

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

BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATI
ÇERÇEVESİNDE HESAPLANMASI:
BİR VAKA ÇALIŞMASI

Doktora Tezi

Hazırlayan
Seçkin ARSLAN

2012-NİĞDE

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

BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN
MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATI
ÇERÇEVESİNDE HESAPLANMASI:
BİR VAKA ÇALIŞMASI

Doktora Tezi

Hazırlayan
Seçkin ARSLAN

Danışman
Prof. Dr. Zeki DOĞAN

2012-NİĞDE

ONAY SAYFASI

Prof. Dr. Zeki DOĞAN danışmanlığında **Seçkin ARSLAN** tarafından hazırlanan “**Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

30.10.2012

JÜRİ:

Danışman : Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Üye : Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Üye : Doç. Dr. Ali DERAN
Üye : Doç. Dr. Serkan Yılmaz KANDIR
Üye : Yrd. Doç. Dr. Harun UÇAK



ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun..... Tarih vesayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu ve tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya diğer üniversitelerde başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

16.10.2012

Seçkin ARSLAN

ÖZET
DOKTORA TEZİ
BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBE
STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE
HESAPLANMASI:
BİR VAKA ÇALIŞMASI

Seçkin ARSLAN

Danışman: Prof. Dr. Zeki DOĞAN

2012 – 299 Sayfa

Bu çalışmada balık üretim işletmelerinde maliyetlerin muhasebe standartları ve vergi mevzuatı çerçevesinde hesaplanması ve bir vaka çalışması konusu incelenmiştir. Balık üretim işletmelerinde karşılaşılan gider türleri ve gider tutarları öncelikle tek düzen muhasebe sistemi daha sonra 41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak belirlenmiş, birim üretim maliyetleri hesaplanmış ve elde edilen muhasebe bilgileri finansal tablolara aktarılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, tarım sektörü, tarımsal faaliyetler ile tarım işletmeleri hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, tarım işletmelerinde uygulanması gereken tarım muhasebesi konusu incelenerek, tarım muhasebesinin önemi ve gelişim süreciden bahsedilmiştir. Daha sonra tarım işletmelerinde, envanter, değerlendirme ve amortisman işlemleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak yayınlanan 41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı, standardın önemi, gelişim süreci, amacı ve kapsamı hakkında bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilme süreci detaylı bir şekilde açıklanarak, standartta yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ile bu teşviklerin muhasebeleştirilme biçimleri incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, balık üretim işletmelerinde kurulması gereken maliyet muhasebesi bilgi sistemi hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir. Öncelikle balık üretim işletmelerinde maliyet ve maliyet muhasebesi kavramları açıklanmış, maliyetlere etki eden faktörler belirtilmiştir. Daha sonra tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde giderlerin sınıflandırılması yapılarak, gider yerleri ve gider dağıtımları hakkında bilgiler verilerek balık üretim işletmelerinde kullanılacak maliyet muhasebesi yöntemleri değerlendirilmiştir.

Beşinci ve son bölümde ise uygulamaya konu olan balık üretim işletmesi hakkında, genel bilgiler verilerek, uygulamanın amacı ve önemi belirtilmiş, üretimi yapılan gökkuşuğu alabalık türünün üretim süreci ana hatları ile açıklanmıştır. Daha sonra balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet hesaplamaları ile muhasebe uygulamaları öncelikle Türk Vergi Mevzuatı, daha sonra 41 No'lu "Tarımsal Faaliyetler Standardı" çerçevesinde ele alınarak çeşitli sonuçlara ulaşılmış ve ulaşılan finansal bilgiler karşılaştırılmıştır.

Yapılan uygulama sonucunda, her iki yöntem esas alınarak elde edilen finansal bilgiler karşılaştırıldığında, tutar olarak çok yüksek farklılığa ulaşılmamakla birlikte, Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın farklı yaklaşımları benimsediği tespit edilmiştir. Benimsenen bu farklı yaklaşımlar sonucunda ise, işletmenin bilançosunda yer alan aktif ve pasif hesaplarına ilişkin tutarlar ile gelir tablosunda yer alan kar veya zarar kalemleri farklılık göstermektedir. Bununla birlikte, tekdüzen hesap planının, tarım işletmelerinin finansal işlemleri sonucu elde ettiği bilgilerin ilgili finansal tablolara aktarılmasında bilgi muhasebesi açısından yetersiz olduğu kanaatine varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarım Sektörü, TMS-41, Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları

ABSTRACT
Ph. D. THESIS
CALCULATION OF COSTS WITHIN THE FRAMEWORK OF
ACCOUNTING STANDARDS AND TAX LEGISLATION AT FISHERIES
ENTERPRISES: A CASE STUDY

Seçkin ARSLAN

Supervisor: Prof. Dr. Zeki DOĞAN

2012 -299 Pages

In this study, the subject is according to accounting standards and tax legislation how to analyse cost accounting and financial applications at fisheries enterprise and a case study. The expenditure items and budgets were assigned primarily according to uniform accounting system than 41th Turkish Accounting Standart (SMEs for TFRS, Section 34) and fair values were calculated and obtained accounting informations were transferred to financial statement at hatcheries.

At the first part of this study general informations about agricultural sector, agricultural activities and agricultural enterprises are given.

At the second part the agriculture accounting policy in hatcheries is examined, the significancy of agriculture accounting and its development process are mentioned. Than in agriculture enterprises inventory, valuation and depreciation schedule are explained in depth.

At the third part, some informations are given about 41th Turkish Account Standart which was published inconcern with agriculture enterprises' agricultural activities, the significancy of standart its development process, aims and its scope. Than biological assets and the recognition process of agricultural products are explained in detail. Government promotions which are related to agricultural activities that appears in standarts and accounting treatments of those promotions are examined.

At the fourth part, includes theoretical informations about the cost accounting data systems which must be set up at hatcheries. Principally the concepts of cost and cost accounting are explained and the factors that effect to cost are signified. Than by classifying according to uniform system of accounts, by giving informations about expenditure items and ocured expenses cost accounting treatments are evaluated.

At the last part by giving general informations about this hatchery which is subject to this application, aim of the application and applications importance are indicated, the production process of the rainbowtrout(that is producting) is outlined. Than by handling the cost accounts which appear at production process of the hatcheries and accounting practices in concern with “ Turkish Tax Legislation” and than 41th “Agricultural Activities Standart” various informations are reached and these financial informations are compared.

The result of this practise when the financial informations compared by respecting both of two methods, in all. There aren't many differences but, it is confirmed that “Turkish Tax Legislation” and “Turkish Accounting Standarts” internalized different approximations. The results of these different approximations. There are differences also between the amounts which are regarding to account of assets and liabilities that appears in business organizations annual financial statement with profit/loss items that appear in income statement. However it is reached conclusion that the uniform accounting plan is insufficient in terms of information accounting while the informations which are procured by agriculture enterprises in concequence of financial transactions, are being transfered to statements.

Key Words: Agricultural Sector, TAS-41, Cost Calculations For Fisheries Enterprises

ÖNSÖZ

İşletmelerin başarılarındaki en önemli unsurlardan birisi etkin bir muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması ve elde edilen finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğudur. Bu çalışma kapsamında, uygulamada aksayan fakat teoride olması gereken muhasebe bilgi sistemleri üzerinde durulmuş, teori ile uygulama arasında çelişen noktalar tespit edilerek, bu konular hakkında öneriler getirilmiştir. Ayrıca balık üretim işletmelerinde, üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetler öncelikle muhasebe kuramı ile Türk Vergi Mevzuatı daha sonra ise 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde hesaplanmış ve çeşitli finansal bilgilere ulaşılmıştır.

Doktora eğitimim boyunca ilimlerinden faydalandığım, insani ve ahlaki değerleri ile kendime örnek edindiğim, ayrıca tecrübelerinden yararlanırken göstermiş oldukları hoşgörü ve sabırdan dolayı minnet duyduğum, tez danışmanım sayın Prof. Dr. Zeki DOĞAN'a ve saygıdeğer hocam Doç. Dr. Ali DERAN'a teşekkür ediyorum.

Ayrıca çalışmalarım sırasında her konuda değerli görüş ve önerilerinden yararlandığım hocalarımdan Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN'a, Doç. Dr. Serkan Yılmaz KANDIR'a, Yrd. Doç. Dr. Harun UÇAK'a ve Yrd. Doç. Dr. Ömer İSKENDEROĞLU'na teşekkür ediyorum.

Son olarak, bu süreçte manevi desteğini her daim üzerimde hissettiğim değerli eşim Pınar ARSLAN'a, yüksek öğrenim hayatımın her aşamasında desteklerini benden esirgemeyen aileme, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin yöneticilerine ve çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Seçkin ARSLAN

Ekim 2012

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	III
ÖNSÖZ.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
TABLolar LİSTESİ.....	XVI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XVIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM SEKTÖRÜ, TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ

1.1. TARIM SEKTÖRÜ.....	5
1.1.1. Tarım Sektörü Kavramı ve Kapsamı.....	5
1.1.2. Tarım Sektörünün Önemi ve Gelişimi.....	6
1.1.2.1. Dünya’da Tarım Sektörünün Gelişimi.....	9
1.1.2.2. Türkiye’de Tarım Sektörünün Gelişimi.....	10
1.1.3. Tarım Sektörünün Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri.....	14
1.1.3.1. Hasıla Üzerindeki Etkisi.....	15
1.1.3.2. Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi.....	18
1.1.3.3. Üretim Faktörleri Üzerindeki Etkisi.....	19
1.1.3.4. Piyasalar Üzerindeki Etkisi.....	20
1.1.3.5. Bireylerin Besin İhtiyacının Karşlanması Üzerindeki Etkisi..	21
1.1.4. Tarım Sektörünün Sorunları.....	22
1.2. TARIMSAL FAALİYETLER.....	24
1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kavramı.....	24
1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri	25
1.2.3. Tarımsal Faaliyet Türleri.....	30
1.2.3.1. Bitkisel Üretim.....	31
1.2.3.2. Hayvansal Üretim.....	34

1.2.3.3. Orman Ürünleri Üretimi.....	36
1.2.3.4. Organik Üretim.....	37
1.2.3.5. Arıcılık.....	39
1.2.3.6. Su Ürünleri Üretimi.....	41
1.3. TARIM İŞLETMELERİ.....	44
1.3.1. İşletme ve Tarım İşletmesi Kavramları.....	44
1.3.2. Tarım İşletmelerinin Kapsamı ve Önemi.....	45
1.3.3. Tarım İşletmelerinin Amaçları.....	46
1.3.4. Tarım İşletmelerinin Fonksiyonları.....	47
1.3.5. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	48
1.3.5.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri.....	48
1.3.5.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri.....	51
1.3.5.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri.....	52

İKİNCİ BÖLÜM
TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

2.1. TARIM MUHASEBESİ.....	53
2.1.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları.....	53
2.1.2. Tarım Muhasebesinin Önemi.....	56
2.1.3. Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi.....	57
2.1.3.1. Tarım Muhasebesinin Avrupa'daki Tarihsel Gelişimi.....	59
2.1.3.2. Tarım Muhasebesinin ABD'deki Tarihsel Gelişimi.....	60
2.1.3.3. Tarım Muhasebesinin Türk Devletleri'ndeki Tarihsel Gelişimi.....	60
2.1.4. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulama Güçlükleri.....	63
2.1.5. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi.....	66
2.1.6. Tarım İşletmelerinde Zirai Kazancın Vergilendirilmesi.....	67
2.1.6.1. Vergiye Tabi Zirai Kazançlar.....	69
2.1.6.1.1. Stopaj Yolu İle Vergilendirme.....	69
2.1.6.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirme.....	70
2.1.6.1.2.1. Zirai Kazancın Bilânço Esasına Göre Tespiti.....	70
2.1.6.1.2.2. Zirai Kazancın İşletme Esasına Göre Tespiti.....	71
2.1.6.2. Vergiye Tabi Olmayan Zirai Kazançlar.....	72
2.1.7. Tarım İşletmelerinde Belge ve Defter Düzeni.....	72
2.1.7.1. Tarım İşletmelerinde Belge Düzeni.....	72
2.1.7.1.1. Oluşum Biçimlerine Göre Belgeler.....	73
2.1.7.1.2. İşlevlerine Göre Belgeler.....	74
2.1.7.1.3. Düzenlendikleri Kanunlara Göre Belgeler.....	75
2.1.7.2. Tarım İşletmelerinde Defter Düzeni.....	76
2.1.7.2.1. Tarım İşletmelerinde Defter Tutmanın Sağlayacağı Yararlar.....	77
2.1.7.2.2. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Defter Çeşitleri.....	78
2.1.8. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Finansal Tablolar.....	79
2.1.9. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu.....	83

