁹.

Tarım işletmesinin sahip olduğu iktisadi varlıkları saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle belirlemek ve VUK’na belirlenen veya uygun değerlendirme yöntemleriyle değerlendirilerek tutarlarını saptamak şeklinde tanımlanabilecek olan envanter işlemleri

⁴⁸ Ümit GÜCENME, a.g.e., s., 53.

⁴⁹ VUK, m., 188.

iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Envantere göre varlıkların öncelikle fiziki tespiti yapılmaktadır. Fiziki olarak miktarları ortaya konulan varlıkların değer (TL) olarak ifade edilmesi ise envanter işleminin ikinci aşamasını oluşturur. Tarım işletmelerinde envanter belirleme bakımından başlıca üç konuyu dikkate almak gerekir⁵⁰.

- a) Envanter tarihi,
- b) Envantere konu varlığın sayımı,
- c) Sayımı yapılan varlıkların değerlendirilmesi.

Tarımsal üretimin kendine özgü üretim yapısı nedeniyle farklı bölgelerde farklı ürünlerin yetiştirildiği dikkate alındığında, tarım dışı işletmeler için normalde yılbaşı 01.01.201X ve yıl sonu 31.12.201X olarak yılda iki kez gerçekleştirilen, envanter işleminin üretim dönemi başlangıcı ve üretim dönemi sonucunda yapılması gerekmektedir. Doğal olarak bir tarım işletmesinde ilk defa envanter çıkarılacaksa yılbaşı ve yıl sonu olmak üzere iki defa envanter yapılacak, ancak ondan sonraki yıllarda dönem sonunda gerçekleştirilecek envanter aynı zamanda o işletmenin yılbaşı envanteri (açılış envanteri) olacaktır. Gelir Vergisi uygulamaları açısından yasal envanter tarihi dönem başı olarak 1 Ocak, dönem sonu olarak 31 Aralık olarak kabul edilmekle birlikte, Maliye Bakanlığının uygun görmesi durumunda farklı tarım bölgeleri ve farklı tarım işletme tipleri için 12 ay olmak üzere özel hesap dönemleri de saptanabilir.

Envanter tarihi tespit edildikten sonra, işletmenin sahip olduğu iktisadi değerlerin sayımına başlanabilir. Sayım işinin düzenli ve kolaylıkla yapılabilmesi, demirbaşın uygun şekilde sınıflamaya tabi tutulmuş olmasına bağlıdır.

2.3. Tarım İşletmelerinde Değerleme

Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir. Varlık ve kaynakların gerek ilk muhasebeleştirilmesinde gerekse izleyen dönemlerde finansal

⁵⁰ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, a.g.e., s., 27.

tablolarla yansıtılmasında esas alınacak parasal değerin belirlenmesi işlemi, muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan “değerlemenin” konusunu oluşturmaktadır. Değerlemede birbirinden farklı ölçü ve esasların kullanılması bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına neden olmakta ve doğrudan dönem karını etkilemektedir. Değerleme, işletme faaliyetlerine anlamlı parasal miktarlarının tayin edilmesi süreci, başka bir ifadeyle, işletme olaylarına, aktif ve pasiflere parasal bir değer tayin edilmesi işlemidir. Ülkemizde değerlendirme ile ilgili hükümler VUK’nda geniş bir şekilde yer almaktadır. Kanunda değerlendirme tanımını yapılmış, değerlendirme ölçüleri açıklanmış ve iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği tek tek açıklanmıştır⁵¹.

2.3.1. Değerleme Kavramı

Değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır⁵².

Sayım sonucu belirlenen miktar bilgileri, uygun değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilerek tutar bilgilerine ulaşır. Değerleme işlemi, sayım sonucu bulunan iktisadi varlık ve borçlara değer biçme işlemidir. Değerlemenin amacı, bir işletmenin bilanço günündeki varlık ve borçlarının bilanço günündeki değerlerini ve hesap dönemi sonucunu gerçeğe en yakın bir şekilde belirlemektir. Bu amaçla, sayım işlemi ile işletmeye ait tüm varlıklar sayılacaktır. Miktarları ve borçları belirlendikten sonra, tek tek para birimiyle çarpılarak değerleri hesaplanır. Bu bakımdan, değerlendirme sayım sonucu bulunan miktarların fiyatlandırma işlemidir. Değerleme işlemi, kullanılan değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin mali durumunun görünümünü ve faaliyet sonucunu etkileyecektir⁵³.

⁵¹ Özerhan AKBULUT, “Vergi Usul Kanunlarındaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 2-6 Mart 2008, Antalya, Ankara SMMMO Yayın No:59, s., 1.

⁵² Ahmet TOKAÇ, **Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu**, Tunca Kitabevi, Kırklareli, 2005, s., 106.

⁵³ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 507.

Envanter sonucunda işletmede bulunan varlıkların (mevcutlar, alacaklar) ve borçların bilanço günündeki gerçek değerlerinin saptanması ve bu değerler üzerinden işleme tabi tutulması gerekir. İşletmeye kayıtlı varlıkların değerlemesinde, TTK ve VUK'daki düzenlemeler esas alınır. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminin objektif kriterler kullanılmalıdır⁵⁴.

2.3.2. Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Değerleme

TTK'nun değerlendirme hükümleri; işletme sermayesinin haksız yere işletme yöneticileri veya ortaklarına aktarılmasının önlenmesi ve işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara ilişkin hak ve menfaatlerin korunması amacıyla yönelik hükümler içermektedir. TTK'nda gerçek kişi işletmeleri ile şahıs şirketleri için değerlendirme ile ilgili genel bir hüküm bulunmaktadır. Buna göre ilgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde tanzimi gerekir. TTK'na göre değerlendirme; bütün aktifler, en çok bilanço günündeki işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir⁵⁵.

TTK sermaye şirketleri ile ilgili değerlemeyi birçok hususta kesin ölçütlere bağlamıştır. Oysa TTK'nun 75. Maddesinde düzenlendiği üzere şahıs işletmelerinde daha genel ifadeler kullanılmak suretiyle işletme sahiplerine geniş bir tercih hakkı bırakılmıştır. Ticaret işletmeleri için genel ilkeleri ele alan bu madde dışında kanununun 458-464. maddeleri sermaye şirketleri için özel bazı değerlendirme ilkeleri getirilmiştir.

⁵⁴ Sema KÜÇÜK, a.g.e., s., 15.

⁵⁵ TTK., m., 75.

TTK'nun sermaye şirketlerine ilişkin değerlendirme esaslarında şahıs işletmelerine nazaran daha ihtiyatlı davranması, değerlendirme ölçülerini daha belirgin bir şekilde, sınırlayıcı ve emredici nitelikte düzenlenmesi; şahıs işletmelerindeki sorumlulukla, sermaye şirketlerindeki sorumluluğun farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

TTK'nda, işletmeye dahil varlık ve kaynakların değerlemesi konusunda aşağıdaki düzenlemeler getirilmiştir⁵⁶:

- a) Tüm aktifler en çok bilanço gününde işletme için "haiz oldukları değerleri" üzerinden kaydedilecektir,
- b) Borsada kote ettirilmiş mal ve kıymetler "günün borsa rayicine" göre değerlendirilecektir,
- c) Tahsil edilemeyen ve davalı bulunanlar dışında olmak üzere, bütün alacakların "itibari değerlerine" göre değerlendirilecektir,
- d) Borçlar, şarta bağlı ve vadeli olsalar bile "itibari değerleri" üzerinden değerlendirilecektir.

TTK, değerlendirme konusunda çok genel ölçütler getirmesine rağmen, yeni TTK tasarısında ise değerlendirme konusuna geniş yer verilmiş ve ticari işletmelerin değerlendirme ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda yer alan hükümlere tabi olacağını belirtmiştir*.

2.3.3. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Değerleme

VUK'nda "değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir"⁵⁷ şeklinde tanımlanmıştır. VUK'nun uygulaması yönünden ise "değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün

⁵⁶ İslam ÇANKAYA, **Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri**, Kozan Ofset, Ankara, 1999, s., 26.

* TTK Tasarısı'nda ticari işletmelerle ilgili değerlendirme ilkeleri; başlangıç hükümlerinin yer aldığı birinci kitabın, ticari defterler başlığını taşıyan beşinci kısımda 78-80. maddeler arasında yer almıştır. <http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmgk/ttk.pdf> (Erişim Tarihi: 05.05.2010).

⁵⁷ VUK., m., 258.

ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur”⁵⁸ şeklinde tanımlanmıştır. İktisadi kıymete değer biçmede esas alınan bu güne “değerleme günü” denilmektedir⁵⁹.

İktisadi kıymetlerin değerlemesiyle ilgili usul ve esaslar, VUK’nda “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir”⁶⁰ şeklinde hükme bağlanmıştır. VUK’nda vergide eşitlik ve adaletin sağlanması, vergi alacağının güven altına alınması amacıyla, iktisadi varlıkların durumuna, niteliğine göre uygulanacak değerlendirme ölçütlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz⁶¹:

- a) Maliyet Bedeli
- b) Borsa Rayici
- c) Tasarruf Değeri
- d) Mukayyet Değer
- e) İtibari Değer
- f) Vergi Değeri
- g) Rayiç Bedel
- h) Emsal Bedeli ve Ücreti

a) Maliyet Bedeli: Bir mal veya hizmetin işletmeye getirilip satışa sunuluna kadarki süreç içinde yapılan ödemelerin tamamına maliyet bedeli denir⁶².

Maliyet bedeli ölçüsü ile değerlendirilecek iktisadi varlıklar şunlardır⁶³:

⁵⁸ VUK., m., 259.

⁵⁹ M. Nadir ARICA, **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulamaları**, Şafak Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 1997, s., 4.

⁶⁰ VUK., m., 260.

⁶¹ VUK., m., 261.

⁶² VUK., m., 262.

- (i) Stoklar,
- (ii) Maddi duran varlıklar,
- (iii) Maddi olmayan duran varlıklar.

Değerleme ölçüleri arasında sayılmamış olmasına rağmen VUK'nun 279. maddesi, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri ile borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirileceğini belirtmektedir.

b) Borsa Rayici: Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder⁶⁴. Ancak son işlem günü, fiyatlarda normal oynamalar dışında büyük farklar görüldüğünde Maliye Bakanlığı, değerlemeden önce 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldırabilir. Yabancı paralar ve hisse senetleri ile fon portföyün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri dışındaki her türlü menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilir. Ayrıca VUK 289. maddesinde özel haller sayılmıştır. Buna göre VUK'daki ilgili bölümlerde yazılı olmayan yahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirilir⁶⁵.

c) Tasarruf Değeri: Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir⁶⁶. Tasarruf değeri öznel (subjektif)

⁶³ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 509.

⁶⁴ VUK., m., 263.

⁶⁵ Ümit GÜCENME, **a.g.e.**, s., 56.

⁶⁶ VUK., m., 264.

değer yargılarının yaratacağı dengesizlikler nedeniyle vergilemeye dönük olarak alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesinde bir ölçü olarak kabul edilmiştir. Bir işletme hem alacak hem de borç senetlerini tasarruf değeriyle değerlendirmelidir. Borç senetleri tasarruf değeriyle değerlendirilmez ise alacak senetlerini de değerlendirilemez⁶⁷.

d) Mukayyet Değer: Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir⁶⁸. Diğer bir anlatımla, iktisadi kıymetlerin büyük defter hesaplarındaki borç ya da alacak kalanların mukayyet değeridir. Mukayyet değer, muhasebede kullanılan diğer karşılıkları ise “Defter Değeri” veya “Kayıtlı değer”dir. Bilançodaki senetsiz alacaklar ve borçlar, karşılıklar, kuruluş giderleri, yedekler, şerhiye, ara ve geçici hesaplar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Alacak senetleriyle borç senetlerinin istenirse, tasarruf değeriyle ya da istenirse mukayyet değerle değerlendirilmesinin seçimi işletmelere kalmıştır⁶⁹.

e) İtibari Değer: İtibari değer, her çeşit senet ile esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir⁷⁰. İtibari değer genellikle nominal değer olarak ifade edilir.

İtibari değer ölçüsü ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır⁷¹:

(i) Kasa Mevcudu (Yabancı paralar hariç),

(ii) Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri tarafından çıkarılmış tahviller.

f) Vergi Değeri: Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir⁷². İşletmeye dahil bina ve arazi, maddi duran varlıklar arasında yer alır ve maliyet

⁶⁷ Hüseyin ERGİN ve Şerafettin SEVİM, **Envanter Bilanço**, Ekspres Matbaa, Kütahya, 2004, s., 69.

⁶⁸ VUK., m., 265.

⁶⁹ L. Erdem KARABIYIK, **Örneklerle Envanter ve Değerleme**, Marmara Kitabevi, Bursa, 1997, s., 17.

⁷⁰ VUK., m., 266

⁷¹ Sabri BEKTÖRE ve Diğerleri, **Envanter Bilanço**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1996, s., 33.

⁷² VUK., m., 268.

bedeliyle değeri. Bu nedenle, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerden direkt olarak vergi değeri ölçüsüyle değeri gerekten bir değer mevcut değildir⁷³.

g) Rayiç Bedel: Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değeri günündeki normal alım-satım değeridir⁷⁴. Rayiç bedel, cari değer olarak da bilinmektedir. VUK’nda bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır. Bu ölçü Emlak ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında kullanılan bir ölçüdür.

h) Emsal Bedeli ve Ücreti: Emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değeri gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir⁷⁵.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur;

- (i) **Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası):** Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değeri yapılan ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması şarttır.
- (ii) **İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası):** Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toplam satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave edilmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

⁷³ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 511.

⁷⁴ VUK., Mükerrer m., 266.

⁷⁵ VUK., m., 267.

- (iii) Üçüncü Sıra (Takdir Esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedel ölçüsü ile bir iktisadi kıymetin değerlemeye tabi tutulabilmesi için bu kıymetin gerçek değerinin bilinmemesi, olmaması veya doğru olarak tespitinin mümkün olmaması gerekmektedir. Örneğin, iktisadi işletmeye aynı olarak konulan ya da bedelsiz olarak intikal eden (iktisap edilen) bir malın gerçek değeri bilinmez, belli olmaz ya da doğru olarak tespit edilemeyebilir. Aynı zorunluluk, kıymet kaybına uğramış iktisadi kıymetlerde ya da sınai işletmelerde asıl ürünün yanı sıra elde edilen tali ürün veya ürün artıklarında söz konusu olabilmektedir⁷⁶.

2.3.4. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme

Tarım muhasebesi amaçlı olarak yapılacak bir değerlemeye nazaran ipotek, alım-satım, kamulaştırma ve vergilendirme gibi amaçlarla yapılacak değerlemeler belirli farklılıklar gösterebilir. Bu nedenle tarım muhasebesine yönelik olarak yapılan değerlendirme, objektif değere daha yakın olan kıymeti ifade etmekte olup envanter çıkarma amacıyla gerçekleştirilmektedir⁷⁷. Tarım muhasebesi açısından önem arz eden dört değerlendirme yöntemi bulunmaktadır⁷⁸.

2.3.4.1. Piyasa Fiyatı Üzerinden Değerleme

Bir malın değerlendirme gününde satılması halinde sağlayabileceği fiyat üzerinden değerlemesidir. Piyasanın değişken olduğu dönemlerde kullanılan bir yöntemdir. Bu gibi dönemlerde maliyet bedeli ve piyasa fiyatından hangisi daha düşük ise onun

⁷⁶ M. Nadir ARICA, **a.g.e.**, s., 17.

⁷⁷ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **a.g.e.**, s., 33.

⁷⁸ Ali ARAS, **a.g.e.**, s., 58.

kullanılması önerilmektedir. Bununla birlikte bu yöntem de pek güvenilir bir yöntem değildir. Borsa rayici de kısmen piyasa fiyatı içinde mütalaa edilebilir.

Piyasaya ilişkin verilerin sağlıklı olarak elde edilebildiği başka bir deyişle piyasa ekonomisi koşullarında çalışabilen bir piyasa yapısının bulunduğu ortamlarda piyasa yöntemini kullanarak herhangi bir taşınır veya taşınmaz nitelikteki malın kıymet takdirini gerçekleştirebiliriz. Ekonomisi iyi işlemeyen ülkelerde tarımsal işletmelerin ve sahip oldukları araziler için belirli ve alım satıma konu olan bir piyasanın olmayışı veya son derece yetersiz oluşu piyasa yönteminin kıymet takdiri bakımından kullanımını zorlaştırmaktadır. Ancak her şeye rağmen özellikle tarımsal arazilerin kıymet takdiri için kullanılan diğer yöntemlerle birlikte bir alternatif olarak piyasa yönteminden de yararlanılması gerçekçi bir takdir yönünden gereklidir. Piyasa yöntemi, uygulanması yönünden üç ana grup altında ele alınabilir⁷⁹:

- a) Karşılaştırmaya Dayalı Piyasa Yöntemi
- b) İkame Fiyatı Yöntemi
- c) Dönüşüm Fiyatı Yöntemi

Belirtilen piyasa yöntemlerinden ilki piyasa ekonomisinin düzenli olduğu ekonomilerde uygulanacak tek yöntem olmakla birlikte, diğer yöntemlerin (ikame fiyatı ve dönüşüm fiyatı) uygulanması kıymet takdiri karşılaştırmalarına olanak sağlama bakımından alternatifler olarak düşünülebilir.

Karşılaştırılmaya dayalı piyasa fiyatı yöntemi, bir mala piyasadaki benzerlerinin fiyatına bakılarak kıymet biçmeyi ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için kıymeti takdir edilecek malın piyasada alım-satımının başka bir deyişle, fiyatının bulunması gereklidir. Yöntemin kıymet takdirinde uygulanışı bakımından karşılaştırma yapılacak mal ile kıymeti takdir edilmek istenen malın tam bir benzerlik (veya yüksek bir benzerlik) içinde bulunması, karşılaştırmada kullanılacak fiyatların serbest rekabet koşulları çerçevesinde belirlenmesi gerekir. Başka bir deyişle herhangi bir fiyat müdahalesinde veya fiyat dalgalanmasından

⁷⁹ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **a.g.e.**, s., 34.

etkilenmiyor olması ve karşılaştırma bakımından ele alınacak mal fiyatının yer ve zaman yönünden takdir anına ve yere yakın olması gibi hususların dikkate alınması bu yöntemin sağlıklı bir şekilde kullanımı bakımından önem taşımaktadır.

Piyasa yönetiminin bir başka uygulanış şekli olan “ikame fiyatı” usulüne göre şayet değer biçilecek malların piyasada alım satımı veya bir fiyatı yoksa o malların yerine getirebileceği varsayılan fiyatlarından hareket ederek değer takdiri işlemi gerçekleştirilebilir. Tarımsal malların kıymet takdirinde mallar arasında tam veya yüksek bir ikame ilişkisinin varlığı, serbest piyasa koşullarında oluşan fiyat ve yer ile zaman bakımından fiyatlar arası uygunluğun bulunması gibi konuların dikkate alınması gerekmektedir.

Bir malın piyasada alım-satımı söz konusu değil ve aynı anda o malın yerine geçebilecek bir malın olmadığı durumlarda “dönüşüm fiyatı” yöntemi kullanılır. Piyasada belirli bir değeri olmayan kuru otun hayvan beslemede kullanımı sonrasında süte dönüştürdüğü kabulü sonucu süt fiyatından hareketle yem değerinin takdir edilmesi bu yöneme bir örnektir.

2.3.4.2. Maliyet Bedeli Üzerinden Değerleme

Tarımsal bir malı satın alırken veya doğrudan üretirken ödenen veya malın üretilmesi için yapılan masraflar toplamından oluşan üretim maliyeti bu yöntemle hesaplamaya konu olan malın maliyet bedelini meydana getirmektedir.

İşletme dışında satın alınan yeni bir malın maliyet yöntemine göre değeri onun edinme değerini ifade etmektedir. Böylece yeni edinilen bir malın maliyet bedeli o malın piyasa fiyatına, satın alma masraflarının ilavesiyle bulunan değere eşit olmaktadır.

$$\text{Maliyet} = \text{Piyasa Fiyatı} + \text{Satın Alma Masrafları}$$

Demirbaş niteliğindeki bir tarımsal malın kullanılmış olması durumunda, maliyet yöntemine göre değeri, yeni edinilen değerinden ekonomik ömrü içerisinde bulunduğu yaşa göre ayrılan amortismanlar toplamının çıkarılması ile bulunabilir.

Maliyet = Yeni Edinme Değeri – Toplam Amortismanlar

Tarımsal işletmelerde devamlı olarak üretilen ürünlerin üretim maliyetlerinin hesaplanması, tarım muhasebesi başta olmak üzere, tarımsal finansman, kıymet takdiri ve fiyat politikaları gibi birçok açıdan önem arz etmektedir.

2.3.4.3. Gelir Yöntemi Üzerinden Değerleme

Tarımsal mala, sağlayabileceği umulan gelirlerden hareketle değer takdir etme yöntemi olup, gelir yöntemini kullanarak bir malın değerinin takdir edilebilmesi için malın sürekli olması yanı sıra bir gelirin olması gerekmektedir. Arazi gibi gelecek yıllarda sürekli gelir sağlayan arazi değerinin saptanmasında gelir (kapasiteleşme) yöntemi uygulanabilir. Söz konusu arazilerin sağladığı yıllık ortalama saf (net) hasılat, faiz geliri olarak kabul edilerek bu faiz gelirini sağlayan sermayenin değeri hesaplanabilir. Bu durumda arazi değerini saptamada kullanılan net hasılat, arazi dışındaki bütün üretim unsurlarının giderlerinin brüt hasılatтан çıkarılması ile bulunmakta olup arazinin değerini saptamak için şu eşitlik kullanılabilir:

$$D = \frac{SH}{f} \times 100$$

D = Arazinin (veya varlığın) değeri

SH = Saf (Net) Hasıla (veya faiz geliri)

f = Faiz oranı

Belirli büyüklükteki bir arazi parselinin yılda ortalama olarak 100.000 TL. saf (net) hasıla sağladığı ve bir yıl vadeli mevduat faizinin ortalama olarak %5 kabul edildiği durumda söz konusu arazinin değeri,

$$D = \frac{100.000}{5} \times 100$$

D = 2.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu durumda dikkat edilecek iki konudan ilki araziden elde edilecek saf hasılanın güvenilir bir şekilde hesaplanması, diğeri ise kapitalleştirme işleminde kabul edilecek faiz oranının belirlenmesidir. Saf (net) hasılanın objektif olarak belirlenmesi için değeri takdir edilecek arazinin son 5-10 yıllık verim değerleri ortalamalarının esas alınması gerekmektedir.

2.3.4.4. İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi Üzerinden Değerleme

Bu değerlendirme yöntemi, bir demirbaşın mevcut üretim metodları ve mevcut fiyatlar ile yeniden üretilmesi halinde kaç mal olacağı varsayımına dayanır. Değeri hesaplanmak istenen bina, aynı inşaat malzemesi ile aynı kullanım amacıyla ve aynı mimari plan üzerinden bugün yeniden inşa edilse kaç mal olacağı görüşünden hareket edilir ve bulunacak bu değerden binanın geçmiş yılları için yıpranma payları düşülerek şimdiki değeri tahmin edilir.

Belli varlık grupları için hangi değerlendirme yöntem veya yöntemlerinin kullanılacağı, değerlemenin bir diğer önemli konusudur. Herhangi bir varlık için kullanılacak değerlendirme yönteminin aynı zamanda, muhasebe amacına uygun olması da istenir. Bu genel kuralı açıkladıktan sonra şimdi daha detaylı olarak işletme varlığının her grup veya alt grupları için uygulanabilecek en uygun değerlendirme yöntemlerinin neler olabileceğini tablolaştırılmış olarak ve özet açıklamalarla görebiliriz⁸⁰:

a) Arazi ve Tarla Varlıklarının Değerlemesi

Arazi, yol ve bina alanları dışında kalan samanlık ve mera gibi ortak alanlardır. Bir başka ifade ile işlemeyen veya işlenemeyen toprak alanlarıdır. Tarla ise üzerinde fiilen tarım yapılan ya da yapılacak nitelikte olan toprak parçasıdır. Tamamı veya bir kısmı işletme sahipliğinde bulunan ve alan ölçüsü ile ifade edilen toprak yüzeylerinin değerlendirilmesi yapılırken, toprağın içinde ve üstünde yer alan ekonomik varlıkların

⁸⁰ Ali ARAS, a.g.e., s., 62.

(bina, çit, duvar v.b.) değerinin toprak değerinden ayrıca ele alınması, arazi-tarla değerine dahil edilmemesi gerekmektedir⁸¹.

Arazi ve tarlaların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması durumunda, maliyet bedeli olarak; toprağın verimi ile birlikte, değerini artırmaya yönelik yapılan tüm harcamaların maliyet bedeli içinde değerlendirilmesi gerekir. Örneğin; toprağın taştan temizlenmesi ve düzeltilmesi gibi, arazi ve tarlaların verimini artırmanın yanında değerini de artıran işlemler için katlanılan giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.

Arazi yeni satın alınmış ise maliyet bedeli üzerinden değerlenir. Eskiden beri sahip olunan toprakların değerlemesinde ise vergi değeri, kira değeri, hasıla değeri veya emsal bedeli yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Normal şartlar altında bir arazi parçasının yıllık normal kirasının on katı o arazinin değerini yaklaşık olarak verebilir.

Toprak; üretilen özelliğinden dolayı tohum, gübre, demirbaş gibi çiftlik varlıklarından farklıdır⁸². Değerleme yapılırken piyasa ve üretim değeri olmak üzere iki farklı değer oluşabilir. Bunların hangisinin kullanılacağı değerlemenin amacına göre değişiklik göstermektedir⁸³.

Tarımsal arazilerin kullanım şekli, üretilen ürünlerin türü, pazarlanabilirliği ve araziden sağlanan gelir, arazinin değerlemesinde değişikliğe yol açabilmektedir. Örneğin tarla olarak kullanılan bir tarımsal arazinin meyve bahçesine dönüştürülmesi, arazinin değerinde artışa neden olacaktır.

Tarla varlığı ve büyümekte olan tarla bitkilerini de iki alt gruba ayırarak değerlemek isabetli ve daha sağlıklı olacaktır:

⁸¹ Cengiz ERDAMAR, **a.g.e.**, s., 51.

⁸² John A. HOPKINS and Early O. HEADY, **Farm Records and Accounting**, Iowa State University Pres, IOWA, USA, 1962, s., 71.

⁸³ Ford STURROCK, **Fram Accounting and Management**, Seventh Edition, Pitman Boks Limited, London, 1982, s., 62.

- (i) Tarla varlığı (yapılmış nadas, toprağa atılmış gübre, toprağa atılmış ilaç v.b.) ile henüz yetiştirme aşamasının ilk kademelerinde bulunan tarla bitkileri, maliyet bedeli üzerinden,
- (ii) Hasat dönemine yaklaşmış tarla bitkileri ise hesaplanacak tahmini brüt hasıllarından hasat ve pazarlama tahmini giderlerini çıkarmak suretiyle bulunacak net piyasa fiyatı ile değerlendirilir.

b) Bina Değeri ve Diğer Tarımsal Yapıların Değerlemesi

Başta maliyet bedeli olmak üzere, yeniden inşa bedeli, kira değeri ve vergi değeri gibi değerlendirme yöntemleri bu grup varlıklar için kullanılabilir. Bununla beraber kırsal alanda çiftlik binalarının çoğunlukla vergiden muaf olması ve çiftlik binalarının kiralanmasının da pek söz konusu olmaması nedeniyle vergi ve kira değeri yöntemlerinin kullanılması son derece sınırlıdır.

Bir tarım işletmesinin normal faaliyetleri için gerekli tüm yapılar tarımsal yapı olarak kabul edilmektedir. Bu yapılar; toprağı işleyen kimselerin işletmede oturdukları konutlar, muhtelif ahır ve kümesler, işletmeden elde edilen ham ürünlerin koruma ve işlenmesiyle ilgili yapılar (ambar, mağaza, süthane, silo v.b.), işletmeyle ilgili tarımsal alet ve makinelerin korunma ve tamiriyle ilgili yapılar (garaj v.b.) tarımsal yapıların bazen bağımsız olarak, bazen de üzerinde buldukları toprakla birlikte değeri biçilir⁸⁴.

c) Bitki Varlığının Değerlemesi

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilirler. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesince hesaplanır⁸⁵. Mahsullerin kendi topraklarında yetiştirip ticarethanesinde satan mükellefler, civardaki emsal

⁸⁴ Feriştah SÖNMEZ, a.g.e., s., 49.

⁸⁵ VUK., m., 276.

bedelleri baz alarak maliyetlerine intikal edeceklerdir. Emsal bedellerinin ortalama birim fiyatını en yakın Ticaret Borsası'ndan da tedarik edebilirler⁸⁶.

VUK'na göre, tarımsal ürünler maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve maliyet bedeli de aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır⁸⁷:

- (i) Mamulün üretilmesinde kullanılan ilk madde ve malzeme bedeli,
- (ii) Mamule isabet eden işçilik,
- (iii) Genel üretim giderlerinde mamule düşen hisse,
- (iv) Genel yönetim giderlerinden malule düşen hisse, (Bu hisse mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- (v) Mamulün ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesinin zorunlu olması durumunda ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri imtiannın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

Değerleme bakımından bitki varlığını iki alt gruba ayırarak incelemek yerinde olur. Birincisi; genç platasyonlar (henüz mahsule yatmamış, yeni tesis edilmiş meyve bahçesi), fidanlıkta mevcut fidan stokudur. Bu alt grubu oluşturan demirbaş, maliyet bedeli (tesis maliyeti) üzerinden değerlendirilir.

İkincisi; mahsule yatmış bulunan meyve ağaçları ve meyvesiz ağaçlardır. Bu alt grubun değerlemesinde emsal bedeli (alım-satım ortalaması) ve hasılat değeri yöntemleri kullanılır. Meyvesiz ağaçlar odun değeri üzerinden de değerlendirilir. Bu durumda meyvesiz ağaçların hesaplanacak toplam brüt hasılatından kesim ve satış (pazarlama) giderleri düşülerek sonuca varılır.

⁸⁶ Sabri ODAK, "Zirai Kazanç, Değerlemesi ve Amortismanları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 65, 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/18-655%20SABR%C4%B0%20ODAK.doc>, (Erişim Tarihi: 07.05.2010).

⁸⁷ VUK., m., 275.

d) Hayvan Varlığının Değerlemesi

Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir⁸⁸.

Zirai işletmelerdeki hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilecek, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedel gözönüne alınacak ve emsal bedel de maddede de yazılı esaslar dahilinde tespit edilecektir⁸⁹.

VUK'a göre küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ilk kayıt anında emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulabilmesi için küçük ve büyükbaş canlı varlıkların gerçek değerinin (maliyet değerlerinin) belli olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir. Aksi takdirde, gerçek değeri, (maliyet değeri) belli olan, bilinen ya da doğru olarak tespit edilebilen küçük ve büyükbaş canlı varlıkların emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda da alış ve satış bedelinin belli olduğu durumlarda emsal bedeli ile değerlendirme yapılmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ancak üreme (doğum) yolu ile elde edilen küçük ve büyükbaş hayvanlar için maliyet tespit etmek çok zordur. Bu nedenle üreme yolu ile elde edilen küçük ve büyükbaş canlı varlıklar genelde emsal bedeli ile değerlendirilir⁹⁰.

Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların maliyet veya emsal bedeliyle değerlendirilmesi sırasında karşılaşılan önemli bir sorun; değerlemede hangi değerlendirme yaklaşımının esas alınacağıdır. Zira, uygulamada canlı varlıkların değerlendirilmesine ilişkin olarak iki

⁸⁸ VUK., m., 277.

⁸⁹ Şükrü KIZILOĞLU, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri**, Yaklaşım Yayınları, 2. Cilt, s. 32.

⁹⁰ Abitter ÖZULUCAN ve Ali DERAN, "41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:25, Yıl: 2008/2, s., 4.

farklı yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşıma göre benzer nitelikteki canlı varlıkların grup (sürü) olarak, ikinci yöntemde ise her bir canlı varlık ayrı ayrı olmak üzere değerlemeye tabi tutulmaktadır⁹¹.

VUK'a göre canlı varlıklar da dahil olmak ilke olarak tüm varlıklar ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bazı durumlarda, kümes hayvanlarında olduğu gibi, canlı varlıkların ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulması pratik bir çözüm sağlamaz. Bu nedenle kümes hayvanları kümes veya sürü olarak topluca değerlemeye tabi tutulur ve ortalama maliyet üzerinden birim maliyet hesaplanır. Ancak, küçük ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi kümes hayvanlarından daha farklıdır. Kümes hayvanları aynı anda besiyeye alınıp aynı anda kesime veya satılmaya hazır hale gelebildikleri ve birim maliyetleri düşük olduğu için, topluca değerlendirilebilir. Küçük ve büyükbaş canlı varlıkların ise genelde sürüye katılma ve ayrılma zamanları aynı anda toplu bir şekilde olmamaktadır. Bu nedenle küçük ve büyükbaş canlı varlıkların tek tek değerlemeye tabi tutulması gerekir.

e) Malzeme-Mühimmat Varlığının Değerlemesi

Satın alınan tohum, hayvan yemleri, gübre, ilaç, akaryakıt gibi malzemeler ve ip, balya teli v.b. malzeme maliyet bedeli yöntemi ile değerlendirilir. İşletmede üretilen malzeme-mühimmat tarımsal ürünlerden satılacak olanlar net piyasa fiyatı ile; tekrar üretimde kullanılacak olanlar ise emsal bedeli, ikame değeri gibi dolaylı değerlendirme yöntemleri ile değerlendirilir.

Alet ve makineler için de maliyet bedeli yöntemi kullanılır. Satın alınan alet-makineler maliyet bedeli ile, çiftlikte imal edilenler ise üretim maliyetleri üzerinden değerlendirilir.

f) Alacakların ve Borçların Değerlemesi

Alacakların ve borçların tasarruf değeri ile, nakit (kasa mevcudu) ise itibari değer üzerinden değerlendirilir. Ev eşyası envantere alınmış ise bunları da emsal bedelleri ile değerlemek isabetli olur. Yeni satın alınanlar varsa bunların maliyet

⁹¹ Abitter ÖZULUCAN ve Ali DERAN, **a.g.e.**, s., 5.

bedeli ile değerlemesi yapılmalıdır. İşletme varlığının gerçek değeri bilinmek isteniyorsa bütün varlık grupların piyasa fiyatı üzerinden değerlemesi gerekir. Bununla beraber envanter, net çiftlik gelirinin ve işletme başarısını gösteren ölçütlerin hesaplanmasında da kullanılır. Dönem başı ve dönem sonu envanter değer farkı artı ise bir gelir, eksi ise bir gider gibi işleme tabi tutulur.

Tarım işletmesindeki farklı varlıkların değerlemesinde kullanılması olanaklı ve uygun yöntemler toplu olarak Tablo 5’de gösterilmektedir⁹².

⁹² Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **a.g.e.**, s., 38.

Tablo 5 : Farklı Varlıkların Değerlemede Kullanılan Yöntemler

Varlıklar	Satın Alma Maliyeti	Net Pazar Fiyatı	İşletme Üretim Maliyetleri	(Maliyet) (Amortisman)	(Yenileme Maliyeti)- (Amortisman)	Elde Edilebilecek Gelirlerin Kapitalizasyonu	Yapılan Masrafların Kapitalizasyonu
Nakit		X					
Yetiştirilen yem		X	X				
Satın alınan yem	X						
Yem harici ürünler		X					
Besi hayvanları		X					
Damızlık hayvanlar		X	X				
Motorlu aletler				X			
Motorsuz aletler				X			
Ekipman				X			
Küçük aletler	X				X		
Binalar				X	X		
Çitler				X	X		
Teraslar				X			
Bahçe	X			X		X	X
Arazi		X		X		X	

Kaynak: Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, a.g.e., s., 38.

2.4. Tarım İşletmelerinde Amortismanlar

Amortisman sözlük anlamıyla; bir malın, yıpranma ya da teknik gelişmelerden kaynaklanan eskime nedeniyle değerinden düşmesi, yıpranma payı, faizin işlemesine son vermek için bir tahvilin birden ödenmesi, yatırılan akçanın işletilerek geri kazanılması şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak veya kiraya verilmek amacıyla satın alınan ya da imal edilen veya inşa edilen maddi duran varlıklar fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle değer azalışına uğrarlar. Fiziksel nedenler; aşınma, yıpranma ve eskime gibi söz konusu varlıkların yararını ve değerini azaltırken etkenlerden oluşur. Fonksiyonel nedenler ise; maddi duran varlığın verdiği hizmeti daha kısa sürede, daha düşük ve/veya aynı maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yeni maddi duran varlıkların geliştirilmesi yani maddi duran varlığın demode olmasından oluşur. İşletme de varlıklardaki değer azalışları veya tüketimler (kullanımlar) bir maliyet unsuru ya da dönem gideri olarak kaydedilir⁹³.

Amortisman kavramını farklı biçimlerde ifade etmek mümkündür. Amortisman, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetin gidere dönüşümü, onun gelecekte sağlayacağı dönemsel faydaları ile ilişkilendirilmesini gerektirir. Bu ilişkilendirme muhasebe literatüründe, varlığın maliyetinin onu faydalı ömrüne dağıtılması olarak anlandırılmaktadır. Faydalı ömrün bir ya da bir muhasebe döneminden daha uzun olması durumunda varlık maliyetinin her bir dönemde gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı ile ifade edilmektedir.

Amortisman konusundaki tarımsal (canlı) varlıklar, VUK’nda hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. VUK’nun 277’inci maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Maliyet bedellerinin bulunmaması durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelleri ile değerlemeye tabi

⁹³ N. Ata ATABEY ve Diğerleri, **a.g.e.**, s., 352.

tutulurlar. Bu bedel aynı zamanda söz konusu varlıkların amortismanına tabi değeridir⁹⁴.

VUK'na göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.

Ancak;

- a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,
- b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve haklar, amortismanına tabi tutulur” şeklinde açıklanmıştır⁹⁵.

Canlı hayvan ve bitkilere ilişkin Maliye Bakanlığı 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortismanına tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır.

333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliğinde tarım işletmelerinde kullanılacak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları Tablo 6'da gösterilmiştir.

⁹⁴ S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mavzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 158, Şubat 2006, s. 17.

⁹⁵ VUK., m., 314.

Tablo 6: 333 ve 339 Nolu VUK Genel Tebliğinde Tarım Sektöründe Amortisman Süre ve Oranları

NO	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
7	Tarım		
7.1.	Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	% 4
7.2.	Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, manej v.b.)	20	%5
7.3.	Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	%10
7.4.	Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	%20
7.4.1.	Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	%20
7.4.2.	Kırkım makinesi	5	%20
7.4.3.	Gaga kesme makinesi	5	%20
7.4.4.	Krema makinesi	5	%20
7.4.5.	Tavuk yolma makinesi	5	%20
7.4.6.	Budama makinesi	5	%20
7.4.7.	Motorlu el testeresi	5	%20
7.4.8.	Meyve tasnif makinesi	5	%20
7.4.9.	Buzağı emzirme makinesi	5	%20
7.4.10.	Meyve bahçelerinde oluşabilecek don riski zararlarının asgariye indirilmesi için kullanılan, plastik malzemeden mamül ve demir direkler üzerine kurulmuş, motor desteğiyle çalışan rüzgar pervaneleri	10	%10
7.5.	Mandıralar	7	%14,28

7.6.	Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	%20
7.7.	Atlar		
7.7.1.	Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	%5,55
7.7.2.	Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	%10
7.8.	Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	%20
7.9.	Arılar	5	%20
7.10.	Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	%50
7.11.	Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	%10
7.11.1.	Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (Teçhizat v.b.)	5	%20
7.12.	Deniz ve tatlı su balıkları	5	%20
7.13.	Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	%20
7.14.	Ekili ve dikili araziler, tesisler		
7.14.1.	Zeytinlikler	50	%2
7.14.2.	Dutluklar	40	%2,50
7.14.3.	Fındıklıklar	25	%4
7.14.4.	Süs ağaçları, güllükler	20	%5
7.14.5.	Bağlar	20	%5
7.14.6.	Narenciye ağaçları	25	%4
7.14.7.	Şeftali ağaçları	10	%10
7.14.8.	Kayısı, erik, badem ağaçları	25	%4
7.14.9.	Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	%4
7.14.10.	Vişne, kiraz ağaçları	20	%5
7.14.11.	Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	%2,50
7.14.12.	Sair meyveli ağaçlar	10	%10

7.14.13.	Seralar		
7.14.13.1.	Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (İlaçlama makineleri, tohum ekme makineleri v.b.)	5	%20
7.14.13.2.	Cam örtü malzemeli seralar	15	%6,66
7.14.13.3.	Plastik örtü malzemeli seralar	3	%33,33
7.14.13.4.	Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar	15	%6,66
7.14.13.5.	Galvanizlenmiş yapı malzemeli seralar	20	%5
7.14.13.6.	Diğer yapı malzemeleri kullanılan seralar	10	%10
7.14.13.7.	Topraksız üretimde kullanılan sera plastiği	3	%33,33
7.14.13.8.	Kaya yünü yatağı	2	%50
7.14.13.9.	Seralarda kullanılan iklimlendirme sistemleri (Kontrol cihazları, sensörler, ısıtma, havalandırma, gölgeleme, sisleme, nemlendirme, karbondioksit, enjeksiyon makineleri vb.) ve bitki sulama- gübreleme sistemleri (sulama pompaj ve gübre dozaj makinesi vb.) gibi teknolojik ekipmanlar	10	%10
7.14.14.	Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	%10
7.14.15.	Kanal ve kanaletler	10	%10
7.14.16.	Derin kuyular	15	%6,66
7.14.17.	Sağım tesis ve makineleri	5	%20
7.14.18.	Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	%20
7.14.19.	Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	%20
7.14.20.	Yoncalık tesisi	3	%33,33
7.14.21.	Korunganlık tesisi	2	%50
7.14.22.	Suni çayır mera tesisi	3	%33,33
7.14.23.	Çam fıstığı tesisi	50	%2
7.14.24.	Kavaklık tesisi	10	%10

Kaynak: 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliğinde Tarım Sektöründe Amortisman Süre ve Oranları

İşletmelerde aktifi oluşturan sermaye unsurları (toprak varlığı hariç) üretimde kullanılması nedeniyle kıymetlerinden kaybederler. Tohum, gübre ve yem gibi aktif sermaye unsurları bir kere kullanınca kıymetlerini kaybederken, bina, makine, hayvan gibi varlıklar ise birçok kereler üretime katılırlar. Üretim faaliyetlerine birden çok defa doğrudan veya dolaylı olarak katılan ve bundan dolayı bünyelerinde aşınma ve yıpranma meydana gelen bina, makine hayvan gibi sabit sermaye unsurları amortismanına tabidir. Tarımsal işletmecilik açısından yıpranma ve eskime gibi nedenlerle ortaya çıkan bu değer eksilmeleri bir gider unsurudur. Üretim faaliyetlerine sadece bir defa katılarak üretilen ürünün bünyesine geçen tohum, gübre, yem gibi sermaye unsurları ise amortismanına tabi olmayan unsurlar olup doğrudan gider olarak ele alınır⁹⁶.

Günümüzde tarım kesiminde modernleşme süreci ile birlikte artan makineleşme sonucunda traktör, biçerdöver gibi geleneksel araçların yanı sıra süt sağım makinesi, budama makinesi, tavuk yolma makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve tasnif makinesi gibi araç ve gereçler tarım işletmelerinde amortismanına tabi varlıklar konusunu genişletmiştir. Bununla birlikte tarım işletmelerinin üretim yapısı gereği işletmenin aktifinde bir yıldan daha uzun süre kalan canlı varlıklar da amortisman konusuna dahil edilmektedir. Bu varlıklar arasında kümes hayvanları, arılar, sütlük ve damızlık sığırlar gibi hayvanlarda ile çok yıllık bitkiler ve meyve ağaçları da yer almaktadır. Meyvesiz ağaçlar işletmede ticaret maksadıyla yer aldıklarından dolayı olgunluk devresine erişince kesilmekte ve yıpranma, yaşlanma, değerden düşmeye maruz kalmadıkları için de amortisman ayrılmamaktadır⁹⁷.

Tarım, biyolojik canlı malların üretimi konusuyula uğraşır. Üretimde kullandığı iktisadi değerlerin bir kısmı (hayvan varlığı, nebat varlığı) da canlıdır. Değişik yaş gruplarında yüzlerce baş hayvanlardan oluşan bir sürü için bir taraftan kıymet artışı (genç hayvanların büyümeleri sonucu değer kazanmaları), diğer taraftan yaşlı hayvanlar için ise yıpranma, yaşlanma payı (amortisman) hesaplamak zaman alıcı güç bir işlemdir. Aynı güçlük, farklı yaş gruplarından oluşan meyveli/meyvesiz

⁹⁶ Bahattin ÇETİN ve Tolga TİPİ, **a.g.e.**, s., 39.

⁹⁷ Ö. Faruk DEMİRKOL, **a.g.e.**, s., 126.

ağaçlar içinde geçerlidir. Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıkları iki ana başlıkta açıklanabilir⁹⁸:

- a) Hayvan varlığında amortisman
- b) Meyve bahçelerinde amortisman

2.4.1. Hayvan Varlığında Amortisman

Hayvanlarda üç dönem mevcuttur.

- a) Büyüme (değer kazanma) dönemi,
- b) Olgun çağa erişme dönemi,
- c) İhtiyarlama dönemi (değer kaybetme) dönemi.

İkinci dönem olan olgun çağa erişme dönemi bir geçiştir. Çünkü hayvanlar, olgun çağa erişme noktasından itibaren hizmet vermeye başlarlar. Hayvanların faydalı ömrü olarak da ifade edilen hizmet süresi ihtiyarlama dönemine kadar devam eder. İhtiyarlama dönemindeki hayvanlar artık ekonomik olarak hizmet üretemeyecek duruma geldiklerinden hizmet dışı bırakılmaları gerekmektedir.

Küçük ve büyükbaş hayvan kavramı etinden, sütünden, yününden, gücünden ve diğer ürünlerinden yararlanmak amacıyla elde tutulan koyun, keçi, inek ve sığır gibi tüm canlı varlıkları ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Küçük ve büyükbaş hayvanlar genelde belli bir dönem (kısa dönem) yetiştirilip canlı veya kesilip et ve et ürünleri (sucuk, salam, sosis v.b.) olarak satmak veya devamlı bir şekilde ürününden (süt, yün gibi) yararlanmak amacıyla elde bulundurulurlar. Satış amacıyla elde bulundurulan canlı varlıkların bir faaliyet dönemi içinde elden çıkartılacağı kabul edildiğinden, dönen varlıklar içinde kayıt altına alınırlar. Bu nedenle satış amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar amortisman tabi değildirler. Ürünlerini devamlı hasat etmek amacıyla elde bulundurulan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, duran varlık niteliğindedir ve amortisman tabidir. Küçük

⁹⁸ Ali ARAS, **a.g.e.**, ss., 80-82.

ve büyükbaş hayvanların bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre elde bulundurulmaları ve yararlı ömürlerinin sınırlı olması, bu varlıkların amortismanına tabi tutulmasının nedeni olarak belirtebiliriz. Sınırlı yararlı ömre sahip küçük ve büyükbaş hayvanların, yararlı ömürleri boyunca değer kaybedecekleri (yıpranacakları, zamanla verimlerinin azalacağı) kabul edilmektedir. İşletmeler yetiştirmiş (olgunluk dönemine ulaşmış) küçük ve büyükbaş hayvanları doğrudan damızlık ya da besi amacıyla edilebildikleri gibi bu varlıkları yetiştirdikten sonra ürünlerinden yararlanmak ya da satmak amacıyla da edinebilirler. Buna göre söz konusu varlıkların aşağıdaki gibi ele alınması uygun olacaktır⁹⁹.

2.4.1.1. Ürünlerinden Henüz Yararlanılmayan Damızlık Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman Uygulaması

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacağı düşünülen damızlık hayvanların duran varlıkların içinde kayıt altına alınması gerekir. Kurumsal olarak henüz ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanına tabi tutulmaları da söz konusu değildir. Çünkü VUK’nda amortisman ayırmanın koşulları arasında, yıpranma ve aşınmanın meydana gelmiş olması şartı yer almaktadır. Dolayısıyla küçük ve büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri (bu hayvanlardan yararlanılmadığı) dönemde yıpranma veya aşınmaya maruz kalmadıkları kabul edilir ve söz konusu varlıklar için amortisman ayırmaya, ancak ürün vermeye veya hizmete hazır hale geldikleri tarih itibarıyla başlanır. Yani bu varlıklardan henüz olgunluk dönemine erişmemiş olanların yetiştirmekte oldukları ve dolayısıyla da amortismanına tabi tutulmayacakları kabul edilir.

Ürünlerinden henüz yararlanılmayan damızlık hayvanlardan elde edilen ürünlerin maliyetine eklenmelidir. Keza, bir üretim işletmesinde makineye yapılan bakım gideri, onun korunması ve daha iyi hizmet vermesiyle ilgilidir ve üretim

⁹⁹ Abitter ÖZULUCAN, “Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, Yıl: 2008, ss., 158-161.

maliyetinin unsurudur. Dolayısıyla canlı hayvanların amortisman gideri de üretim maliyetine dahil edilmelidir¹⁰⁰.

2.4.1.2. Satın Aldığı Anda Ürünlerinden Yararlanılabilen Damızlık Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman

Süt veren veya damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar (adeta bir makine gibi) belli hayat süresine ve değer kaybına uğrama özelliği olan, duran varlıklardır. Çünkü hayvanlar, devamlı olarak ürünlerinden yararlanılmak amacıyla işletmelerde bir yıldan daha uzun süre tutulurlar. Bu varlıkların yaşam süreci içinde (büyümeden yaşlanmaya kadar olan dönemde) verimlilikleri aynı olmaz. Verimlilik önce artarken olgunluk dönemi ile beraber azalma eğilimine girer. Bu hayvanlar yaşları ilerleyip verimden düştüğünde ise, ölmeleri beklenmez ve kasaplık hayvan olarak kesime verilir. Dolayısıyla bu varlıklar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre boyunca, amortisman işlemine tabi tutulmalıdır.

2.4.1.3. Besi Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman

Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürününden yararlanmak amacıyla değil, alım-satım amacıyla edinildiklerinden, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi, amortisman konusuna edilemezler. Besi amacıyla satın alınan bu varlıkların hangi yaşam döneminde oldukları da önemli değildir.

Besi amacıyla edinilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, tek düzen hesap planında 153 Ticari Mallar hesabında; besiyeye alınan hayvanların ise 151 Yarı Mamul hesabının “Besiyeye alınan hayvanlar” yardımcı hesabında izlenmesi uygun olur. Çünkü besi hayvanları demirbaş olarak nitelenmesi gereken hayvanlar değildir. Yaşları ne olursa olsun, sabit değer niteliği taşımazlar ve amortisman konusuna tabi değillerdir.

¹⁰⁰ Azzem ÖZKAN, “Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 2002, Sayı: 249, s.106.

2.4.1.4. Yetişmekte Olan (Olgunlaşmamış) Küçük ve Büyükbaş Varlıklarda Amortisman

İşletmelerde kullanılmak amacıyla imal ya da inşa edilen duran varlıklar için katlanılan giderler, imal ya da inşa edilmek istenilen yatırımın edinme maliyetini temsil etmek üzere “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar”^{*} hesabında izlenmektedir¹⁰¹. İmalat ya da inşaatın tamamlanmasının ardından söz konusu borç kalanı, ilgili duran varlık hesabına aktarılarak kapatılır. Aynı süreç işletmelerin ürün (süt, yün v.b.) elde etmek amacıyla yetiştirmek üzere edindikleri küçük ve büyükbaş hayvanlar için de geçerlidir. Bu varlıklar için katlanılan tüm giderler de benzer bir yatırım hesabında toplanmalı, küçük ve büyükbaş hayvanlar ürün vermeye başladıktan sonra da bu hesabın bakiyesi, ilgili küçük ve büyükbaş hayvan hesabına aktarılmalıdır. Aktarılan tutar, ilgili varlığın maliyet bedelini ifade ederken, aynı zamanda amortisman tabi değerini de oluşturmaktadır. Dolayısıyla, işletmede yetiştirilen küçük ve büyükbaş hayvanlar, yetiştirme dönemi, boyunca amortisman tabi tutulmazlar, bu varlıklar ancak ürün vermeye başladıktan sonra amortisman tabi tutulabilirler.

VUK’na göre küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplanmasında normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve olağanüstü amortisman yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Ancak küçük ve büyükbaş hayvanlar, diğer duran varlıkların aksine, aktife alındıkları ilk yıllar değil, yararlı ömrünün sonuna doğru daha çok değer kaybına uğrarlar. Bu nedenle küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin amortisman hesaplanmasında azalan bakiyeler yönteminden çok, normal amortisman yönteminin seçilmesi, daha uygun olacaktır. Küçük ve büyükbaş hayvanlara ilişkin olarak ayrılan amortismanlar, VUK’na göre

* Tekdüzen hesap planında yetiştirilmekte olan hayvanlar için özel bir hesap açılmamıştır. Bu hayvanların yapılmakta olan yatırımlar olarak adlandırılması yanlış anlaşılmalara neden olabilir. Çünkü yapılmakta yatırım işletmede yapımı süren, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar gibi duran varlıkları hatırlatır. Canlı hayvanlar için yapılmakta olan yatırımlar yerine “verim aşamasına gelmemiş canlı hayvanlar” veya “yetiştirmekte olan canlı hayvanlar” ifadesi daha uygundur. Fakat, 25’inci hesap grubunda bu amaç için tahsis edilecek herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu bakımdan “verim aşamasına gelmemiş canlı hayvanlar” için zorunlu olarak “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı” kullanılmaktadır. Fakat, söz konusu canlı hayvanlar için yardımcı hesapların açılması uygun olur.

¹⁰¹ Azzem ÖZKAN, **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2001, s., 145.

direkt veya endirekt yöntemle göre kayıtlanabilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda "Birlikmiş Amortismanlar" hesabının bulunması, zımmin olarak küçük ve büyükbaş hayvanların endirekt yöntemle göre kayıt edilmesi gerekmektedir.

Küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman oranı ve amortisman süresi 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde ilan edilmiştir. Buna göre sütlik ve damızlık sığırlar (süt ineği, damızlık danalar v.b. bu sınıfa dahildir) ve sütlik koyun ve keçiler (damızlık koç ve keçiler dahil) yararlı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise yıllık %20'dir.

2.4.2. Meyve Ağaçları ve Benzeri Plantasyonlarda Amortisman

Meyveli ağaçlarda iki farklı durum ile karşılaşılabılır.

a) Meyve bahçesi alan genişliği ve ağaç sayısı itibariyle, uzun dönemde, sabit tutulur. Bu durumda bahçe belirli parsellere ayrılmıştır ve her parselde farklı yaş grubunda olan ağaçlar mevcuttur. Her yıl münavebe ile parsellerden biri, yaşlanma nedeni ile kesime tabi tutulmakta ve müteakip yıl yerine yeniden fidanı dikilmektedir. Yeni tesis edilen bir meyve bahçesinde fidanlar büyüme çağındadır. Büyüme çağını mahsule yatma dönemi izler. Büyüme çağı ile mahsule yatma dönemi arasında geçen zaman, meyve türleri itibariyle farklı olarak 2-12 yıl arasında değişir. Mahsule yatan ağaçlar 2-5 yıl sonra normal verim çağına ulaşırlar. Normal verim çağı uzunca bir dönemdir. Bu dönem, ihtiyarlama yani verimin gittikçe azaldığı dönem takip eder. Büyüme, verim arttırma ve normal verim dönemlerinde bulunan ağaçlar bahçenin çoğunluğunu teşkil edeceğinden bunların oluşturacağı değer artışları, ihtiyarlama çağında bulunan parsellerin kıymet azalışlarını kapatacağı gibi ayrıca bir değer artışı da meydana getirir. Bu durumda yaşlı ağaçlar için bir amortisman hesaplanmaktansa bahçenin tümü itibariyle dönem başı ve dönem sonu değerlerini takdir edip aradaki farkı hesaplamak daha doğru olur. Bu fark artı ise gelire, eksi ise gidere kaydedilir.

b) Bahçeyi oluşturan ağaçların tümü aynı yaş grubunda ise, belli bir süre sonra ağaçlar yaşlanıp verim gücünü kaybedecek duruma gelince kesime tabi tutulurlar. Bu sistemde tesis edilmiş bir meyve bahçesinde ağaçların normal verim çağına

ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen, uzunca dönem kadar amortisman hesap edilmesi gerekmektedir.

VUK'nun 314'üncü maddesinde tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; vergi mevzuatımıza göre, meyve bahçelerinde ağaç varlığı ile toprak varlığı maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmalıdır. Meyve bahçelerinde amortisman ayırma zamanı, meyve bahçelerinin yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır. Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşmış meyve vermeye başlayıncaya kadar, bahçe henüz tesis aşamasında olduğundan, bu aşamada ağaçların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi genelde mümkün değildir. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeye başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortismanına tabi tutulabilecekleri kabul edilir¹⁰².

Meyvesiz ağaçlar, ekonomik olgunluk çağına erişince kesime tabi tutularak değerlendirilirler. Bu bakımdan meyvesiz ağaçlar için yaşlanma, yıpranma dolayısıyla amortismanına tabi değildirlir.

Son yıllarda ülkemizde seracılık faaliyetleri önemli gelişmeler göstermiştir. Seracılık faaliyetleri genelde, domates, salatalık, patlıcan, kabak, biber ve kavun gibi bir yıllık sebze ve meyve üretimi ile ilgilidir. Fakat gül ve muz yetiştiriciliğinde olduğu gibi uzun ömürlü bitki üretimi ile de ilgili olduğu görülmektedir. Ağaçların seralarda yetiştirilmesi ile açık alanda yetiştirilmesi faaliyetlerinin muhasebe uygulamaları açısından aynı şekilde yapılmalıdır.

Meyve bahçelerinde ve seracılık ile ilgili amortisman oranı ve amortisman süresi 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde liste halinde yayınlanmıştır. Bu oranlar, 01.01.2004 tarihinden sonra aktife giren varlıklarla ilgilidir. Bu tarihten önce

¹⁰² Ali DERAN, **Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2005, s., 163.

aktifleştirilmiş varlıklardan, 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte olan hükümlere göre amortisman ayrılacaktır.

2.5. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme

Gayri safi milli hasılamız içerisinde tarım sektörünün payı ve nüfusumuzun halen önemli bir bölümünün bu sektörde bulunması, ülkemiz ekonomisi açısından söz konusu sektörün önemini ortaya koymaktadır. Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde tarım hakim sektör durumundadır. Bu nedenle de tarım, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Gelişmekte olan ülkelere biri olan Türkiye'ye tarımın, ekonomi içerisindeki önemi son yıllarda nispi olarak azalmaktadır. Ancak tarım, nüfusunun büyük bir bölümünü istihdam eden sektör olması, milli gelire, dış ticarete, beslenmeye ve diğer sektörlerle olan katkısıyla ekonomideki önemini sürdürmektedir. Bu nedenle tarım sektörünün vergilendirilmesi büyük bir önem taşımaktadır¹⁰³.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda zirai kazanç; "Zirai faaliyetten doğan kazanç, zirai kazançtır"¹⁰⁴ şeklinde genel olarak tanımlanmıştır. GVK'nun 52'inci maddesinin ikinci fıkrasında zirai faaliyet şu şekilde tanımlanıp açıklanmıştır. Zirai faaliyet; 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 istihsalı, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair şekilde faydalanmasını ifade eder.

Bu genel tanım çerçevesinde;

- a) Bazı nebat (bitki) ve hayvan nevelerinde istihsalin (üretim) doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Örneğin arıcılık faaliyetinde olduğu gibi üretim doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaz. Fakat bu zirai kazanç için bir engel teşkil etmez.

¹⁰³ Feriştah SÖNMEZ, a.g.e., s., 30.

¹⁰⁴ GVK., m., 52.

- b) Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet sayılır.

GVK'na göre; zirai faaliyet ile uğraşan gerçek kişiler ile adi ortaklık çiftçi sayılır. Adi ortakların, zirai kazançtan dolayı aldıkları kar payı, şahsi kazanç hükmündedir. Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Bunlardan kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının, ortaklığın zirai faaliyetten elde ettiği kardan aldıkları pay kişisel ticari kazanç niteliğindedir. Komandit ortakların kar payı ise, menkul sermaye iradidir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır.

Ürünlerin tarlada çiftçi tarafından satılması bir zirai kazançtır. Ancak ürünlerin toplanmadan tarlada veya ağaçta toptan satılması ve alan kişinin tacir olması halinde alım ve satımdan doğan kazanç ticari kazançtır.

2.5.1. Zirai Kazanç İle Ticari Kazanç Ayırımı

Ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla işlenmesi de zirai faaliyet kapsamına girmektedir. Ancak, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için ürünlerin değerlendirilmesi işleminin yapıldığı bölümün, sınav bir müessese büyüklüğünde olmaması ve faaliyetin, çiftçinin kendi ürünlerinin işlemekle sınırlı tutulması gerekir.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri (yönetimi) için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzuca münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

GVK'nun 52'inci maddesinde, zirai kazanç ile ticari kazanç ayırımına ilişkin yukarıdaki hükmünden anlaşıldığına göre, zirai ürünlerin çiftçinin kurmuş olduğu bir tesiste işlenip satılması, örneğin süttten yoğurt, peynir ve yağ yapılıp satılması gibi

faaliyetlerden elde edilen kazançlarda zirai kazançtır. Ancak, çiftçinin kurduğu bu işleme tesisi, sadece kendi ürünlerini işleyecek büyüklük ve kapasite olması gerekir. Ancak söz konusu tesis, çiftçinin zirai ürün kapasitesinin çok üstünde bir büyüklüğe sahipse ya da başkalarının ürünlerini alıp işleyen bir tesis ise, bu durumda çiftçinin zirai ürünlerinin bu tesise taşıdığı zamana kadar olan faaliyeti zirai faaliyet; ürünlerin tesiste işlenip satılması ise ticari faaliyettir. Ayrıca, çiftçinin kendi zirai faaliyetleriyle ilgili olan yazıhane dışında, bir mağaza ya da dükkanı olup, bu mağaza ya da dükkanda kendi ürettiği zirai ürünleri satsa dahi, ürünlerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet; dükkan ve mağazadan satış ise, ticari faaliyet kapsamına girer¹⁰⁵.

Satın alınan hayvanların ahır, ağıl gibi tesislerde belli bir süre bakıma ve besiyeye alınmalarından sonra satılmaları halinde elde edilen gelir bir zirai kazançtır. Bu kazançlar; GVK'nun 54'üncü maddesinde belirtilen arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet ölçülerinin üstünde olması halinde gerçek usulde vergilenecektir. Ölçünün altında kalması halinde ise tevkifatla vergilenmesi gerekmektedir. Ancak satın aldığı hayvanları bakıma ve besiyeye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra satan yükümlünün faaliyeti ise ticari kazançtır. Dolayısıyla, ticari kazanç hükümlerine göre verilendirilmesi söz konusu olacaktır.

2.5.2. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Türkiye'de tarım kesiminin vergilendirilmesine ilişkin ilke ve esaslar 4369 sayılı yasa da yapılan değişiklikler uygulanmaktadır. GVK'nun 53'üncü maddesinde yapılan son değişikliğe göre çiftçiler tevkifat (stopaj) ve gerçek usul olmak üzere iki şekilde vergilendirileceklerdir.

2.5.2.1. Tevkifat (Stopaj) Yöntemi İle Vergileme

Tevkifat yöntemi GVK'nda, "Çiftçinin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle

¹⁰⁵ Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008, s. 184.

vergilendirilir”¹⁰⁶ şeklinde açıklanmıştır. Genel olarak tevkifatı; bir takvim yılı içinde dikkate alınacak olan tarımsal işletme büyüklüğü yasada belirtilen sınırları aşmayan çiftçilerin ürünlerinin satış sırasında satış bedeli üzerinden belli bir oranda yapılan kesinti şeklinde tanımlayabiliriz. Bu kesinti oranları¹⁰⁷:

- a) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek ve toptancı hallerinde işlem gören satın alınan bitkisel ürünler için %2, hayvan ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için %1’dir.
- b) Ticaret borsalarının ve toptancı hallerinin dışındaki alım-satım işlerinde bitkisel ürünler için %4, hayvan ve hayvansal ürünler ve kara ve su avcılığı ürünleri için %2’dir.

Tevkifat yöntemine tabi olmanın şartlarını GVK’nun 53’üncü maddesine göre aşağıdaki gibi belirleyebiliriz:

- a) Bir biçerdöver veya bu mahiyetteki motorlu araca ve 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmamaktır. Yani bir biçerdöveri veya 10 yaşından küçük iki adetten fazla traktörü olan çiftçi kazancını gerçek usulde tespit etmek mümkündür.
- b) Zirai faaliyetin yapıldığı işletmenin büyüklüğü, GVK’nun 54’üncü maddesinde belirtilen ölçüleri aşmamalıdır.

Bu hükmün uygulanmasında, aile reisi ile birlikte yaşayan ev ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52’inci madde de yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklı payları toplamı esas alınır.

¹⁰⁶ GVK., m., 53.

¹⁰⁷ Sema GÜN, “Tarımsal Mülkiyet Rejimi ve Vergilendirme”, http://www.agri.ankara.edu.tr/economy/1189_1205406746.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2010)

54'üncü madde de yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler.

Kazançları tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54'üncü madde de yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat suretiyle vergilendirilirler.

İşletme büyüklüğü ölçüleri; ekim yapılan arazide dönüm, hayvancılıkta hayvan sayısı, meyvecilikte ise ağaç sayısı, arıcılıkta kovan sayısı, balıkçılıkta tekne büyüklüğü şeklinde belirtilmiştir¹⁰⁸:

2.5.2.2. Gerçek Usul Yöntemi ile Vergilendirme

Zirai kazancın gerçek usuldeki tespiti, ticari kazançlarda olduğu gibi, zirai işletme hesabı esası ve bilanço esasına olmak üzere iki şekildedir. Ancak, zirai kazançlarda, ticari kazançlardan farklı olarak, gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler¹⁰⁹.