2.1.9.1. Küçük Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe.....	83
Organizasyonu	
2.1.9.2. Orta Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu... 84	
2.1.9.3. Büyük Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe	
Organizasyonu.....	85
2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER, DEĞERLEME VE	
AMORTİSMAN İŞLEMLERİ.....	85
2.2.1. Tarım İşletmelerinde Envanter Kavramı ve Önemi.....	86
2.2.2. Tarım İşletmelerinde Değerleme Kavramı ve Önemi.....	88
2.2.2.1. Değerleme Ölçüleri.....	90
2.2.2.1.1. Muhasebe Kuramında Yer Alan Değerleme Ölçüleri..	90
2.2.2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan	
Değerleme Ölçüleri.....	91
2.2.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Değerleme	
Ölçüleri.....	94
2.2.2.1.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme	
Ölçüleri.....	95
2.2.2.1.5. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Değerleme	
Ölçüleri.....	98
2.2.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri.....	98
2.2.3.1. Amortisman Kavramı ve Önemi.....	99
2.2.3.2. Amortisman Hesaplama İşlemleri.....	100
2.2.3.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Amortisman	
İşlemleri.....	101
2.2.3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan	
Amortisman İşlemleri.....	106
2.2.3.2.2.1. Tam Set Muhasebe Standartlarında Yer	
Alan Amortisman İşlemleri.....	107
2.2.3.2.2.2. KOBİ TFRS'lerde Yer Alan Amortisman	
İşlemleri.....	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TARIMSAL FAALİYETLER İLE İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARDI VE TARIM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ
DİĞER ULUSAL DÜZENLEMELER

3.1. 41 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI.....	112
3.1.1. Tarımsal Faaliyetler Standardının Hazırlanma Gerekçesi.....	115
3.1.2. Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı.....	116
3.1.3. Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Tanımlar.....	118
3.1.3.1. Tarım İle İlgili Tanımlar.....	119
3.1.3.2. Genel Tanımlar.....	122
3.1.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri.....	123
3.1.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	123
3.1.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	126
3.1.4.3. Canlı Varlıklara İlişkin Kar veya Zararlar.....	133
3.1.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri.....	135
3.1.5. Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi.....	137
3.1.5.1. Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi.....	137
3.1.5.2. Tarımsal Mamullerin Değerlemesi.....	137
3.1.5.3. Tarımsal Mamullere İlişkin Kar veya Zararlar.....	140
3.1.6. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	143
3.1.6.1. Gerçeğe Uygun Değerden Satış Maliyeti Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri.....	144
3.1.6.1.1. Koşulsuz (Şarta Bağlı Olmayan) Devlet Teşvikleri..	144
3.1.6.1.2. Koşullu (Şarta Bağlı Olan) Devlet Teşvikleri.....	145
3.1.6.2. Maliyet Bedelinden Birikmiş Amortisman ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri.....	147
3.1.6.2.1. Sermaye Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri...	147
3.1.6.2.2. Gelir Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri.....	148

3.2. TARIM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DİĞER ULUSAL

DÜZENLEMELER.....	149
3.2.1. Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler.....	149
3.2.1.1. Canlı Varlıklar ile Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesine İlişkin Düzenlemeler.....	150
3.2.1.2. Canlı Varlıklar ile Tarımsal Mamullere İlişkin Kazanç veya Zararın Muhasebeleştirilmesi.....	151
3.2.1.3. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	153
3.2.2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	154
3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	154
3.2.4. KOBİ TFRS'de Yer Alan Düzenlemeler.....	155
3.2.5. Tarım Muhasebesi İle İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemelerin Karşılaştırılması.....	156

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET BİLGİ SİSTEMİ

4.1. BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ.....	160
4.1.1. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Kavramı ve Yönetim Kararları Açısından Maliyet Türleri.....	160
4.1.2. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi.....	164
4.1.3. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	165
4.1.4. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlere Etki Eden Faktörler.....	166
4.1.5. Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Sınıflandırılması.....	167
4.1.5.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması.....	168
4.1.5.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	168
4.1.5.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri.....	169
4.1.5.1.3. Memur Ücret ve Giderleri.....	171
4.1.5.1.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	171
4.1.5.1.5. Vergi, Resim ve Harçlar.....	172
4.1.5.1.6. Amortismanlar ve Tükenme Payları.....	172
4.1.5.1.7. Finansman Giderleri.....	172
4.1.5.1.8. Çeşitli (Diğer) Giderler.....	172
4.1.5.2. Giderlerin Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması.....	173
4.1.5.2.1. Stok Giderleri.....	173
4.1.5.2.1.1. Satın Alma (Tedarik) Giderleri.....	173
4.1.5.2.1.2. Üretim Giderleri.....	173
4.1.5.2.2. Dönem Giderleri.....	175
4.1.5.2.2.1. Araştırma Geliştirme Giderleri.....	175
4.1.5.2.2.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri..	176
4.1.5.2.2.3. Genel Yönetim Giderleri.....	176
4.1.5.2.2.4. Finansman Giderleri.....	176
4.1.5.2.3. Zarara Dönüşen Giderler.....	177
4.1.5.2.3.1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları... 177	
4.1.5.2.3.2. Önceki Dönem Gider ve Zararları.....	177
4.1.5.2.3.3. Arızı (Olağandışı) Satış Zararları.....	178

4.1.5.2.3.4. Diğer Zararlar.....	178
4.1.5.3. Giderlerin Yüklenme Biçimlerine Göre Sınıflandırılması.....	178
4.1.5.3.1. Direkt Giderler.....	178
4.1.5.3.2. Endirekt Giderler.....	179
4.1.5.4. Giderlerin Faaliyet Hacimlerine Göre Sınıflandırılması.....	179
4.1.5.4.1. Sabit Maliyetler.....	179
4.1.5.4.2. Değişken Maliyetler.....	180
4.1.5.4.3. Karma Maliyetler.....	180
4.1.5.4.3.1. Yarı Sabit Giderler.....	180
4.1.5.4.3.2. Yarı Değişken Giderler.....	181
4.1.5.5. Giderlerin Kontrol Edilebilirliğe Göre Sınıflandırılması.....	181
4.1.5.5.1. Kontrol Edilebilen Giderler.....	181
4.1.5.5.2. Kontrol Edilemeyen Giderler.....	182
4.1.6. Balık Üretim İşletmelerinde Gider Yerleri.....	182
4.1.6.1. Esas Üretim Gider Yerleri.....	183
4.1.6.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri.....	183
4.1.6.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri.....	184
4.1.6.4. Yatırım Gider Yerleri.....	184
4.1.6.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri.....	185
4.1.6.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri.....	185
4.1.6.7. Pazarlama, Satış Dağıtım Gider Yerleri.....	186
4.1.6.8. Genel Yönetim Gider Yerleri.....	186
4.1.7. Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılması.....	187
4.1.7.1. Birinci Dağıtım.....	189
4.1.7.2. İkinci Dağıtım.....	189
4.1.7.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi.....	190
4.1.7.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi.....	190
4.1.7.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi.....	191
4.1.7.2.4. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi.....	192
4.1.7.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi.....	193
4.1.7.3. Üçüncü Dağıtım.....	193

4.1.8. Balık Üretim İşletmelerinde Kullanılabilecek Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	194
4.1.8.1. Kapsadığı Giderlere Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi.....	194
4.1.8.1.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	194
4.1.8.1.2. Normal Maliyet Yöntemi.....	195
4.1.8.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi.....	195
4.1.8.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi.....	195
4.1.8.1.5. Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi.....	196
4.1.8.2. Giderlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi.....	196
4.1.8.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	196
4.1.8.2.2. Standart Maliyet Yöntemi.....	197
4.1.8.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	197
4.1.8.3. Üretim Politikalarına Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi.....	197
4.1.8.3.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi.....	197
4.1.8.3.2. Safha Maliyeti Yöntemi.....	198
4.1.8.3.3. İşlem Maliyeti Yöntemi.....	199

BEŞİNCİ BÖLÜM
BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET
HESAPLAMALARINA İLİŞKİN BİR VAKA ÇALIŞMASI

5.1. BALIK ÜRETİM İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	200
5.2. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	201
5.3.BALIK ÜRETİM İŞLETMESİNDE MALİYET HESAPLAMALARI.....	206
5.3.1. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Maliyet Hesaplamaları.....	207
5.3.1.1. “X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 Yılı Gider Dağıtımları..	218
5.3.1.1.1. Birinci Dağıtım İşleminin Gerçekleştirilmesi.....	218
5.3.1.1.2. İkinci Dağıtım İşleminin Gerçekleştirilmesi.....	227
5.3.1.2. Alabalık Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	231
5.3.1.3. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları.....	231
5.3.1.4. 2011 Yılı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları....	232
5.3.2. 41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Maliyet	
Hesaplamaları.....	243
5.3.2.1. 2011 Yılı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları....	248
5.3.3. Türk Vergi Mevzuatı ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde	
Uygulama Sonuçlarının Karşılaştırılması.....	262
SONUÇ.....	267
KAYNAKÇA.....	278
ÖZGEÇMİŞ.....	299

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Tarımsal Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla ve Yıllar İtibari İle Gelişim Hızları.....	16
Tablo 2: Tarımsal Üretim Değerleri ve Su Ürünleri Üretiminin Tarımsal Üretim İçerisindeki Oranı.....	17
Tablo 3: GSYİH'nın Sektörel Dağılımı.....	18
Tablo 4: Türkiye'de Bitkisel Üretim Yapıldığı Tarım Alanları.....	32
Tablo 5: Türkiye'nin Üretimde Dünya Sıralamasında Yer Aldığı Bitkisel Ürünler.....	33
Tablo 6: Hayvansal Üretim Türleri ve Üretim Miktarları.....	35
Tablo 7: Tarım Sektöründe Organik Üretim Payı.....	39
Tablo 8: Su Ürünlerini Oluşturan Canlı Grupları.....	42
Tablo 9: Türkiye'deki Su Ürünleri Üretiminin Gelişim Süreci.....	43
Tablo 10: Tarım İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Büyüklükleri, Sayısı ve Türleri.....	45
Tablo 11: ABD'de Tarım İşletmeleri Tarafından Düzenlenen Bilanço Örneği...	81
Tablo 12: ABD'de Tarım İşletmeleri Tarafından Düzenlenen Gelir-Gider Tablosu Örneği.....	82
Tablo 13: Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklar.....	103
Tablo 14: Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklar.....	104
Tablo 15: Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı.....	118
Tablo 16: Hasat Öncesi ve Sonrası Tarımsal Varlık Türleri.....	125
Tablo 17: Tarımsal Faaliyetler İle İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemelerin Karşılaştırılması.....	158
Tablo 18: Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılmasında Kullanılabilecek Başlıca Dağıtım Anahtarları.....	188
Tablo 19: Dönem Başı Aktif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları.....	207
Tablo 20: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	211
Tablo 21: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Direkt İşçilik Giderleri.....	211