¹⁰⁸ GVK., m., 54.

¹⁰⁹ GVK., m., 59.

GVK'nun 54'üncü maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini, aşan çiftçiler, bir sonraki vergilendirme döneminin başından itibaren gerçek usulde, bu ölçülerin altında kalanlar ise yine bir sonraki vergilendirme döneminin başından itibaren kazançları üzerinden tevkif yapılarak vergilendirilmektedirler.

2.5.2.2.1. Zirai İşletme Hesabı Esası

Zirai işletme hesabı esasını seçen çiftçiler, işletme hesabı defterini tutmak zorundadır. Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunur¹¹⁰.

Zirai işletme hesabına esasına göre hasılat aşağıdaki yazılı unsurlardan oluşur¹¹¹:

- a) Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (primler, risturnlar v.b. dahil),
- b) Ziraat makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller,
- c) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,
- d) Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- e) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılatlar.

¹¹⁰ GVK., m., 55.

¹¹¹ GVK., m., 56.

Ziraat makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

Zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilen zirai kazançlarda hasılattan indirilebilecek giderler ise aşağıdaki gibi sıralayabilir¹¹²:

- a) İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, yem, ilaç v.b. maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- b) Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- c) İşletmede çalışanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- d) İşçilerin iâşe (yemek), tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- e) Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça v.b.) ve tamir giderleri,
- f) VUK'na göre ayrılan amortismanlar,
- g) Kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler,
- h) Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
 - (i) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizler,
 - (ii) İşletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen vergi, resim ve harçlar,
 - (iii) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri,
 - (iv) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

¹¹² GVK., m., 57.

- (v) Genel mahiyetteki diğer giderler,
- i) İşletmeyle ilgili olmak şartıyla sözleşmeye veya ilama (mahkeme kararına) veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- j) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterine kayıtlı değerleri arasındaki olumsuz fark, yani zararlar,
- k) İşletmeye dahil olup aynı zamanda kişisel ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,
- l) İşletmede üretilen ve yine işletmede tohum, yem v.b. şekilde kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır.

GVK'nun 41'inci gider kabul edilmeyen ödemeler başlığında belirtilen ve ticari kazançların tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler, zirai faaliyetlerde elde edilen hasıllardan indirilemez¹¹³.

2.5.2.2.2. Bilanço Esası

Bilanço esası, zirai işletmelerde kar ve zarar durumunu gösteren ve üretim faaliyetlerine ait bilgilere ulaşmaya imkan veren bir yöntemdir. GVK'nun 59'uncu maddesinde göre, çiftçiler diledikleri takdirde bilanço esasına tabi olabilir hükmü bulunmaktadır. Yani çiftçi dilediği yöntemi seçmekte serbesttir. Zirai kazancı bilanço esasına göre tespitinde ticari kazançlarla aynı hükümler uygulanır. Zirai kazancın tespitinde, dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermaye arasındaki fark dikkate alınır.

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespit etmek isteyen çiftçiler, VUK'nun 182'nci maddesinde belirtilen yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defterini tutmak zorundadır.

¹¹³ GVK., m., 58.

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, GVK'nun 56, 57 ve 58'inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.

Bilanço usulüne göre defter tutan bir tarım işletmesi, üretmiş olduğu her çeşit tarımsal ürünün birim maliyetini bilecek, giderleri kontrol edebilecek, geleceğe yönelik planlar yapabilecek, bütçeler hazırlayabilecek, bu bütçeleri kontrol edebilecek ve işletme lehine alacağı kararlarda etkili ve güvenilir bilgiler elde edecektir. Muhasebenin ürettiği bu ve benzeri bilgilerden sadece kendisi yararlanmaz. Aynı zamanda bu bilgilerden işletmeye ortak olmak veya yatırım yapmak isteyenler, işletmede çalışanlar, işletmeye kredi verenler ve işletmeden vergi talep eden devlette bu bilgilerden yararlanacaktır.

2.6. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA)

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA), tarım işletmelerinin muhasebe verilerinin toplanması amacıyla oluşturulan bir sistem olup, bu sistem kullanılarak tarımsal işletmelerin ekonomik yapıları etkin olarak izlenmektedir. ÇMVA sisteminin faydalarını üç başlıkta sıralanabilir¹¹⁴:

- a) Tarımsal politikalar,
- b) Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,
- c) Ulusal ve bölgesel kalkınma.

AB üyesi ülkeler Ortak Tarım Politikası üretilmek amacıyla 79/65/EEC sayılı Konsey kararı ile 15.06.1965 tarihinde ÇMVA (Farm Accountancy Data Network-FADN) olarak adlandırılan bir veri tabanı sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemde AB üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri toplanır¹¹⁵.

¹¹⁴ Murat Aslan, **Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye'deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği**, (T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi), 2008, s., 9.

¹¹⁵ Arif AYTULUN, "Çiftlik Muhasebesi", http://www.ekonomikpanorama.com/sizden_gelenler/18852.html, (E. T.: 20.09.2010).

Türkiye’de ise, 1998 yılında Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından Devlet Planlama Teşkilatı’nın sağladığı finansal destek ile fiili çalışmalar başlatılmıştır. 1998 yılının sonunda 3 ili kapsayan bir pilot çalışma ile hazırlanan soru kağıdı ve uygulanan veri derleme metodolojisi denenmiştir. Bu çalışmada, tarım işletmelerinin çoğu muhasebe kaydı tutmadığından, yardımcı kayıt formu ve özet bilgilerin kaydedildiği soru kağıdı birlikte kullanılmıştır. 2001 yılında Türkiye genelinde uygulanan anket çalışması, ÇMVA için gerekli değişkenleri elde etmeye yönelik bu kapsamda yapılan diğer bir çalışmadır. Anketin amacı, tarım politikalarına veri tabanı oluşturmak üzere, piyasaya yönelik üretim yapan tarım işletmelerinden (tarımsal faaliyetlerden belirli bir değerin üzerinde brüt kar sağlayan işletmelerden), üretim ve pazarlamaya ilişkin veri derlenerek, AB üyesi ülkelerde uygulanan FADN benzeri bir veri tabanı sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayacak düzeyde bilgilerin elde edilmesi ve sonuçların kullanıcıların yararına sunulmasıdır. ÇMVA kurulması konusu, AB mevzuat uyum çalışmaları kapsamında, Ulusal Programın 24 Temmuz 2003 Tarih ve 25178 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Tarım Kısmında öncelikli listeler içinde yer almıştır. Ulusal Programda, ÇMVA ile ilgili olarak orta vade de düzenlemeler yapılması öngörülmüştür¹¹⁶.

Türkiye’de AB’ne katılım görüşmelerinde, tarım sektörü ile ilgili işletme bilgilerinde mikro ve makro bazlı detay bilgilerin olmamasından dolayı karar almada önemli bir eksik olarak gündeme gelmiştir. Bu nedenle ÇMVA’nın pilot uygulaması 2007 yılında başlamıştır.

2.7. Tarım İşletmelerinde Devlet Teşvikleri

Teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanabilir. Buna bağlı olarak, özel sektör tarafından teklif edilen fiyatlardan daha düşük düzeyde mal ve hizmetlerin tüketiciler tarafından satın alınmasına imkan veren veya üreticilerin gelirlerini bu müdahaleler olmadan kazanabilecekleri düzeyin daha üstüne yükselten

¹¹⁶ <http://www.ekonomikpanorama.com>, (E. T.: 20.09.2010).

devlet destekleri teşvik olarak tanımlanabilir¹¹⁷. Devlet teşvikleri kamu kaynaklarının, ülkenin gelişmesi bakımından daha yararlı olarak görülen sektörlerle yönlendirilmesidir. Ülkelerin verdiği teşviklerle neleri amaçladığına bağlı olmakla birlikte, sonuçta ülkenin refah seviyesinin artırılması hedeflenmektedir¹¹⁸.

14.08.1991 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 436 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlanarak Genel Müdürlük şeklinde örgütlenen teşvikler ile ilgili birimler, 09.12.1994 tarih ve 4059 sayılı Kanun ile ikiye ayrılarak ihracat ile ilgili birimler Dış Ticaret Müsteşarlığına aktarılmış, yatırımlarla ilgili birimler ise Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü adı altında Hazine Müsteşarlığı bünyesinde kalmıştır. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğüne verilen Yatırım Teşvik Belge (YTB)’leri beş ana grup altında toplanmıştır. Söz konusu ana sektörler tarım, madencilik, imalat, enerji ve hizmetlerden oluşmaktadır¹¹⁹.

Tarımsal ürünlere devlet teşviklerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir¹²⁰:

- a) Tarım ürünlerinin fiyatlarında istikrarı sağlamak,
- b) Gelir seviyesini artırmak,
- c) İstihdamı artırmak,
- d) Verimliliği artırmak,
- e) Tüketicilerin menfaatlerini korumak.

¹¹⁷ Celal KÜÇÜKER, “Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları, Ekonomik Gelişme ve Teşvikler”, **Türkiye Ekonomi Kurumu Yayını**, Ankara, 2000, s., 136.

¹¹⁸ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi**, DPT Yayınları, Ankara, 2002, s., 5.

¹¹⁹ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayınları, Ankara, 2000, s., 212.

¹²⁰ Zeynel DİNLER, **a.g.e.**, s., 271.

ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya gelişmiş ülkeler de tarımsal teşvikler 5 yıllık programlar ile açıklanmaktadır. Bu gelişmiş ülkelerde üretici, hangi ürüne ne kadar teşvik alacağını önceden bilerek üretim kararını verebilmektedir. Türkiye’de ise, teşvikler genellikle bir yıl gecikmeli olarak açıklanmakta ve tarım işletmeleri, ürünlerini sattıktan sonra ne kadar teşvik alacağını öğrenmektedir. Bundan dolayı tarımda üretim planlaması yapmak güçleşmektedir.

2009 yılına ilişkin tarımsal teşvikler 11 Kasım tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu teşviklerin ödemeleri ise 2010 yılı bütçesinden yapılmaktadır. Resmi Gazete’de yayınlanan 2009 yılı tarım teşvikleri aşağıdaki gibidir¹²¹:

2.7.1. Alan Bazlı Teşvikler

Alan bazlı teşvikler; alternatif ürün (tütün), toprak analizi, organik tarım, iyi tarım, örtüaltı (seracılık) iyi tarım, mazot, kimyevi gübre ve fındık teşvikleri olmak üzere 8 ana gruptan oluşmaktadır. Alan bazlı teşvik kapsamında, alternatif ürün yetiştiren tarım işletmelerine 2009 üretim yılı için dekar 120 TL, toprak analizi için dekar başına 2,5 TL ve organik tarım yapan üreticilere dekar başına 25 TL teşvik ödenmektedir. İyi tarım uygulamaları ile meyve ve sebze üretimi yapanlar dekar 20 TL teşvik alırken, seracılıkta iyi tarım uygulaması ile üretim yapanlar dekar başına 80 TL teşvik almaktadır. Mazot için dekar başına 2 TL ile 5,50 TL arasında, kimyevi gübre için ise ürüne göre dekar başına 3 TL ile 4,25 TL arasında teşvikler değişmektedir. Fındık üreticilerine ise üreteceği alternatif ürün için 600 TL alan bazlı teşvik ödemesi yapılmaktadır. Tablo 7’de 2009 yılında dekar başına alan bazlı tarımsal teşvikler yer almaktadır.

¹²¹ A. Ekber YILDIRIM, “Tarımsal Destekler”,

<http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/makaleler/tarimsal-destekler-m68.aspx>, (Erişim Tarihi: 04.06.2010).

Tablo 7: Alan Bazlı Tarımsal Teşvikler (Dekar)

Destek Konusu	TL
Alternatif Ürün (tütün) Teşvikleri	120,00
Toprak Analizi Teşvikleri	2,50
Organik Tarım Teşvikleri	25,00
İyi Tarım (meyve-sebze) Teşvikleri	20,00
Örtüaltı (seracılık) İyi Tarım Teşvikleri	80,00
Mazot Teşvikleri	
Süs bitkileri, özel çayır, mera ve orman alanları	2,00
Hububat, yem bitkileri, baklagiller, sebze meyve	3,25
Yağlı tohumlu bitkiler ve endüstri bitkileri	5,50
Kimyevi Gübre Teşvikleri	
Süs bitkileri, özel çayır, mera ve orman alanları	3,00
Hububat, yem bitkileri, baklagiller, sebze meyve	4,25
Fındık Teşvikleri	
Alan bazlı alternatif ürün	600,00

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744,
(E. T.: 10.06.2010)

2.7.2. Fark Ödemesi (Prim) Teşvikleri

Fark ödemesi (pirim) teşvikleri başlığı altında 17 ürüne teşvik verilmektedir. Yağlık ayçiçeği üreten tarım işletmeleri kilogram başına 23 kuruş, kütlü pamukta sertifikalı tohumu kullananlar 42 kuruş, sertifikasız tohum kullanarak kütlü pamuk

üretenler ise 35 kuruş teşvik almaktadır. Sertifikalı soya fasulyesi 35 kuruş, sertifikasız soya fasulyesi 29,5 kuruş, kanola 27,5 kuruş, dane mısır 4 kuruş, aspir 30 kuruş ve zeytinyağı üretenler ise 30 kuruş teşvik almaktadır. Bakliyat ürünlerinden kuru fasulye, nohut, çeltik ve mercimeğe kilogram başına 10 kuruş, hububat ürünlerinde teşvik ise buğdaya 5 kuruş, arpa, çavdar, yulaf ve tritikale de 4 kuruştur. Çay teşvik primi ise kilogram başına 115 kuruştur. Tablo 8'de 2009 yılı için kilogram başına fark ödemesi (prim) teşvikleri yer almaktadır.

Tablo 8: Fark Ödemesi (Prim) Teşvikleri (Kg)

Destek Konusu		TL
Yağlık Ayçiçeği		0,23
Kütlü Pamuk	Sertifikalı	0,42
	Sertifikasız	0,35
Soya Fasulyesi	Sertifikalı	0,35
	Sertifikasız	0,295
Kanola		0,275
Dane Mısır		0,04
Aspir		0,30
Zeytinyağı		0,30
Kuru fasulye		0,10
Nohut		0,10
Mercimek		0,10
Çay		0,115
Buğday		0,05
Çeltik		0,10
Arpa		0,04
Çavdar		0,04
Yulaf		0,04
Tritikale		0,04

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744,

(E. T.: 10.06.2010)

2.7.3. Hayvancılık Teşvikleri

Hayvancılık teşvikleri; 2008’de ilk kez uygulanmaya başlayan anaç sığır için hayvan başına 225 TL ve soykütüğüne kayıtlı sığırlar için 50 TL ilave teşvik verilmektedir. Hastalıktan ari işletmelerde hayvan başına teşvik 300 TL, manda başına destek 250 TL ve küçükbaş hayvancılıkta ise koyun ile keçi başına 10 TL destek ödenmektedir. Bu yıl ilk kez küçükbaş hayvan sütü de teşvik kapsamına alınmış, koyun ve keçi sütüne kilogram başına 10 TL prim desteği uygulanmaktadır.

Hayvancılık teşviklerinin önemli kalemlerinden biride yem bitkileri teşvikleridir. 2009’da sulu yonca üreticilere dekar başına 125 TL, kuru yonca için dekar başına 70 TL, korunga dekar başına 80 TL ile desteklenmektedir. Tek yıllık yem bitkileri için teşvik dekara 30 TL, silajlık tek yıllık yem bitkileri ve silajlık sulu mısırın teşviki ise dekar başına 45 TL, silajlık kuru mısır 30 TL, yapay çayır ve mera teşviki ise 75 TL olarak uygulanmaktadır.

Süt üreticilerine kilogram başına büyükbaş için 4 kuruş ve küçükbaş hayvan (koyun-keçi) sütüne ise kilogram başına 10 kuruş teşvik verilmektedir. Sütte fiyat regülasyonunu sağlamak amacıyla süt tozu ithalatı yerine süt tozu üreten işletmelere ise kilogram başına 3 TL teşvik ödemesi yapılması öngörülmektedir.

Tarım Kredi Kooperatifi ile sözleşmeli besicilik yapan ve hayvanlarını Et ve Balık Kurumu kombinalarında veya Et ve Balık Kurumunun anlaşma yaptığı özel kombinalarda kestiren Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Artvin, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gaziantep, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Mardin, Muş, Siirt, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tunceli ve Van illerindeki yetiştiricilere 190 kilogram ve üzeri karkas ağırlığına ulaşmış erkek sığır karkas ağırlığının her kilogramı için 1,5 TL kırmızı et teşvik primi ödenmektedir.

Arı yetiştiriciliği yapan ve merkez birliği düzeyinde örgütlenmiş yetiştirici birlikleri veya üretici birliklerine üye olan üreticilere, Arıcılık Kayıt Sistemine kayıtlı olmak şartıyla kovan başına 6 TL teşvik verilmektedir. Bombus arısı teşviki ise koloni başına 50 TL’dir.

Soykütüğü - Önsoykütüğü Sistemi veri tabanına kayıtlı anadan suni tohumlama sonucu doğan tüm buzağılar için dişilerine Brucellosis S- 19 aşısı yaptırmak şartıyla yetiştiricilere buzağı başına 80 TL teşvik verilmektedir. Tablo 9'da 2009 yılında hayvancılık teşvikleri dekar, kovan, baş ve kilogram olarak yer almaktadır.

Tablo 9: Hayvancılık Teşvikleri

Destek Konusu	TL	
Yem Bitkileri (Dekar)	Yonca (sulu)	125,00
	Yonca (kuru)	70,00
	Korunga	80,00
	Tek Yıllıklar	30,00
	Silajlık Tek Yıllıklar	45,00
	Silajlık Mısır (sulu)	45,00
	Silajlık Mısır (kuru)	30,00
	Yapay Çayır-Mera	75,00
Arıcılık	Arıcılık (kovan)	6,00
	Bambus Arısı (koloni)	50,00
Su Ürünleri (Kg)	Alabalık	0,65
	Çipura-Levrek	0,85
	Yeni Türler	1,00
	Midye	0,10
	Yavru (adet)	0,05
Süt Primi (Kg)	Büyükbaş	0,04
	Küçükbaş	0,10
Hayvan Başı Ödeme (baş)	Sığır	225,00
	Manda	250,00
	Sığır (Soykütüğü ek)	50,00
	Hastalıklardan Ari	300,00
	Koyun-Keçi	10,00
Tiftik Üretimi Teşviki (Kg)	Oğlak Tiftiği	15,00
	Ana Mal (İnce, İyi)	14,00
	Tali	10,00

İpekböceği Teşviki (Kg)	Tohum (Kutu/adet)	25,00
	1.Sınıf Koza	15,00
	Diğer	10,00
	Damızlık Koza	18,00
Et Teşviki (Kg)		1,50
Gıda Güvenirliliği (Akredite Veterinerlik) Teşviki (baş)	Büyükbaş	1,32
	Küçükbaş	0,32
	Devekuşu	1,05
	Tavşan	0,16
	Tavuk (1000 baş)	2,10
Kesim miktarı ne olursa olsun aylık teşviki miktarı 1.500 TL'den az, 3.000 TL'den fazla olamaz.	Hindi (1000 baş)	13,20
	Çıkma Tavuk (500 baş)	2,10
	Ördek (500 baş)	2,10
Buzağı Teşviki (baş)	Brusella S-19 Aşısı	20,0
	Suni Tohumlama	60,0
Kuzu, Oğlak Rev - 1 Aşısı (baş)		4,00
Aşı Teşviki (baş)	Büyükbaş Brusella	1,50
	Küçükbaş Brusella	0,50
	Büyükbaş Şap	0,75
	Küçükbaş Şap	0,50
Hayvan Gen Kaynaklarını Koruma (baş)	Büyükbaş Koruma	400,00
	Küçükbaş Koruma	70,00
	Arı	10,00
	Elit Sürü	45,00
	Taban Sürü	40,00
Süt Fiyat Regülasyonu (ton)		Gerekliğinde belirlenir

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744,
(E. T.: 10.06.2010)

2.7.4. Sertifikalı Tohum ve Fidan Teşvikleri

Sertifikalı tohum ve sertifikalı fidan kullanımında dekar başına, sertifikalı tohum üretiminde ise kilogram başına yapılan teşvikler tohumda ağırlıklı olarak hububat, bakliyat ve yağlı tohum ürünleri, fidan teşvikinde ise meyvecilik ve zeytin fidanını kapsamaktadır. Tablo 10’da 2009 yılı için dekar başına tohum ve fidan teşvikleri yer almaktadır.

Tablo 10: Sertifikalı Fidan/Fide ve Standart Fidan Kullanım Teşviki (Dekar)

Sertifikalı Fidan/Fide ve Standart Fidan Kullanım Teşviki (Dekar)	Standart-Sertifikalı TL’da
Bodur ve Yarı Bodur Meyve Fidan Türleri ile Bahçe Tesisi	150,00 - 300,00
Narenciye Bahçelerinde Aşılama ile Çeşit Değişirme	0,00 - 250,00
Zeytinde Yağlık Çeşitler İle Bahçe Tesisi	50,00 - 100,00
Bağ ve Diğer Meyve Fidanları İle Bahçe Tesisi	100,00 - 200,00
Sertifikalı Çilek Fidesi Teşviki	0,00 - 200,00
Virüsten Ari Fidanlara İlave Olarak	50,00 - 100,00

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744,
(E. T.: 10.06.2010)

2.7.5. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Teşviki

Avrupa Komisyonu tarafından Ortak Tarım Politikasının şekillendirilmesi için kullanılan araçlardan biri olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA), Avrupa Birliği üyesi ülkeler için 1965 yılından bu yana zorunlu olarak uygulanmaktadır. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı’nın sorumluluğunda Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında Türkiye’de Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar

2007 yılından bu yana sürdürülmektedir. Sisteme çiftçilerin katılımını teşvik etmek amacıyla dokuz pilot ilde (Adana, Konya, İzmir, Tekirdağ, Bursa, Giresun, Erzurum, Şanlıurfa, Nevşehir) 2008 ve 2009 yıllarında uygulanan anketlere katılan çiftçilere katılım teşviki ödemesi yapılmaktadır. Tarım işletmesi başına 300 TL ödeme yapılması öngörülmektedir.

2.7.6. Diğer Tarımsal Teşvikler

Diğer tarımsal teşvikler, telafi edici ödemeler kapsamında patates siğili için patates üreticilerine dekar başına 110 TL telafi edici ödeme yapılmaktadır. Çevre Amaçlı Tarım Arazilerinin Korunması (ÇATAK) programı kapsamında dekara 60 TL ile 135 TL arasında teşvik verilmektedir. Tarımsal teşvikler için 2010 yılı bütçesinden ayrılan ödenek 5 milyar 605 milyon TL'dir. Bu kaynakla 2009 yılı teşvikleri ödenmektedir. 2010 yılında ise havza modeli kapsamında teşvikler belirlenerek ödemeleri 2011'de yapılacaktır. Ayrıca, ihracat, faiz, kırsal kalkınma ve hibe teşvikleri bulunmaktadır. Tablo 11'de dekar başına sertifikalı tohumluk ve fidan kullanımı, sertifikalı tohumluk üretimi ile ÇATAK teşvikleri yer almaktadır.

Tablo 11: Diğer Tarımsal Amaçlı Teşvikler

Sertifikalı Tohumluk Kullanımı (Dekar)	TL
Buğday, yonca	5,00
Arpa, tritikale, yulaf, çavdar	3,50
Çeltik, yer fıstığı	8,00
Nohut, kuru fasulye, mercimek	6,00
Susam, kolza (kanola), aspir	4,00
Patates	20,00
Korunga, fiğ	3,00

Sertifikalı Fidan Kullanımı (Dekar)	Standart – Sertifikalı (TL/da)
Bodur ve yarı bodur meyve türleri ile bahçe tesisi	150,00 - 300,00
Narenciye bahçelerinde aşılama ile çeşit değiştirme	0,00 - 250,00
Zeytinde (Gemlik Hariç) çeşidi ile bahçe tesisi	50,00 - 100,00
Zeytinde gemlik çeşidi ile bahçe tesisi	25,00 - 50,00
Bağ ve diğer meyve türleri ile bahçe tesisi	100,00 - 200,00
Sertifikalı antep fıstığı anacı ile bahçe tesisi	0,00 - 50,00
Virüsten ari fidanlara ilave olarak	50,00 - 100,00
Sertifikalı Tohumluk Üretimi	(Kg)
Buğday	0,10
Arpa, tritikale, yulaf, çavdar, patates	0,08
Çeltik	0,25
Nohut, kuru fasulye, mercimek, aspir, korunga, fiğ	0,50
Soya	0,35
Kanola	1,20
Susam	0,60
Yonca	1,50
Yer fıstığı	0,80
Çevre Amaçlı Tarım Arazilerinin Korunması	TL/De
I. Kategori	60,00
II. Kategori	135,00

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744,

(E. T.: 10.06.2010)

Tarımsal teşviklerin toplam tutarı 2007-2008 yıllarında 5.542 milyon TL'den %5,6 artışla birlikte 5.850 milyon TL'ye yükselmiştir. Teşviklerin %60'ından fazlası alan bazlı teşvikler ile prim teşviklerinden oluşan fark ödemesi sistemine dahil ürünlere yapılan ödemelere aittir. Tablo 12'de 2007-2008 yıllarında yapılan teşvik ödeme tutarları ile oransal olarak artış ve azalışlar yer almaktadır.

Tablo 12: Tarımsal Teşvik Ödemeleri

	2007 (milyon TL)	Pay (%)	2008 (milyon TL)	Pay (%)	Değişim '07/'08 (%)
Alan Bazlı Teşvikler	2.462	44,4	1.953	33,4	-20,7
DGD Teşviki	1.641	66,7	1.138	58,3	
Mazot Teşviki	479	19,4	473	24,2	
Gübre Teşviki	342	13,9	342	17,5	
Fark Ödemesi Teşvikleri	1.782	32,2	1.647	28,1	-7,6
Kütlü Pamuk Teşviki	828	46,5	648	39,3	
Buğday Teşviki	300	16,9	591	35,9	
Yağlık Ayrışık Teşviki	203	11,4	141	8,6	
Diğer Teşvikler	451	25,3	267	16,2	
Hayvancılık Teşvikleri	723	13,0	1.330	22,7	84,1
Yem Bitkileri Üretim Teşviki	404	56,0	676	50,8	
Süt Teşviki	177	24,6	310	23,3	
Su Ürünleri Teşviki	28	3,8	93	7,0	
Diğer Teşvikler	113	15,6	251	18,8	
Tarım Reformu Hizmetleri Teşvikleri	24	0,4	34	0,6	38,4
Tarımsal Sigorta Hizmetleri Teşvikleri	32	0,6	55	0,9	74,7
Telafi Edici Ödemeler Teşvikleri	85	1,5	80	1,4	-4,8
Kırsal Kalkınma Teşvikleri	80	1,4	109	1,9	36,8
Kuraklık Teşvikleri	264	4,8	549	9,4	107,6
Diğer Teşvikler	90	1,6	93	1,6	2,9
Toplam	5.542	100,0	5.850	100,0	5,6

Kaynak : Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Kayıtları, Ankara, 2009

2007 ve 2008 yıllarında alan bazlı desteklerin %67 ile %58 arasında Doğrudan Gelir Desteği (DGD)'nden oluşurken, toplam ödeme miktarı DGD'ne bağlı olarak %21 azalmıştır. DGD, 2009 yılından itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Birim üretim maliyetlerindeki en önemli gider kalemleri arasında yer alan mazot ve gübreye dekar başına verilen destekler yoluyla yapılan üreticilere yapılan katkı önemlidir.

2008 yılı itibariyle 1.647 milyon TL ile tarımsal desteklerin %28'ini oluşturan ve kilogram başına verilen primlerden oluşan fark ödeme sistemindeki toplam destekleme tutarı 2007 yılına göre %7,6 azalmıştır. Bu ödemelerin en yüksek ödeme payına sahip ürün %39 ile pamuktur. Bunu sırasıyla buğday ve yağlık ayçiçeği izlemektedir.

2008 yılında 2007 yılına göre hayvancılık teşviklerinde %84 gibi çok yüksek oranlı artış görülmektedir. Bu artış ile birlikte toplam ödeme tutarı da 1.3330 milyon TL'ye ulaşmıştır. Hayvancılık teşvikleri içerisinde en önemli pay yem bitkilerine aittir.

2007 yılında yaşanan kuraklığın ardından verilen kuraklık teşvikleri tarımsal üretimde devamlılığın sağlanması ve üretici zararlarının telafi edilebilmesi için önemli bir uygulamadır. 2008'de toplam 549 milyon TL kuraklık ödemesi yapılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ULUSAL DÜZENLEMELER VE TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

Bu bölümde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilecek, Uluslararası Muhasebe Standart (UMS)'ları, TMS'ları ve TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi anlatıldıktan sonra TMS 41'in, amacı, kapsamı, standartta yer alan özel ve genel tanımlar yapılacaktır. Daha sonra Tekdüzen Hesap Planı'nın TMS 41 ile ilişkilendirilmesi, TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri, TMS 41'e göre devlet teşvikleri ve vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler ile TMS 41'de yer alan yaklaşımların karşılaştırılması üzerinde durulacaktır.

3.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler

İşletmelerin finansal ve mali nitelikteki faaliyetleri saptanarak, sınıflandırılması, kaydedilmesi, raporlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanan muhasebe, işletmelerin ve ilgili tarafların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır.

Ekonomilerin gelişmesiyle birlikte işletmelerin büyümesi, finansal işlemlerinin de gerek sayısal, gerekse yapısal olarak gelişmesine ve karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Buna paralel olarak hacim ve çeşit olarak artan finansal olaylar, işletmelerin muhasebe işlemlerinin de aynı ölçüde gelişip genişlemesine neden olmuş ve muhasebe uygulamalarında yeni kuralların oluşturulması zorunlu hale gelmiştir¹²².

Bu gereksinimler neticesinde muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar öncelikle ülke düzeyinde başlamış, ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya bu çalışmalarda başı çeken ülkeler olmuşlardır. İzleyen dönemlerde sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, ekonomi alanında yaşanan küreselleşme ve uluslararası alanda faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin artması ile bilgilerin uluslararası

¹²² Fikret ÇANKAYA, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:6, 2007, ss., 133-134.

alandaki paylaşılabılır ve karşılaştırılabilir olma zorunluluğunu ortaya çıkarmış, standartlaşma çalışmaları ulusal boyutları aşarak uluslararası boyut kazanmıştır.

Ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgileri kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Ancak, son yıllarda yapılan çalışmalar, ülkeler ve birlikler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarını ülkelerin kendi uygulamalarında yapacakları değişikliklerle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırarak azaltmak yönündedir¹²³.

Muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramlarından, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ve muhasebe standartlarından almaktadır. Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu nedenle muhasebe kavram ve ilkelerine dayanarak muhasebe standartları geliştirilmiştir¹²⁴.

Muhasebenin ürettiği bilgilerin ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılabilirlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasalarında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır¹²⁵.

Muhasebe standartları, mali tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi sadece bir sektörü de ilgilendirebilir¹²⁶.

¹²³ Ahmet BAŞPINAR, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, s., 56.

¹²⁴ B. Ataman AKGÜL ve Hüseyin AKAY, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, 2002, s., 4.

¹²⁵ Yavuz ÇİFTÇİ ve Alper ERSERİM, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc (Erişim Tarihi, 01.07.2010).

¹²⁶ Yüksel Koç YALKIN, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002, s., 2.

3.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişim Süreci

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma tartışmaları 1960'larda başlamasına karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi için öneri Ekim 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde yapılmıştır. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, ABD, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Avustralya'nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee-IASC)'ni kurmuşlardır¹²⁷.

2000 yılında yapılan genel kurulda IASC'nin ismi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-UMSK (International Accounting Standarts Board-IASB) şeklinde değiştirilmiştir. 1973-2000 yılları arasında IASC'nin yayınlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting Standarts-IAS)" olarak adlandırılmıştır¹²⁸.

2001 yılından sonra ise, oluşturulan yeni yapılanmaya uygun olarak standartları oluşturma görevi UMSK'na verilmiştir¹²⁹. UMSK, 2001 yılına kadar yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı isimle kabul ederek, bununla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra UMSK tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standarts-IFRS)" adı altında yeni kodlar verilerek yayınlanmaktadır.

¹²⁷ Mustafa TÜRKOT, "Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar", <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSAL%20MUHASEBEDE%20ULUSLARARASI%20STANDARTLAR.doc> (Erişim Tarihi, 30.06.2010).

¹²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. www.iasc.org.uk

¹²⁹ Serpil BOSTANCI, "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLESEN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLA%20SMA%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc> (Erişim Tarihi, 25.06.2010).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amaçlarını¹³⁰;

- a) Finansal tabloların sunulmasında gerekli yönetmelik, yöntem ve muhasebe standartlarının geliştirilmesinin uyumu için çalışmak,
- b) Finansal tabloların sunulmasında dikkate alınması gereken muhasebe standartlarını belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların ve tabloların dünya çapında kabul edilmesi ve gözlenmesi olanağını arttırmak,
- c) Muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek,
- d) Uluslararası muhasebe standartlarının kullanımını yaygınlaştırmak,

şeklinde özetleyebiliriz.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevleri ise¹³¹;

- a) Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmek,
- b) Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- c) Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- d) Standart Yorumlama Komitesi tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- e) Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- f) Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,

¹³⁰ A. Ümit GÖKDENİZ, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1996, s., 2.