Tablo 22: Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler ve Yıllık Amortisman Tutarları.....	213
Tablo 23: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Genel Üretim Giderleri.....	216
Tablo 24: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri.....	217
Tablo 25: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Genel Yönetim Giderleri.....	218
Tablo 26: Amortismana Tabi İktisadi Kıymetlerin Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı ve Tutarları.....	222
Tablo 27: Pazarlama, Satış ve Dağıtım ve Genel Yönetim Dönem Gider Yerine İlişkin Amortisman Giderleri.....	222
Tablo 28: “X” Balık Üretim İşletmesi 2011 Yılı Gider Dağıtım Tablosu.....	230
Tablo 29: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Toplam Üretim Maliyeti.....	231
Tablo 30: Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 Yılı Sonu Gelir Tablosu.....	240
Tablo 31: Dönem Başı ve Dönem Sonu Aktif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları.....	241
Tablo 32: Dönem Başı ve Dönem Sonu Pasif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları.....	242
Tablo 33: Amortismana Tabi İktisadi Kıymetler ve Yıllık Amortisman Tutarları.....	247
Tablo 34: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Üretim Giderleri.....	248
Tablo 35: “X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 Yılı Sonu Gelir Tablosu.....	259
Tablo 36: Dönem Başı ve Dönem Sonu Varlık Hesaplarına İlişkin Ayrıntılar.....	260
Tablo 37: Dönem Başı ve Dönem Sonu Kaynak Hesaplarına İlişkin Ayrıntılar.....	261
Tablo 38: 2011 Yılı Dönem Sonu Bilançoların Karşılaştırılması.....	262
Tablo 39: 2011 Yılı Gelir Tablolarının Karşılaştırılması.....	264

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Zirai Kazançlarda Vergileme.....	68
Şekil 2: Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi.....	130

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants Amerika Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü
APF	: Aktif Piyasa Fiyatı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BM	: Birleşmiş Milletler
BVPF	: Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants, Kanada Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
Çev	: Çeviri
DB	: Dünya Bankası
FADN	: Farm Accountancy Data Network
FAO	: Food and Agriculture Organization
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GTÖ	: Gıda ve Tarım Örgütü
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS-41	: 41 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı
ICAA	: Institute of Chartered Accountants in Australia, Avustralya, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, İngiltere ve Galler Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü
IFRS	: International Financial Reporting Systems
IMCP	: Mexican Institute of Public Accountants, Meksika Yerel Muhasebeciler Enstitüsü
IMF	: International Monetary Fund
İDTİ	: İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri

İGSAŞ	: İstanbul Gübre Sanayi AŞ
JICPA	: Japanese Institute of Certified Public Accountants, Japonya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için hazırlanmış Finansal Raporlama Standardı
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MÖ	: Milattan Önce
MS	: Milattan Sonra
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGUD	: Net Gerçeğe Uygun Değerler
NIVRA	: Netherlands Institute of Registered Auditors, Hollanda'dan Tescilli Denetimciler Enstitüsü
NNABD	: Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
p	: Page
PİF	: Piyasa İşlem Fiyatı
s	: Sayfa
S	: Sayı
SEF	: Sektör Emsallerinin Fiyatı
SMEs	: Small and Medium-Sized Enterprises
TCZB	: Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS-16	: 16 No'lu Maddi Duran Varlıklar Standardı
TMS-20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
TMS-41	: 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ()
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMVA	: Tarım Muhasebesi Veri Ağı
TSKB	: Türkiye Sınai Kalkınma Bankası

TŞFAŞ:	: Türkiye Şeker Fabrikaları AŞ
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜGSAŞ	: Türkiye Gübre Sanayi AŞ
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TVM	:Türk Vergi Mevzuatı
TZDK	: Türkiye Zirai Donatım Kurumu
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
UPF	: Uluslararası Para Fonu
VD	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usül Kanunu
WB	: World Bank

GİRİŞ

Tarım sektörü, günümüze kadar ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişiminde çok önemli görevler üstlenmiş, gelecekte de bu görevleri üstlenmeye devam edeceği beklenmektedir. Tarım; ülke nüfusunun yaşamını sürdürebilmesi, milli gelire ve istihdama katkısı, diğer sektörlerle hammadde ve sermaye sağlaması, ihracata doğrudan ve dolaylı olarak etkisi ve biyolojik çeşitlilik ile ekolojik dengeye olan katkısı nedeniyle tüm dünyada vazgeçilmez bir sektör niteliğindedir. Bu nedenle tarım sektörü, ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarıyla, toplumun bütün kesimlerini yakından ilgilendirmektedir. Ülkelerin ve toplumların kalkınmasında önemli rol oynayan bu sektörün önemi, küreselleşen ekonomik sistem, artan rekabet ortamları ve hızla değişen pazar şartlarının da etkisiyle giderek artmaktadır. Ülkemiz, içinde bulunduğu jeopolitik konumu, üç tarafının denizlerle çevrili olması, sahip olduğu akarsular ve ekolojik zenginlikleri nedeniyle gerek bitkisel, gerek hayvansal ve gerek su ürünleri açısından ayrı bir öneme sahiptir.

Ülkelerin beslenmelerinde ve kalkınmalarında bu derece öneme sahip olan tarım sektöründeki verimlilik, sektörün içerisinde bulunduğu işletmeler ve bu işletmelerin tarımsal faaliyetlerindeki başarı ile doğrudan ilişkilidir. Tarımsal faaliyetlerdeki başarı, çeşitli bilgi sistemleri aracılığı ile ölçülmektedir. Bilgi sistemleri, işletmenin tarımsal faaliyetlerine ilişkin bilgiler üreten ve alt sistemlerden oluşan bir sistemler dizisidir. Bu bilgi sistemlerinden bir tanesi de finansal bilgi üreten muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, işletmenin varlıkları, borçları, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili finansal nitelikteki tarihi ve ileriye dönük yararlı bilgiler sağlayan temel bir bilgi sistemi olup, sistemler dizisinin en önemlileri arasında yer almaktadır. Ancak, tarım işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin yapısı gereği ortaya çıkan bazı güçlükler, muhasebe bilgi sisteminin kurulmasını ve gelişimini olumsuz etkilemiştir. Bu nedenlerle, tarım sektöründeki işletmeler ile ilgili muhasebe alanında yapılan akademik çalışmalar da sınırlı kalmıştır. Hatta çalışmanın uygulama alanını oluşturan

balık üretim işletmelerindeki muhasebe organizasyonu ile ilgili pek fazla çalışmaya rastlanamamıştır. Bu durum çalışmayı daha da önemli hale getirmektedir.

Ülkemizde balık üretim işletmelerinde 1994 yılına kadar ana hatları ile basit bir muhasebe sistemi uygulanmış olup, uygulanan muhasebe sisteminden yeterli ve yararlı bilgiler elde edilememiştir. 1994 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin uygulamaya konulması ile birlikte, bütün sektörler ve işletmelere uygulanan ve temelde sanayi sektörü esas alınarak hazırlanan muhasebe sistemi, balık üretim işletmeleri içinde geçerli olmuştur. Ancak, tarım muhasebesinin içinde bulunduğu güçlükler yeterli çözüm bulunamamış ve muhasebe uygulamaları genellikle büyük tarım işletmeleri ile sınırlı kalmıştır.

Balık üretim işletmelerinde uygulanmakta olan muhasebe sistemi ile ilgili karşılaşılan güçlüklerin en önemlilerinden biri, işletme yöneticilerinin muhasebe uygulamalarını bir bilgi sistemi olarak görememesi, muhasebe uygulamalarının üreteceği yararlı bilgilere sahibi olamaması ve muhasebeyi sadece vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için kullanıyor olmasıdır. Oysa muhasebe hem içe dönük, hem de dışa dönük çok yararlı bilgiler üretmekte ve bu bilgiler de işletmelerin doğru karar alma süreçlerinde önemli rol oynamaktadır. Tarım işletmelerinin genellikle küçük ve aile işletmelerinden oluşması, üretimin mevsimlere ve iklimlere bağlılığı, çok yönlü tarımsal faaliyetlerin sürdürülmesi, aynı ödemelerin fazla olması, duran ve dönen varlık tespitinde ortaya çıkan karışıklıklar gibi nedenlerle gerek çiftçiler, gerekse işletme yöneticileri muhasebe sisteminin kurulması konusunda isteksiz davranmakta sonuç olarak da tarım muhasebesinin yaygınlaşması ve etkin bir şekilde kullanılması olumsuz yönde etkilenmektedir.

Günümüzde ise tarım muhasebesi uygulamaları istenilen düzeye ulaşamamıştır. Ancak, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde olması ve tarımsal faaliyetler ile ilgili 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardının (KOBİ TFRS 34. Bölüm) yayınlanması sonucunda, Türkiye'de tarım muhasebesinin uygulama alanının daha da yaygınlaşacağı ve tarım sektörüne ilişkin daha yararlı ve gerçeğe uygun bilgilere ulaşılabileceği tahmin edilmektedir.

Bu çalışma, balık üretim işletmelerindeki muhasebe uygulamaları ile ilgili karşılaşılan güçlüklerle çözüm yolu bulmak, balık üretim işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanacak olan muhasebe standartlarının anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak, balık üretim işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin diğer işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden farklı olması ve bu farklılıkların muhasebe uygulamalarına olan etkisini açıklamak ve balıkların canlı varlık olması nedeniyle bu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin özellikli hususları belirtmek amacıyla yapılmıştır.

Çalışma toplam beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, tarım sektörü ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, tarım sektörünün ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri ile içinde bulunduğu sorunlar üzerinde durulmuştur. Daha sonra tarımsal faaliyetler ile tarım işletmeleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde ise, tarım işletmelerinde uygulanmakta olan tarım muhasebesi konusu incelenerek, tarım muhasebesinin önemi ve gelişim sürecinden bahsedilmiştir. Bununla birlikte, tarım işletmelerinde belge düzeni, envanter, değerlendirme ve amortisman işlemleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak yayınlanan 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı, standardın gelişim süreci, amacı ve kapsamı hakkında bilgiler verilerek, canlı varlıklar ile tarımsal mamullerin muhasebeleştirilme süreci detaylı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra standartta yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ile bu teşviklerin muhasebeleştirilme biçimleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Son olarak ise, ülkemizde, tarım muhasebesi ile ilgili yapılan diğer ulusal düzenlemeler belirtilmiştir.

Dördüncü bölümde ise, balık üretim işletmelerinde kurulması gereken maliyet muhasebesi bilgi sistemi hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir. Balık üretim işletmelerinde maliyet ve maliyet muhasebesi kavramları açıklanmış ve maliyetlere etki eden faktörler belirtilmiştir. Daha sonra tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde

giderlerin sınıflandırılması yapılarak, gider yerleri ve gider dağıtımları açıklanmıştır. Son olarak ise, balık üretim işletmelerinde uygulanabilecek maliyet muhasebesi yöntemleri belirtilmiştir.

Beşinci ve son bölümde ise, uygulamaya konu olan balık üretim işletmesi hakkında, genel bilgiler verilerek, uygulamanın amacı ve önemi belirtilmiş ve literatürde bu alanda yapılan çalışmalar hakkında kısaca bilgi verilmiştir. Daha sonra işletmede üretimi yapılan gökkuşuğu alabalık türünün üretim süreci ana hatları ile açıklanmış, üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet hesaplamaları ile muhasebe uygulamaları öncelikle Türk Vergi Mevzuatı, daha sonra 41 No'lu "Tarımsal Faaliyetler Standardı" (KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde ele alınarak çeşitli finansal bilgilere ulaşılmıştır. Uygulamanın son kısmında ise Türk Vergi Mevzuatı ile 41 No'lu "Tarımsal Faaliyetler Standardı" (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak hesaplanan gökkuşuğu alabalık türüne ilişkin finansal bilgiler karşılaştırılmış ve çalışma sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM SEKTÖRÜ, TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ

Bu bölümde, öncelikle tarım sektörü ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, daha sonra tarımsal faaliyetler ile tarım işletmeleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

1.1. TARIM SEKTÖRÜ

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle tarım ve tarım sektörüne ilişkin tanımlara yer verilmiş olup, tarım sektörünün önemi, gelişimi ve ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri ile tarım sektörünün içinde bulunduğu sorunlar açıklanmıştır.