¹³¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/IASB.doc> (Erişim Tarihi, 17.06.2010).

- g) Her bir proje için şart olmamakla birlikte, standart oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan piyasalarda saha analizi yapmak,

şeklinde özetleyebiliriz.

3.3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi ve Uyum Çalışmaları

Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve bütün ülkelerde geçerli olacak uluslararası standartların oluşturulması amacıyla; Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Avrupa Birliği tarafından çalışmalar yapılmaktadır. Avrupa Birliği giriş çalışmalarını sürdüren ülkemizde de, gerek Avrupa Birliği gerekse küresel boyutta uluslararası sistemle bütünleşmek ve uluslararası sermaye piyasalarında yer alabilmek için ulusal muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası uyumunun sağlanması büyük önem taşımaktadır¹³².

Türkiye’de muhasebe düzenlemelerinde ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin etkileri görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında muhasebe düzenlemelerinde Fransa ve Almanya’nın etkisi altında kalınmıştır. 1950’li yıllarından sonra ise ABD ile olan ticari ve siyasi ilişkileri sonucunda ABD’lerinin etkisinde kalınmıştır. Türkiye’de özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemelerin kapsamı sadece Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerle sınırlı kalmıştır. Ülkemizde en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’dir. 1987 yılı sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada

¹³² Raif PARLAKKAYA, “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1:7, 2004, s., 120,

olduğu gibi ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının etkisinde kalınmıştır¹³³.

Finans ve ekonomi dünyası için devrim niteliğinde bir gelişme olarak nitelendirilen standartların uygulamaya girmesi, yalnızca ülkemizde yaşanan bir olgu değildir. Ülkemizle birlikte eş zamanlı olarak, bugün başta AB ülkeleri olmak üzere gelişmiş veya gelişmekte olan pek çok ülkede standartlar uygulamaya girmiş durumdadır¹³⁴.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde TTK ile VUK’ndaki hükümlerin yönlendirdiği, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki ve alanlarına giren işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir¹³⁵.

3.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayınlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşebbüs (KİT)’leri için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

¹³³ Ahmet AĞCA ve Rafet AKTAŞ, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18, Ağustos 2007, s., 230.

¹³⁴ Serdar ÖZKAN ve Ece ERDENER ACAR, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, 2010, s., 52.

¹³⁵ Ahmet BAŞPINAR, **a.g.e.**, s. 46.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmıştır. Bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına örnek olmuştur. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.

3.3.2. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır:

- a) Raporlama- Bilanço formu standardı,
- b) Raporlama- Kar ve zarar tablosu formu standardı,
- c) Muhasebenin temel ilkeleri standardı,
- d) Denetim genel ilkeleri ve denetçiye ilişkin açıklama standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, TSE'nün standartlarının etkili olduğunu söylenemez. Bu komite, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü TÜRMOB'nin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

3.3.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu, kanunla verilen yetkilere dayanarak, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, mali tabloların düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları yayınlamış olduğu tebliğlerde düzenlemektedir. Kurul, yapmış olduğu düzenlemelerle, her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle sınırlı kalsa da, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır¹³⁶.

Sermaye Piyasası Kurulu 2003 yılında, 33 adet uluslararası muhasebe standartlarını esas alan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlamıştır. Seri: XI Nolu Tebliğ, kapsamına giren işletmelerce, 01.01.2005 tarihinden sonra geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulamaya başlamıştır.

İlgili düzenleyici kurullar, bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önce uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayıp yürürlüğe koydukları düzenlemeleri iptal ederek, TMS’nı kabul etmiştir. SPK, 09.05.2008 tarihinde 2003 yılından itibaren uygulanan 25 Nolu Tebliğ’i yürürlükten kaldırarak, UFRS’yle uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS/TMS)’nı esas almak üzere hazırladığı Tebliğ¹³⁷ resmi gazetede yayınlanmıştır.

3.3.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve

¹³⁶ Yavuz ÇİFTÇİ ve Alper ERSERİM, a.g.e., s., 14.

¹³⁷ Tebliğ için bkz., SPK, "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği", Seri: XI, No: 29, <http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 05.07.2010)

yayınlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlamıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur¹³⁸.

01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına Ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 18. maddesinde 22.06.2002 tarihli ve 24793 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği kaldırılmıştır. Bunun yerine yine aynı yönetmeliğin 4’üncü maddesinde “Bankalar, faaliyetlerini 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun 1 Sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Genel Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi esastır” hükmü yer almaktadır¹³⁹.

3.3.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından 3568 sayılı kanuna dayanarak kurulmuştur.

Standartların hazırlanması amacıyla TMUDESK tarafından komiteler kurulmuş ve yapılan çalışmalar sonucu 19 adet TMS’ları yayımlanmıştır. Ancak bu standartlar,

¹³⁸ Cemal İBİŞ ve Serdar Özkan, “Uluslararası Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s., 34.

¹³⁹ <http://www.bddk.org.tr> (Erişim Tarihi, 02.07.2010).

kanunlarla desteklenmediği için yaptırım gücü olmadığından tavsiye niteliğinde kalmıştır¹⁴⁰.

TMUDESK'nun muhasebe standartları ile ilgili amaçları aşağıda belirtilmektedir¹⁴¹:

- a) Finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak, Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- b) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- c) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmak,
- d) Muhasebe standartlarının geliştirilmesinde, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden yararlanmaktır.

3.3.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 madde uyarınca kurulan, idari ve mali özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete başlamıştır. TMSK, TMUDESK'nun görevlerini ve yapmış olduğu çalışmalarını devralmıştır. Böylece Türkiye'de muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi tek bir kuruluşa verilmiştir.

¹⁴⁰ Yavuz ÇİFTÇİ, "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri", <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf> (Erişim Tarihi, 05.07.2010).

¹⁴¹ Yüksel Koç YALKIN, "TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:5, Ekim 2001, s., 5.

TMSK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

TMSK tarafından yayınlanan muhasebe standartları; finansal raporlama standartları ve yorumlardan oluşmaktadır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve yorumların aynen Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir¹⁴².

TMSK'nun görevlerini ve yetkilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz^{143*}:

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinleri hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılır ve tutarlı finansal bilgilerin üretilmesini sağlayacak TMS'lerini oluşturmak,
- c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

¹⁴² Nalan AKDOĞAN, "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", **İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, ss., 101-102.

¹⁴³ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59 (Erişim Tarihi: 06.08.2010).

* Ayrıntılı bilgi için bkz. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

- e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- f) Gerekğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulamasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulamasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmaktır.

TMSK'nun yetkilerini ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁴⁴:

- a) Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- b) Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak,
- c) Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- d) Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,

¹⁴⁴ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59 (Erişim Tarihi: 06.08.2010).

- e) Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- f) Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,
- g) Benzeri diğer konularda karar almaktır.

TMSK da TMUDESK de olduğu gibi, ulusal muhasebe standartlarının saptanması yanında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiştir. TMSK, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında; uluslararası uygulamalardan esinlenerek, standardın anlaşılır, uygulanabilir ve ihtiyacı karşılar nitelikte olmasını sağlamak için, muhasebe ile ilgili tüm grupların standart oluşturma sürecine katılımını sağlayan bir yönetim yapısına sahiptir. Bu sayede, Kurulun çalışma komisyonları tarafından hazırlanacak olan taslak metinler kamuoyunun görüşüne açılmak suretiyle Ulusal Muhasebe Standartlarına genel kabul görmüş nitelik kazandırılması hedeflenmiştir¹⁴⁵.

TMSK, 2005 yılından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu TMS'nı ve TFRS'nı; 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMS Yorumları'nı Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır.

TMSK tarafından 2010 Temmuz ayı itibariyle kavramsal çerçeve dışında 39 adet TMS/TFRS ve 27 adet yorum karara bağlanarak Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Bu düzenlemelerden TMS 14 ve TMS 30, muhtelif tarihlerde yayınlanan tebliğler çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır. Kurul tarafından TMS/TFRS adıyla yayınlanmakta olan standartlar, UMSK tarafından yayınlanan standart ve yorumlarla bire bir uyumludur¹⁴⁶. Tablo 13'de TMSK tarafından Resmi Gazete'de yayınlanan TMS/TFRS yer almaktadır.

¹⁴⁵ Raif PARLAKKAYA, **a.g.e.**, s., 129,

¹⁴⁶ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=106 (Erişim Tarihi, 02.07.2010).

Tablo 13: Resmi Gazete’de Yayınlanan TMS/TFRS’nın Tarih ve Sayısı

TMS / TFRS	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 - 26018
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	31.12.2005 - 26040
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	25.03.2006 - 26119
TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330

TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 - 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 - 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 - 26125
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 - 26419
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 - 26583
TFRS 9 : Finansal Araçlar	27.04.2010 - 27564

Kaynak : http://www.tmsk.org.tr/index.php?id=41&option=com_content&task=view
(Erişim Tarihi, 15.07.2010)

3.4. Türkiye Muhasebe Standardı Tarımsal Faaliyet (TMS 41)

TMS 41’de canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin hükümler 59 madde halinde sayılmış ve bu maddelerde amaç ve kapsamdan sonra tanımlar yer almaktadır. Daha sonra tanımı verilen canlı varlık ile tarımsal ürünlerin muhasebeleştirme ve ölçüm, kazanç ve zararlara ilişkin esaslar açıklanmıştır. Sonraki başlıkta ise, TMS 41’in özellikli konularından biri olan gerçeğe uygun değerlerin ölçülenmesi ve devlet teşvikleri ile ilgili maddeler yer almıştır. Sonraki kısımda ise, genel açıklamalar, gerçeğe uygun değerlerin güvenilir biçimde belirlenemediği durumunda canlı varlıklara ilişkin yapılması gereken ek açıklamalar ve devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

3.4.1. TMS 41 Standardının Tarihçesi

UMSK, 1994 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere bir standarda ihtiyaç olduğunu belirtmiş ve bu konuda çalışma yapmak üzere bir komite kurulmasına karar vermiştir. Kurulan komite, 1996 yılında bir taslak hazırlayarak UMSK’na sunmuştur. UMSK, bu taslağa son şeklini vererek Temmuz 1999’da “Nihai Taslak 65 Tarım” (E-65 Agriculture Exposure Draft) adı ile yayınlamıştır. Çeşitli ülkelerden muhasebe enstitüleri, odalar, birlikler, denetim şirketleri ile diğer kurum ve kuruluşlar, bu taslağa ilişkin yorum ve önerilerde bulunmuşlardır. UMSK, yorum ve önerileri de dikkate alarak taslak üzerinde bazı değişiklikler yapmıştır. UMSK, 2001 yılında “Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS-41 Agriculture)” standardını yayınlamış ve standart 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ile yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31’inci Kısımda “Tarımsal Faaliyetler” başlığı altında konuya yer verilmiştir. 31’inci Kısımın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların

muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir¹⁴⁷. SPK'nın tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak yayınlamış olduğu bu tebliğde UMS 41 esas alınmıştır.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili başka bir düzenleme TMSK tarafından gerçekleştirilmiştir. TMSK'nun yayınladığı 41 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır¹⁴⁸. Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmiştir.

3.4.2. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarım ile ilgili muhasebe standardının oluşturulmasının bir çok gerekçesi vardır. Bu gerekçelerin başlıcaları şöyledir¹⁴⁹:

- a) UMSK'na üye bir çok (az gelişmiş, gelişmekte olan veya gelişmiş) ülkenin GSMH'sı içerisinde tarım sektörünün payının göz ardı edilemeyecek seviyede olması,
- b) Tarım işletmelerinin temel varlığı olan canlı varlıkların biçimini, yapısını, özünü değiştiren biyolojik dönüşüm (büyüme ve üreme gibi) ile ilgili önemli olayların işletmeler tarafından ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğine net cevap verilememesi,

¹⁴⁷ Feriştah SÖNMEZ, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, 2004, Sayı 69, s., 145.

¹⁴⁸ Burak ARZOVA ve Aylın POROY ARSOY, "Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 216, Yıl: 29 Eylül 2006, ss., 139-140.

¹⁴⁹ Ahmet AĞCA ve Necdet SAĞLAM, **TMS-41 Tarımsal Faaliyetler**, (Editörler: Necdet SAĞLAM ve Diğerleri), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2008, s., 997.

- c) Tarım işletmelerinin kendine has özellikleri olan çok çeşitli canlı varlığın bilançoda nasıl sınıflandırılacağı hakkında ortak bir görüş birliğinin bulunmaması,
- d) Geleneksel muhasebe yöntemlerinin tarımsal faaliyetlere uygulamanın güçlükleri ve tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde her ülkede farklı uygulamanın bulunmasıdır.

Standardın amacı giriş kısmında, kapsamı ise birinci maddede açıklanmıştır. Söz konusu standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Standardın kapsamına, tarımsal faaliyetlerle ilgili aşağıdaki varlıkların muhasebeleştirilmesi girmektedir¹⁵⁰:

- a) Canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- c) Devlet teşvikleri.

TMS 41'in, tarımsal faaliyetlerle ilgili olup da kapsamına almadığı unsurlar ise aşağıdaki gibidir¹⁵¹:

- a) Tarımsal faaliyetlerle ilgili araziler. Tarımsal faaliyetlerin üzerinde yapıldığı arazilerin değerlemesinin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarından birine göre yapılacağı belirtilmiştir.
- b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili maddi olmayan duran varlıklar. Standart söz konusu maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın esas alınması gerektiğini belirtmiştir.

¹⁵⁰ TMS 41, m., 1.

¹⁵¹ TMS 41, m., 2-3.

- c) İşletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünler. Hasadı tamamlanan ürünler stok olarak kabul edilir ve TMS 2 Stoklar hükümleri geçerlidir.

Standart, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar uygulanır. Hasat noktasından sonraki kısma ise ilgili standartlar uygulanır. Dolayısıyla tarım ürünlerinin hasat edilmesinden sonraki aşamalar, standardın kapsamına girmemektedir. Örneğin TMS 41, mandıra hayvanlarından elde edilen süt, tarımsal ürün olarak standardın kapsamına alınırken, ürünün işlenmesi sonucunda elde edilen ürünü yani sütün işlenmesinden elde edilen peyniri, yoğurdu standart kapsama almamaktadır. Tablo 14, TMS 41'in kapsamını göstermektedir¹⁵².

Tablo 14: TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Faaliyetlerden Elde Edilen Ürünler	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı, kilim
Kerestelik Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, kumaş
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir, yoğurt
Sığır	Gıda için kesilmiş sığır	Sucuk, sosis, salam
Çalılık	Yaprak	Çay, tütün
Üzüm Bağları	Üzüm	Pekmez
Meyve Ağaçları	Toplanmış meyveler	Meyve suyu

Tabloda birinci ve ikinci sütunda yer alan canlı varlıklar ve tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünler bu standardın kapsamında yer alırken, üçüncü

¹⁵² TMS 41, m., 4.

sütunda yer alan hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler bu standardın kapsamı dışındadır.

3.4.3. TMS 41 Standardında Yer Alan Tanımlar

Standartta tanımlar iki ana başlık altında incelenmiştir. Bunlardan birincisi tarımla ilgili tanımlar, ikincisi ise genel tanımlardır.

3.4.3.1. Tarımla İlgili Özel Tanımlar

Tarımda kullanılan kavramlarla ilgili farklı kaynaklarda farklı açıklamalar yapılmaktadır. Fakat konumuz gereği muhasebeyi ilgilendiren ve muhasebe literatüründe yer alan tarımsal kavramları dikkate almamız uygun olacaktır. Bu bakımdan çalışmamızda TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerde yer alan kavramlara yer verilecektir. Söz konusu kavramlar şunlardır:

Tarımsal Faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir¹⁵³.

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar. Örneğin; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dahil) v.b. gibi. Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır. Bunlar¹⁵⁴:

- a) **Değişim Kapasitesi:** Tarımsal faaliyetlerin ana unsuru olan yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüme uygun olmalıdır. Örneğin, civcivin büyüyerek piliç haline gelmesi gibi.
- b) **Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşebilmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti

¹⁵³ TMS 41, m., 5.

¹⁵⁴ TMS 41, m., 6.

diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin; tohum ekildikten sonra toprağın gübrelenmesi ve sulanması sonucu ürünün elde edilmesi, balıkların yumurtlayabilmesi için belirli ısı ve oksijen seviyesinde suyun sağlanması gibi.

- c) **Değişimin Ölçülmesi:** Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede veya miktarda meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir. Örneğin; sebzelerde olgunlaşma, hayvanlarda yavrulama, canlı ağırlık artışı ve ağaç gövdesinin kalınlaşması gibi.

TMS 41 hükümlerinin uygulanması için bu üç kriterin yerine gelmesi gerekiyor. Fakat en belirleyici özellik tarımsal faaliyetlerin yönetilebilirliğidir. Yönetilemeyen bir faaliyet bu standart kapsamında tarımsal faaliyet sayılmaz. Örneğin, denizden avlanan balık bu standart kapsamında değilken, balık çiftliğinde yetiştirilen balık bu standart kapsamındadır¹⁵⁵.

Tarımsal faaliyet sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir¹⁵⁶.

Tarımsal Ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür¹⁵⁷. Başka bir deyişle işletmenin biyolojik varlıklarından satmak, işlemek veya tüketmek için bekletilen hasadı yapılmış ürünlerdir. Örneğin, meyve bahçelerinden elde edilen meyveler gibi.

Canlı Varlık: Yaşayan hayvan ve bitkilerdir¹⁵⁸. Canlı varlıklar tarımsal faaliyetin temel unsurlarıdır. Örneğin, mandıra hayvanları, meyve bahçesi ve bitkiler gibi.

¹⁵⁵ Remzi ÖRTEN ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s., 608.

¹⁵⁶ TMS 41, m., 53.

¹⁵⁷ TMS 41, m., 5.

¹⁵⁸ TMS 41, m., 5.

Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üreme ve dölleme sürecidir¹⁵⁹. Bu sürece hayvanlardan süt ve yavru, bitkilerden meyve ve yaprak elde edilmesi örnek verilebilir.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden aşağıdaki sonuçlara ulaşılır¹⁶⁰:

- a) Biyolojik varlık; büyüme, bozulma ve üremeyle değişime uğrar. Büyümede, miktar olarak artma veya hayvan ya da bitkinin kalitesindeki artışı söz konusudur. Örneğin sığırların büyümesi gibi. Bozulma, miktar olarak azalması veya hayvan ya da bitkinin kalitesindeki düşüş söz konusudur. Üreme ise, canlı hayvanın veya bitkinin üreme yoluyla çoğalmasdır.
- b) Lateks yani bazı bitkilerin süt görünümündeki öz suyu, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üreme ve dölleme gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir¹⁶¹.

Satış Maliyetleri: Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir¹⁶².

Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur¹⁶³. Başka bir deyişle, benzer nitelikte canlı hayvanların veya bitkilerin oluşturduğu kümeye denir. Bir canlı varlık grubundan bahsedebilmek için en önemli şart, grubu oluşturan unsurların doğasının ve grubun bir arada bulunmasını gerektiren faaliyetin homojen olmasıdır. Örneğin işletmedeki hayvanlar, küçükbaş ve büyükbaş hayvanlar şeklinde sınıflandırılabilir.

¹⁵⁹ TMS 41, m., 5.

¹⁶⁰ TMS 41, m., 7.

¹⁶¹ TMS 41, m., 52.

¹⁶² TMS 41, m., 5.

¹⁶³ TMS 41, m., 5.

Canlı varlıklar; tüketilebilir ve taşıyıcı veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Bu kavramlar standartta aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır¹⁶⁴:

Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder.

Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlıkların dışındakilerdir. Örneğin, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır.

Olgunlaşmış Canlı Varlıklar: Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar)¹⁶⁵.

Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: Tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıkların henüz hasat edilecek aşamaya gelmemiş olanlarıdır.

İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağını açıklar¹⁶⁶.

¹⁶⁴ TMS 41, m., 44.

¹⁶⁵ TMS 41, m., 45.

¹⁶⁶ TMS 41, m., 43.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir¹⁶⁷. Örneğin, eti için beslenen hayvanların kesilmesi, ağaçlardan meyvelerin toplanması veya ağaçların kesilmesi gibi.

3.4.3.2. Tarımla İlgili Genel Tanımlar

TMS 41'de bazı kavramların teknik anlamları vardır. Söz konusu kavramlar standartta aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.

Aktif Piyasa: Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, her zaman alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuoyu tarafından öğrenilebilir olduğu piyasaları ifade etmektedir¹⁶⁸. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini tespit etmek için hayvan pazarları, ürün borsaları, sebze halleri v.b. piyasalarda oluşan fiyatlar esas alınmaktadır. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. Örneğin, iki aktif piyasaya varsa, işletme bu piyasalardan hangisinde işlem yapmayı bekliyorsa, o piyasadaki fiyat dikkate alınır¹⁶⁹.

Defter Değeri: Varlığın bilançoda gösterilen değeridir¹⁷⁰.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir¹⁷¹. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer, canlı varlığın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer maliyetlerin indirilmesi ile bulunur¹⁷².

¹⁶⁷ TMS 41, m., 5.

¹⁶⁸ TMS 41, m., 8.

¹⁶⁹ TMS 41, m., 17.

¹⁷⁰ TMS 41, m., 8.

¹⁷¹ TMS 41, m., 8.

¹⁷² TMS 41, m., 9.

Devlet Teşvikleri: TMS 41’de devlet teşvikleri, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında tanımlandığı gibidir¹⁷³. Bu standartta devlet teşvikleri; “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları”¹⁷⁴ olarak tanımlanmaktadır.

3.4.4. Tekdüzen Hesap Planı’nın TMS 41 İle İlişkilendirilmesi

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP’na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. Ancak THP’nda canlı varlıklara özgü herhangi bir hesap bulunmamaktadır.

TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatında canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin farklı olması ve THP’ndaki hesapların canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kalması canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini daha da zorlaştırmaktadır.

Canlı varlıklar, elde tutulduğu sürede değişime uğrama özelliğine sahip olması nedeniyle diğer dönen ve duran varlıklardan ayrılır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Örneğin, bir büyükbaş hayvan besiyeye alınmış ise dönen varlık grubunda yer alır veya sürüye katılacak ise duran varlık olarak değerlendirilir¹⁷⁵. Bundan dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla THP’nda canlı varlıklarda özel birer ayrı grup oluşturulması gerekmektedir.

Bu kapsamda Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından yapılan “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken

¹⁷³ TMS 41, m., 8.

¹⁷⁴ TMS 20, m., 3.

¹⁷⁵ Hayrettin USUL ve Tülay TOP, “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı: 31, Mayıs 2010, s., 74.

Değişiklikler” ve “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” adlı çalışmalarında canlı varlıklar için dönen varlık hesap sınıfında 16 CANLI VARLIKLAR, duran varlıklar hesap sınıfında ise, 21 CANLI VARLIKLAR hesap gruplarının oluşturulması önerilmiştir. Ayrıca canlı varlıklardaki değer değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi için de 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI hesabının kullanılması önerilmiştir.

Önerilen bu hesap gruplarında yer verilen dönen varlık ve duran varlık hesapları şöyledir¹⁷⁶:

16 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

168 DİĞER CANLI VARLIKLAR

169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)

210 MEYVE AĞAÇLARI

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

¹⁷⁶ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, Kasım-Aralık, 2007, s., 46.

213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

214 KÜMES HAYVANLARI

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)

219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

3.4.4.1. Dönen Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar

Dönen varlıklar grubunda canlı varlıklar; en çok bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek canlı hayvan ve bitkiler 16 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR) grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir. Dönen varlık özelliğine sahip canlı varlıklar; bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra da değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler v.b.) ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar bu grupta değil, 15 Stoklar grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir¹⁷⁷.

Dönen varlık grubunda yer alması önerilen canlı varlık hesaplarının işleyişi şöyledir:

160 Tarla Bitkileri

Buğday, arpa, fındık, ayçiçeği, pamuk, şeker pancarı, mercimek v.b. gibi tek yıllık bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Tarla bitkileri için yapılan tohum, gübre, akaryakıt, sulama v.b. harcamalar bu hesaba borç; tarla bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Ayrıca hasadı yapılmadan tarlada satılmasında ise, 620

¹⁷⁷ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, a.g.e., s., 45.

Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır¹⁷⁸.

161 Bahçe Bitkileri

Domates, patlıcan, biber, salatalık v.b. sebzeler ile karanfil ve gül v.b. saksı çiçeklerinin izlenebileceği hesaptır. Bahçe bitkileri için yapılan tohum, gübre, akaryakıt, sulama v.b. harcamalar bu hesaba borç; bahçe bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Ayrıca hasadı yapılmadan bahçe bitkilerinin satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

162 Canlı Kümes Hayvanları

Tavuk, hindi, ördek, kaz v.b. gibi bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, su, ilaç v.b. harcamalar bu hesaba borç; kümes hayvanlarının canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

163 Canlı Su Hayvanları

Balık üretme çiftliklerinde, göletlerde, nehirlerde ve açık denizlerde yapılan her türlü balık, sünger ile diğer su varlıklarının izlenebileceği hesaptır. Su hayvanları için yapılan yem, ilaç, nakliye v.b. harcamalar bu hesaba borç; canlı su hayvanlarının satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır.

¹⁷⁸ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **a.g.e.**, s., 46.

164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmenin satmak amacıyla satın aldığı sığır, manda, deve, at v.b. gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Büyükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç; büyükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağı yazılır.

165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmenin satmak amacıyla satın aldığı koyun, kıl keçisi, tiftik keçisi v.b. gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Küçükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba borç; küçükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağı yazılır.

168 Diğer Canlı Varlıklar

Yukarıda sayılan hesapların kapsamına girmeyen satmak amacıyla edinilen canlı hayvan ve bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Diğer canlı varlıklar için yapılan harcamalar bu hesaba borç; diğer canlı varlıklar satıldığında veya canlı olma niteliğini kaybettiğinde ise, bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağı yazılır.

169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu gruptaki hesaplarda izlenen canlı varlıkların değerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenebileceği hesaptır. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Karşılık ayrılan canlı varlığın stoka

alınması halinde ise, ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktarılarak kapatılır¹⁷⁹.

3.4.4.2. Duran Varlıklar Grubunda Canlı Varlıklar

Duran varlıklar grubunda canlı varlıklar; işletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvan ve bitkiler 21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR) grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir.

Duran varlıklarda dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklarda olduğu gibi, bir değişim kapasitesine sahip olmakla birlikte değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Maddi yapıya sahip diğer duran varlıklar edinildikten sonra eskime, yıpranma v.b. gibi değişimler dışında nitelik değişikliğine uğramazlar. Canlı varlıklar ise niteliksel ve niceliksel olarak gerçek değeri açısından sürekli bir değişim sürecindedirler. Ayrıca maddi yapıya sahip diğer duran varlıkların esas olarak ekonomik ömrü sonucunda edinme değerine oranla önemsiz tutarlarla satılabilmesi söz konusu iken bir kısım canlı varlıklar uzun süre yetiştirilmek daha sonra da satılmak üzere elde edilirler ve belirli süre sonunda paraya çevrilirler. Duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların taşıdığı özelliklerden dolayı THP’nda boş bulunan 21’inci grup kullanılabilir¹⁸⁰.

Duran varlık grubunda yer alması gereken Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül’ün adı geçen çalışmalarında önerdikleri canlı varlık hesaplarının işleyişi şöyledir:

210 Meyve Ağaçları

Ürününden devamlı yararlanılan yatırım aşaması tamamlanmış elma, kiraz, ceviz, kayısı, erik v.b. gibi meyve ağaçlarının izlenebileceği hesaptır. Meyve ağaçları için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; meyve ağaçlarının hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Ayrıca

¹⁷⁹ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, a.g.e., ss., 46-47.

¹⁸⁰ Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s., 273.

hasadı yapılmadan bahçede satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

Yatırım aşaması tamamlanmış ürününden devamlı yararlanmak amacıyla yetiştirilen kavak, çam, meşe v.b. gibi meyve vermeyen ağaçlarının izlenebileceği hesaptır. Meyve vermeyen ağaçlar için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; meyve vermeyen ağaçların hasadı yapıldıktan sonra ürünlerin stoka alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Ayrıca meyve vermeyen ağaçların hasadı yapılmadan satılmasında ise, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla inek, deve, at v.b. gibi büyükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Büyükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye, suni tohumlama v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; büyükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, ilgili hesabın karşılığında bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borç; değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacak yazılır.

213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla koyun, kıl keçisi, tiftik keçisi v.b. gibi küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır. Küçükbaş hayvanlar için yapılan yem, su, ilaç, nakliye, suni tohumlama v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç yazılır.

Küçükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satılmasında ise, bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

214 Kümes Hayvanları

İşletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla tavuk, hindi, ördek, kaz v.b. gibi kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, su, ilaç v.b. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç yazılır. Kümes hayvanlarının canlı veya kesilerek satılmasında ise, bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borca, değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

216 Diğer Canlı Varlıklar

Yukarıda sayılan hesapların kapsamına girmeyen, ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir yıldan daha uzun süre tutulan canlı hayvan veya bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Diğer canlı varlıklar için yapılan harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesap borç; satıldığında veya canlı olma niteliğini kaybettiğinde ise, bu hesap alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borç; değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacağa yazılır.

217 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu gruptaki hesaplarda izlenen canlı varlıklar için ayrılan amortisman ve değerlerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenebileceği hesaptır. Canlı varlıklara amortisman ayrılmasında ilgili gider hesabı borç; karşılığında ise bu hesap alacak yazılır. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Karşılık ayrılan canlı varlığın stoka alınması halinde ise,

ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktararak kapatılır.

219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Canlı varlıkların yatırım aşamasında ve verim vermeye başladığında ilgili canlı varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlenebileceği hesaptır. Olgunlaşmamış canlı varlıklar için yapılan harcamalar bu hesap borç; canlı varlıkların olgunlaşmasından sonra yani ürün vermeye başladıktan sonra ilgili canlı varlık hesabın borcu karşılığında 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabı alacak yazılır. Değerlemede değer artışları, 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının karşılığında borç; değer azalışlarında ise, bu hesabın karşılığında alacak yazılır.

3.4.4.3. Canlı Varlıklarda Değer Değişiklikleri

TMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasat anında gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirme sonucunda artış ve azalışlar meydana gelmektedir. TMS 41'e göre değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışlar gelir tablosunda gösterilecektir. THP'nda bu ihtiyacı karşılayacak nitelikte özel bir hesap yoktur.

Canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değişiklikleri iki şekilde izlenebilir. Birinci şekilde, değer değişiklikleri Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar/Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar hesap grubunda izlenebilir. Ö. Faruk Demirkol "TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt ve Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme" adlı çalışmasında söz konusu değer değişikliklerini "649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesabı"nın altında açılacak "Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı"nda, değer azalışlarının ise "659 Diğer Faaliyetlerden Olağan

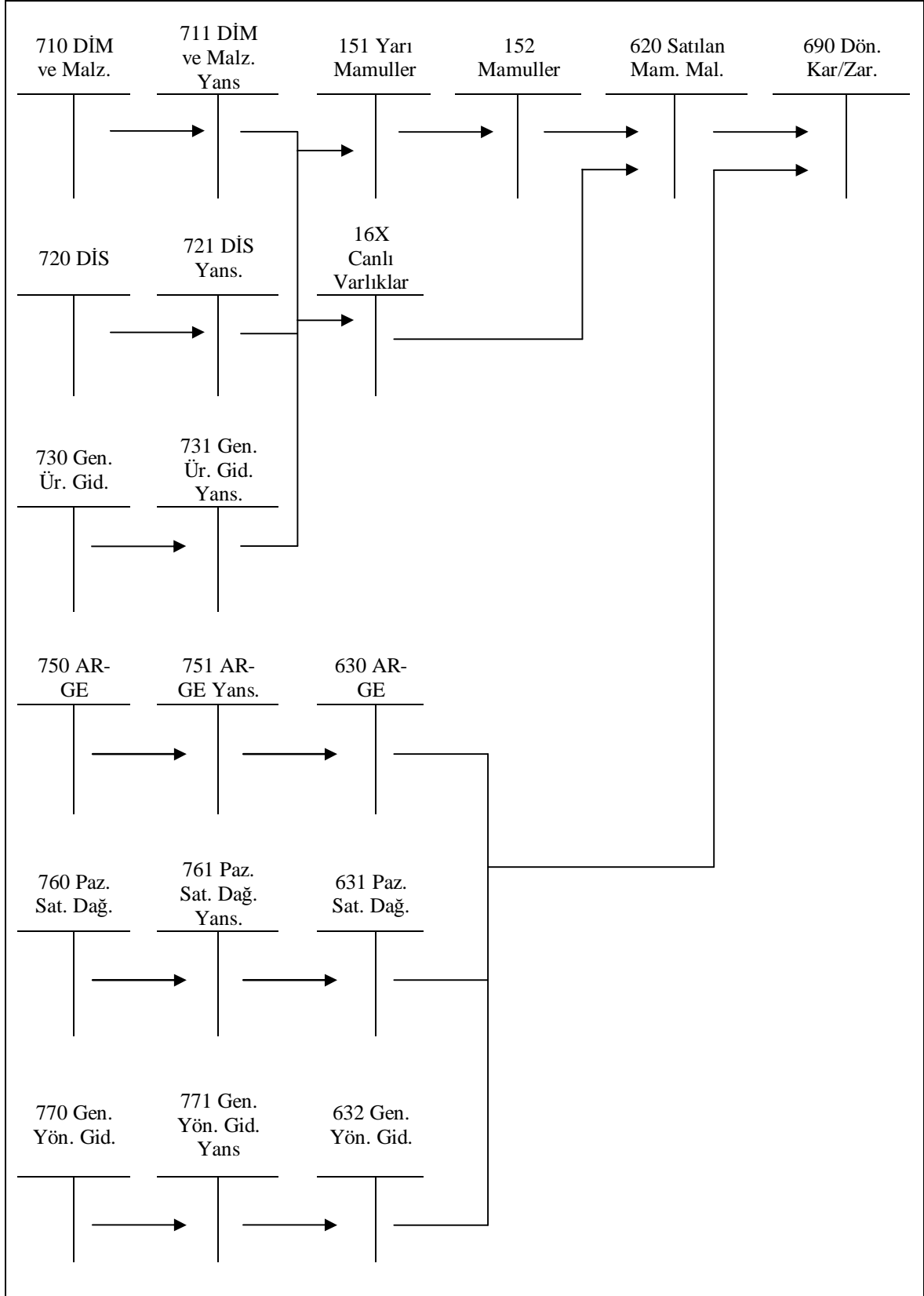
Gider Ve Zararlar Hesabı”nın altında açılacak “Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı”nda, gösterilebileceğini belirtmektedir¹⁸¹.