1.1.1. Tarım Sektörü Kavramı ve Kapsamı

Ekonomi, sınırlı sayıdaki üretim faktörlerinin, toplumu oluşturan bireylerin bütün ihtiyaçlarını karşılamak üzere, nasıl ve hangi alternatiflerde kullanılacağını inceleyen bir bilim dalıdır¹. Ülke ekonomilerini oluşturan faaliyet kolları ise ekonomik sektörleri oluşturmaktadır. Tarım sektörü de ülke ekonomilerini oluşturan temel sektörlerden biridir. Günümüzde tarım denildiği zaman genellikle ilk akla gelen kavram bitkisel üretimdir. Oysa tarım çok daha kapsamlı bir kavramdır. Tarım, bitkisel üretimin yanı sıra hayvancılık, ormancılık ve su ürünlerini de kapsamaktadır². Tarım genel anlamda “bitkisel ve hayvansal ürünlerin; üretilmesi, kalite ve veriminin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ile pazarlanması” şeklinde tanımlanmaktadır³.

¹ Aslan Zafer Güler; **Tarım Ekonomisi**, Nobel Yayın ve Dağıtım, Ankara, Şubat, 2008, s.1.

² Hasan Olalı ve İsmail Duymaz; **Tarımın Türk Ekonomisindeki Yeri ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı**, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, Yayın No: 28, İzmir, 1987, s. 3.

³ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (05.10.2011)

Bir başka tanıma göre tarım, topluma besin maddeleri ile hammadde sağlamak amacıyla, bitkisel ve hayvansal varlıkların, biyolojik olarak üretim yeteneklerini planlı ve yönlendirilmiş bir şekilde kullanmaktır⁴.

Ekonomik, doğal ve kültürel şartlara bağlı olarak üretim faktörlerini (emek, sermaye, teknoloji, girişimci vb.) rasyonel bir şekilde kullanmak suretiyle bitkisel ve hayvansal üretim yapmak veya bu ürünleri işleyerek bir kazanç sağlama tekniği olarak da ifade edilen tarım, sektör olarak çeşitli faaliyet kollarından oluşmaktadır. Aşağıda belirtilen ve her biri birer alt sektör olan bu temel faaliyet kollarının tümüne ise tarım sektörü denilmektedir. Günümüzde tarım sektörünü oluşturan bu beş temel faaliyet kollarına ek olarak tarımsal mamulleri işleme, depolama, tasnif etme, ambalajlama ve değerlendirme gibi faaliyetler de tarım sektörü içerisinde yer almakta ve önemli bir paya sahip olmaktadır. Bu faaliyet kolları ise⁵;

- Toprak ve su kaynakları,
- Bitkisel üretim,
- Hayvancılık,
- Ormancılık,
- Su ürünleridir.

1.1.2. Tarım Sektörünün Önemi ve Gelişimi

Tarım sektörü, Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar ülkemizin ekonomik ve sosyal gelişiminde çok önemli görevler üstlenmiş ve üstlenmeye de devam etmektedir. Tarım; ülke nüfusunun beslenmesi, milli gelire ve istihdama katkısı, sanayi sektörüne hammadde sağlaması, sanayiye sermaye aktarması, ihracata doğrudan ve dolaylı olarak katkısı, biyolojik çeşitlilik ile ekolojik dengeye olan

⁴ Aslan Zafer Gürler; a.g.e., s.1.

⁵ Öncel Zincirlioğlu, **Tarımsal Yatırım Projelerinde Fizibilite**, Şark Matbaası, Ankara, 1977, s.9.

katkıları nedeniyle tüm dünyada vazgeçilmez ve gıda üretiminin güvenliği nedeniyle de stratejik bir sektör niteliğindedir⁶.

İnsanoğlunun var oluşundan günümüze kadar tarım sektörü, üretim faaliyetleri ve toprak mülkiyeti açısından çeşitli evreler geçirmiştir. Avcılık ve toplayıcılık dönemi ile başlayan tarımsal faaliyetlerin yerini günümüzde, bilgi ve teknolojinin kullanıldığı uzmanlaşmış ve planlı tarım işletmeciliği almıştır.

İnsanların topraktan ve hayvandan yararlanma süreci geçmişten günümüze çeşitli dönemlerden oluşmaktadır. Bu dönemler; toplayıcılık, av ve balıkçılık, ilkel ziraatçılık, geçimlik tarım, uzmanlaşmış tarım ve modern tarım olmak üzere çeşitli aşamalara ayrılabilir. Bu aşamaları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür;⁷

i. Toplayıcılık; İnsanoğlu ilk zamanlarda, geçimini içgüdüsel olarak tabiattan topladığı ürünleri yiyerek sağlamıştır. Bu dönemde insanlar; kök, yumru, meyve ve hayvansal ürünler (solucan, yengeç, yılan vb.) gibi tabiat tarafından sunulan varlıkları yiyerek beslenmiştir. İnsanoğlunun bulunduğu ya da yaşadığı çevrelerde tabiat tarafından sunulan bu varlıklar tükendiğinde ise insanlar yer değiştirmiş, besin buldukları yeni bölgelere yerleşmiş ve geçimlerini bu şekilde sürdürmüştür.

ii. Av ve Balıkçılık; Bu aşamada insanoğlu geçimini avcılık yaparak sağlamıştır. İnsanlar hayvanları yakalayabilmek ve yakaladığı hayvanları yiyebilmek için çeşitli aletler yapmışlardır. Uygarlık tarihinde bu dönem Paleolitik⁸ dönem olarak ifade edilmektedir. Bu dönemde insanlar zorunlu olarak hayvanların göç mevsimlerini takip ederek, hayvanların bulunduğu bölgelere gitmiş diğer bir ifade ile göçebe olarak yaşamıştır. Bu süreç içerisinde ise insanlar hayvanları daha yakından tanımaya başlamıştır. Daha sonra ise insanoğlu göçebe olarak yaşamaktan yorulmuş

⁶ Selçuk Silsüpür, “Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisine Katkısı”, <http://www.ilgazetesi.com.tr/2011/06/25/tarim-sektorunun-turkiye-ekonomisine-katkisi>. (05.10.2011)

⁷ Mithat Direk; **Tarım Tarihi ve Deontoloji**, Eğitim Akademi Yayınları, Konya, Eylül 2010, s.18.

⁸ Paleolitik dönem; Yontma veya Eski Taş Çağı olarak da adlandırılan bu dönem günümüzden yaklaşık 2 milyon yıl önce başlamış ve 10.000 yıl önce son bulmuştur.

ve öncelikle kümes hayvanları olmak üzere koyun, keçi, at, eşek gibi hayvanları evcilleştirerek göçebelik yaşam tarzından vazgeçmeye başlamıştır⁹.

iii. İlkel Ziraat; İnsanoğlunun geçimini sağlama amacı ile bulunduğu çevreden topladığı ve depoladığı bitki, yumru, kök ve tohum gibi çeşitli besinler, depolama yerlerinde toprağa düşmüş ve farkında olmadan yeni ürünler yetiştirilmeye başlanmıştır. Bu safhada ilkel ziraat dönemi başlamıştır. Daha sonra ise insanoğlu elle, sopayla, ocak açma suretiyle ve çapa ile dikim olmak üzere farklı zamanlarda ve farklı şekillerde ilkel ziraatı yapmaya devam etmiştir. Neolitik dönemin¹⁰ başlaması ile birlikte Mezopotamya'nın kuzeyindeki dağlık bölgelerde yaşayan bazı topluluklar, bitkileri ekip biçerek ve hayvanları evcilleştirerek doğal çevrelerine yeni bir biçim vermeye başlamışlardır. Bu dönemin başlaması ile insanoğlunun, yetiştirdiği en önemli tarımsal mamullerin, buğday ve arpa, evcilleştirdiği başlıca hayvanların ise koyun ve keçi olduğu bilinmektedir¹¹.

iv. Geçimlik Tarım; Bu aşamada çeşitli bitki, kök ve tohumlar aracılığı ile yeni bitkiler yetiştirmeyi öğrenen insanlar, yetiştirdikleri bitkilerin büyük bir bölümü ile beslenmiş, bir kısmını hasat sezonu dışındaki dönemlerde de tüketilmesi amacı ile depolamış, bir kısmını ise başkaları ile takas yoluna giderek ilkel ekonomik faaliyetlerin başlanmasına neden olmuştur¹².

v. Uzmanlaşmış Tarım; Bu aşamada, birçok türde yetiştirilen bitkisel ürünler arasından belirli bitkisel ürünlerde uzmanlaşmış tarımsal faaliyetlerin yürütüldüğü ortaya çıkmaktadır. Bitkisel ürünlerin çeşitli üretim tekniklerine göre üretildiği bu dönemde, çiftçiler belirli bir tür ürün yetiştirme faaliyetlerini

⁹ Gürsel Gürel; "Toplayıcılık ve Avcılık", <http://www.devadim.com/pagelist/konu.php?id=8936&sayfa=1#lastMessage> (07.10.2011) ve Mithat Direk; a.g.e., s.19.

¹⁰ Milattan Önce 8000 ile 5500 yılları arasındaki dönemi ifade etmektedir.

¹¹ Rasih Demirci, Ahmet Özçelik; "Tarımın Başlangıcı" ve William Hardy McNeill, "Dünya Tarımının Getirdikleri", <http://mdirek.blogcu.com/tarimin-gelisimi/7399028> (09.10.2011).

¹² Mithat Direk; a.g.e., s.19.

sürdüğü gibi meyvecilik ve sebzeçilik gibi tarımın ana kolları itibariyle de tarımsal faaliyetlerini sürdürmüşlerdir¹³.

vi. Modern Tarım; Günümüzde gelişen ve değişen mühendislik, teknoloji, biyoloji ve tarım ile ilgili diğer bilim dallarının ve uzmanlaşmış ziraat mühendisliği bilgisinin kullanıldığı dönemdir. Modern tarım; sulama, gübreleme, tohum ıslahı ve makine kullanımı gibi çeşitli yöntemler sonucunda birim alanda en yüksek verim ile en yüksek geliri elde etmeyi amaçlamaktadır.

1.1.2.1. Dünya’da Tarım Sektörünün Gelişimi

Tarım sektörü, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun, tüm ülkelerin ekonomik hayatlarında önemli bir yere sahiptir. Çünkü insanların beslenebilmesi için gereken gıda maddeleri ile hammaddelerin temini tarım sektörüyle sağlanmakta ve bu sektörün de ikamesi bulunmamaktadır¹⁴.

Geçmişte tarım sektörünün gelişmesi, uzun yıllar boyunca büyük engeller ile karşı karşıya kalmıştır. 18. yüzyıla kadar toprak ve bitkilerin besin ihtiyacı olarak sadece hayvan gübreleri kullanılmış, toprak her yıl nadasa bırakılmış ve toprağa her yıl farklı bir bitki ekilmiştir. Gerek yeterli hayvan gübresinin bulunamaması, gerekse her yıl nadasa bırakma sonucunda, tarımsal üretim sınırlı kalmıştır. Daha sonra İngiltere başta olmak üzere batı dünyasında şalgam ekiminin başlaması ile toprakların nadasa bırakılma zorunluluğu ortadan kalkmış ve şalgam hayvansal üretimde hayvanların kış yiyeceği olarak önemli bir yer tutmuştur. Şalgam ekimi ile birlikte, daha çok hayvana besin sağlanmış ve hayvansal üretim artmıştır. Hayvan sayısında görülen artış ile birlikte, hayvansal gübrelerde de artış gözlenmiştir. Dünyada tarım sektöründe yaşanan bir diğer önemli gelişme ise İngiliz çiftçiler tarafından geliştirilen dörtlü ekim nöbeti sisteminin kurulmasıdır. Bu sistem sayesinde toprağa ardışık olarak buğday, şalgam, arpa ve yonca ekilmesi suretiyle

¹³ Mithat Direk; a.g.e., s.20.

¹⁴ “Dünyada Tarım Sektörüne Genel Bir Bakış”, <http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/dunyada-tarim-sektorune-genel-bakis.aspx>, (11.10.2011)

tarımda verim artışı yaşanmaya başlamıştır. Tarım sektöründe yaşanan bir diğer önemli gelişme ise 1840 yılında Alman kimyacı Justos von Liebig'in potasyum, fosfor ve azotun bitkilerin gelişimi üzerindeki olumlu etkisini tespit etmesi ve bu bilgi ışığında yapay gübreyi icat etmiş olmasıdır. Yapay gübrenin beraberinde getirdiği verim artışı ve toprakların yeni yöntemler ile işlenmesi sonucunda tarımsal faaliyetlerin pazar payı artmış ve tarım sektörü ekonomik bir güç olmaya başlamıştır.

Bu süreç içerisinde ülkelerin ve dolayısıyla kişilerin gelirlerinde yaşanan artışlar ve dünya ticaretindeki gelişmelerle birlikte kişi başına düşen tüketim de artış göstermiştir. Bu paralelde tarımsal mamullerin üretiminin gelecekte de artış göstermesi beklenmektedir. Bunun yanı sıra dünyada yaşanan önemli ekonomik dalgalanmalar, birçok tarımsal mamulün fiyatlarında artışa yol açmıştır. Birleşmiş Milletler (BM) raporlarına göre, tarımsal mamullerdeki fiyat artışlarının devam etmesi ile birlikte, gelecekte Afrika Kıtası başta olmak üzere birçok üçüncü dünya ülkesinin gıda temini sorunu yaşayacağı ve 2025 yılında Afrika Kıtası'nın 1 milyarı aşan nüfusunun sadece % 25'ini besleyebilecek kapasiteye sahip olacağı tahmin edilmektedir¹⁵.

1.1.2.2. Türkiye'de Tarım Sektörünün Gelişimi

Türkiye, tarih boyunca çeşitli uygarlıklara ev sahipliği yapmış bir coğrafya üzerinde bulunmaktadır. Bu uygarlıklarda da tarımsal faaliyetler, iklimin bölgelere göre farklılık göstermesi ve Anadolu'nun da eski bir dünya ticaret merkezi olması nedeniyle, birçok alanda ve türde yoğun bir şekilde yapılmıştır. Bu uygarlıkların en önemlilerinin ise Asur, Hitit, Bizans, Selçuklu ve Osmanlı İmparatorluğu'nun olduğu olarak ifade edilebilir.

i. Asur İmparatorluğu Dönemi; Milattan Önce (MÖ) 1920-1750 yılları arasındaki dönem Asurlar dönemi olarak ifade edilmektedir. Bu dönemde Asurlu tüccarlar, Anadolu'dan keçi kılı ile yünü toplayıp, bugünkü Musul yöresinde bulunan

¹⁵ "Tarım Sektörü", Kosova Türkiye Ticaret Odası Yayınları, s.2., <http://www.kt-to.org/kt/images/pdf/tarim-tur.pdf>, (11.10.2011)

Asur'a götürmüş, karşılığında ise kumaş ve kalay getirmiştir. Ayrıca, o dönemlerde yerli halkın buğday ve mısır yetiştiriciliği yaptığını gösteren kaynaklar da bulunmaktadır¹⁶.

ii. Hitit İmparatorluğu Dönemi; M.Ö. 1800-1200 yılları arasındaki dönem Hititler dönemi olarak ifade edilmektedir. Hitit İmparatorluğu tarıma dayalı bir ekonomiye sahiptir. Bu dönemde yetiştirilen başlıca tarımsal mamullerin; buğday, arpa, çavdar, üzüm, incir, elma ve zeytin olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca, arpadan bira ve üzümde de şarap bu dönemde yapılmıştır¹⁷.

iii. Bizans İmparatorluğu Dönemi; Milattan Sonra (M.S.) 395-1453 yılları arasındaki dönem Bizanslılar dönemi olarak ifade edilmektedir. Doğu Roma İmparatorluğu olarak da bilinen Bizans İmparatorluğu, 1453 yılında Fatih Sultan Mehmet'in İstanbul'u fethiyle yıkılmıştır. Bizans İmparatorluğu'nun ekonomisi; el sanatları, tarım ve ticarete dayanmaktadır. Bütün sanayi öncesi toplumlarda olduğu gibi tarımsal üretimin ve toprak mülkiyetinin devlet hayatındaki önemi büyüktür. Tarımsal faaliyetler; köleler, köylüler ve askerler tarafından yürütülmektedir. Bizanslılar döneminde gerçekleştirilen başlıca tarımsal faaliyetlerin; buğday, arpa, yulaf, çavdar pamuk, meyve ve sebze türleri, üzüm, zeytin ve zeytinyağı, arıcılık ve hayvan yetiştiriciliği (koyun, keçi, sığır ve at) olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Bizans sanayisinde başta pamuklu ve ipekli dokumacılık olmak üzere ketencilik ve halıcılık da dönemin önemli tarımsal faaliyetleri arasında yer almaktadır¹⁸.

iv. Selçuklu İmparatorluğu Dönemi; 1038-1338 yılları arasındaki dönem Selçuklular dönemi olarak ifade edilmektedir. Selçuklu İmparatorluğu'nda göçebe topluluklar geçimini hayvancılık ile sağlarken, yerleşik nüfus geçimini tarım, ticaret ve el sanatları ile sağlamaktadır. Bu dönemde halkın bir bölümü tarla tarımı

¹⁶ Fahri Yavuz, Tayfur Çağlayan, **Türkiye'de Tarım**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, Aralık 2005, s.1.

¹⁷ Fahri Yavuz, Tayfur Çağlayan, a.g.e., s.1-2.

¹⁸ Öner Tolun, "Bizans Devletinde Ziraat", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ, 2006, s.50-62.

yapmakta, bir bölümü koyun başta olmak üzere hayvancılık, bir bölümü ise meyve üretimi ve bağcılık ile uğraşmaktadır. Bu dönemde buğday, pirinç ve pamuk üretiminin tarımsal üretimde önemi büyüktür. Hayvancılıkta ise keçi, koyun, sığır ve at yetiştiriciliğine önem verilmiştir. Selçuklular döneminde hayvancılığa verilen önemin artması ile birlikte halı ve kumaş dokumacılığı ile dericilik faaliyetleri de gelişim göstermiştir¹⁹.

v. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi; 14. yüzyıl ile birlikte 600 yılı aşkın bir süre tarihte önemli bir yeri olan Osmanlı İmparatorluğu'nda ekonomi, tarım ağırlıklı bir yapıya sahiptir. Bu dönemde nüfusun yaklaşık % 90'ı geçimini tarımsal faaliyetlerden sağlamaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda döneminin en önemli tarımsal mamulün tahıl olduğu görülmüştür. Toplam tarımsal üretimin % 90'ını tahıl türleri oluşturmaktadır. Ayrıca pirinç, pamuk, kendir, kenevir, tütün, bağcılık, sebze ve meyve üretimi ile koyunculuk da önemli tarımsal faaliyetler arasında yer almıştır. 1913 yılına gelindiğinde ise şeker pancarı tohumları ithal edilmiş ve pancar üretimine başlanmıştır²⁰.

vi. Cumhuriyet Dönemi; Türkiye'de Cumhuriyet sonrası yaşanan ekonomik gelişmeler sonucunda sanayi sektörüne ağırlık verilmiş, fakat tarım sektörü de ülke ekonomisi içerisinde önemini birçok bakımdan korumaya devam ettirmiştir. Tarım sektörünün Türkiye'de milli gelirin oluşumundaki nispi payı yıllar itibari ile geriliyor olmasına rağmen, sanayi sektörüne sağladığı girdi, genel istihdam, dış ticarete katkısı ve hizmet sektörü için yarattığı etki dikkate alındığında, Türkiye ekonomisindeki yeri ve önemi büyüktür²¹.

Türkiye'de son yetmiş yıllık sürece bakıldığında, ülke nüfusu yaklaşık 6 kat artış göstermiştir. 1927 yılında her dört kişiden yalnızca biri kentlerde yaşarken, diğer bir ifade ile Türkiye'deki kentleşme oranı % 25 iken, 2010 yılında durum tamamen tersine dönmüş ve her dört kişiden yalnızca bir kişinin kırsal kesimde

¹⁹ Mithat Direk, a.g.e., s.52.

²⁰ Mithat Direk, a.g.e., s.55.

²¹ Taner Kırıl, Halis Akder; "Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü", **Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi**, 17-21 Ocak 2000, Milli Kütüphane, Ankara, s.1.

yaşamını sürdürdüğü tespit edilmiştir. Diğer bir ifade ile kentleşme oranı yaklaşık % 75'e yükselmiştir²².

1923 yılında Lozan Anlaşması ile Türkiye Cumhuriyeti'ne devredilen borçlar sonrasında ülkede kalkınmayı sağlayacak sektör olarak tarım sektörü seçilmiş ve tarımsal üretimi artırmayı amaçlayan politikalar izlenmiştir. 1923-1929 yılları arasında yaşanan gelişmeler yapılan seçimin başarılı olduğunu ortaya koymuştur. Dönem içerisinde tarım sektöründe % 10'un üzerinde bir büyüme hızı yakalanarak, ülkenin içinde bulunmuş olduğu zor durum, tarım sektörünün yaratmış olduğu olumlu etki ile aşılmıştır. 1930'lu yıllarda ülkemizde, tarımsal faaliyetleri desteklemek amacı ile Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri, Zirai Kombinaları ve Devlet Ziraat İşletmesi kurulmuştur. 1940'lı yıllarda 2. Dünya Savaşı'nın da olumsuz etkileri sonucunda tarımsal mamul fiyatları sürekli artış göstermiştir. Bu dönemde iktidardaki hükümetler tarımsal mamul fiyatlarındaki artışı azaltmaya çalışmış ve 1945 yılında Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu'nu çıkararak toprağı bulunmayan çiftçilerin topraklandırılmasını amaçlamıştır. 1950'li yıllara gelindiğinde ise, tarımsal işgücünün kırsal kesimden kentlere doğru kaymaya başladığı ve toprak reformundan beklenen başarıya ulaşamadığı görülmüştür. 1960'lı yıllardan sonra ise beş yıllık kalkınma planları hazırlanarak, tarım ile ilgili faaliyetleri destekleyici politikalar benimsenmiştir. Kalkınma planlarının hazırlanması ile birlikte tarım sektöründeki üretim artışı az da olsa hızlanmış fakat uygulanan tarımsal politikalar, hedefleri tutturma konusunda başarılı olamamıştır²³. 2000'li yıllara gelindiğinde ise Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanan anlaşmalar çerçevesinde izlenen tarımsal politikalarda önemli değişikliklere gidilmiştir. Bu politikaların en önemlilerini aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür²⁴.

²² Kemal Demir, Suat Çabuk, "Türkiye'de Metropolitan Kentlerin Nüfus Gelişimi" **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 28, Yıl: 2010, Cilt: 1, s. 205.

²³ Fahri Yavuz, a.g.e., s. 46.

²⁴ Gökhan Günaydın, "Türkiye Tarım Sektörü", **Tarım ve Mühendislik Dergisi**, 2006, Sayı 76-77, s.21. ve Mithat Direk, a.g.e., s. 71.