İkinci şekil ise, değer değişikliklerinin “Brüt Satışlar” hesap grubunda izlenmesidir. Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından önerilen bu şekilde; canlı varlıkların değer artışları, işletme için esas faaliyet konusunu oluşturan bir gelir olarak da kabul edilebilir. Bu durumda değer artışlarının esas olarak canlı varlık için yapılan harcamaya karşılık oluşturduğu göz önünde tutularak “60 BRÜT SATIŞLAR” grubunda değerlendirme farkları için “606 Canlı Varlık Değerleme Farkları” gibi bir hesap da açılabilir. Bu hesabın altında artış veya azalışlar için ayrı ayrı hesaplar açılabilir. Değer artış yada azalışları için bu grupta 2 ayrı hesabın açılması da düşünülebilir¹⁸².

TMS 41’e göre maliyet hesaplarının akış şeması Tablo 15’de yer almaktadır.

¹⁸¹ Ö. Faruk DEMİRKOL, “TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Mayıs 2008, s., 117.

¹⁸² Nalan AKDOĞAN ve Orhan SEVİLENGÜL, **a.g.e.**, s., 200.

Tablo 15: TMS 41'e Göre Maliyet Hesaplarının Akış Şeması

3.4.5. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebe İşlemleri

TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri; canlı varlıkların aktifleştirilmesi ve değerlendirilmesi, canlı varlıklara ilişkin kar ve zararın raporlanması, amortisman işlemleri, tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarla birlikte sunulmayan bilgiler başlıkları altında ele alınacaktır.

3.4.5.1. Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlendirilmesi

Standarda göre; bir canlı varlığın aktifleştirilebilmesi için bazı kriterlerin sağlanmış olması gerekmektedir. İşletme, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir¹⁸³:

- a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir¹⁸⁴.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, madde 30'da açıklanan gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür¹⁸⁵. TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardı, hasat noktasına kadar olan tüm tarımsal faaliyetleri içermektedir. Bu standart incelendiğinde, tarımsal faaliyetler

¹⁸³ TMS 41, m., 10.

¹⁸⁴ TMS 41, m., 11.

¹⁸⁵ TMS 41, m., 12.

içinde yer alan canlı varlıklar ile tarım ve orman ürünlerinin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Canlı varlıklar ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı esasına göre kayda alınır¹⁸⁶.

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir¹⁸⁷.

Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır¹⁸⁸;

- a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olmasıdır. Örneğin, raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağaçları, fideleri gibi.
- b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesidir. Örneğin, 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme gibi.

İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır¹⁸⁹.

TMS 41’de canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanamayacağı koşullar hariç, ilk kayda alındıkları zaman ve her bilanço döneminde, gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Standart, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde hesaplanabileceği varsayımına dayanmaktadır. Standarda göre, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, sadece ilk kayda alındığı zaman güvenilir bir şekilde ölçülemeyebilir. Bu durumda işletme, canlı varlıklarını maliyet değeriyle aktifleştirebilir. Maliyet bedeli üzerinden kayda

¹⁸⁶ S. Hüseyin TOKAY ve Diğerleri, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla Üniversitesi 2005, s. 19.

¹⁸⁷ TMS 41, m., 13.

¹⁸⁸ TMS 41, m., 24.

¹⁸⁹ TMS 41, m., 33.

alınan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, bu varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir¹⁹⁰.

TMS 41'in canlı varlıkları gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda gösterme amacı, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların ve bunlarda meydana gelen değer değişikliklerinin finansal tablolarda gösterimini özellikli konuma taşımıştır¹⁹¹. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre canlı varlıkların bilançoda ayrı bir başlık altında raporlanması gerekmektedir.

3.4.5.1.1. Aktif Bir Piyasanın Olmaması Durumunda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasada oluşan değer, gerçeğe uygun değerdir. Fakat aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değeri, aşağıdaki maddelerde yer alan hususları dikkate alarak belirlenmektedir¹⁹²:

- a) **İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Öneme Göre Değerleme:** İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre, işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterir. Bu noktada önemli olan husus, aradan geçen süre içerisinde canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişimdir.

İlk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen sürede önemli bir değer artışı veya azalışı söz konusu ise, bu değer artışı 649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nda, değer azalışı olması durumunda ise, 659 Diğer

¹⁹⁰ S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 17.

¹⁹¹ Ö. Faruk DEMİRKOL, **a.g.e.**, s., 116.

¹⁹² Ö. Faruk DEMİRKOL, "Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi", **ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2008, ss., 114-121.

Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda veya yeni hesap açarak 606 Canlı Varlıklarda Değerleme Farkları Hesabı'nda gösterilebilir.

- b) Piyasa Fiyatına Göre Değerleme:** Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, canlı varlıklarla ilgili işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatını, farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatlarını ve sektördeki ortalama bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasından en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir¹⁹³.

Yukarıdaki esaslara göre işletme, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlara ulaşabilir. Böyle durumlarda, en uygun ve en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini göz önünde bulundurmalıdır¹⁹⁴.

Standart canlı varlıklar için birden fazla aktif piyasanın olması durumunda içlerinden en uygununu seçmeyi işletmeye bırakıyorsa, burada da aynı şekilde kararı işletmeye bırakmaktadır.

- c) Net Nakit Akışları Yöntemine Göre Değerleme:** Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerler kullanılmalıdır¹⁹⁵.

Beklenen nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibarıyla gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. Beklenen

¹⁹³ TMS 41, m., 18.

¹⁹⁴ TMS 41, m., 19.

¹⁹⁵ TMS 41, m., 20.

net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, piyasa katılımcılarının, varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınmalıdır¹⁹⁶. Ancak işletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz¹⁹⁷. Örneğin, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılma maliyeti gibi.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle belirlenme hiyerarşisi şu şekilde sıralanabilir¹⁹⁸:

- a) TMS 41, canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas alan bir sistem getirmektedir.
- b) Bu varsayım, sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliliğini geçici olarak yitirebilir. Finansal tablolara ilk alınma esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.
- c) Finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alan canlı varlık, bu tarihten sonraki tüm finansal tablolarda da gerçeğe uygun değerle yer almalıdır.
- d) Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasayı esas almaktadır.
- e) Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında biyolojik dönüşüm gelmektedir.
- f) Biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda meydana gelen gözlemlenebilen ve ölçülebilen değişimdir.
- g) Biyolojik dönüşüm, aktif piyasa ile birleşerek gerçeğe uygun değeri oluşturur.

¹⁹⁶ TMS 41, m., 21.

¹⁹⁷ TMS 41, m., 22.

¹⁹⁸ Ö. Faruk DEMİRKOL, **a.g.e.**, s., 122.

- h) Canlı varlıkları aktif bir piyasaya götürmek her zaman mümkün olmayabilir (bitkilerin toprağa bağlı olmasından dolayı) veya aktif bir piyasa oluşmayabilir.
- i) Bu durumda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için farklı yöntemlere başvurulur.
- j) Piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim, dikim v.b.) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki gözlemlenebilen ve ölçülebilen değişim dikkate alınmalıdır.
- k) Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden biri veya daha fazlasından sonuç alınması durumunda, alınan sonuçlardan uygun olanı gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.
- l) Aktif piyasa, biyolojik dönüşüm ve piyasa fiyatı seçeneklerinden sonuç alınmaması durumunda net nakit akışları yöntemi uygulanır. Bu yöntem hesaplamaya ve tahmine dayanmaktadır. Bu nedenle yöntemden “gerçeğe yakın” bir sonuç alınması, nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır.
- m) Bu seçeneklerden de sonuç alınmaması durumunda işletme yönetimi, kendi politikaları neticesinde gerçeğe uygun değeri belirler ve bu durumu açıklar.
- n) Gerçeğe uygun değer belirlenip canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara alındıktan sonra, gelecek hesap dönemlerinde de aynı süreç izlenir.
- o) Gerçeğe uygun değerle meydana gelen değer artış veya azalışlar değerlendirme farkı olarak dikkate alınır.
- p) Oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilir.

3.4.5.1.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi

Standart da, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır¹⁹⁹.

Standartın 30’uncu maddesinde de belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder²⁰⁰.

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır²⁰¹.

İşletme, her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve

¹⁹⁹ TMS 41, m., 30.

²⁰⁰ TMS 41, m., 31.

²⁰¹ TMS 41, m., 32.

varsayımları açıklar²⁰². İşletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklar²⁰³.

Canlı bir varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler²⁰⁴. İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü, gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır²⁰⁵.

Standarda göre işletmenin, gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesinde canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir²⁰⁶:

- a) Canlı varlığın türü,
- b) Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- d) Amortisman yöntemi,

²⁰² TMS 41, m., 47.

²⁰³ TMS 41, m., 48.

²⁰⁴ TMS 41, m., 15.

²⁰⁵ TMS 41, m., 16.

²⁰⁶ TMS 41, m., 54.

- e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- f) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda ise, işletme canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar²⁰⁷:

- a) İlgili canlı varlığın tarifi,
- b) Gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- c) Değişimin etkileridir.

3.4.5.1.3. Tarım Arazileri Üzerine Sabit Olan Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir. Fakat, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Yani canlı varlıklar, işlenmemiş araziler ve işlenmiş araziler olarak bir paket kabul edilebilir. Böyle durumlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken, kombine varlık olarak ele alınmalı ve buna göre değerlendirilmelidir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesine ulaşmak için, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden çıkarılabilir²⁰⁸.

Örneğin üzerinde meyve bahçesi bulunan 5 dönümlük bir arazinin piyasadaki toplam değeri 50.000 TL'dir. Bu arazinin meyve bahçesiz olarak, 20.000 TL'ye satışı yapılabilmektedir. Bu durumda meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değeri;

²⁰⁷ TMS 41, m., 56.

²⁰⁸ TMS 41, m., 25.

Gerçeğe Uygun Değeri = 50.000 TL – 20.000 TL = 30.000 TL

şeklinde hesaplanacaktır.

Gerçeğe uygun değer belirlenirken, söz konusu varlığın veya tarımsal ürünün satışı sırasında katlanılacak tahmini maliyetlerin indirim konusu yapılacağı dikkate alınmalıdır. Bu maliyetler; aracılara, acentelere veya ticaret borsalarına ödenen komisyonlar ile satış sırasında ödenecek vergileri içerir.

3.4.5.2. Canlı Varlıklara İlişkin Kar ve Zararın Raporlanması

İlgili dönemin mali tablolarında dönemsellik kavramı gereği, kar ve zararın raporlanması canlı varlıklar için de geçerlidir. TMS 41'e göre bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır²⁰⁹. Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir²¹⁰. Her iki durumda da oluşan kar veya zararın ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. TMS 41'deki gerçeğe uygun değer yaklaşımının sadece bilanço üzerinde değil, aynı zamanda gelir tablosu üzerinde de etkisi olmaktadır.

Canlı varlıklar için geçerli olan söz konusu durum, tarımsal ürünler için de geçerlidir. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır²¹¹.

İşletme cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç

²⁰⁹ TMS 41, m., 26.

²¹⁰ TMS 41, m., 27.

²¹¹ TMS 41, m., 28.

veya zararlar toplamını açıklar²¹². Açıklamalar sayısal veya yazılı metin olarak her bir canlı varlık grubu için ayrı ayrı yapılır²¹³. Dolayısıyla tarım işletmelerinde faaliyet konusunun biyolojik dönüşüm özelliğine sahip olması sebebiyle kalite ve miktar değişimlerinden üretim sürecinin özellikle bir yıldan fazla olması durumunda fiziksel özelliklerden kaynaklanan değişimlerle, fiyatlarda oluşan değişimlerin ayrı ayrı açıklanması standartta önerilmiştir.

Tarımsal ürünlerin aktife alınmalarında kar; gerçeğe uygun değeri canlı varlıkların maliyetinden büyük olması durumunda ortaya çıkar. Örneğin, katlanılan maliyeti 12.000 TL olan arpanın hasadı tamamlanmış, satış maliyetleri 1.000 TL'dir. Hasatın gerçeğe uygun değeri 15.000 TL olarak tespit edilmesi durumunda ortaya çıkan $[15.000 - (12.000 + 1.000)] = 2.000$ TL'lik kar ilgili dönemin gelir tablosuna aktarılmalıdır. Gerçeğe uygun değerinin maliyet değerinin altında olması durumunda ise zarar ortaya çıkacaktır.

Yukarıdaki örnekte diğer veriler aynı kalırken, hasadın gerçeğe uygun değerinin 11.000 TL olarak gerçekleşmesi durumunda $[11.000 - (12.000 + 1.000)] = -2.000$ TL zarar ortaya çıkacaktır. Bu zararın da ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmesi gerekir.

Cari dönem boyunca canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: madde 30) ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve madde 50 çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır²¹⁴:

- a) Değer düşüklüğü tutarları,
- b) Değer düşüklüğü iptalleri,

²¹² TMS 41, m., 40.

²¹³ TMS 41, m., 41-42.

²¹⁴ TMS 41, m., 55.

c) Amortismandır.

Standarda göre işletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar²¹⁵:

- a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
- b) Satın almalarından kaynaklanan artış,
- c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalış,
- d) Hasattan kaynaklanan azalış,
- e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
- f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- g) Diğer değişiklikler.

Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında fayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az

²¹⁵ TMS 41, m., 50.

olduğu durumlarda (örneğin tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür²¹⁶.

3.4.5.3. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri

Amortisman, “duran varlıklarda kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklinde değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektir” şeklinde tanımlanır. TMS 16, Maddi Duran Varlıklar Standardı’nda ise amortisman, bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dönemlere dağıtılması olarak ifade edilmiştir²¹⁷.

Standart canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41’de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

Değerleme yaklaşımına göre amortisman tutarı, varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur ve aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır²¹⁸:

$$A = \left(\sum_{t=1}^n R \times \frac{1}{(1+r)^t} \right) - \left(\sum_{t=1}^{n-1} R \times \frac{1}{(1+r)^{t-1}} \right)$$

Geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortismanda maliyet yaklaşımı), ayrılan amortisman tutarı, üretilen ürünün maliyetlerine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı, dönem zararı olarak kayıtlara alınmaktadır. VUK ve TMS 41’in amortisman hesaplanmasında ve kayıtlanmasında farklı esasları benimsemiş olmaları, bu düzenlemeler sonucunda canlı varlıkların farklı değerler ile

²¹⁶ TMS 41, m., 51.

²¹⁷ TMS 16, m., 6.

²¹⁸ Orhan SEVİLENGÜL, **a.g.e.**, s., 356.

bilançoda gösterilmesine ve gelir tablosunun farklılaşmasına yol açmaktadır. Açık bir şekilde belirtilmemiş olmasına rağmen, önerdiği amortisman yaklaşımından hareketle, standardın da amortismanlarının kayıtlanmasında direkt kayıt yöntemini benimsediği söylenebilir. Çünkü amortismanda değerlendirme yaklaşımı aktif düzeltmesi şeklinde de ifade edilmektedir²¹⁹.

Canlı varlıklar ve bitkiler ilk defa muhasebeleştirilirken maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, amortisman tabi değer maliyet bedeli olmaktadır. İlk defa muhasebeleştirme sırasında ve sonraki değerlendirme dönemlerinde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmış ise, amortisman tabi değer, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

Tarım işletmelerinde amortisman uygulamasını hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman şeklinde 2 başlıkta inceleyebiliriz:

- a) **Hayvan Varlığında Amortisman:** Ürün vermeye başlamamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanların amortisman tabi tutulmaları söz konusu değildir. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen sürede amortisman işlemine tabi tutulmalıdır. Besi amacıyla satın alınan küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, alım-satım amacıyla satın alındığı ve ürününden yararlanmak amacı olmadığı için, bir yıldan daha uzun süre işletmede kalsalar dahi amortisman tabi değildirler.
- b) **Meyve Bahçelerinde Amortisman:** Meyve bahçelerinde ağaçların normal verim çağına ulaştıkları yıldan itibaren kesim çağına kadar geçen süre içerisinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 41'de küçük ve büyükbaş hayvanlar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulduğu için amortisman süresi ve amortisman oranı belli değildir. Dolayısıyla, küçük ve büyükbaş hayvanlarda amortisman süresini ve amortisman oranını işletme kendisi serbest bir şekilde belirleyebilmektedir.

²¹⁹ Abitter ÖZULUCAN, a.g.e., s., 164.

Amortisman oranı her yıl piyasa şartlarına göre canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalmaya göre kendiliğinden ortaya çıkar²²⁰. TMS, amortisman ayırmada yararlı ömür ilkesini benimsemiştir. Yararlı ömür ilkesinde, duran varlıkların üretim gücü ya da hizmet verme durumu göz önüne alınmış bulunmaktadır. Duran varlıkların yavaş yavaş tükenmesi ya da kullanılmaz hale gelmesi durumunda, bunun yenilenmesine olanak verecek tutarın kardan ayrılması olanaklı hale gelmektedir. Yararlı ömür ilkesinde, amorti edilebilir bir duran varlığın ya da amorti edilebilir bir grup benzer varlığın yararlı ömrü, amortisman ayırma süresi için esas alınmaktadır. Vergi mevzuatı, canlı varlık ve bitkilere ilişkin 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği'nde 7'inci başlıkta tarım işletmelerinde kullanılacak amortisman tabii iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır fakat muhasebe standartları bu işi işletmeye bırakmıştır²²¹.

3.4.5.4. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Standart devlet teşviklerini; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri şeklinde sınıflandırmış ve bu teşviklerin muhasebe işlemlerini açıklamıştır.

3.4.5.4.1. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebe işlemleri, devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına göre ikiye ayrılmıştır.

a) Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri: Bu standarda göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin sadece alacak

²²⁰ Abitter ÖZULUCAN, a.g.e., s., 169.

²²¹ Ali DERAN, a.g.e., s., 167.

haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilir²²². Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebe kaydına aşağıdaki gibi örnek verebiliriz.

Süt sığırıcılığı yapan bir tarım işletmesi devletten her ay sattığı süt miktarlarını ilgili bankaya bildirmiş ve kilogram başına 0,40 TL teşvik almıştır. İşletmenin 30.000 kilogram süt sattığını belgelemiştir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.././...

1	102 BANKALAR	1.200	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR.		1.200
	Süt Teşvik Prim Kaydı		

b) Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebe İşlemleri: Koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise; gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir²²³. Söz konusu teşvikler ancak belirlenen şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre koşula bağlı gelir ve karlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır.

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşvikin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşvikin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviki, zaman geçtikçe

²²² TMS 41, m., 34.

²²³ TMS 41, m., 35.

gelir olarak muhasebeleştirir²²⁴. Koşullu devlet teşviklerinin muhasebe kaydına şöyle bir örnek verebiliriz.

Süt sığırıcılığı yapan bir tarım işletmesi 5 yıl süre ile belirli bir bölgede tarımsal faaliyette bulunmak şartıyla 50.000 TL devlet teşviki almıştır. Eğer tarımsal faaliyet daha kısa sürerse işletme aldığı teşvikin kalan kısmını geri ödeyecektir.

İlk yıl yapılacak kayıt;

.././...

1	102 BANKALAR 482 ERTELENMİŞ GELİRLER Sığır Teşvik Prim Kaydı	50.000	50.000
---	--	--------	--------

Her yılın sonunda yapılacak kayıt;

.././...

2	482 ERTELENMİŞ GELİRLER 382 ERTELENMİŞ GELİRLER Dönem Sonu Kaydı	10.000	10.000
3	382 ERTELENMİŞ GELİRLER 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR. Teşviklerin Gelir Hesabına Aktarılması Kaydı	10.000	10.000

Eğer, her yıl faaliyetin yapılıp yapılmadığını kontrol edilip ve kontroller sonucunda teşvik taksitlerle veriliyorsa yukarıdaki son yıl yapılan kayıt her yıl 10.000 TL (50.000 / 5) aşağıdaki gibi gelir olarak kaydedilir.

.././...

1	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR. Süt Teşvik Prim Kaydı	10.000	10.000
---	---	--------	--------

²²⁴ TMS 41, m., 36.

3.4.5.4.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklarla ilgili olduğundan, herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: madde 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır²²⁵.

Bu Standart herhangi bir devlet teşvikinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşvikinde işletmenin belirli bir tür tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20’den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır²²⁶. TMS 20’ye göre, gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki şartlar gerçekleştikten sonra devlet teşviklerinin gelir olarak kayıtlanması gerekir²²⁷:

- a) İşletmenin devlet teşvikleri ile ilgili koşulları yerine getirmesi,
- b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

İşletmenin, bu standart kapsamındaki devlet teşviklerinin mali tablolarındaki sunumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunması gerekir²²⁸:

- a) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,

²²⁵ TMS 41, m., 37.

²²⁶ TMS 41, m., 38.

²²⁷ TMS 20, m., 7.

²²⁸ TMS 41, m., 57.

- c) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

3.4.5.5. Mali Tablolarla Birlikte Sunulmayan Bilgiler

İşletme, mali tablolardan faydalananlar için anlaşılır olması açısından varlıklarını ve kaynaklarını ayrıntılı biçimde göstermesi gerekir. İşletmeler yasal zorunluluk ve sosyal sorumluluk gereği bazı bilgileri mali tablolarda açıklarken, bazı bilgilere ise dipnotlarda yer verir.

İşletme finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça, aşağıdaki bilgileri de açıklar²²⁹:

- a) İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği,
- b) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm ve tahminleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayıp, ayrıca açıklama yapılması istenilen bilgiler ise şunlardır²³⁰:

- a) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- b) Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- c) Tarımsal faaliyetlerle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

3.5. Türk Vergi Mevzuatı'ndaki Düzenlemeler İle TMS 41'de Yer Alan Yaklaşımların Karşılaştırılması

UMS'na uyumlu olarak hazırlanan TMS 41'de yer alan düzenlemeler VUK'nun ilgili maddeleri ile uyumlu değildir. TMS 41'de yer alan "gerçeğe uygun

²²⁹ TMS 41, m., 46.

²³⁰ TMS 41, m., 49.

değer” kavramı VUK’nda yer almamaktadır. Ayrıca TMS 41’de canlı varlıkların amorti edilmek yerine her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değeri ile yeniden ölçülmeleri gereği yer almaktadır. Türkiye’de tüm TMS’nda olduğu gibi TMS 41’de de yer alan düzenlemelerin ve değerlendirme ölçülerinin VUK’nda yer almaması UMS’na uyum sürecini güçleştirmektedir. Bundan dolayı, TMS 41’in uygulanabilir olması için VUK’nda gerekli revizyonların yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir²³¹.

TMS ile Türk Vergi Mevzuatı’nda, tarımsal faaliyetlerle ilgili yaklaşım ve düzenlemeleri amaç, kapsam ve uygulamalar açısından Tablo 16 aracılığıyla karşılaştırmak mümkündür.

Tablo 16: TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı’nda, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

	TMS 41’de Yer Alan Düzenlemeler	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak.	Vergi matrahının belirlenmesi.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler.
Aktifleştirme Kriterleri	Kontrol, değişim ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlıkların Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değeri, sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri.	Maliyet değeriyle, maliyet değerini hesaplamak mümkün değilse emsal bedeliyle.

²³¹ Burak ARZOVA ve Aylin POROY ARSOY, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolara Sunuluşu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 300, Yıl: Ağustos 2006, s., 145.

Hasat Edilmemiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili veya tahmini maliyet.	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıta gerçeğe uygun değer, hasattan sonraki bilanço dönemlerinde kayıtlı değer.	Maliyet bedeli
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki bina, ağaç ve benzeri tesisten ayrılarak maliyet değeriyle.	Üzerindeki bina, ağaç ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle.
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında.	Satış anında.
Kayıt Usulu	Tahakkuk esası.	Tahakkuk esası.
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Gelir tablosunda.	Bilançoda.
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor.	Ayrılıyor.
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiştir.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Dağıtım yaklaşımı.
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli.
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	Değer tespit yöntemi.	Normal veya azalan bakiyeler yöntemi.
Amortisman Kayıt Yöntemi	Direkt yöntem.	Direkt veya endirek yöntem.
Devlet Teşvikleri İle İlgili Açıklamanın Sunuluşu	Devlet teşvikleri ile ilgili açıklama yapılmıştır.	Devlet teşvikleri ile ilgili açıklama yapılmamıştır.

Kaynak: S. Hüseyin TOKAY ve Ali DERAN, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2006, Sayı: 158, s. 22.

Tabloda görüldüğü gibi, tarımsal faaliyetlerle ilgili olan TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı'ndaki uygulamalar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum ticari kar-mali kar ayrımını gündeme getirmektedir. Muhasebenin giderek bilgi amaçlı tutulması, işletmelerin muhasebeye sadece vergi amaçlı yaklaşımlardan uzaklaşacak bir bilgi sistemi olan muhasebenin, işletme sahip yöneticileri, kredi veren kuruluşlarının karar vermelerinde etkili bir araç olarak kullanımı yaygınlaşacaktır. İzleyen bölümde bir hayvancılık işletmesinde TMS 41 Standardı çerçevesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ortaya konulacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYET İLE THP VE VUK ÇERÇEVESİNDE HAYVANCILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde hayvancılık faaliyetinde bulunan bir tarım işletmesinde TMS 41 ile THP ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarının karşılaştırılmasına ilişkin bir örnek uygulama ele alınacaktır.

4.1. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler

Uygulama örneğimizin içeriği Kütahya ilinde hayvancılık üzerine faaliyet yapan bir işletmeden elde edilen bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur. Fakat işletme yönetimi isminin verilmesi konusunda tereddüt ettiği için işletmenin ismi (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti. olarak anılacaktır. İşletmede üretimi tamamlanan ürünler pazara sevk edilmekte, bu nedenle dönem sonu stok bulunmamaktadır. Ayrıca KDV gözardı edilmiştir.

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti. 10 dekarlık araziye sahip olup, süt sığırcılığı ve besi hayvanı yetiştiriciliği yapmaktadır. İşletme üretim, pazarlama ve yönetim olmak üzere üç departmandan oluşmaktadır.

İşletmede 4 işçi çalışmakta olup, veterinerlik hizmeti dışarıdan sağlanmaktadır. İşletmede 50 adet besi hayvanı, 70 adet olgunlaşmış inek (2 yaş üstü) ve 30 adet olgunlaşmamış inek (12-24 aylık) olmak üzere 150 adet büyükbaş hayvan bulunmaktadır. Besi hayvanları bir yıllık süreç içerisinde satılmaktadır. Olgunlaşmış inekler süt üretimi için işletmede ortalama 5 yıl tutulmakta olup 5'inci yılın sonunda karkas ağırlık ile satılmaktadır. Olgunlaşmamış inekler ise sürünün devamı için yetiştirilmektedir. Tablo 17'de (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin sahip olduğu büyükbaş hayvanların detayları verilmiştir.

Tablo 17 : (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Canlı Varlıklara İlişkin Miktar ve Kayıtlı Değer Bilgileri

	Sayısı	Kayıtlı Değeri	Toplam Tutar
Besi Hayvanları	50 Adet	3.400 TL.	170.000 TL.
Canlı Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmış İnekler)	70 Adet	5.700 TL.	399.000 TL
Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları (Olgunlaşmamış İnekler)	30 Adet	2.800 TL.	84.000 TL
Toplam	150 Adet		653.000 TL.

İşletmede sağmallık ahır, sağımhane, dana ve düve damları ile yönetime ait binalar vardır. Ayrıca otomatik tanımlama yani sürü yönetim sistemi, 30 adet ineğin aynı anda sağımını yapan dönerli sağım ekipmanları, 6 ton kapasiteli süt soğutma ve depolama tankı, makine ve teçhizatların temizliğinde kullanmak amacıyla elektrikli su ısıtıcısı, 4 adet gübre sıyırıcısı, 4 m³ kapasiteli yemleme vagonu ve traktör bulunmaktadır. Su sondaj kuyusu ve pompaları ile 100 kwa'lık yüksek gerilim elektrik şebekesi mevcuttur. Tablo 18'de (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin sahip olduğu maddi duran varlıklara ait detaylar yer almaktadır.

Tablo 18: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Sahip Olduğu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Bilgiler

<u>Arazi ve Arsalar:</u>		60.000
10 Dekarlık arazi	60.000	
<u>Yer altı ve Yerüstü Düzenlemeleri:</u>		47.000
Su sondaj kuyusu ve pompaları	13.000	
Elektrik şebekesi	34.000	
<u>Binalar:</u>		414.500
Sağmallık ahır (1.200 m ²)	162.500	
Sağımhane (500 m ²)	66.000	
Kuru yem deposu (400 m ²)	59.000	
Dana damları (500 m ²)	46.000	
Düve damları (500 m ²)	45.000	
Yönetim binası (150 m ²)	36.000	
<u>Tesis, Makine ve Cihazlar:</u>		257.500
Sağım ekipmanları	148.000	
Süt soğutma ve depolama tankı	37.500	
Elektrikli su ısıtıcısı	2.500	
Gübre sıyırıcıları	42.000	
Yemleme vagonu	27.500	
<u>Taşıtlar:</u>		45.000
Traktör	45.000	
<u>Demirbaşlar:</u>		23.000
Ahırlarda kullanılan demirbaşlar	16.000	
İdari binada kullanılan demirbaşlar	7.000	

İşletmede gider yerlerinin oluşturulması amacıyla yapılan çalışma sonucunda 5 adet gider yeri oluşturulmasının uygun olacağı kanaatine varılmıştır. Bunlar esas faaliyet konusunu oluşturan yani sağmal ineklerin ve satış amaçlı besi hayvanlarının yetiştirildiği esas üretim gider yerleri, sağmal inek olarak kullanılmak amacıyla düve ve dişi buzağlarının yetiştirildiği yatırım gider yeri, esas üretim gider yerlerine ve yatırım gider yerlerine hizmet sunan yem depolama gider yeri ile yem hazırlama gider yerinden oluşan hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Ayrıca faaliyet gider yerleri ise; pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim gider yerlerinden oluşmaktadır. Tablo 19'da gider yerleri ve kodları yer almaktadır.

Tablo 19: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Gider Yerleri

Kodu	Gider Yerleri
	Esas Üretim Gider Yerleri
10	Besi Hayvanları Gider Yeri
11	Süt Üretim Gider Yeri
	Yatırım Gider Yerleri
20	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri
	Hizmet Gider Yerleri
30	Yem Depolama Gider Yeri
31	Yem Hazırlama Gider Yeri
	Faaliyet Gider Yerleri
60	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri
70	Genel Yönetim Gider Yeri

Üretim maliyet unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri; kullanılan yemler ile diğer katkı maddelerinden oluşmaktadır. Direkt İşçilik Giderleri ise; hayvanların yetiştirilmesi sırasında çalışan ve bizzat üretim faaliyetine katkıda bulunan işçilerin ücret ve giderlerinden oluşmaktadır. Genel Üretim Giderleri ise; direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan, üretim ile ilgili olan

endirekt malzeme, endirekt işçilik, suni tohumlama, elektrik ve yakıt, ilaç v.b. giderleri kapsamaktadır. Tablo 20’de 2010 yılında gerçekleşen üretim maliyet unsurları ve toplam tutarları yer almaktadır.

Tablo 20: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti’nin 2010 Yılı Üretim Maliyetleri

	Maliyet Unsurları	Toplam Tutar
0	<u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:</u>	417.750
	İlk Madde ve Malzeme Giderleri -Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider. 417.750	
1	<u>İşçi Ücret ve Giderleri:</u>	48.000
	Direkt İşçilik Giderleri 48.000	
2	<u>Genel Üretim Giderleri:</u>	89.000
	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.	
	-Elektrik ve Yakıt Giderleri 4.300	
	-Endirekt İşçilik Giderleri 23.700	
	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	
	-Endirekt Hammadde ve Malz. Gider. 25.000	
	-Suni Tohumlama Giderleri 16.000	
-İlaç Giderleri 20.000		

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti’nin gider yerleri için belirlenen dağıtım anahtarları ise Tablo 21’de verilmiştir.

Tablo 21: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları Tablosu

Gider Yerleri	Büyükbaş Hayvan Sayısı	Direkt İşçilik Saatleri (DİS)	Alan (m²)	Güç Tüketim Miktarı (KWS)
Besi Hayvanları Gider Yeri	50	300	500	400
Süt Üretim Gider Yeri	70	400	1.700	500
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	30	250	500	350
Yem Depolama Gider Yeri	-	-	300	225
Yem Hazırlama Gider Yeri	-	-	100	75
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	-	-	-	50
Genel Yönetim Gider Yeri	-	-	150	100
Toplam	150	950	3.250	1.700

Hizmet gider yerlerinin esas üretim ve yatırım gider yerlerine giderlerin dağıtımında ise belirlenen dağıtım anahtarları Tablo 22'de yer almaktadır.

Tablo 22: Hizmet Gider Yerlerinde Kullanılacak Dağıtım Anahtarları

Yardımcı Gider Yerleri	Dağıtım Anahtarları
Yem Depolama Gider Yeri	Direkt İşçilik Saatleri
Yem Hazırlama Gider Yeri	Büyükbaş Hayvan Sayısı

A Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 2010 yılı içerisindeki faaliyetlerine ait gider ve gelirlerinin toplamları Tablo 23'de verilmiştir.

Tablo 23: (A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti. 2010 Yılı İşletme Gelir ve Giderleri

İŞLETME GİDERLERİ		İŞLETME GELİRLERİ	
DHM ve Malzeme (Karma Yem) Giderleri	417.750 TL	Besi Hayvanları Satış Geliri	265.500 TL
Endirekt HM ve Malzeme (İşletme Malzemesi) Giderleri	25.000 TL	Olgunlaşmış İneklerin Satış Geliri	35.910 TL
Direkt İşçilik Giderleri	48.000 TL	Süt Satış Geliri	324.870 TL
Endirekt İşçilik (Veteriner) Giderleri	23.700 TL	Süt Satış Teşvik Geliri	19.992 TL
Elektrik ve Yakıt Giderleri	4.300 TL	Sağmal İnek Teşvik Geliri	15.750 TL
Suni Tohumlama Giderleri	16.000 TL	Gübre Satış Geliri	1.900 TL
İlaç Giderleri	20.000 TL		
Muhasebe Giderleri	3.000 TL		
Pazarlama ve Satış Giderleri	1.200 TL		
TOPLAM	558.950 TL	TOPLAM	663.922 TL

1 Ocak tarihinde toplam maliyeti 153.000 TL olan besi hayvanlarından 45 tanesini toplam 265.500 TL'ye satılmıştır. Olgunlaşmış ineklerin hastalanması sonucunda toplam maliyeti 39.900 TL olan 7 adet inek toplam 35.910 TL'ye satılmıştır.

İşletmede satın alınan ilk madde ve malzeme toplam tutarı 600.000 TL'dir. 560.000 TL'lik kısmı karma yem, 40.000 TL'lik kısmı işletme malzemesi (temizlik malzemeleri)'dir.

Dönem içerisinde 417.750 TL'lik yem ve 25.000 TL'lik işletme malzemesi kullanılmıştır. Büyükbaş hayvanların tükettiği karma yemlerin 142.035 TL'lik kısmı besi hayvanları gider yerinde, 192.165 TL'lik kısmı süt üretim gider yerinde ve 83.550 TL'lik kısmı ise büyükbaş hayvanları yatırım gider yerinde tüketilmiştir.

Kullanılan 25.000 TL'lik temizlik malzemelerinin gider yerlerine gider yerlerinin kapladığı alanlara göre dağıtımını şöyledir:

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 3.846 \text{ TL}$
Süt Üretim Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 1.700 \text{ m}^2 = 13.077 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 3.846 \text{ TL}$
Yem Depolama Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 300 \text{ m}^2 = 2.307 \text{ TL}$
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 100 \text{ m}^2 = 769 \text{ TL}$
Genel Yönetim Gider Yeri	→	$7,6923 \text{ TL/m}^2 \times 150 \text{ m}^2 = 1.155 \text{ TL}$

İşletmede bu dönemde 950 DİS çalışılmış olup, gerçekleşen direkt işçilik gideri 48.000 TL'dir. Direkt işçilik giderleri, esas üretim ve yatırım gider yerlerine DİS dikkate alınarak dağıtımını şöyledir:

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	$50,5263 \text{ TL/DİS} \times 300 \text{ DİS} = 15.158 \text{ TL}$
Süt Üretim Gider Yeri	→	$50,5263 \text{ TL/DİS} \times 400 \text{ DİS} = 20.210 \text{ TL}$
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	$50,5263 \text{ TL/DİS} \times 250 \text{ DİS} = 12.632 \text{ TL}$

Toplam 23.700 TL olan endirekt işçilik gideri, gider yerlerine büyükbaş hayvanların sayısına göre %34'ü besi hayvanlarına, %46'sı olgunlaşmış ineklere ve %20'si olgunlaşmamış ineklere dağıtımını şöyledir:

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	23.700 TL x 0,34 = 8.058 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	23.700 TL x 0,46 = 10.902 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	23.700 TL x 0,20 = 4.740 TL

Dönem içerisinde gerçekleşen 4.300 TL'lik elektrik ve yakıt giderleri kullanılan güç ve tüketim miktarlarına göre gider yerlerine dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{4.300 \text{ TL}}{1.700 \text{ kws}} = 2,5294 \text{ TL/kws}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 400 kws = 1.012 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 500 kws = 1.265 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 350 kws = 885 TL
Yem Depolama Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 225 kws = 569 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 75 kws = 190 TL
Pazar., Satış ve Dağ. Gid. Yeri	→	2,5294 TL/kws x 75 kws = 126 TL
Genel Yönetim Gider Yeri	→	2,5294 TL/kws x 50 kws = 253 TL

Suni tohumlama gideri 16.000 TL olup, süt üretim gider yeri ve büyükbaş hayvanları yatırım gider yerlerine hayvan sayısına göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{16.000 \text{ TL}}{100 \text{ adet}} = 160 \text{ TL/adet}$$

Süt Üretim Gider Yeri	→	160 TL/adet x 70 adet = 11.200 TL
Büyükbaş Hayvan. Yat. Gid. Yeri	→	160 TL/adet x 30 adet = 4.800 TL

Büyükbaş hayvanların ilaç giderleri ise 20.000 TL'dir. Bu dönemde gerçekleşen ilaç giderleri gider yerlerine hayvan sayısına göre dağıtılır. Toplam 20.000 TL'lik ilaç giderlerinin %34'ü besi hayvanları, %46'sı olgunlaşmış inekler ve %20'si olgunlaşmamış inekler için kullanılmıştır. Bu durumda ilaç giderlerinin dağıtımını şöyledir:

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	20.000 TL x 0,34 = 6.800 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	20.000 TL x 0,46 = 9.200 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	20.000 TL x 0,20 = 4.000 TL

Dönem içerisinde pazarlama departmanında taşıma ve satış giderlerinin toplamı 1.200 TL, genel yönetim departmanında ise ödenen muhasebe giderlerin toplamı 3.000 TL'dir.

Büyükbaş bir ineğin yıllık toplam süt verimi ortalama 7.140 lt/yıl olarak hesaplanmış olup, dönem içerisinde elde edilen toplam süt miktarı 499.800 litredir. Sütün satış fiyatı ise 0,65 TL'dir. Süt satışından elde edilen gelir şöyledir:

$$\text{Toplam Süt Satış Geliri} = \text{Süt litre fiyatı} \times \text{Dönem içindeki süt verimi}$$

$$\text{Toplam Süt Satış Geliri} = 0,65 \text{ TL} \times 499.800 \text{ lt}$$

$$\text{Toplam Süt Satış Geliri} = 324.870 \text{ TL}$$

Süt üretiminde 2010 yılında litre başına 0,04 TL devlet teşviki verilmektedir. Bu durumda süt satışından elde edilen devlet teşvik gelirleri şöyledir:

$$\text{Süt Teşvik Gelirleri} = \text{Litre başına süt teşviki} \times \text{Dönem içindeki süt verimi}$$

Süt Teşvik Gelirleri = 0,04 TL x 499.800 lt

Süt Teşvik Gelirleri = 19.992 TL

Devlet teşviklerinde ayrıca sağmal inek başına 2010 yılı için 225 TL teşvik verilmektedir. İneklerden alınan toplam devlet teşvikleri şöyledir:

Süt Sığırı Teşvik Gelirleri = İnek başına devlet teşviki x İnek sayısı

Süt Sığırı Teşvik Gelirleri = 225 TL x 70 adet

Süt Sığırı Teşvik Gelirleri = 15.750 TL

Dönem içinde işletme 1.900 TL'lik gübre satışı yapmıştır.

Dönem içerisinde olgunlaşmış ineklerin buzağılaması sonucu 35 dişi ve 23 erkek olmak üzere toplam 58 adet buzağı elde edilmiştir. Ayrıca işletmede sağmal inek olarak yetiştirilen 28 adet olgunlaşmamış ineklerin ilk doğumlarını yaptığı öğrenilmiştir. İlk doğumunu yapan bu düveler çağ değiştirmiş ve inek olmuştur.

TMS 41'e göre canlı varlıklar ilke olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı esasına göre kaydedilmektedir. Canlı varlıklar veya tarımsal ürünlere ilişkin mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasa da açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerdir. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirleme yöntemlerini;

- a) İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki sürenin biyolojik dönüşüm açısından önemine göre değerlendirme,
- b) Piyasa fiyatına göre değerlendirme,
- c) Net nakit akışları yöntemine göre değerlendirme,

şeklinde üçüncü bölümde kapsamlı olarak açıklamıştık.

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti.’nin büyükbaş hayvanlarının gerçeğe uygun değerleri, aktif bir piyasa olmadığı için Afyonkarahisar canlı hayvan pazarındaki piyasa fiyatları dikkate alınarak belirlenmiştir.

İlk doğumunu yapan bir ineğin gerçeğe uygun değeri 4.500 TL’dir. Çağ değiştiren 28 adet düvenin kayıtlı değeri ise 78.400 TL’dir. Düvelerin ilk doğumlarını yapmaları sonucunda 15’i dişi ve 13’ü erkek toplam 28 adet buzağının ve olgunlaşmış ineklerin 58 adet buzağının gerçeğe uygun değeri birim başına 1.350 TL’dir. Dişi buzağılar sürüye katılacakken erkek buzağılar besiyeye alınacaktır.

İzleyen kısımda elde edilen veriler doğrultusunda TMS 41 ile THP ve VUK çerçevesinde muhasebeleştirme işlemleri ortaya konulacaktır.

4.2. TMS 41 Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri

Çalışmamızın 3. bölümünde kapsamlı bir şekilde açıklandığı üzere canlı varlıkların izlenmesi için THP’nda dönen varlık özelliği taşıyan besi hayvanları için 16. Grup, duran varlık özelliği taşıyan süt ve yatırım hayvanları için ise 21. Grup kullanılacaktır. TMS 41, canlı varlıkların ilk aktife girdikleri dönemden itibaren, gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmeleri esasını benimsenmiştir. Besi hayvanları için “164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabı kullanılacaktır. Bu kapsamda yatırım dönemindeki canlı varlıklar, bu uygulamanın dışında bırakılmayıp, TMS 41 ile uyum çerçevesinde, canlı varlıkların büyütülmesi için katlanılan giderleri yatırım dönemi içinde “219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında toplanıp, verim vermeye başladıktan sonra “212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına devredilecektir.

TMS 41’e göre hayvanlardaki değer artış veya azalışlarının doğrudan ilgili yılın kar veya zararına yansıtılması gerekmektedir. Büyükbaş hayvanların değer artışı veya azalışlarından kaynaklanan kar veya zarar işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili gelir ve kardır. Bu durumda değer artışlarının esas olarak canlı varlık için yapılan harcamaya karşılık oluşturduğu göz önünde tutularak 60 Brüt Satışlar grubunda “606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI” hesabında kayıt altına alınacaktır.

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 01.01.2010 Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	
A-HAZIR DEĞERLER	750.000	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	2.250.000
1-Bankalar	750.000	1-Sermaye	2.250.000
B-CANLI VARLIKLAR	170.000		
1-Canlı Büyükbaş Hayvanlar	170.000		
Dönen Varlık Toplamı	920.000	Özkaynak Toplamı	2.250.000
DURAN VARLIKLAR			
A-CANLI VARLIKLAR	483.000		
1-Canlı Büyükbaş Hayvanlar	399.000		
2-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	84.000		
B-MADDİ DURAN VAR.	847.000		
1-Arazi ve Arsalar	60.000		
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	47.000		
3-Binalar	414.500		
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	257.500		
5-Taşıtlar	45.000		
6-Demirbaşlar	23.000		
Duran Varlık Toplamı	1.330.000		
AKTİF TOPLAM	2.250.000	PASİF TOPLAM	2.250.000

2010 Yılı Defter Kayıtları

01/01/2010

a	102 BANKALAR	750.000	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	170.000	
	164.10 Besi Hayvanları 170.000		
	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	399.000	
	212.11 Süt Üretim Hayvanları 399.000		
	212.11.00 Olgunlaşmış İnekler 399.000		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK	84.000	
	YATIRIMLARI		
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 84.000		
	219.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 84.000		
	250 ARSA VE ARAZİLER	60.000	
	251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	47.000	
	252 BİNALAR	414.500	
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	257.500	
	254 TAŞITLAR	45.000	
	255 DEMİRBAŞLAR	23.000	
	500 SERMAYE		2.250.000
	Açılış kaydı		
	01/01/2010		
1	102 BANKALAR	265.500	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		265.500
	600.01 Besi Hayvanları Satışı 265.500		
	Besi Hayvanları Satış Kaydı		
	01/01/2010		
2	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	153.000	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		153.000
	164.00 Besi Hayvanları 153.000		
	Satılan Besi Hayvanların Maliyet Kaydı		

01/01/2010

3	102 BANKALAR	35.910	
	659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	3.990	
	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.		39.900
	212.11 Süt Üretim Hayvan. 39.900		
	212.11.00 Olgunlaş. İnek. 39.900		
	Olgunlaşmış İneklerin Satış Kaydı		
	..././2010		
4	150 İLK MADDE VE MALZEME	600.000	
	150.00 DİM ve Malzeme 560.000		
	150.00.00 Karma Yem 560.000		
	150.01 Endirekt Madde ve Malzeme 40.000		
	150.01.00 İşletme Malzemesi 40.000		
	102 BANKALAR		600.000
	İlk Madde ve Malzeme Satınalma Kaydı		
	..././2010		
5	710 DİM ve MALZEME GİDERLERİ	334.200	
	710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 142.035		
	710.10.00 DİM ve Malzeme 142.035		
	710.11 Süt Üretim Gider Yeri 192.165		
	710.11.00 DİM ve Malzeme 192.165		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	87.396	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 87.396		
	219.20.01 DHM ve Malzeme 83.550		
	219.20.02 İşletme Malzemesi 3.846		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	19.999	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 3.846		
	730.10.00 İşletme Malzemesi 3.846		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 13.077		
	730.11.00 İşletme Malzemesi 13.077		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2.307		
	730.30.00 İşletme Malzemesi 2.307		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 769		

	730.31.00 İşletme Malzemesi 769		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.155	
	770.00 İşletme Malzemesi 1.155		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		442.750
	150.00 DİM ve Malzeme 417.750		
	150.00.00 Karma Yem 417.750		
	150.01 Endirekt Mad. ve Malz. 25.000		
	150.01.00 İşletme Malz. 25.000		
	İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı		
	..././2010		
6	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368	
	720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 15.158		
	720.10.00 Direkt İşçilik 15.158		
	720.11 Süt Üretim Gider Yeri 20.210		
	720.10.00 Direkt İşçilik 20.210		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	17.372	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 17.372		
	219.20.03 Direkt İşçilik 12.632		
	219.20.04 Endirekt İşçilik 4.740		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	18.960	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 8.058		
	730.10.01 Endirekt İşçilik 8.058		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 10.902		
	730.11.01 Endirekt İşçilik 10.902		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		71.700
	İşçilik Giderlerinin Kaydı		

...../2010

7	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.036	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 1.012		
	730.10.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 1.012		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 1.265		
	730.11.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 1.265		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 569		
	730.30.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 569		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 190		
	730.31.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 190		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	885	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 885		
	219.20.05 Elektrik ve Yakıt Giderleri 885		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	126	
	760.00 Elektrik ve Yakıt Giderleri 126		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	253	
	770.01 Elektrik ve Yakıt Giderleri 253		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		4.300
	Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı		
/2010		
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	11.200	
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 11.200		
	730.11.03 Suni Tohumlama Giderleri 11.200		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	4.800	
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 4.800		
	219.20.06 Suni Tohumlama Giderleri 4.800		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		16.000
	Suni Tohumlama Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı		

...../2010			
13	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR. 649.01 Sığır Teşvik Primi 15.750 Sığır Teşvik Prim Kaydı/2010	15.750	15.750
14	102 BANKALAR 602 DİĞER GELİRLER 602.00 Gübre Satışı 1.900 Gübre Satış Kaydı/2010	1.900	1.900
15	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 31.050 164.10.00 Besi Hayvanları 31.050 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 47.250 219.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 47.250 606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI 606.00 Değerleme Gelirleri 78.300 Olgunlaşmış İneklerin Buzağı Doğum Kaydı/2010	31.050 47.250	 78.300
16	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 17.550 164.10.00 Besi Hayvanları 17.550 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid Yeri 20.250 219.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 20.250 606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI 606.00 Değerleme Gelirleri 37.800 Düvelerin Buzağı Doğum Kaydı	17.550 20.250	 37.800

...../2010

17	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	126.000	
	212.11 Süt Üretim Hayvanları 126.000		
	212.11.00 Olgunlaşmış İnekler 126.000		
	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		78.400
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 78.400		
	219.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 78.400		
	606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI		47.600
	606.00 Değerleme Gelirleri 47.600		
	Olgunlaşmamış İneklerin Çağ Değiştirme Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		164 CAN. BÜYÜK. HAYVAN.	
(a) 750.000	600.000 (4)	(4) 600.000	442.750 (5)	(a) 170.000	153.000 (2)
(1) 265.500	4.200 (10)			(15) 31.050	
(3) 35.910				(16) 17.550	
(11) 324.870					
(12) 19.992					
(13) 15.750					
(14) 1.900					
1.413.922	604.200	600.000	442.750	218.600	153.000
212 CANLI BÜYÜK. HAY.		219 YAP. OLAN CAN. VAR. YAT.		250 ARAZİLER	
(a) 399.000	39.900 (3)	(a) 84.000	78.400 (17)	(a) 60.000	
(17) 126.000		(5) 87.396			
		(6) 17.372			
		(7) 885			
		(8) 4.800			
		(9) 4.000			
		(15) 47.250			
		(16) 20.250			
525.000	39.900	265.953	78.400	60.000	
251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ.		252 BİNALAR		253 TESİS MAKİNA VE CİH.	
(a) 47.000		(a) 414.500		(a) 257.500	
47.000		414.500		257.500	
254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR		381 GİDER TAHAK.	
(a) 45.000		(a) 23.000			71.700 (6)
					4.300 (7)
					16.000 (8)
					20.000 (9)
45.000		23.000			112.000

500 SERMAYE		600 SATIŞLAR		602 DİĞER GELİR.	
	2.250.000 (a)		265.500 (1)		1.900 (14)
			324.870 (11)		
	2.250.000		590.370		1.900
606 CAN. VAR. DEĞ. FARK.		620 SAT. MAM. MAL.		649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.	
	78.300 (15)	(2) 153.000			19.992 (12)
	37.800 (16)				15.750 (13)
	47.600 (17)				
	163.700	153.000			35.742
659 DİĞ. OL. GİD. VE ZAR.		710 DİM VE MALZ.		720 DİREKT İŞÇİLİK	
(3) 3.990		(5) 334.200		(6) 35.368	
3.990		334.200		35.368	
730 GEN. ÜRETİM GİD.		760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		770 GEN. YÖNETİM GİD.	
(5) 19.999		(7) 126		(5) 1.155	
(6) 18.960		(10) 1.200		(7) 253	
(7) 3.036				(10) 3.000	
(8) 11.200					
(9) 16.000					
69.195		1.326		4.408	

2010 Yılı Dönem Sonu İşlemleri
Genel Geçici Mizan

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.413.922	604.200	809.722	
150	İLK MADDE VE MALZEME	600.000	442.750	157.250	
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	218.600	153.000	65.600	
212	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	525.000	39.900	485.100	
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI	265.953	78.400	187.553	
250	ARSA VE ARAZİLER	60.000		60.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	47.000		47.000	
252	BİNALAR	414.500		414.500	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	257.500		257.500	
254	TAŞITLAR	45.000		45.000	
255	DEMİRBAŞLAR	23.000		23.000	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		112.000		112.000
500	SERMAYE		2.250.000		2.250.000
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		590.370		590.370
602	DİĞER GELİRLER		1.900		1.900
606	CANLI VAR. DEĞER. FARK.		163.700		163.700
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	153.000		153.000	
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR		35.742		35.742
659	DİĞ. OLAĞAN GİDER ve ZARAR	3.990		3.990	
710	DHM ve MALZEME GİDER.	334.200		334.200	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368		35.368	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	69.195		69.195	
760	PAZARLAMA, SAT. ve DAĞ. GİD.	1.326		1.326	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.408		4.408	
TOPLAM		4.471.962	4.471.962	3.153.712	3.153.712

Envanter Bilgileri

Dönem sonunda canlı varlıklardan çağ değişimi geçirenler ile değer artışı ve azalışı olan büyükbaş hayvanların tespiti yapıldıktan sonra değerlendirme işlemleri yapılmaktadır.

İşletmede dönem sonunda kalan büyükbaş hayvan sayısını bulmak için; dönem başı hayvan sayısı, dönem içinde doğanlar, çağ değişimi olan büyükbaş hayvan sayıları toplanır, satılanlar ile çağ değiştirerek başka gruba geçenler çıkarılır. Tablo 24’de işletmede gerçekleşen çağ değişim hareketleri verilerek dönem sonu büyükbaş hayvan sayısı hesaplanmıştır.

Tablo 24: 2010 Yılı Büyükbaş Hayvan Hareketleri

	Dönembası Hayvan Sayısı	Çağ Değişimi (+)	Çağ Değişimi (-)	Doğan Hayvan Sayısı	Satılan Hayvan Sayısı	Dönemsonu Hayvan Sayısı
Besi Hayvanları	50			36	(45)	41
Olgunlaşmış İnekler	70	28			(7)	91
Olgunlaşmamış İnekler	30		(28)	50		52
Toplam	150	28	(28)	86	(52)	184

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için vergi mevzuatımızda belirtilen oranların muhasebe standartları açısından da uygun olduğu kabulüyle bu oranlar üzerinden amortisman ayrılmakta ve işletmede normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Sağmal İneklerin Amortismanı

VUK 333 Sıra Nolu Genel Tebliği’ne göre sağmal inekler için faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı %20’dir. Sağmal ineklerin süt vermeye başladığı dönemden kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre faydalı ömür olarak değerlendirilir.

İşletmede satılmak amacıyla bulundurulmuş besli hayvanları ve yatırım aşamasında olan büyükbaş hayvanlar için amortisman ayrılmaz. Bu durumda sağmal ineklere ilişkin amortisman hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	485.100	x	0,20 = 97.020 TL

Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri Amortismanı

Su sondaj kuyusu ve pompaları için faydalı ömrü 15 yıl, amortisman oranı ise %6,66'dır. Bu durumda amortisman oranı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	13.000	x	0,066 = 858 TL

Sulama tesisi esas üretim ve yatırım gider yerlerinde kullanıldığından büyükbaş hayvan sayılarına göre dağıtılmaktadır. Sulama tesisinin dağıtımını şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{858 \text{ TL}}{184 \text{ adet}} = 4,663 \text{ TL/adet}$$

Besli Hayvanları Gider Yeri	→	4,663 TL/adet x 41 adet = 191 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	4,663 TL/adet x 91 adet = 424 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	4,663 TL/adet x 52 adet = 243 TL

Elektrik panoları ve kontrol üniteleri faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı ise %10'dur. Amortisman tutarının hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	34.000	x	0,10 = 3.400 TL

Elektrik ve yakıt üniteleri esas üretim ve yatırım gider yerlerinde kullanıldığından, bu giderler gider yerlerinin kapladığı alanlara göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{3.400 \text{ TL}}{3.100 \text{ m}^2} = 1,0967 \text{ TL/m}^2$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	$1,0967 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 548 \text{ TL/ m}^2$
Süt Üretim Gider Yeri	→	$1,0967 \text{ TL/m}^2 \times 1.700 \text{ m}^2 = 1.865 \text{ TL/m}^2$
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	$1,0967 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 548 \text{ TL/ m}^2$
Yem Depolama Gider Yeri	→	$1,0967 \text{ TL/m}^2 \times 300 \text{ m}^2 = 329 \text{ TL/ m}^2$
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	$1,0967 \text{ TL/m}^2 \times 100 \text{ m}^2 = 110 \text{ TL/ m}^2$

Binaların Amortismanı

Hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapıların faydalı ömür 20 yıl, amortisman oranı ise %5'dir. Hayvancılık işlerinde kullanılan binaların amortismanı hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	378.500	x	0,05 = 18.925 TL

Gider yerlerine ait binaların amortisman giderlerinin dağıtımı esas üretim gider yerleri, yatırım gider yerleri ve hizmet gider yerlerinin kapladıkları alanlara göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{18.925 \text{ TL}}{3.100 \text{ m}^2} = 6,1048 \text{ TL/m}^2$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	$6,1048 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 3.052 \text{ TL/ m}^2$
Süt Üretim Gider Yeri	→	$6,1048 \text{ TL/m}^2 \times 1.700 \text{ m}^2 = 10.379 \text{ TL/m}^2$
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	$6,1048 \text{ TL/m}^2 \times 500 \text{ m}^2 = 3.052 \text{ TL/ m}^2$
Yem Depolama Gider Yeri	→	$6,1048 \text{ TL/m}^2 \times 300 \text{ m}^2 = 1.832 \text{ TL/ m}^2$
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	$6,1048 \text{ TL/m}^2 \times 100 \text{ m}^2 = 610 \text{ TL/ m}^2$

İdari binaların faydalı ömrü 50 yıl, amortisman oranı ise %2'dir. Yönetim binasının amortisman tutarının hesaplanması ise şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	36.000	x	0,02 = 720 TL

Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı

Tesis makine ve cihazların faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Sağım ekipmanlarının amortisman giderleri süt üretim gider yerine, yemleme vagonunun amortisman gideri yem hazırlama gider yerine, süt soğutma ve depolama tankının amortisman gideri ise, pazarlama, satış ve dağıtım gider yerine dağıtımı yapılır. Tablo 25'de sağım ekipmanlarına, yemleme vagonuna, süt soğutma ve

depolama tankına, elektrikli su ısıtıcısı ile gübre sıyırıcılarına ait amortisman tutarlarının gider yerlerine göre dağıtımını almaktadır.

Tablo 25: Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderlerinin Gider Yerlerine Dağıtımını

Gider Yerleri Amortisman Giderleri	Gider Yeri	
Sağım Ekipmanları Amortisman Giderleri	Süt Üretim Gider Yeri	148.000 TL x 0,20 = 29.600 TL
Yemleme Vagonunun Amortisman Gideri	Yem Hazırlama Gider Yeri	27.500 TL x 0,20 = 5.500 TL
Süt Soğutma ve Depolama Tankı Amortisman Gideri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid. Yeri	37.500 TL x 0,20 = 7.500 TL

Elektrikli su ısıtıcısı ve gübre sıyırıcıları ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre 44.500 TL'lik makine ve cihazların amortisman tutarının gider yerlerine dağıtımını şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	44.500	x	0,20 = 8.900 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{8.900 \text{ TL}}{184 \text{ adet}} = 48,3695 \text{ TL/adet}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	48,3695 TL/adet x 41 adet = 1.983 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	48,3695 TL/adet x 91 adet = 4.402 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	48,3695 TL/adet x 52 adet = 2.515 TL

Taşıtların amortismanı

Traktör için faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Traktör esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre amortisman giderinin gider yerlerine dağıtımının hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	45.000	x	0,20 = 9.000 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{9.000 \text{ TL}}{184 \text{ adet}} = 48,913 \text{ TL/adet}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	48,913 TL/adet x 41 adet = 2.005 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	48,913 TL/adet x 91 adet = 4.451 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	48,913 TL/adet x 52 adet = 2.544 TL

Demirbaşların Amortismanı

Ahırlarda kullanılan ve yönetim binasında kullanılan demirbaşların faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Ahırlarda kullanılan demirbaşlar esas üretim

ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre amortisman giderleri gider yerlerine dağıtımı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	16.000	x 0,20	= 3.200 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{3.200 \text{ TL}}{184 \text{ adet}} = 17,3913 \text{ TL/adet}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	17,3913 TL/adet x 41 adet = 713 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	17,3913 TL/adet x 91 adet = 1.583 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	17,3913 TL/adet x 52 adet = 904 TL

Yönetim binasında kullanılan demirbaşların amortisman hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	7.000	x 0,20	= 1.400 TL

Yapılan dağıtımlar sonucunda oluşan amortisman giderleri Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Toplam
Sağmal İneklerin Amortismanı		97.020						97.020
Sulama Tesisi Amortismanı	191	424	243					858
Elektrik ve Yakıt Ünitesi Amortismanı	548	1.865	548	329	110			3.400
Binaların Amortismanı	3.052	10.379	3.052	1.832	610		720	19.645
Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	1.983	34.002	2.515		5.500	7.500		51.500
Taşıtların Amortismanı	2.005	4.451	2.544					9.000
Ahırlarda Kullanılan Demirbaşların Amortismanı	713	1.583	904					3.200
Yönetim Binasında Kullanılan Demirbaşların Amortismanı							1.400	1.400
Toplam	8.492	149.724	9.806	2.161	6.220	7.500	2.120	186.023

Amortisman giderlerinin gider yerlerine göre dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

31/12/2010		
18	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	9.806
	219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 9.806	
	219.20.08 Amortisman Giderleri 9.806	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	166.597
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 8.492	
	730.10.04 Amortisman Giderleri 8.492	
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 149.724	
	730.11.05 Amortisman Giderleri 149.724	
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2.161	
	730.30.03 Amortisman Giderleri 2.161	
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 6.220	
	730.31.03 Amortisman Giderleri 6.220	
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	7.500
	760.02 Amortisman Giderleri 7.500	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.120
	770.03 Amortisman Giderleri 2.120	
	770.03.00 Bina Amortismanı 720	
	770.03.01 Demirbaş Amortismanı 1.400	
	217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	97.020
	217.00 Olgunlaşmış İnekler 97.020	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	89.003
	257.00 Sulama Tesisi 858	
	257.01 Elektrik ve Yakıt Ünitesi 3.400	
	257.02 Binalar 19.645	
	257.03 Tesis, Makine ve Cihazlar 51.500	
	257.04 Taşıtlar 9.000	
	257.05 Demirbaşlar 4.600	
	Amortisman Giderlerinin Kaydı	

Birinci dağıtım tablosunda, gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması gösterilmiştir. Birinci dağıtıma ilişkin veriler Tablo 27’de gider türlerinin gider yerlerine dağıtımını gösteren birinci dağıtıma ilişkin gider dağıtım tablosu yer almaktadır.