- i. Uygulanmakta olan mevcut destekleme politikalarından vazgeçilerek, Dünya Bankası'nın önerdiği, küçük üreticiyi hedef alan araziye dayalı Doğrudan Gelir Desteği Sistemine geçilmesi,
- ii. Hububat, tütün ve şeker pancarı fiyatlarının dünya fiyatları ile uyumlu hale getirilmesi ve zaman içinde destekleme alımlarının kaldırılması,
- iii. Hükümetin çiftçilere verdiği kredi sübvansiyonunun aşamalı olarak kaldırılması,
- iv. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) ve Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası (TCZB)'nin yeniden yapılandırılması,
- v. Türkiye Ziraî Donatım Kurumu (TZDK), İstanbul Gübre Sanayi AŞ (İGSAS), Türkiye Gübre Sanayi AŞ (TÜGSAS), Türkiye Şeker Fabrikaları AŞ (TŞFAŞ), Çaykur ve Tekel'in özelleştirilmesi olarak sıralanabilir.

Uluslararası Para Fonu ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde alınan kararlarda çiftçilere verilen ekonomik destek önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte, Türkiye'de yetiştirilen tarımsal mamullere ilişkin maliyetlerin, dünya tarımsal üretim maliyetleri ile karşılaştırıldığında, ciddi fiyat farklılıklarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılıkların başlıca nedenleri; Türkiye'nin tarım ile ilgili alt yapı sorunları, girdi fiyatlarının yüksekliği, ortalama işletme büyüklüklerinin küçük olması, nadas zorunluluğu, sulama olanaklarının yetersizliği, sınırlı teknoloji kullanımı, gübre, tohum ve tarımsal ilaç fiyatlarının yüksekliğidir. Bu nedenler ile yerel fiyatlar, dünya fiyatlarının çok üzerine çıkmakta, tarımsal üretimi destekleme fiyatları da yetersiz kalmaktadır. Yaşanan bu olumsuz durumlar, ülkemizde faaliyet gösteren tarım üreticilerini tarımsal üretimden vazgeçmeye yöneltmektedir²⁵.

1.1.3. Tarım Sektörünün Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri

Tarım sektörü genellikle ekonomik sistemlerin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Tarım sektörünün ülke ekonomisi içerisindeki yeri, tarımın genel ekonomi içerisinde yaratmış olduğu katma değer ile ölçülmektedir. Bu katma değer

²⁵ Gökhan Günaydın, a.g.e., s.21.

ise, tarımsal faaliyetler sonucu ortaya çıkan hâsıla, tarımsal çıktı, dış ticaret, istihdam ve diğer sektörlere girdi temini gibi başlıklardan oluşmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler, geleneksel ekonomik yapıdan daha modern bir ekonomik yapıya ulaşabilmek için büyük çaba içerisine girmektedir. Bu yapıya ulaşabilmenin yolu ise genellikle sanayileşme ile mümkün olmaktadır. Ancak, ülkelerin sanayileşme süreci, ekonomik kalkınma istekleri ve geleneksel ekonomik yapı arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bir başka ifade ile ekonomik kalkınma sürecinde tarım sektörü ile sanayi sektörü arasında sıkı bir ilişki ve etkileşim mevcuttur. Bu nedenle geçmişte tarıma dayalı ekonomilere sahip olan gelişmiş ülkeler önce tarım sektörüne ağırlık vererek tarım sektörünün gelişmesini sağlamış, daha sonra bu sektörden elde edilen kaynak birikimleri ile sanayileşmeye hız vermiştir. Fransa, İngiltere, Rusya ve Japonya gibi ülkeler ise sanayileşmelerinin finansmanını büyük ölçüde tarım sektöründen elde edilen kaynaklarla sağlamıştır²⁶.

Tarım sektörünün ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri ve ülke ekonomisindeki önemini aşağıdaki başlıklar altında ortaya koymak mümkündür.

1.1.3.1. Hâsıla Üzerindeki Etkisi

İktisadi anlamda hâsıla, bir üretim etkinliği sonunda yaratılan mal ya da mamullerin fiziki değerinin toplam parasal tutarı olarak ifade edilmektedir²⁷. Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYİH) ise bir ülke sınırları içerisinde ve belli bir zaman içinde, üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin para birimi cinsinden değeri olarak tanımlanmaktadır. Tarım sektörü açısından hâsıla ise, tarımsal faaliyetler sonucunda üretilen mamullerin fiziki değerinin toplam parasal tutarı olarak ifade edilebilir. Tarım sektörünün ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerini diğer bir ifade ile ekonomiye katkısını, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından üretim yöntemi ile hesaplanan Tarımsal GSYİH belirlemekte ve Tarımsal GSYİH'nin genel ekonomi

²⁶ Yusuf Tuna, **Tarımda Verimlilik Artışının Ekonomik Sonuçları: Türkiye İle İlgili Bir Değerlendirme**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No:487, Ankara, 1993, s.42.

²⁷ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (12.10.2011)

içerisindeki payı, bu katkının büyüklüğünü ortaya koymaktadır²⁸. Çalışmanın uygulama alanının balık üretim maliyetlerinin hesaplanması olması nedeniyle Tablo 1’de Tarımsal Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla içerisinde balıkçılığa ilişkin oranlara da yer verilmiştir.

Tablo 1: Tarımsal Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla ve Yıllar İtibari İle Gelişim Hızları²⁹
(Üretim Yöntemi ve Sabit Fiyatlar ile GSYİH-1998 Temel Fiyatlarına göre)

Yıllar	Tarımsal GSYİH Tutarı (1000 TL)	Gelişim Hızı ³⁰ (%)	Tarımsal GSYİH İçerisindeki Balıkçılığın Payı (%)	Tarımsal GSYİH’nin Genel GSYİH İçerisindeki Payı (%)
1998	8.757.483	-	2,7	12,5
1999	8.259.850	(5,7)	2,8	12,2
2000	8.844.649	7,1	2,5	12,2
2001	8.147.374	(7,9)	2,7	11,9
2002	8.860.621	8,8	2,2	12,2
2003	8.683.621	(2,0)	2,4	11,4
2004	8.929.288	2,8	2,5	10,7
2005	9.570.752	7,2	3,1	10,6
2006	9.700.944	1,4	3,2	10,0
2007	9.046.723	(6,7)	3,4	8,9
2008	9.433.550	4,3	3,1	9,3
2009	9.768.638	3,6	3,0	10,1
2010	9.999.429	2,4	3,0	9,5

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu Ulusal Hesaplar Veri Tabanı

Tablo 1’de üretim yöntemine göre hesaplanmış ve sabit fiyatlara göre; Tarımsal GSYİH tutarı, Tarımsal GSYİH’nin gelişim hızı, Genel GSYİH içerisindeki Tarımsal GSYİH ile Tarımsal GSYİH içerisindeki balıkçılığın oranları yıllar itibari ile yer almaktadır. Bu çerçevede Tarımsal GSYİH’nin son yıllarda az da olsa artış gösterdiği görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde tarımsal GSYİH gelişim hızı, diğer sektörlerdeki GSYİH’nin gelişim hızları kadar yüksek olamamaktadır. Bunun

²⁸ Hüsni Ege, **Tarım Sektörünün Ekonomideki Yeri ve Önemi**, Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü Yayınları, Ankara, Temmuz 2011, s.1.

²⁹ Üretim Yöntemi; bir ekonomideki bütün işletmelerin yaratmış olduğu katma değerler toplamı dikkate alınarak hesaplanan GSYİH hesaplama yöntemidir. Tablo 1’de yer alan tutarlarda 1998 yılı baz alınmış olup, 1998 yılına endeksli enflasyon oranından arındırılmış reel artışlar hesaplanmıştır.

³⁰ Parantez içerisindeki rakamlar, ilgili yılda gelişim hızının negatif olduğunu ifade etmektedir.

nedeni geleneksel üretim tekniklerinin kullanıldığı tarım sektöründeki gelir artış hızının diğer sektörlere göre daha yavaş olmasıdır³¹.

Ülkemizde üretimi yapılan bitkisel, hayvansal ve su ürünleri üretim değerlerinin son onbeş yıldaki dağılımı ile su ürünleri üretiminin toplam tarımsal üretim değerleri içerisindeki oranı Tablo 2’de yer almaktadır. Bu veriler incelendiğinde, üretim değerlerinin yıllar itibari ile önemli oranda artış gösterdiği görülmekle birlikte, su ürünleri üretiminin tarımsal üretim içerisindeki oranı yıllar itibariyle binde 4,05 ile 7,98 arasında değişmektedir.

Tablo 2: Tarımsal Üretim Değerleri ve Su Ürünleri Üretiminin Tarımsal Üretim İçerisindeki Oranı

Yıllar	Bitkisel Üretim Değeri (1000 TL)	Hayvansal Üretim Değeri (1000 TL)	Su Ürünleri Üretim Değeri (1000 TL)	Su Ürünleri Üretiminin Tarımsal Üretim İçerisindeki Oranı (Binde)	Toplam Tarımsal Üretim Değeri (1000 TL)
1997	3.553.871	2.491.730	33.717	5,55	6.079.318
1998	7.265.715	4.927.428	70.496	5,75	12.263.639
1999	9.652.440	8.471.039	95.553	5,24	18.219.032
2000	14.920.079	11.804.270	139.552	5,19	26.863.901
2001	20.017.457	14.371.109	173.890	5,03	34.562.456
2002	32.264.199	19.870.749	212.248	4,05	52.347.196
2003	40.569.390	27.823.918	415.575	6,04	68.808.883
2004	45.680.437	33.968.674	520.603	6,49	80.169.714
2005	50.939.686	37.425.281	704.283	7,91	89.069.250
2006	54.515.463	41.841.151	766.220	7,89	97.122.834
2007	56.787.423	47.587.745	839.762	7,98	105.214.930
2008	66.010.114	49.338.055	850.646	7,32	116.198.815
2009	68.267.485	54.756.300	952.935	7,69	123.976.720
2010	80.033.858	85.001.165	1.066.778	6,42	166.101.801

Kaynak: TÜİK, Tarımsal Yapı (Üretim, Fiyat, Değer) Yayını, Tarım İstatistikleri Özeti Yayını, Su Ürünleri İstatistikleri, 2007.

³¹ Yusuf Tuna, a.g.e., s.51.

Bununla birlikte, 2010 yılında tarımsal üretim değerlerinin; yaklaşık % 48'ini bitkisel üretim, % 28'ini canlı hayvan üretimi ve % 23'ünü ise hayvansal ürünlerin oluşturduğu tespit edilmiştir³². GSYİH içerisinde yer alan tarım, sanayi ve hizmet sektörüne ilişkin GSYİH'nin yıllar itibariyle dağılımı ise Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: GSYİH'nin Sektörel Dağılımı (%)

Yıllar	Tarım	Sanayi	Hizmet	Yıllar	Tarım	Sanayi	Hizmet
1997	12,7	28	60,3	2004	10,7	20,3	69,0
1998	12,5	26,8	60,7	2005	10,6	20,3	69,1
1999	12,2	24,9	62,9	2006	10,0	20,1	69,9
2000	12,2	23	64,8	2007	8,9	20	71,1
2001	11,9	22,4	65,7	2008	9,3	19,4	71,3
2002	12,2	21	66,8	2009	10,1	18,4	71,4
2003	11,4	20,9	67,7	2010	9,5	18,5	72,0

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu: Ulusal ve Uluslararası Ekonomik Göstergeler

Tablo 3'e bakıldığında ise tarımsal GSYİH'nin yıllar itibariyle az da olsa azalış gösterdiği görülmektedir. Ekonomik gelişme ile birlikte, tarımsal GSYİH'nin genel GSYİH içerisindeki payının azalması, tarım sektörünün önemsiz bir sektör olduğu anlamına gelmemelidir. Çünkü sanayi ve hizmet sektöründeki büyüme, tarım sektöründen daha fazla olduğu için toplam GSYİH içerisindeki tarım sektörünün payı azalış göstermektedir.