Tablo 27: I. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Toplam
	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri			
Direkt İlk Madde ve Malzeme	142.035	192.165	83.550					417.750
Direkt İşçilik	15.158	20.210	12.632					48.000
Direkt Giderlerin Toplamı	157.193	212.375	96.182					465.750
İşletme Malzemesi	3.846	13.077	3.846	2.307	769		1.155	25.000
Endirekt İşçilik	8.058	10.902	4.740					23.700
Elektrik ve Yakıt Giderleri	1.012	1.265	885	569	190	126	253	4.300
Suni Tohumlama Giderleri		11.200	4.800					16.000
İlaç Giderleri	6.800	9.200	4.000					20.000
Taşıma ve Satış Giderleri						1.200		1.200
Muhasebe Giderleri							3.000	3.000
Amortisman Giderleri	8.492	149.724	9.806	2.161	6.220	7.500	2.120	186.023
Endirekt Giderlerin Toplamı	28.208	195.368	28.077	5.037	7.179	8.826	6.528	279.223
I. Dağıtım Toplamı	185.401	407.743	124.259	5.037	7.179	8.826	6.528	744.973

Birinci dağıtımda gider türleri gider yerlerine dağıtılırken ikinci dağıtımda, yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilir. Birinci dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde toplanan 5.037 TL'lik yem depolama giderlerinin dağıtımında direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır. Esas üretim ve yatırım gider yerlerine yem depolama giderlerinin dağıtımını şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{5.037 \text{ TL}}{950 \text{ DİS}} = 5,3021 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	5,3021 TL/DİS x 300 DİS = 1.591 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	5,3021 TL/DİS x 400 DİS = 2.120 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	5,3021 TL/DİS x 250 DİS = 1.326 TL

Yem hazırlama giderlerinin dağıtımında ise hayvan sayısı dağıtım anahtarı kullanılarak, 7.179 TL'lik toplanan gider esas üretim ve yatırım gider yerine dağıtımını şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{7.179 \text{ TL}}{184 \text{ adet}} = 39,0163 \text{ TL/adet}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	39,0163 TL/adet x 41 adet = 1.600 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	39,0163 TL/adet x 91 adet = 3.550 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	39,0163 TL/adet x 52 adet = 2.029 TL

II.Dağıtım yöntemi olarak basit dağıtım tercih edilmiştir. Buna göre hizmet gider yerleri, esas üretim ve yatırım gider yerleri için oluşturulan yerler olarak düşünülür ve bu nedenle hizmet gider yerleri birbirlerine pay veremezler. Hizmet gider yerlerinin yalnızca esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımı ile gerçekleştirilen ikinci dağıtım sonucunda tüm genel üretim giderleri esas üretim ve yatırım gider yerlerinde toplanmış olur²³².

Gider yerlerinde toplanan giderlerin, ikinci dağıtım yöntemlerinden basit dağıtım yöntemine göre esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımı Tablo 28’de gösterilmiştir.

²³² Vasfi HAFTACI, **Maliyet Muhasebesi**, Avcı Ofset, İstanbul, 2007, s., 236.

Tablo 28: II. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Hizmet Gider Yerleri		Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Toplam
	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamı	5.037	7.179	185.401	407.743	124.259	729.619
Yem Depolama Giderleri	(5.037)		1.591	2.120	1.326	
Yem Hazırlama Giderleri		(7.179)	1.600	3.550	2.029	
II. Dağıtım Toplamı			188.592	413.413	127.614	729.619

II. Dağıtım sonucunda ulaşılan giderlerin toplamı 729.619 TL'dir. Toplam giderlerin 188.592 TL'lik kısmı besi hayvanları gider yerine, 413.413 TL'lik kısmı süt üretim gider yerine ve 127.614 TL'lik kısmı da büyükbaş hayvanları yatırım gider yerine aittir.

31/12/2010		
19	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 3.355 219.20.09 İkinci Dağıtım 3.355	3.355
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 3.191 730.10.05 İkinci Dağıtım 3.191 730.11 Süt Üretim Gider Yeri 5.670 730.11.06 İkinci Dağıtım 5.670	8.861
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.216
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 5.037 730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 7.179	
	Hizmet Gider Yerlerde Oluşan Giderlerin Esas Üretim ve Yatırım Gider Yerlerine Dağıtımı	
31/12/2010		
20	151 YARI MAMULLER 151.00 Olgunlaşmış İnekler 413.413	413.413
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 188.592	188.592
	711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA	334.200
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	35.368
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA	232.437
	Üretim Giderlerinin Yansıtma Hesapları Aracılığıyla İlgili Hesaplara Aktarılması Kaydı	
31/12/2010		
21	152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER 151.00 Olgunlaşmış İnekler 413.413	413.413
	Süt Üretimine İlgili Hesaba Kaydı	413.413

31/12/2010

22	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER Satılan Mamul Maliyet Kaydı	413.413	413.413
----	---	---------	---------

Dönem sonunda da Afyonkarahisar canlı hayvan pazarındaki piyasa fiyatları dikkate alınarak canlı hayvanların gerçeğe uygun değerleri belirlenmiştir. Besi hayvanlarının gerçeğe uygun değeri birim olarak 2.800 TL, olgunlaşmış ineklerin birim olarak gerçeğe uygun değeri 6.200 TL, olgunlaşmamış ineklerin gerçeğe uygun değeri ise birim olarak 4.000 TL'dir.

Büyükbaş hayvanların dönem sonu gerçeğe uygun değerleri Tablo 29'da toplam olarak verilmiştir.

Tablo 29: Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değeri

	Dönem Sonu Hayvan Sayısı	Toplam Kayıtlı Değer	Toplam Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Besi Hayvanları	41	254.192	114.800	(139.392)
Olgunlaşmış İnekler	91	485.100	564.200	79.100
Olgunlaşmamış İnekler	52	200.714	208.000	7.286
Toplam	184	940.006	887.000	(53.006)

Dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden besi hayvanlarında 139.392 TL'lik değer azalışı, olgunlaşmış ineklerde 79.100 TL ve olgunlaşmamış ineklerde ise 7.286 TL değer artışı olmuştur. Bu değer değişikliklerine ilişkin yevmiye kayıtları şöyledir:

31/12/2010

23	606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI 606.00 Değerleme Giderleri 139.392 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 139.392 164.10.00 Besi Hayvanları 139.392 Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Besi Hayvanlarında Değer Azalış Kaydı 31/12/2010	139.392	139.392
24	212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 212.11 Süt Üretim Hayvanları 79.100 212.11.00 Olgunlaşmış İnekler 79.100 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 219.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 7.286 219.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 7.286 606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI 606.00 Değerleme Gelirleri 86.386 Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değer Artış Kaydı	79.100 7.286	86.386

Kapanış Kayıtları

31/12/2010

25	711 DİM ve MALZ. GİDER YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDER YANSITMA 710 DİM ve MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı 31/12/2010	334.200 35.368 232.437	334.200 35.368 232.437
26	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 761 PAZAR., SAT. VE DAĞ. GİD. YANS 771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. Dönem Giderlerinin Yansıtma Kaydı	8.826 6.528	8.826 6.528

31/12/2010

27	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YANSITMA	8.826	
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	6.528	
	760 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.		8.826
	770 GENEL YÖNETİM GİDER.		6.528
	Dönem Giderlerinin Kapanış Kaydı		
	31/12/2010		
28	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	585.757	
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		566.413
	631 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.		8.826
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		6.528
	659 DİĞ. OLAĞAN GİDER. VE ZARAR.		3.990
	Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		
	31/12/2010		
29	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	590.370	
	602 DİĞER GELİRLER	1.900	
	606 CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI	110.694	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	35.742	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		738.706
	Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı		
	31/12/2010		
30	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	152.949	
	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		30.590
	YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		
	691.00 Yasal Vergi Karşılığı 8.451		
	691.01 Ertelemiş Vergi Yüküm. 22.139		
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		122.359
	Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		

31/12/2010

31	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	30.590	
	691.00 Yasal Vergi Karşılığı 8.451		
	691.01 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü 22.139		
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	122.359	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		8.451
	484 ERTELENMİŞ VER. YÜKÜMLÜLÜĞÜ		22.139
	590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		122.359
	Dönem Net Kar Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		151 YARI MAMULLER	
(a) 750.000	600.000 (4)	(4) 600.000	442.750 (5)	(20) 413.413	413.413 (21)
(1) 265.500	4.200 (10)				
(3) 35.910					
(11) 324.870					
(12) 19.992					
(13) 15.750					
(14) 1.900					
1.413.922	604.200	600.000	442.750	413.413	413.413
152 MAMULLER		164 CAN. BÜYÜK. HAYVAN.		212 CANLI BÜYÜK. HAY.	
(21) 413.413	413.413 (22)	(a) 170.000	153.000 (2)	(a) 399.000	39.900 (3)
		(15) 31.050		(17) 126.000	
		(16) 17.550			
		218.600	153.000	525.000	39.900
		(20) 188.592	139.392 (23)	(24) 79.100	
413.413	413.413	407.192	292.392	604.100	39.900
217 BİR. AMORT. DEĞ. DÜŞ. K.		219 YAP. OLAN CAN. VAR. YAT.		250 ARAZİLER	
	97.020 (18)	(a) 84.000	78.400 (17)	(a) 60.000	
		(5) 87.396			
		(6) 17.372			
		(7) 885			
		(8) 4.800			
		(9) 4.000			
		(15) 47.250			
		(16) 20.250			
		265.953	78.400		
		(18) 9.806			
		(19) 3.355			
		(24) 7.286			
	97.020	286.400	78.400	60.000	

251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ.		252 BİNALAR		253 TESİS MAKİNA VE CİH.	
(a) 47.000		(a) 414.500		(a) 257.500	
47.000		414.500		257.500	
254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR		257 BİRİK. AMORTİSMAN.	
(a) 45.000		(a) 23.000			89.003 (18)
45.000		23.000			89.003
370 DÖN. KARI D. Y.Y. KARŞ		381 GİDER TAHAK.		484 ERTELENMİŞ VER. YÜK.	
	8.451 (31)		71.700 (6)		22.139 (31)
			4.300 (7)		
			16.000 (8)		
			20.000 (9)		
	8.451		112.000		22.139
500 SERMAYE		590 DÖNEM NET KARI		600 SATIŞLAR	
	2.250.000 (a)		122.359 (31)		265.500 (1)
					324.870 (11)
					590.370
				(29) 590.370	
	2.250.000		122.359	590.370	590.370
602 DİĞER GELİR.		606 CAN. VAR. DEĞ. FARK.		620 SAT. MAM. MAL.	
	1.900 (14)		78.300 (15)	(2) 153.000	
			37.800 (16)		
			47.600 (17)		
	1.900		163.700	153.000	
(29) 1.900		(23) 139.392	86.386 (24)	(22) 413.413	566.413 (28)
		(29) 110.694			
1.900	1.900	250.086	250.086	566.413	566.413

631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		632 GEN. YÖNETİM GİD		649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR.	
(26) 8.826	8.826 (28)	(26) 6.528	6.528 (28)		19.992 (12)
					15.750 (13)
					35.742
				(29) 35.742	
8.826	8.826	6.528	6.528	35.742	35.742
659 DİĞ. OL. GİD. VE ZAR.		690 DÖN. KAR/ZARAR		691 DÖN. KARI D. Y.Y. KARŞ.	
(3) 3.990		(28) 585.757	738.706 (29)	(31) 30.590	30.590 (30)
3.990		(30) 152.949			
	3.990 (28)				
3.990	3.990	738.706	738.706	30.590	30.590
692 DÖN. NET KAR/ZAR.		710 DİM VE MALZ.		711 DİM VE MALZ. YANS.	
(31) 122.359	122.359 (30)	(5) 334.200		(25) 334.200	334.200 (20)
		334.200			
			334.200 (25)		
122.359	122.359	334.200	334.200	334.200	334.200
720 DİREKT İŞÇİLİK		721 DİREKT İŞÇİLİK YANS		730 GEN. ÜRETİM GİD.	
(6) 35.368		(25) 35.368	35.368 (20)	(5) 19.999	
				(6) 18.960	
				(7) 3.036	
				(8) 11.200	
				(9) 16.000	
				69.195	
35.368				(18) 166.597	12.216 (19)
	35.368 (25)			(19) 8.861	232.437 (25)
35.368	35.368	35.368	35.368	244.653	244.653

731 GEN. ÜRETİM GİD. YANS		760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		761 PAZ. SAT. GİD. YANS.	
(25) 232.437	232.437 (20)	(7) 126		(27) 8.826	8.826 (26)
		(10) 1.200			
		1.326			
		(18) 7.500	8.826 (27)		
232.437	232.437	8.826	8.826	8.826	8.826
<hr/>		<hr/>		<hr/>	
770 GEN. YÖNETİM GİD.		771 GEN. YÖNETİM GİD YANS.			
(5) 1.155		(27) 6.528	6.528 (26)		
(7) 253					
(10) 3.000					
4.408					
(18) 2.120	6.528 (27)				
6.528	6.528	6.528	6.528		
<hr/>		<hr/>		<hr/>	

KESİN MİZAN

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.413.922	604.200	809.722	
150	İLK MADDE VE MALZEME	600.000	442.750	157.250	
151	YARI MAMULLER	413.413	413.413		
152	MAMULLER	413.413	413.413		
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	407.192	292.392	114.800	
212	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	604.100	39.900	564.200	
217	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.		97.020		97.020
219	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI	286.400	78.400	208.000	
250	ARSA VE ARAZİLER	60.000		60.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	47.000		47.000	
252	BİNALAR	414.500		414.500	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	257.500		257.500	
254	TAŞITLAR	45.000		45.000	
255	DEMİRBAŞLAR	23.000		23.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		89.003		89.003
370	DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜK KARŞ.		8.451		8.451
381	GİDER TAHAKKUKLARI		112.000		112.000
484	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		22.139		22.139
500	SERMAYE		2.250.000		2.250.000
590	DÖNEM NET KARI		122.359		122.359
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	590.370	590.370		

602	DİĞER GELİRLER	1.900	1.900		
606	CANLI VAR. DEĞER. FARK.	250.086	250.086		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	566.413	566.413		
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	8.826	8.826		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.528	6.528		
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR	35.742	35.742		
659	DİĞ. OL. GİDER VE ZARARLAR	3.990	3.990		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	738.706	738.706		
691	DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜK KARŞ.	30.590	30.590		
692	DÖNEM NET KARI veya ZARARI	122.359	122.359		
710	DHM ve MALZEME GİDER.	334.200	334.200		
711	DHM ve MALZ. GİDER. YANS.	334.200	334.200		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368	35.368		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANS.	35.368	35.368		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	244.653	244.653		
731	GENEL ÜRETİM GİDER. YANS.	232.437	232.437		
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	8.826	8.826		
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANS.	8.826	8.826		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.528	6.528		
771	GENEL YÖNETİM GİDER. YANS.	6.528	6.528		
TOPLAM		8.587.884	8.587.884	2.700.972	2.700.972

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 31.12.2010 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		III-KVYK	
A-NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR	809.722	A-Borç ve Gider Karşılıkları	8.451
1-Bankalar	809.722	1-Dön. Karı Ver. Ve Yas. Yüküm. Karş.	8.451
B-STOKLAR	157.250	B- Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	112.000
1-İlk Madde ve Malz.	157.250	1-Gider Tahakkuk.	112.000
C-CANLI VARLIKLAR	114.800	KVYK Toplamı	<u>120.451</u>
1-Canlı Büyükbaş Hayvan.	114.800	IV-UVYK	
Dönen Varlıklar Toplamı	<u>1.081.772</u>	A-Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	22.139
DURAN VARLIKLAR		1-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	22.139
A-CANLI VARLIKLAR	675.180	UVYK Toplamı	<u>22.139</u>
1-Canlı Büyükbaş Hayvan.	564.200	ÖZKAYNAKLAR	
2-Birikmiş Amortisman. Ve Değer Düşük. Karş.	(97.020)	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	2.250.000
3- Yapılmakta Olan Canlı Varlıklar Yatırımları	208.000	1-Sermaye	2.250.000
B-MADDİ DURAN VARLIKLAR	757.997	B-DÖNEM KAR/ZARAR	122.359
1-Arazi ve Arsalar	60.000	1-Dönem Net Kar	122.359
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	47.000	Özkaynak Toplamı	<u>2.372.359</u>
3-Binalar	414.500		
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	257.500		
5-Taşıtlar	45.000		
6-Demirbaşlar	23.000		
7-Birikmiş Amortismanlar	(89.003)		
Duran Varlıklar Toplamı	<u>1.433.177</u>		
AKTİF TOPLAM	<u>2.514.949</u>	PASİF TOPLAM	<u>2.514.949</u>

(A) Süt Üretim İşletmesi'nin 01.01.2010-31.12.2010 Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu

A-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	702.964
1-Yurtiçi Satışlar	590.370
2-Diğer Gelirler	1.900
3-Canlı Varlıklarda Değer Artışı	110.694
B-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİM	--
C-NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ	702.964
D-ESAS FAALİYET MALİYETLERİ	(566.413)
1-Satılan Mamul Maliyeti	(566.413)
BRÜT KARI VEYA ZARARI	136.551
E-FAALİYET GİDERLERİ	(15.354)
1-Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	(8.826)
1-Genel Yönetim Giderleri	(6.528)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	121.197
F-DİĞER FAALİYETDEN GELİR VE KARLAR	35.742
1-Diğer Gelir ve Karlar	35.742
G-DİĞER FAALİYETDEN GİDER VE ZARARLAR	(3.990)
1-Diğer Gider ve Zararlar	(3.990)
H-FİNANSMAN GELİRLERİ	
I-FİNANSMAN GİDERLERİ	--
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	152.949
İ-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	(30.590)
1-Yasal Vergi Karşılığı	(8.451)
2-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(22.139)
(I)-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	122.359
J-DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI	--
K-DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI	--
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	--
L-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	--
(II)-DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KAR VEYA ZARAR	--
TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI(I+II)	122.359

Kapanış Kaydı

31/12/2010

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	97.020	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	89.003	
370 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.	8.451	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	112.000	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	22.139	
500 SERMAYE	2.250.000	
590 DÖNEM NET KARI	122.359	
102 BANKALAR		809.722
150 İLK MADDE VE MALZEME		157.250
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		114.800
212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		564.200
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		208.000
250 ARSA VE ARAZİLER		60.000
251 YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZEN.		47.000
252 BİNALAR		414.500
253 TESİS, MAKİNA ve CİHAZLAR		257.500
254 TAŞITLAR		45.000
255 DEMİRBAŞLAR		23.000
Kapanış Kaydı		

4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri

THP ve VUK'na göre uygulama örneğinin çözümünde aynı veriler kullanılmıştır.

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 01.01.2010 Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	
A-HAZIR DEĞERLER	750.000	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	2.250.000
1-Bankalar	750.000	1-Sermaye	2.250.000
B-STOKLAR	170.000		
1-Yarı Mamuller	170.000		
Dönen Varlık Toplamı	<u>920.000</u>	Özkaynak Toplamı	<u>2.250.000</u>
DURAN VARLIKLAR			
B-MADDİ DURAN VAR.	1.330.000		
1-Arazi ve Arsalar	60.000		
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	47.000		
3-Binalar	414.500		
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	257.500		
5-Taşıtlar	45.000		
6-Demirbaşlar	23.000		
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	399.000		
8-Yapılmakta Olan Yatırımlar	84.000		
Duran Varlık Toplamı	<u>1.330.000</u>		
AKTİF TOPLAM	<u>2.250.000</u>	PASİF TOPLAM	<u>2.250.000</u>

2010 Yılı Kayıtları

01/01/2010

a	102 BANKALAR	750.000	
	151 YARI MAMULLER	170.000	
	151.10 Besi Hayvanları	170.000	
	250 ARSA VE ARAZİLER	60.000	
	251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	47.000	
	252 BİNALAR	414.500	
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	257.500	
	254 TAŞITLAR	45.000	
	255 DEMİRBAŞLAR	23.000	
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	399.000	
	256.11 Süt Üretim Hayvanları	399.000	
	256.11.00 Olgunlaşmış İnekler	399.000	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	84.000	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri	84.000	
	258.20.00 Olgunlaşmamış İnekler	84.000	
	500 SERMAYE		2.250.000
	Açılış kaydı		
	01/01/2010		
1	102 BANKALAR	265.500	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		265.500
	600.01 Besi Hayvanları Satışı	265.500	
	Besi Hayvanları Satış Kaydı		
	01/01/2010		
2	152 MAMULLER	153.000	
	152.00 Besi Hayvanları	153.000	
	151 YARI MAMULLER		153.000
	151.00 Besi Hayvanları	153.000	
	Besi Hayvanlarının Satışa Sunulması Kaydı		

01/01/2010		
3	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER 152.00 Besi Hayvanları 153.000 Satılan Besi Hayvanların Maliyet Kaydı 01/01/2010	153.000 153.000
4	102 BANKALAR 689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER ve ZARARLARI 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK. 256.11 Süt Üretim Hayvan. 39.900 256.11.00 Olgunlaş. İnek. 39.900 Olgunlaşmış İneklerin Satış Kaydı ..././2010	35.910 3.990 39.900
5	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.00 DİM ve Malzeme 560.000 150.00.00 Karma Yem 560.000 150.01 Endirekt Madde ve Malzeme 40.000 150.01.00 İşletme Malzemesi 40.000 102 BANKALAR İlk Madde ve Malzeme Satınalma Kaydı ..././2010	600.000 600.000
6	710 DİM ve MALZEME GİDERLERİ 710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 142.035 710.10.00 DİM ve Malzeme 142.035 710.11 Süt Üretim Gider Yeri 192.165 710.11.00 DİM ve Malzeme 192.165 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 87.396 258.20.01 DİM ve Malzeme 83.550 258.20.02 İşletme Malzemesi 3.846 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 3.846	334.200 87.396 19.999

	730.10.00 İşletme Malzemesi 3.846		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 13.077		
	730.11.00 İşletme Malzemesi 13.077		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2.307		
	730.30.00 İşletme Malzemesi 2.307		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 769		
	730.31.00 İşletme Malzemesi 769		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.155	
	770.00 İşletme Malzemesi 1.155		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		442.750
	150.00 DİM ve Malzeme 417.750		
	150.00.00 Karma Yem 417.750		
	150.01 Endirekt Madde ve Malzeme 25.000		
	150.01.00 İşletme Malz. 25.000		
	İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı/2010		
7	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368	
	720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 15.158		
	720.10.00 Direkt İşçilik 15.158		
	720.11 Süt Üretim Gider Yeri 20.210		
	720.10.00 Direkt İşçilik 20.210		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	18.960	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 8.058		
	730.10.01 Endirekt İşçilik 8.058		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 10.902		
	730.11.01 Endirekt İşçilik 10.902		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	17.372	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 17.372		
	258.20.03 Direkt İşçilik 12.632		
	258.20.04 Endirekt İşçilik 4.740		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		71.700
	İşçilik Giderlerinin Kaydı		

...../2010		
8	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.036
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 1.012	
	730.10.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 1.012	
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 1.265	
	730.11.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 1.265	
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 569	
	730.30.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 569	
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 190	
	730.31.02 Elektrik ve Yakıt Giderleri 190	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	885
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 885	
	258.20.05 Elektrik ve Yakıt Giderleri 885	
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	126
	760.00 Elektrik ve Yakıt Giderleri 126	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	253
	770.01 Elektrik ve Yakıt Giderleri 253	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	4.300
	Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı	
...../2010		
9	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	11.200
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 11.200	
	730.11.03 Suni Tohumlama Giderleri 11.200	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	4.800
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 4.800	
	258.20.06 Suni Tohumlama Giderleri 4.800	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	16.000
	Suni Tohumlama Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı	
...../2010		
10	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	16.000
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 6.800	
	730.10.03 İlaç Giderleri 6.800	

	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 9.200 730.11.04 İlaç Giderleri 9.200		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	4.000	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 4.000 258.20.07 İlaç Giderleri 4.000		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		20.000
	İlaç Giderlerinin Gider Yerlerine Kaydı/2010		
11	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 760.01 Satış Giderleri 1.200	1.200	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.02 Muhasebe Giderleri 3.000	3.000	
	102 BANKALAR		4.200
	Pazarlama ve Genel Yönetim Giderlerinin Kaydı/2010		
12	102 BANKALAR	324.870	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR 600.00 Süt Satışı 324.870		324.870
	Süt Satışlarının Kaydı/2010		
13	102 BANKALAR	19.992	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR. 649.00 Süt Teşvik Primi 19.992		19.992
	Süt Teşvik Prim Kaydı/2010		
14	102 BANKALAR	15.750	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KAR. 649.01 Sığır Teşvik Primi 15.750		15.750
	Sığır Teşvik Prim Kaydı		

/2010		
15	102 BANKALAR 602 DİĞER GELİRLER 602.00 Gübre Satışı 1.900 Gübre Satış Kaydı/2010	1.900	1.900
16	151 YARI MAMULLER 151.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 31.050 151.10.00 Besi Hayvanları 31.050 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 47.250 258.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 47.250 482 ERTELENMİŞ GELİRLER Olgunlaşmış İneklerin Buzağı Doğum Kaydı/2010	31.050 47.250	78.300
17	151 YARI MAMULLER 151.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 17.550 151.10.00 Besi Hayvanları 17.550 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 218.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid Yeri 20.250 218.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 20.250 482 ERTELENMİŞ GELİRLER Düvelerin Buzağı Doğum Kaydı/2010	17.550 20.250	37.800
18	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK 256.11 Süt Üretim Hayvanları 78.400 256.11.00 Olgunlaşmış İnekler 78.400 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.20 Büyük. Hayvan. Yat. Gider Yeri 78.400 258.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 78.400 Olgunlaşmamış İneklerin Çağ Değiştirme Kaydı	78.400	78.400

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		151 YARI MAMULLER	
(a) 750.000	600.000 (5)	(5) 600.000	442.750 (6)	(a) 170.000	153.000 (2)
(1) 265.500	4.200 (11)			(16) 31.050	
(4) 35.910				(17) 17.550	
(12) 324.870					
(13) 19.992					
(14) 15.750					
(15) 1.900					
1.413.922	604.200	600.000	442.750	218.600	153.000
152 MAMULLER		250 ARAZİLER		251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ	
(2) 153.000	153.000 (3)	(a) 60.000		(a) 47.000	
153.000	153.000	60.000		47.000	
252 BİNALAR		253 TESİS MAKİNA VE CİH.		254 TAŞITLAR	
(a) 414.500		(a) 257.500		(a) 45.000	
414.500		257.500		45.000	
255 DEMİRBAŞLAR		256 DİĞ. MAD. DUR. VAR.		258 YAPIL. OLAN YATIR.	
(a) 23.000		(a) 339.000	39.900 (4)	(a) 84.000	78.400 (18)
		(18) 78.400		(6) 87.396	
				(7) 17.372	
				(8) 885	
				(9) 4.800	
				(10) 4.000	
				(16) 47.250	
				(17) 20.250	
23.000		477.400	39.900	265.953	78.400

381 GİDER TAHAK.		482 ERTELENMİŞ GELİR.		500 SERMAYE	
	71.700 (7)		78.300 (16)		2.250.000 (a)
	4.300 (8)		37.800 (17)		
	16.000 (9)				
	20.000 (10)				
	112.000		116.100		2.250.000
600 SATIŞLAR		602 DİĞER GELİR.		620 SAT. MAM. MAL.	
	265.500 (1)		1.900 (15)	(3) 153.000	
	324.870 (12)				
	590.370		1.900	153.000	
649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR		689 DİĞ. OL. DIŞI GİD. VE ZAR		710 DİM VE MALZ	
	19.992 (13)	(4) 3.990		(6) 334.200	
	15.750 (14)				
	35.742	3.990		334.200	
720 DİREKT İŞÇİLİK		730 GEN. ÜRETİM GİD.		760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD	
(7) 35.368		(6) 19.999		(8) 126	
		(7) 18.960		(11) 1.200	
		(8) 3.036			
		(9) 11.200			
		(10) 16.000			
35.368		69.195		1.326	
770 GEN. YÖNETİM GİD.					
(6) 1.155					
(8) 253					
(11) 3.000					
4.408					

2010 Yılı Dönem Sonu İşlemleri
Genel Geçici Mizan

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.413.922	604.200	809.722	
150	İLK MADDE VE MALZEME	600.000	442.750	157.250	
151	YARI MAMULLER	218.600	153.000	65.600	
152	MAMULLER	153.000	153.000		
250	ARSA VE ARAZİLER	60.000		60.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	47.000		47.000	
252	BİNALAR	414.500		414.500	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	257.500		257.500	
254	TAŞITLAR	45.000		45.000	
255	DEMİRBAŞLAR	23.000		23.000	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIK.	477.400	39.900	437.500	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIM.	265.953	78.400	187.553	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		112.000		112.000
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		116.100		116.100
500	SERMAYE		2.250.000		2.250.000
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		590.370		590.370
602	DİĞER GELİRLER		1.900		1.900
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	153.000		153.000	
649	DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR		35.742		35.742
689	DİĞ. OL. DIŞI GİD. ve ZARAR	3.990		3.990	
710	DHM ve MALZEME GİDER.	334.200		334.200	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368		35.368	
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	69.195		69.195	
760	PAZARLAMA, SAT. ve DAĞ. GİD.	1.326		1.326	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.408		4.408	
TOPLAM		4.577.362	4.577.362	3.106.112	3.106.112

Envanter Bilgileri

TMS 41'e göre canlı varlıkların değer artışları "606 CANLI VARLIKLARDA DEĞER FARKLARI" hesabı kullanılarak dönem sonu gerçeğe uygun değerleri üzerinden kayıt altına alınırken, THP ve VUK'na göre değer artışlarında herhangi bir kayıt yapılmaz.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için VUK'nda sağmal inekler için %20 amortisman ayrılması hususunda hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre sağmal ineklere ilişkin ayrılan amortisman tutarının hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	437.500	x	0,20 =
				87.500 TL

TMS 41'e göre sağmal inekler için ayrılan amortisman 97.020 TL olarak hesaplanmıştır. VUK'na göre ise, ayrılan amortisman 87.500 TL'dir. Bu farkın sebebi, olgunlaşmamış ineklerin çağ değişimi sırasında olgunlaşmış inek olmasından dolayı gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanıp, değer artışları dikkate alınarak kayıt yapılmasıdır. Bundan dolayı, TMS 41 'e göre sağmal ineklerin kayıtlı değeri 485.100 TL, VUK'na göre sağmal ineklerin kayıtlı değeri 437.500 TL'dir.

TMS 41 yöntemine göre örneğin çözümünde maddi duran varlıklar için diğer hesaplanan amortisman tutarları aynıdır. Tablo 30'da amortisman gider tablosu gösterilmiştir.

Tablo 30: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Toplam
Sağmal İneklerin Amortismanı		87.500						87.500
Sulama Tesisi Amortismanı	191	424	243					858
Elektrik ve Yakıt Ünitesi Amortismanı	548	1.865	548	329	110			3.400
Binaların Amortismanı	3.052	10.379	3.052	1.832	610		720	19.645
Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	1.983	34.002	2.515		5.500	7.500		51.500
Taşıtların Amortismanı	2.005	4.451	2.544					9.000
Ahırlarda Kullanılan Demirbaşların Amortismanı	713	1.583	904					3.200
Yönetim Binasında Kullanılan Demirbaşların Amortismanı							1.400	1.400
Toplam	8.492	140.204	9.806	2.161	6.220	7.500	2.120	176.503

31/12/2010

19	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	9.806	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 9.806		
	258.20.08 Amortisman Giderleri 9.806		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	157.077	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 8.492		
	730.10.04 Amortisman Giderleri 8.492		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 140.204		
	730.11.05 Amortisman Giderleri 140.204		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 2.161		
	730.30.03 Amortisman Giderleri 2.161		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 6.220		
	730.31.03 Amortisman Giderleri 6.220		
	760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	7.500	
	760.02 Amortisman Giderleri 7.500		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.120	
	770.03 Amortisman Giderleri 2.120		
	770.03.00 Bina Amortismanı 720		
	770.03.01 Demirbaş Amortismanı 1.400		
	257 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN		176.503
	257.00 Olgunlaşmış İnekler 87.500		
	257.01 Sulama Tesisi 858		
	257.02 Elektrik ve Yakıt Ünitesi 3.400		
	257.03 Binalar 19.645		
	257.04 Tesis, Makine ve Cihazlar 51.500		
	257.05 Taşıtlar 9.000		
	257.06 Demirbaşlar 4.600		
	Amortisman Giderlerinin Kaydı		

Birinci dağıtım tablosunda, gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması yer almaktadır. Birinci dağıtıma ilişkin veriler Tablo 31'de görülmektedir.

Tablo 31: I. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Toplam
	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri			
Direkt İlk Madde ve Malzeme	142.035	192.165	83.550					417.750
Direkt İşçilik	15.158	20.210	12.632					48.000
Direkt Giderlerin Toplamı	157.193	212.375	96.182					465.750
İşletme Malzemesi	3.846	13.077	3.846	2.307	769		1.155	25.000
Endirekt İşçilik	8.058	10.902	4.740					23.700
Elektrik ve Yakıt Giderleri	1.012	1.265	885	569	190	126	253	4.300
Suni Tohumlama Giderleri		11.200	4.800					16.000
İlaç Giderleri	6.800	9.200	4.000					20.000
Taşıma ve Satış Giderleri						1.200		1.200
Muhasebe Giderleri							3.000	3.000
Amortisman Giderleri	8.492	140.204	9.806	2.161	6.220	7.500	2.120	176.503
Endirekt Giderlerin Toplamı	28.208	185.848	28.077	5.037	7.179	8.826	6.528	269.703
I. Dağıtım Toplamı	185.401	398.223	124.259	5.037	7.179	8.826	6.528	735.453

TMS 41 ile THP ve VUK'na göre I. Dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde oluşan giderlerin toplamları (yem depolama 5.037 TL, yem hazırlama 7.179 TL) aynıdır. Bundan dolayı esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtılacak giderlerin tutarları da aynıdır. Tablo 32'de THP ve VUK'na göre II. Dağıtım tablosu düzenlenmiştir.