1.1.3.2. Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi

Tarım sektörünün ülkelerin ekonomik kalkınmaları üzerindeki yarattığı olumlu etkilerden bir diğeri ise dış ticaret yolu ile döviz girdisinin sağlanmasıdır. Tarım sektörü aracılığı ile ülkelere döviz girişi üç şekilde sağlanmaktadır. Bunlardan birincisi; ülkelerin üretmiş oldukları tarımsal mamulleri ihraç etmek sureti ile döviz

³² http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=50&ust_id=13, Türkiye İstatistik Kurumu, Bitkisel ve Hayvansal Üretim Değerleri, (03.11.2011)

girişinin sağlanması, ikincisi tarımsal üretim sonucunda ithal ikamesinin sağlanarak ülke dışına çıkması olası dövizlerin ülke içerisinde kalmasının sağlanması, üçüncüsü ise tarıma dayalı sanayileşmenin gelişimi sonucunda, hammaddenin yanı sıra, tüketim mallarının da ihracı ile döviz girişinin sağlanmasıdır³³.

Tarım sektörünün dış ticaret yolu ile ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerine bakıldığında, üzerinde durulması gereken bir diğer gösterge ise tarımsal mamullerin ihracatı sonucu elde edilen döviz gelirlerinin yatırım malları ve ara girdilerin ithalatının finansmanındaki payıdır³⁴.

Türkiye'nin dış ticaret verilerine bakıldığında, 2010 yılı tarımsal mamuller ihracatı yaklaşık 12,7 milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir. Tarımsal mamuller ihracatının yaklaşık % 93'ünü, ithalatının ise yaklaşık % 57'sini gıda maddeleri oluşturmaktadır. 2010 yılı Ocak-Ekim döneminde ihracat tutarı 9 milyar 398 milyon Dolar olarak gerçekleşmiş olup, 2011 yılının 10 aylık bu döneminde gıda maddeleri ihracatı 2010 yılının aynı dönemine göre % 20,4 artarak 11 milyar 312 milyon Dolara yükselmiştir. 2010 yılı toplam ihracat tutarının 113 milyar 883 milyon Dolar olduğu Türkiye'de, ihracatın yaklaşık % 11'lik kısmını tarımsal mamuller ihracatı oluşturmaktadır³⁵.

1.1.3.3. Üretim Faktörleri Üzerindeki Etkisi

Üretim faktörleri, herhangi bir mal veya hizmetin üretilebilmesi için bir araya getirilen ve üretilecek mal veya hizmetin bünyesinde farklı oranlarda yer alan tabiat, sermaye, emek, müteşebbis vb. faktörleri ifade etmektedir³⁶. Tarım sektörü üretim faktörleri olarak ifade edilen tabiat, sermaye, emek ve müteşebbis ile çok sıkı etkileşim içersindedir.

³³ Ali Deran, "Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2005, s.29.

³⁴ Hüseyin Şahin, **Türkiye Ekonomisi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s. 247.

³⁵ 2011 Yılı Ocak-Ekim Dönemi Tarım Ürünleri Dış Ticareti, http://www.tarim.gov.tr/Duyurular_haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=2113, (19.12.2011)

³⁶ Mümin Ertürk, **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.14.

Geleneksel yapıdaki bir tarım sektöründe, toprak ve iş gücü asli girdiler olarak ifade edilmektedir. Bu girdilerin üretimdeki payı bir üretim faktörü olan sermaye mallarının payından yüksektir. Tarım sektörü diğer sektörler ile karşılaştırıldığında, emek yoğun üretim tekniklerinin uygulandığı bir sektördür. Fakat günümüzde ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile birlikte tarımsal yapılarda da bir değişiklik görülmektedir. Üretimde toprak ve işgücünün payı göreceli olarak azalmakta sermayenin payı ise giderek artmaktadır. Ekonomi gelişirken tarımın ekonomi ile bütünleşmesi artmakta, böylece tarım piyasaya daha fazla ürün sunmakta ve diğer sektörlerden de daha fazla girdi satın almaktadır.

Tarım sektöründe, sektörün yapısı gereği işgücüne büyük ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye ekonomisinde de tarım sektörü istihdam açısından büyük bir paya sahiptir. Çünkü Türkiye’de tarımsal faaliyet kırsal kesim için bir yaşam biçimidir. Bu bağlamda, tarım sektörünün toplam istihdamdaki payı 1950’li yıllarda % 80, 1960’lı yıllarda % 74, 1980 ‘li yıllarda % 58, 2000’li yıllarda % 35 ve 2010 yılına gelindiğinde ise yaklaşık % 27’ye gerilemiştir. Tarım sektörünün toplam istihdamdaki payı yıllar itibari ile azalmakla birlikte yinede önemini korumaktadır³⁷.

Tarım sektörünün ekonomik kalkınmaya olan sermaye katkısı, tarım sektöründen elden edilen gelirlerin bir kısmının yeni yatırımlarda kullanılması olarak ifade edilmektedir. Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin tekrar yatırıma yönlendirilmesi ve kırsal bölgelerde yaşayan iş gücünün de tarımsal faaliyetler ile istihdam edilmesi ülkelerin ekonomik gelişmeleri açısından çok önemlidir.

1.1.3.4. Piyasalar Üzerindeki Etkisi

Türkiye’nin ekonomik ve sosyal gelişiminin önemli bir parçasını oluşturan tarım sektörünün, günümüze kadar çok önemli görevler üstlendiği, gelecekte de bu görevleri üstleneceği bilinmektedir. Tarım, gıda üretiminin güvenliği ve sanayi sektörüne hammadde sağlaması nedeniyle sanayileşmiş ülkeler açısından da

³⁷ Yusuf Tuna, a.g.e., s.65.

vazgeçilmez ve stratejik bir sektör niteliğindedir³⁸. Bu nedenle tarım sektörü, tarıma dayalı sanayilerin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Tarım sektörü bir yandan tarıma dayalı sanayilere hammadde sağlarken, diğer taraftan diğer sektörlerde üretilen mal ve hizmetlere talep oluşturarak ekonomiye katkıda bulunmaktadır. Tarım sektöründe yaşanacak bir büyüme ile birlikte, sektörler arasındaki alım satım ilişkileri de artacak ve bunun sonucunda tarım sektörü, ekonomi ile bütünleşerek sanayinin ve diğer sektörlerin gelişmesine yardımcı olacaktır³⁹. Dolayısı ile tarım sektörü birçok sektör ile etkileşim içerisindedir. Sektörler arasındaki bu etkileşim derecesi ise sektörlerdeki gelişmelere paralel olarak artmakta ve çeşitlenmektedir⁴⁰.

Tarım, sadece fiziksel ve biyolojik çıktı üreten bir sektör olarak düşünülmemelidir. Tarım sektörü; küçük aile işletmeleri, büyük şirket çiftlikleri, kredi ve diğer girdi sağlayan işletmeler, tarımsal mamulleri işleyerek yeni mamul üreten işletmeler, taşıma işletmeleri, toptancılar, oteller ve perakendeciler gibi çok sayıda ekonomik birimi de içine alan ve bu ekonomik birimlerin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır⁴¹.

1.1.3.5. Bireylerin Besin İhtiyacının Karşılanması Üzerindeki Etkisi

Tarım sektörü, çeşitli besin maddelerini üreten, bu maddeleri işleyerek besin maddelerini çeşitlendiren, bireylerin de bu maddelere olan ihtiyacını karşılayan dolayısı ile toplumların sağlığı ve kalkınması üzerinde önemli etkiye sahip bir sektördür. İnsanoğlunun hayatını devam ettirebilmesi için besin ihtiyacı vazgeçilmez bir unsurdur⁴². Toplum sağlığı ve sosyo-ekonomik kalkınma, yeterli ve dengeli beslenme ile mümkündür. Bireylerin de yeterli ve dengeli beslenebilmesi için

³⁸ Selçuk Silsüpür, a.g.e., s.1.

³⁹ Cihan Dura, **Tarımın Türk Ekonomisinin Gelişmesine Katkısı Bugün ve Yarın**, Enka Vakfı Yayınları, İstanbul, 1987, s.24.

⁴⁰ Taner Kırıl, Halis Akder; a.g.e., s.9.

⁴¹ Hüsnü Ege, a.g.e., s.2.

⁴² Cemil Çalgüner, **Ziraat Politikası**, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 529, Ankara, 1974, s.255.

öncelikle istedikleri miktar ve türde besin maddelerini bulması, daha sonra ise bu maddeleri satın alabilecek bir gelire sahip olması gerekmektedir⁴³.

1.1.4. Tarım Sektörünün Sorunları

Tarım sektörü Bölüm 1.1.2.'de de belirtildiği gibi; ülke nüfusunun sağlıklı ve dengeli beslenmesi, milli gelire, istihdama ve ihracata katkısı, sanayi sektörüne (gıda, ilaç, kozmetik gibi) hammadde sağlaması, biyolojik çeşitlilik ve ekolojik dengeye olan katkısı nedeniyle önemli bir sektördür. 1980'li yıllara kadar Türkiye ekonomisinin lokomotifi olma özelliği gösteren bu sektör, 1980'li yıllardan sonra uygulanan dışa bağımlı liberalleşme, serbest piyasa ekonomisine geçiş, sanayi-hizmet ve inşaat sektörlerindeki hızlı gelişim gibi nedenler ile gerilemeye başlamıştır. 1980'li yıllarda % 26 olan GSYİH katkısı 2010 yılında % 9,5'e, 1980'li yıllarda % 57 olan ihracata katkısı 2010 yılında % 11'e ve 1980'li yıllarda % 62,5 olan istihdama katkısı ise 2010 yılında % 27'ye kadar gerilemiştir. Ancak oranlardaki bu gerileme tarım sektöründeki çıktının azaldığı anlamına gelmemelidir. Diğer sektörlerin daha hızlı büyümesi nedeniyle, GSYİH içerisindeki tarımın payı yıllar itibariyle oransal olarak gerilemektedir.

Günümüzde tarım sektörünün içerisinde bulunduğu başlıca sorunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁴⁴;

i. Ülkemizde uygulanmakta olan miras hukuku, tarım arazilerinin parçalanarak küçülmesine neden olmaktadır. Tarım arazilerinin parçalanması, işletme büyüklüklerinin küçülmesine ve dolayısı ile tarımsal verimliliğin azaltılmasına yol açmaktadır. Tarım işletmelerinin küçülmesi önemli oranda ölçek

⁴³ Cahit Karagölge, **Tarım Ekonomisi**, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1987, s.30.