Tablo 32: II. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Hizmet Gider Yerleri		Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Toplam
	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamı	5.037	7.179	185.401	398.223	124.259	720.099
Sağımhane Giderleri	(5.037)		1.591	2.120	1.326	
Yem Hazırlama ve Depolama Giderleri		(7.179)	1.600	3.550	2.029	
II. Dağıtım Toplamı			188.592	403.893	127.614	720.099

II. Dağıtım sonucunda ulaşılan giderlerin toplamı 720.099 TL'dir. Toplam giderlerin 188.592 TL'lik kısmı besi hayvanları gider yerine, 403.893 TL'lik kısmı süt üretim gider yerine ve 127.614 TL'lik kısmı da büyükbaş hayvanları yatırım gider yerine aittir.

		31/12/2010	
20	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARI	3.355	
	258.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 3.355		
	258.20.09 İkinci Dağıtım 3.355		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	8.861	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 3.191		
	730.10.05 İkinci Dağıtım 3.191		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 5.670		
	730.11.06 İkinci Dağıtım 5.670		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		12.216
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 5.037		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 7.179		
	Hizmet Gider Yerlerde Oluşan Giderlerin Esas Üretim ve Yatırım Gider Yerlerine Dağıtımı		
	31/12/2010		
21	151 YARI MAMULLER	592.485	
	151.00 Besi Hayvanları 188.592		
	151.01 Olgunlaşmış İnekler 403.893		
	711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA		334.200
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		35.368
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		222.917
	Üretim Giderlerinin Yansıtma Hesapları Aracılığıyla İlgili Hesaplara Aktarılması Kaydı		
	31/12/2010		
22	152 MAMULLER	403.893	
	151 YARI MAMULLER		403.893
	151.00 Olgunlaşmış İnekler 403.893		
	Süt Üretimine İlgili Hesaba Kaydı		

31/12/2010

23	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER Satılan Mamul Maliyet Kaydı	403.893	403.893
----	---	---------	---------

Kapanış Kayıtları

31/12/2010

24	711 DİM ve MALZ. GİDER YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDER YANSITMA 710 DİM ve MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı 31/12/2010	334.200 35.368 222.917	334.200 35.368 222.917
25	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER YANSITMA 771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. Dönem Giderlerinin Yansıtma Kaydı 31/12/2010	8.826 6.528	8.826 6.528
26	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. YANSITMA 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA 760 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD. 770 GENEL YÖNETİM GİDER.. Dönem Giderlerinin Kapanış Kaydı	8.826 6.528	8.826 6.528

31/12/2010

27	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	576.237	
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		556.893
	631 PAZARLAMA, SAT. VE DAĞ. GİD.		8.826
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		6.528
	689 DİĞ. OLAĞAN DIŞI GİD. VE ZARAR		3.990
	Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı		
	31/12/2010		
28	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	590.370	
	602 DİĞER GELİRLER	1.900	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR	35.742	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		628.012
	Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı		
	31/12/2010		
29	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	51.775	
	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		10.355
	YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		41.420
	Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		
	31/12/2010		
30	691 DÖN. KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜKÜM. KARŞ.	10.355	
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	41.420	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		10.355
	YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		
	590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		41.420
	Dönem Net Kar Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		151 YARI MAMULLER	
(a) 750.000	600.000 (5)	(5) 600.000	442.750 (6)	(a) 170.000	153.000 (2)
(1) 265.500	4.200 (11)			(16) 31.050	
(4) 35.910				(17) 17.550	
(12) 324.870					
(13) 19.992					
(14) 15.750					
(15) 1.900					
1.413.922	604.200	600.000	442.750	218.600	153.000
				(21) 592.485	403.893 (22)
				811.085	556.893
152 MAMULLER		250 ARAZİLER		251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ.	
(2) 153.000	153.000 (3)	(a) 60.000		(a) 47.000	
153.000	153.000				
(22) 403.893	403.893 (23)				
556.893	556.893	60.000		47.000	
252 BİNALAR		253 TESİS MAKİNA VE CİH.		254 TAŞITLAR	
(a) 414.500		(a) 257.500		(a) 45.000	
414.500		257.500		45.000	
255 DEMİRBAŞLAR		256 DİĞ. MAD. DUR. VAR.		257 BİRİK. AMORTİSMAN.	
(a) 23.000		(a) 399.000	39.900 (4)		176.503 (19)
		(18) 78.400			
23.000		477.400	39.900		176.503

258 YAPIL. OLAN YATIR.		370 DÖN. KARI D. Y.Y. KARŞ		381 GİDER TAHAK	
(a) 84.000	78.400 (18)		10.355 (30)		71.700 (7)
(6) 87.396					4.300 (8)
(7) 17.372					16.000 (9)
(8) 885					20.000 (10)
(9) 4.800					
(10) 4.000					
(16) 47.250					
(17) 20.250					
265.953	78.400				
(19) 9.806					
(20) 3.355					
279.114	78.400		10.355		112.000
482 ERTELENMİŞ GEL.		500 SERMAYE		590 DÖNEM NET KARI	
	78.300 (16)		2.250.000 (a)		41.420 (30)
	37.800 (17)				
	116.100		2.250.000		41.420
600 SATIŞLAR		602 DİĞER GELİR		620 SAT. MAM. MAL	
	265.500 (1)		1.900 (15)	(3) 153.000	
	324.870 (12)				
	590.370		1.900	153.000	
(28) 590.370		(28) 1.900		(23) 403.893	556.893 (27)
590.370	590.370	1.900	1.900	556.893	556.893

631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD		632 GEN. YÖNETİM GİD		649 DİĞ. OL. GEL. VE KAR	
(25) 8.826	8.826 (27)	(25) 6.528	6.528 (27)		19.992 (13)
					15.750 (14)
					35.742
				(28) 35.742	
8.826	8.826	6.528	6.528	35.742	35.742
689 DİĞ. OL. GİD. VE ZAR		690 DÖN. KAR/ZARAR		691 DÖN. KARI D. Y.Y. KARŞ	
(4) 3.990		(27) 576.237	628.012 (28)	(30) 10.355	10.355 (29)
3.990		(29) 51.775			
	3.990 (27)				
3.990	3.990	628.012	628.012	10.355	10.355
692 DÖN. NET KAR/ZAR.		710 DİM VE MALZ.		711 DİM VE MALZ. YANS.	
(30) 41.420	41.420 (29)	(6) 334.200		(24) 334.200	334.200 (21)
		334.200			
			334.200 (24)		
41.420	41.420	334.200	334.200	334.200	334.200
720 DİREKT İŞÇİLİK		721 DİREKT İŞÇİLİK YANS		730 GEN. ÜRETİM GİD.	
(7) 35.368		(24) 35.368	35.368 (21)	(6) 19.999	
				(7) 18.960	
				(8) 3.036	
				(9) 11.200	
				(10) 16.000	
				69.195	
35.368				(19) 157.077	12.216 (20)
	35.368 (24)			(20) 8.861	222.917 (24)
35.368	35.368	35.368	35.368	235.133	235.133

731 GEN. ÜRETİM GİD. YANS		760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		761 PAZ. SAT. GİD. YANS	
(24) 222.917	222.917 (21)	(8) 126		(26) 8.826	8.826 (25)
		(11) 1.200			
		1.326			
		(19) 7.500	8.826 (26)		
222.917	222.917	8.826	8.826	8.826	8.826
770 GEN. YÖNETİM GİD.		771 GEN. YÖNETİM GİD YANS.			
(6) 1.155		(26) 6.528	6.528 (25)		
(8) 253					
(11) 3.000					
4.408					
(19) 2.120	6.528 (26)				
6.528	6.528	6.528	6.528		

KESİN MİZAN

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	1.413.922	604.200	809.722	
150	İLK MADDE VE MALZEME	600.000	442.750	157.250	
151	YARI MAMULLER	811.085	556.893	254.192	
152	MAMULLER	556.893	556.893		
250	ARSA VE ARAZİLER	60.000		60.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	47.000		47.000	
252	BİNALAR	414.500		414.500	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	257.500		257.500	
254	TAŞITLAR	45.000		45.000	
255	DEMİRBAŞLAR	23.000		23.000	
256	DİĞER MADDİ DURANVARLIK.	477.400	39.900	437.500	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		176.503		176.503
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIM.	279.114	78.400	200.714	
370	DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜK KARŞ.		10.355		10.355
381	GİDER TAHAKKUKLARI		112.000		112.000
482	ERTELENMİŞ GELİRLER		116.100		116.100
500	SERMAYE		2.250.000		2.250.000
590	DÖNEM NET KARI		41.420		41.420
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	590.370	590.370		
602	DİĞER GELİRLER	1.900	1.900		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	556.893	556.893		
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	8.826	8.826		
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.528	6.528		

649	DİŐ. OL. GELİR VE KARLAR	35.742	35.742		
689	DİŐ. OL. DIŞI GİDER ve ZARAR	3.990	3.990		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	628.012	628.012		
691	DÖNEM KARI VER. VE DİŐ. YASAL YÜKÜMLÜK KARŞ.	10.355	10.355		
692	DÖNEM NET KARI veya ZARARI	41.420	41.420		
710	DİM ve MALZEME GİDER.	334.200	334.200		
711	DİM ve MALZ. GİDER. YANS.	334.200	334.200		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	35.368	35.368		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANS.	35.368	35.368		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	235.133	235.133		
731	GENEL ÜRETİM GİDER. YANS.	222.917	222.917		
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	8.826	8.826		
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANS.	8.826	8.826		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.528	6.528		
771	GENEL YÖNETİM GİDER. YANS.	6.528	6.528		
TOPLAM		8.097.344	8.097.344	2.706.378	2.706.378

(A) Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin 31.12.2010 Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		KVYK	
A-HAZIR DEĞERLER	809.722	A-Borç ve Gider Karşılıkları	10.355
1-Bankalar	809.722	1-Dön. Karı Ver. Ve Yas. Yüküm. Karş.	10.355
B-STOKLAR	411.442	B-Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	112.000
1-İlk Madde ve Malz.	157.250	1-Gider Tahakkuk.	112.000
2-Yarı Mamuller	254.192	KVYK Toplamı	<u>122.355</u>
Dönen Varlıklar Toplamı	<u>1.221.164</u>	UVYK	
DURAN VARLIKLAR		A-Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	116.100
B-MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.308.711	1-Ertelenmiş Gelirler	116.100
1-Arazi ve Arsalar	60.000	UVYK Toplamı	<u>116.100</u>
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	47.000	ÖZKAYNAKLAR	
3-Binalar	414.500	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	2.250.000
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	257.500	1-Sermaye	2.250.000
5-Taşıtlar	45.000	B-DÖNEM KAR / ZARAR	41.420
6-Demirbaşlar	23.000	1-Dönem Net Kar	41.420
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	437.500	Özkaynak Toplamı	<u>2.291.420</u>
8-Birikmiş Amortismanlar (176.503)			
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	200.714		
Duran Varlıklar Toplamı	<u>1.308.711</u>		
AKTİF TOPLAM	<u>2.529.875</u>	PASİF TOPLAM	<u>2.529.875</u>

**(A) Süt Üretim İşletmesi'nin 01.01.2010-31.12.2010 Dönemi Ayrıntılı
Gelir Tablosu**

A-BRÜT SATIŞLAR	592.270
1-Yurtiçi Satışlar	590.370
2-Diğer Gelirler	1.900
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ	--
C-NET SATIŞLAR	592.270
D-SATIŞLARIN MALİYETİ	(556.893)
1-Satılan Mamul Maliyeti	(556.893)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	35.377
E-FAALİYET GİDERLERİ	(15.354)
1-Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	(8.826)
1-Genel Yönetim Giderleri	(6.528)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	20.023
F-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	35.742
1-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	35.742
G- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	--
H-FİNANSMAN GİDERLERİ	--
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	55.765
I-OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	--
J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR	(3.990)
1-Olağandışı Gelir ve Karlar	(3.990)
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	51.775
K-DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	(10.355)
1- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yüküm. Karş.	(10.355)
DÖNEM NET KARI	41.420

Kapanış Kaydı

31/12/2010

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	176.503	
370 DÖNEM KARI VER. VE YASAL YÜKÜM. KARŞ.	10.355	
381 GİDER TAHHAKKUKLARI	112.000	
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	116.100	
500 SERMAYE	2.250.000	
590 DÖNEM NET KARI	41.420	
102 BANKALAR		809.722
150 İLK MADDE VE MALZEME		157.250
151 YARI MAMULLER		254.192
250 ARSA VE ARAZİLER		60.000
251 YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZEN.		47.000
252 BİNALAR		414.500
253 TESİS, MAKİNA ve CİHAZLAR		257.500
254 TAŞITLAR		45.000
255 DEMİRBAŞLAR		23.000
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK.		437.500
218 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		200.714
Kapanış Kaydı		

Dönem sonunda TMS 41'e göre besi hayvanlarının kayıtlı değeri 114.800 TL, olgunlaşmış ineklerin kayıtlı değeri 564.200 TL ve olgunlaşmamış ineklerin kayıtlı değeri 208.000 TL'dir. THP ve VUK'na göre ise, besi hayvanlarının kayıtlı değeri 254.192 TL, olgunlaşmış ineklerin kayıtlı değeri 437.500 TL ve olgunlaşmamış ineklerin kayıtlı değeri 200.714 TL'dir. Kayıtlı değerlerinin farklı olmasının sebebi ise TMS 41'e göre dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değer artışlarının kayıtlara yansıtılmasıdır.

TMS 41'e göre dönem karı 152.949 TL olup, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları 30.590 TL'dir. Fakat canlı varlıkların değer artışlarından kaynaklanan 110.694 TL'lik gelir, realize olmadığı için 22.139 TL Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü hesabında sonraki dönemlere aktarılmış, 2010 yılı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ise 8.451 TL'dir. THP ve VUK'na göre ise, dönem karı 51.775 TL olup, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları 10.355 TL'dir.

Dönem karının TMS 41'e göre daha yüksek çıkmasının sebebi canlı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanarak değer artışlarının gelir tablosuna aktarılması ve özellikle yeni doğan canlı varlıkların "606 CANLI VARLIKLARDA DEĞER FARKLARI" hesabı kullanılarak ilgili dönemin gelir tablosunda gelir olarak yer almasından kaynaklanmaktadır. THP ve VUK'na göre ise yeni doğan canlı varlıklar; gelir tablosunda yer almayıp, bilançoda "482 ERTELENMİŞ GELİRLER" hesabında geliri sonraki döneme aktarılmaktadır.

SONUÇ

Ülke ekonomilerinin vazgeçilmez sektörlerinden biri olan tarım; az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler için stratejik öneme sahiptir. Bunun için tarım sektörü devletler tarafından her zaman çeşitli şekillerde desteklenmektedir.

Tarım işletmelerinin küçük aile işletmelerinden oluşması, tarımsal faaliyetlerin gelişmesini ve büyümesini engellemiştir. İşletmelerin kaynakta vergilendirilmesi nedeniyle de tarımsal faaliyet muhasebesi uzun yıllar tarım işletmelerinin uygulama alanına girememiş, belirleyici unsur olarak vergi yasaları ön plana çıkmıştır. Ekonomik koşullardaki iyileşmeler sermaye şirketlerinin artmasına neden olmuş, tarım tekniklerindeki gelişmeyle birlikte, büyük sermaye sahiplerinin alternatif yatırım alanlarına yönelme isteklerinden tarım sektörü de payını almıştır.

Günümüzde tarımsal faaliyetler, büyük ölçekli ihtisaslaşmış tarım işletmelerinde ve modern tekniklerle yürütülmektedir. Tarımsal faaliyetlerin özelliklerinden kaynaklanan güçlükler nedeniyle, faaliyetlerin izlenebilmesi için etkin bir muhasebe sistemine ve muhasebe standardına ihtiyaç duyulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), bu ihtiyacı karşılamak üzere 1999 yılında tarım işletmelerinde uygulanmak üzere bir standart taslağı hazırlamış ve yayınlamıştır. Söz konusu taslak 2001 yılında standart haline (UMS 41) dönüşmüştür.

Ülkemiz, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-UMS (International Federation Of Automatic Control-IFAC)'nin üyesi olduğu için uluslararası muhasebe standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlüdür. TMSK'nun yayınladığı yürürlükte olan 38 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmiştir.

TSM 41'in 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin de aralarında bulunduğu bir çok ülkede diğer uluslararası muhasebe standartları ile birlikte uygulamaya başlanmış olması konunun önemini arttırmaktadır. TMS 41, canlı varlıklar ile birlikte tarımsal ürünleri de kapsamına almış, tarımsal ürünlerin hasattan sonraki aşamaları ve tarımsal arazileri kapsam dışı bırakarak diğer muhasebe standartlarına atıf yapmıştır.

Tarımsal faaliyetlerinin konusunu canlı varlıkların oluşturması, tarımsal faaliyet muhasebesinde biyolojik dönüşüm, değerlendirme, amortisman ve maliyet hesaplamalarını özellikli konuma taşımaktadır. TMS 41'de yer alan gerçeğe uygun değer kavramı ve oluşan değerlendirme farklarının THP'nda yer alan mevcut hesaplarla kullanımının standardın özünü yansıtmayacağı görüşüne varılmış, üçüncü bölümde THP ile TMS 41'in uyumlaştırılması sağlanmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda canlı varlıklar için ayrılmış bir grup bulunmamaktadır. Tarımsal faaliyetle ilgili TMS 41'e göre canlı varlık kalemleri mali tablolarda mevcut THP'daki gibi Demirbaşlar veya Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının alt kalemi olarak değil de yeni gruplarda gösterilmelidir. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum çerçevesinde boş bulunan dönen varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 16. grup, duran varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 21. grup bu amaçla kullanılabilir.

TMS 41, canlı varlıkların mali tablolara yansıtılmasında, gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi ve tarımsal ürünler için de hasat noktasına kadar net gerçeğe uygun değerleri ile değerlemeyi benimsemektedir. TMS 41'e göre; canlı varlıkları aktife girdikleri andan itibaren gerçeğe uygun değerleri ile mali tablolara yansıtılmalıdır. Ayrıca canlı varlıkların fiziki durumları ile piyasa fiyatı değişiminden kaynaklanan gerçeğe uygun değerlerindeki artış veya azalışın gelir tablosuna kar veya zarar olarak yansıtılması gerekmektedir. Tarım işletmelerinde bu kar veya zararın hesap planında açılacak ayrı hesaplarda izlenmesi ve sunulması gerekmektedir.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerin belirleneceği yer aktif piyasalardır. Standart bu nedenle aktif bir piyasanın olmaması durumundaki seçenekleri sıralamış ve bu seçeneklere göre gerçeğe uygun değerin belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi ile ilgili özel durumlar da standart kapsamında düzenlenmiş fakat bunların birbirine göre önceliği veya sıralaması hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Standardın içeriğinde gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde biyolojik dönüşümün etkisinden söz edilmemiş, fakat aktif bir piyasanın bulunmaması halinde biyolojik dönüşüm konusuna öncelikli olarak değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü, ilgili standarda ayrılmış ve standartta yer alan temel kavramlar incelenmiş, değerlendirme ve raporlama konuları ele alınmıştır. Tarım işletmelerindeki mevcut muhasebe uygulamaları ve TMS 41 incelendikten sonra tarımsal faaliyetlerin önemli bir alt dalı olan hayvancılık işletmelerinden büyükbaş hayvancılık dördüncü bölümde etraflı bir şekilde ele alınmıştır.

Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde, ağırlık artması ve çağ değişimi yani hayvanların büyümesi önemli bir konudur. Mevcut vergi yasaları ve muhasebe uygulamaları açısından bunlardaki ağırlık artışı ve çağ değişiminin muhasebeleştirilmesi sözkonusu değildir. Çünkü bunlar tarihi maliyete göre muhasebeleştirilmektedir. TMS 41 açısından ise, canlı hayvanlardaki ağırlık artışı ve çağ değişimi muhasebeleştirilmelidir. Dolayısıyla bu artış işletmenin gelirdir ve dönemin gelir tablosuna yansıtılmasıdır. Sözkonusu fiziksel değişimden ve fiyat artışından kaynaklanan değer artışı da ayrı ayrı raporlama konusu yapılmalıdır.

Büyükbaş hayvan işletmeleri; kasaplık et üretimi yapan besi işletmeleri, damızlık yavru üreten işletmeler ve süt üretimi yapan işletmeler olarak üç farklı işletme türüne ayrılmaktadır.

Bu çalışmada, büyükbaş hayvanlar üzerindeki uygulama ile TMS 41, VUK ve THP'na göre dönem sonu değerlendirme yapılarak karşılaştırma yapılmıştır. Gerçeğe uygun değer ve VUK ve THP'na göre değerlemeye tabi tutulan büyükbaş hayvanların değerlerinde, dönem karları arasında farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen büyükbaş hayvanlar maliyet değerlerine göre daha yüksek değerler vermektedir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirme sonucu değerlerin yüksek çıkmasının sebepleri; değer artış ve azalışlarının hesaplanması ve çağ değişimlerinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılarak kayıt altına alınmasıdır. VUK ve THP'na göre değerlemede büyükbaş hayvanların değer artış veya azalışlarının dikkate alınmaması ve çağ değişimlerinde maliyet değerlerine göre geçiş yapılmasından dolayı değerler düşük çıkmaktadır.

Çalışmada besiyeye alınan büyükbaş hayvanlar için “164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar” hesabı, olgunlaşmış inekler için “212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar” hesabı ve süt üretimi için kullanılacak yetişmekte olan olgunlaşmamış hayvanlar için “218 Yapılmakta Olan Canlı Varlıklar Yatırımları” hesabı kullanılmıştır. VUK ve THP'na göre, besiyeye alınan büyükbaş hayvanlar için “151 Yarı Mamuller” hesabı, olgunlaşmış inekler için “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabı ve süt üretimi için kullanılacak yetişmekte olan olgunlaşmamış inekler için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılmıştır.

Yeni TTK'nun yasalaşması ve muhasebe ile ilgili tüm işlemler için muhasebe/finansal raporlama standartlarını adres göstermesi de göz önüne alındığında, THP'nda diğer muhasebe/finansal raporlama standartları ve bu arada TMS 41 ile getirilen düzenlemelere uygun değişikliklerin yapılması sonucunda, finansal raporlamada tek düzenlik sağlanmış olacaktır.

Sonuç olarak, canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlemeleri ile bu varlıkların biyolojik dönüşümlerinden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme ve yaşlanma gibi değerlerini etkileyen değişimler dikkate alınarak mali tabloların güvenilirliği artırılmış olur.

KAYNAKÇA

- AĞCA, Ahmet ve SAĞLAM, Necdet, **TMS-41 Tarımsal Faaliyetler**, (Editörler: Necdet SAĞLAM ve Diğerleri), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2008.
- AĞCA, Ahmet ve AKTAŞ, Rafet, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18, Ağustos 2007.
- AKAT, İlker ve Diğerleri, **İşletme Yönetimi**, Barış Yayınları Fakülte Kitabevi, İzmir, 2002.
- AKBULUT, Özerhan, “Vergi Usul Kanunlarındaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 2-6 Mart 2008, Antalya, Ankara SMMMO Yayın No:59.
- AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, Kasım-Aralık 2007.
- AKGÜL, B. Ataman ve AKAY, Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, 2002.

AKTUĞLU, M. Ali, **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No: 64/24, İzmir, 1972.

ALPUGAN, Oktay, **İşletme Bilimine Giriş**, Per Yayınları, Trabzon, 1998.

ARAS, Ali, **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir, 1988.

ARICA, M. Nadir, **Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulamaları**, Şafak Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 1997.

ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY, Aylin, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 216, Yıl: 29 Eylül 2006.

ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY, Aylin, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolara Sunuluşu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 300, Yıl: Ağustos 2006.

ASLAN, Murat, **Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye’deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği**, (T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi), 2008.

ATABEY, N. Ata ve Diğerleri, **Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Atlas Kitabevi, Konya, 2009.

AYTULUN, Arif, “Çiftlik Muhasebesi”,

http://www.ekonomikpanorama.com/sizden_gelenler/18852.html, (E. T.: 20.09.2010).

BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004.

BEKTÖRE, Sabri ve Diğerleri, **Envanter Bilanço**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1996.

BOSTANCI, Serpil, “Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”,
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLESEN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLASMA%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc> (Erişim Tarihi, 25.06.2010).

ÇALDAĞ, Yurdakul, **Şirketler ve Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

ÇANKAYA, Fikret, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:6, 2007.

ÇANKAYA, İslam, **Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri**, Kozan Ofset, Ankara, 1999.

ÇETİN, Bahattin ve TİPİ, Tolga, **Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.

ÇİFTÇİ, Yavuz, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri”,
<http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf> (Erişim Tarihi, 05.07.2010).

ÇİFTÇİ, Yavuz ve ERSERİM, Alper, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”,
http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc (Erişim Tarihi, 01.07.2010).

DEMİRKOL, Ö. Faruk, “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, **ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2008.

- DEMİRKOL, Ö. Faruk, **Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2006.
- DEMİRKOL, Ö. Faruk, “TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, Mayıs 2008.
- DERAN, Ali, **Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2005.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi**, DPT Yayınları, Ankara, 2002.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Dokuzuncu Kalkınma Planı, Bitkisel Üretim Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 2007.
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayınları, Ankara, 2000.
- DİNÇER, Ömer ve FİDAN, Yahya, **İşletme Yönetimine Giriş**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayınları, İstanbul, 1999.
- DİNLER, Zeynel, **Tarım Ekonomisi**, Ekin Kitabevi Yayınları, 2000.
- DOĞAN, Hasan, **Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe**, İstanbul, 2004.
- DOĞAN, Zeki ve İNAL, Emin, **Güncel İşletmecilik Konuları**, Tablet Yayınları, Konya, 2008.
- ERDAMAR, Cengiz, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343, İstanbul, 1985.
- ERGİN, Hüseyin ve SEVİM, Şerafettin, **Envanter Bilanço**, Ekspres Matbaa, Kütahya, 2004.

- ERTÜRK, Mümin, **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayınları, İstanbul, 2009.
- GHOS, Arun Kumar, **Cost Accounting and Farm Product Costing**, India, 1991.
- GÖKDENİZ, A. Ümit, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1996.
- GÜCENME, Ümit, **Envanter**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2002.
- GÜCENME, Ümit, **Genel Muhasebe**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2002.
- GÜN, Sema, “Tarımsal Mülkiyet Rejimi ve Vergilendirme”,
http://www.agri.ankara.edu.tr/economy/1189_1205406746.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2010).
- HAFTACI, Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, Avcı Ofset, İstanbul, 2007.
- HOPKINS, John A., and HEADY Early O., **Farm Records and Accounting**, Iowa State University Pres, IOWA, USA, 1962.
- İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar, “Uluslararası Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006.
- KARABIYIK, L. Erdem, **Örneklerle Envanter ve Değerleme**, Marmara Kitabevi, Bursa, 1997.
- KARSIOĞLU, Özgül, **Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir, 1968.
- KIRAL, Taner ve Diğerleri, **Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi**, TEAE-Proje Raporu, 1999-13, Ankara, 1999.
- KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, 2. Cilt, s. 32.

KÜÇÜK, Sema, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009.

KÜÇÜKER, Celal, **Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları, Ekonomik Gelişme ve Teşvikler**, Türkiye Ekonomi Kurumu Yayını, Ankara, 2000.

ODAK, Sabri, “Zirai Kazanç, Değerlemesi ve Amortismanları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 65, 2003,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/18-655%20SABR%C4%B0%20ODAK.doc>, (Erişim Tarihi: 07.05.2010).

Organization For Economic Co-Operation and Development (OECD), **OECD- FAO Agriculture Outlook: 2006-2015**,
<http://www.oecd.org/dataoecd/48/34/37190526.pdf>, 2006, (Erişim Tarihi: 20.02.2010).

ÖRTEN, Remzi ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007.

ÖZKAN, Azzem, **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 2001.

ÖZKAN, Azzem, “Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 2002, Sayı: 249.

ÖZKAN, Serdar ve ERDENER ACAR, Ece, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, 2010.

ÖZULUCAN, Abitter, “Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standartı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve

Muhasebeleştirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, Yıl: 2008.

ÖZULUCAN, Abitter ve DERAN, Ali, “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:25, Yıl:2008/2.

PARLAKKAYA, Raif, “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1:7, 2004.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008.

POLAT, Salih, “Türkiye’de Tarım”, <http://www.ekonomist.8m.net/m2.html>, (Erişim Tarihi: 07.09.2010).

REHBER, Erkan ve ÇETİN, Bahattin, **Tarım Ekonomisi**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134, Bursa, 1998.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kİtabevi, Ankara, 2000.

SÖNMEZ, Feriştah, **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**, Altın Nokta, İzmir, 2006.

SÖNMEZ, Feriştah, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 69, 2004.

STURROCK, Ford, **Farm Accounting and Management**, Seventh Edition, Pitman Boks Limited, London, 1982.

- ŞİMŞEK, Şerif, **İşletme Bilimine Giriş**, Yelken Basım-Yayım Dağıtım, Konya, 2003.
- TETİK, Nilüfer, **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002.
- TOKAÇ, Ahmet, **Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu**, Tunca Kitabevi, Kırklareli, 2005.
- TOKAY, S. Hüseyin ve DERAN, Ali, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 157, Ocak 2006.
- TOKAY, S. Hüseyin ve DERAN, Ali, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 158, Şubat 2006.
- TOKAY, S. Hüseyin ve Diğerleri, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla Üniversitesi 2005.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
<http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/IASB.doc> (Erişim Tarihi, 17.06.2010).
- TÜRKOT, Mustafa, “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”,
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSAL%20MUHASEBEDE%20ULUSLARARASI%20STANDARTLAR.doc> (Erişim Tarihi, 30.06.2010).
- UÇUM, İlkay, **Ekonomik Göstergelerle Türkiye’de Tarım, 2008**, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 176, Ankara, 2009.

USUL, Hayrettin ve TOP, Tülay, “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 31, Mayıs 2010.

WESTCOTT, Paul, **Agricultural Projections to 2017**,

<http://www.ers.usda.gov/publications/oce081/oce20081.pdf>, 2008, (Erişim Tarihi: 17.02.2010).

YALKIN, Yüksel Koç, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002.

YALKIN, Yüksel Koç, “TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:5, Ekim 2001.

YANIK, Zeki, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması**, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi), 1996.

YILDIRIM, A. Ekber, “Tarımsal Destekler”, <http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/makaleler/tarimsal-destekler-m68.aspx>, (E. T.: 04.06.2010).

KANUN VE STANDARTLAR

Gelir Vergisi Kanunu.

Sermaye Piyasası Kanunu.

Tarım Kanunu.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Türk Ticaret Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.

İNTERNET KAYNAKLARI

http://tuikrapor.tuik.gov.tr/reports/rwservlet?mhtmlcss&report=Metarp4.rdf&p_degi_sken=1521, (Erişim Tarihi: 04.08.2009).

<http://www.ekonomikpanorama.com>, (E. T.: 20.09.2010).

<http://www.kgm.adalet.gov.tr/tbmmgk/ttk.pdf> (Erişim Tarihi: 05.05.2010).

http://www.ogm.gov.tr/bilgi_edinme/mevzuat/isletme/yonetmelik/289_yonetmelik.doc, (Erişim Tarihi 10.08.2009).

www.bddk.org.tr.

www.iasc.org.uk.

www.spk.gov.tr.

www.tarim.gov.tr.

www.tmsk.org.tr.

www.tuik.gov.tr

ÖZET

Bu doktora tezi, tarımsal faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini ve örnek olay uygulamasını içermektedir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; işletmelerin sınıflandırılması hakkında genel bilgiler verilmiştir. Sonrasında tarım işletmeleri ve özellikleri ile tarımsal üretim incelenmiştir. Aynı zamanda, bu bölümde tarım muhasebesi ve önemi açıklanmıştır.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi açıklanmıştır. Tarım işletmelerinin envanter, değerlendirme, amortisman işlemleri ve tarım işletmelerinde vergilendirme incelenmiştir. Daha sonra Çiftlik Muhasebe Veri Ağı ve tarım işletmelerinde devlet teşvikleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında genel bilgi verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi açıklanmış ve daha sonra Türkiye Muhasebe Standardı 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Son bölümde ise; süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerine yönelik yeni bir model önerisi geliştirilmiş ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 kapsamında örnek bir uygulama yapılmıştır.

ABSTRACT

This doctoral degree thesis includes accounting for agricultural activities within the framework of Turkish Accounting Standard 41 and a case study implementation.

This study is composed of four parts.

In the first part of the study, general information about classification of businesses is given. After that, agricultural businesses, specifications of them and agricultural production are analyzed. At the same time; agricultural accounting and its importance are in this part too.

In the second part, the accounting system in agricultural businesses is explained. Inventory, evaluating, depreciating operations of agricultural businesses and taxing of agricultural businesses have been examined. Then the Farm Accountancy Data Network and inducements of government for agricultural businesses are professed.

In the third part, general informations about International Accounting Standards is given. The historical background of Turkish Accounting Standard and Turkish Accounting Standard 41 Farm Accounting Standard are presented then Turkish Accounting Standard 41 Farm Accounting Standard are examined in detail.

In the final part, a new model which is intended for the agricultural businesses which run milk cattling activities is developed and Turkish Accounting Standard 41 a sample practice is given.