⁴⁴ Hazım Gökçen, Tarım Sektöründe Sorunlar ve Çözümler, <http://www.hazimgokcen.com/hzm/index.php?showtopic=21>, Ocak 2007, (13.03.2012), H. Naci Bayraç, Füsün Eğilmez, "Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Ortak Tarım Politikası, s.7, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/Naci2.doc (13.03.2012), Neslihan Yalçınkaya, Hakan Yalçınkaya ve Coşkun Çılbant, "Avrupa Birliği'ne Yönelik Düzenlemeler Çerçevesinde Türk Tarım Politikaları ve Sektörün Geleceği Üzerine Etkisi", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 2006, Cilt: 13, Sayı: 2, Manisa, s.102.

ekonomisi problemlerine neden olmakta, üretim azalan verimlere doğru yönelmektedir. Sonuç olarak küçük işletmeler yetersiz gelirleri ile artan üretim maliyetlerini karşılayamadığından tarımsal faaliyetleri bırakmak zorunda kalmaktadır.

ii. Ülkemizdeki tarım işletmelerinin yaklaşık % 70’inde hayvansal ve bitkisel üretimin birlikte yapıldığı dikkate alındığında, tarım işletmelerinde uzmanlaşma yaygın değildir.

iii. Gübre, tarım ilaçları, tohumluk, tarım makineleri ve mazot gibi temel üretim girdilerindeki aşırı fiyat artışları, tarım işletmelerinin karlarını önemli ölçüde düşürmüştür. Bu durum bazı tarım işletmelerinin zarar etmesine yol açmıştır.

iv. Devletteki küçülme politikaları sonucunda, geçmişte çiftçilere başarılı hizmetler sunan; zirai mücadele, toprak-su gibi bazı kurumların ortadan kaldırılması, çiftçinin hizmet alımının aksamasına yol açmış, dolayısı ile verimlilikte azalışlar ortaya çıkmıştır.

v. Uluslararası Para Fonu (UPF: IMF), Dünya Bankası (DB: WB) ve Avrupa Birliği gibi kuruluşların ülkemiz tarımına yapmış olduğu dolaylı müdahaleler, tarım işletmelerini olumsuz yönde etkilemektedir.

vi. Geçmişte girdi bazında verilen devlet desteği, zamanla doğrudan gelir desteği haline dönüştürülmüş, bu durum sonucunda toprağı olup tarımsal faaliyetlerde bulunmayan kişilere gelir desteği sağlamış, gerçek üreticilere önemli bir katkı sağlamamıştır.

vii. Çiftçilerin eğitimi ve modern tarım teknolojilerinin kullanımında istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Bu nedenlerden dolayı çiftçilerin bilgi ve sermaye birikimi yetersiz kalmış, tarım ile ilgili güncel gelişmeler yakından takip edilememiştir. Bunun bir diğer nedeni de; küçük ölçekli tarım işletmelerinin modern tarımsal araç ve gereçler ile modern tarımsal üretim teknikleri için gerekli olan finans kaynaklarına sahip olamayışlarıdır.

viii. Hayvan hastalıkları ile mücadelelerde yetersiz kalınmıştır.

ix. Çiftçiler içinde buldukları örgütsüzlük nedeniyle çoğu zaman mamullerini pazarlayamamış, aracılar tarafından düşük fiyatlar ile alınan mamuller tüketiciye yüksek fiyatlar ile satılmış, bu durum hem üreticiyi hem de tüketiciyi olumsuz etkilemiştir.

x. Üretim planlaması yapılamadığından çiftçilerin üretmiş oldukları mamuller zaman zaman satılamamış, bu durum sonucunda çiftçi zarar etmiş ve tarımsal faaliyetleri bırakmak zorunda kalmıştır.

1.2. TARIMSAL FAALİYETLER

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle tarımsal faaliyet kavramı üzerinde durularak, tarımsal faaliyetlerin özellikleri ve türleri hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kavramı

Daha öncede belirtildiği gibi tarım, genel anlamda “bitkisel ve hayvansal ürünlerin; üretilmesi, kalite ve veriminin artırılması, uygun koşullarda korunması ve bu ürünlerin işlenip değerlendirilerek pazarlanması” şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁵. Toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirme faaliyetleri ise tarımsal faaliyet olarak adlandırılmaktadır⁴⁶.

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 52. maddesine göre tarımsal faaliyet; arazi, deniz, göl veya nehirde; ekme, dikme, bakma, üretme, yetiştirme, ıslah etme veya doğrudan yararlanarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, işlenmesini veya bu mahsullerden faydalanılmasını ifade etmektedir⁴⁷. GVK’da belirtilen bu tanım diğer tanımlamalara göre tarımsal faaliyetleri daha geniş anlamda ele alarak ifade etmiş ve ormancılık ile su ürünlerini de bu faaliyetler içerisinde göstermiştir.

41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nda (TMS-41-KOBİ TFRS 34. Bölüm) ise tarımsal faaliyet, “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların

⁴⁵ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (05.10.2011)

⁴⁶ Cahit Karagölge, a.g.e., s.5.

⁴⁷ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 52.

tarımsal mamullere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi” şeklinde tanımlanmıştır⁴⁸. TMS-41’de (KOBİ TFRS 34. Bölüm) yer alan tarımsal faaliyet tanımı, tarımsal faaliyet ile ilgili yapılmış diğer tanımlamalara göre daha kapalı ve dar bir biçimde ifade edilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde hangi faaliyetlerin TMS-41’e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre tarımsal faaliyet sayılıp sayılmayacağı hususu detaylı bir şekilde incelenecektir.

1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyetlerin, tabiat ve toprak ile yakın ilişkisinin bulunması ve bu tür faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde genetik temelli yöntemlerin kullanılması nedeniyle tarımsal faaliyetlerin kendine has çeşitli özellikleri bulunmaktadır⁴⁹. Tarımsal faaliyetlerin bu özelliklerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

i- Tabiata Bağlılık; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, iklim ve toprak koşullarının önemi çok büyüktür. İstenilen iklim şartlarının ya da toprak yapısının bulunmaması durumunda, ya tarımsal faaliyet gerçekleştirilememekte ya da kalitesinde ve verimliliğinde önemli oranda düşüşler yaşanabilmektedir. Bu nedenler ile tarımsal faaliyetleri, kendisine uygun iklim şartlarının ve toprak yapısının bulunduğu bölgelerde gerçekleştirmek gerekmektedir⁵⁰. Örneğin, Malatya’da yetiştirilen bir kayısı ya da Bursa’da yetiştirilen bir şeftali, başka bir bölgede yetiştirilen kayısı ve şeftaliye göre daha kaliteli ve verimli olabilmektedir. Bununla birlikte, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde; seracılık, sulama, gübreleme, kaliteli girdi ve tarımsal ilaç gibi yeni tekniklerin kullanılması tarımsal üretimin tabiata bağlılığını azaltmakla birlikte, yinede tamamı ile önüne geçememiştir. Ayrıca, kıyı bölgeleri ve yağış alan bölgelerde yılda iki ya da üç ürün alınabilirken, iklimin sert geçtiği bölgelerde yılda bir defa hatta bazı yıllar hiç ürün alınmamaktadır. İşte

⁴⁸ <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS41.pdf> (29.12.2011)

⁴⁹ İbrahim Aksöz, **Zirai Ekonomiye Giriş**, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1972, s.11.

⁵⁰ Ali Özgüven, **Tarım Ekonomisi ve Avrupa Birliği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s.46.

bu nedenlerle tarımsal faaliyetlerin, iklimin ve buna bağılı olarak bitki örtüsünün uygun olduğu yerlerde yapılması gerekmektedir⁵¹.

Tarımsal üretim faaliyetleri genellikle mevsimlik olarak yapılmaktadır. Her tarımsal mamulün belli bir mevsimde yetiştirilmesi, bakımının yapılması ve hasadı söz konusu olmaktadır. Sanayiye dayalı üretimde ise böyle bir durum söz konusu değildir.

ii. Üretim Süresi; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde biyolojik kanunların geçerli olması ve üretime konu olan varlığın da canlı bir varlık olması nedeniyle tarımsal mamul elde etmek için beklenecek belirli bir süreye ihtiyaç vardır⁵². Tarım sektöründe belli bir üretim süresinin olması nedeniyle üretim ile ilgili karar alma ve üretimi yönlendirme imkânı da sınırlı olmaktadır. Ayrıca, tarımsal üretimde üretim miktarının artması veya üretim sürecinin kısalması, sanayiye dayalı üretimde olduğu gibi vardiya ya da işçi sayılarının arttırılması ile mümkün olamamaktadır. Aynı durum hayvancılık içinde geçerlidir. Örneğin, bir damızlığın yetiştirilmesi için birkaç seneye ihtiyaç duyulur. Fakat günümüzde, bilim ve teknolojin gelişmesi, hormonal zirai ilaçların kullanımı veya iklim gibi faktörlerin etkisi ile geçmiş uygulamalara göre daha fazla tarımsal mamulü daha kısa sürede elde etmek olanaklı hale gelmiştir. Örneğin, Antalya’da üretilen bir sera domatesinde hasat, ekim tarihinden itibaren 4 ya da 5 ay sonra yapılırken, bu süre günümüzde daha hızlı yetişen tohumların üretilmesi ve zirai ilaçların kullanımı ile kısaltılabilmektedir.

iii. Risk ve Belirsizlik; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde risk ve belirsizlik, diğer ekonomik faaliyetlere oranla daha fazladır. Doğal afetler, kuraklık, aşırı sıcak veya soğuk hava, tarımsal üretim miktarındaki belirsizlik, haşereler, yangın, fiyat farklılıkları, tarım tekniğindeki gelişmeler, hükümet politikalarındaki

⁵¹ Yusuf Tuna, a.g.e., s.72-73.

⁵² İbrahim Aksöz, a.g.e., s.12.

değişiklikler veya hastalık gibi birçok faktör nedeniyle tarım sektöründeki risk ve belirsizlikler diğer sektörler göre daha fazladır⁵³.

iv. Tarımsal Mamul Fiyatları; Tarımsal mamullerin çok büyük bir bölümü insanoğlunun varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan besin ve gıda maddelerinden oluşmaktadır. Tarımsal mamullerin fiyatında meydana gelen dalgalanma, diğer sektörlerde üretilen mamullere göre daha fazla olabilmektedir. Bunun nedeni ise tarımsal mamullerin arz ve talep elastikiyetinin düşük olmasıdır. Tarımsal mamullerdeki üretim veya talep miktarındaki değişiklikler, tarımsal mamul fiyatlarında ciddi değişikliklere yol açarken, tarımsal mamul fiyatındaki değişiklikler ise üretim ve tüketim miktarlarında ufak değişikliklere yol açmaktadır⁵⁴. Diğer bir ifade ile tarımsal mamullerin fiyatları, sanayi sektöründeki mamullerin fiyatlarına göre daha istikrarsızdır. Tarım sektörü, ekonomik krizin yaşandığı dönemlerde diğer sektörler kadar derinden etkilenmeyebilir. Ekonomik canlanmanın yaşandığı dönemlerde ise tarımsal mamullerin fiyatları sanayi mallarının fiyatlarına göre daha az artış göstermektedir. Genel olarak tarıma dayalı toplumlar ekonomik krizler karşısında daha dayanıklı olabilmektedir⁵⁵.

v. Mamul Çeşitliliği; Tarımsal üretim yapan işletmelerde toprakta her yıl aynı mamulün yetiştirilmesi, toprağın verimsizleşmesine yol açabilmektedir. Çünkü her bitkinin topraktan aldığı besin ve mineral miktarı farklıdır. Aynı bitkinin aynı toprakta sürekli olarak yetiştirilmesi halinde toprak giderek fakirleşecek ve verimi azalacaktır. Bu nedenle gerektiğinde toprağı dinlendirmek ya da rotasyon sureti ile toprağı tekrar elverişli hale getirmek mümkündür. Günümüzde ise topraktaki besin ve mineral eksikliklerinin, kimyasal gübreleme ve zirai ilaçlar ile takviyesi mümkün olmakla birlikte, bu durum hem ek maliyetlere yol açmakta, hem de toprağın organik yapısını bozmaktadır. Bunun yerine ekime elverişli arazi parçalarının belli bir düzen içinde ve çeşitli mamullere tahsis edilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca her tarımsal mamulün daha kaliteli ve daha verimli yetiştiği toprak türleri de

⁵³ İ. Hakkı İnan, **Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği**, Avcı Ofset ve Basımevi, İstanbul, 2001, s.13.

⁵⁴ İbrahim Aksöz, a.g.e., s.22.

⁵⁵ Hasan Olalı, İsmail Duymaz, a.g.e., s.9.

bulunmaktadır. Bazı bitkiler killi topraklarda daha verimli yetişirken bazı bitkiler de marnlı ya da tınlı topraklarda daha verimli olabilmektedir. Tarımsal üretim yapan işletmeler de, homojen olmayan bu toprak yapılarına uygun tarımsal üretim yapmakta böylece de mamul çeşitlenmektedir. Aynı zamanda risk ve belirsizliklerin yoğun olduğu tarım sektöründe bu risk ve belirsizlikler, mamul çeşitliliğine gidilerek azaltılabilmektedir⁵⁶. Oysa diğer sektörler de bu durum daha farklı olabilmektedir. Bir üretim işletmesinde tek bir mamulün üretilmesinin herhangi bir sakıncası olmazken, o mamulün üretiminde uzmanlaşma da beraberinde gelmekte kalite ve verimlilik artmaktadır.

vi. İş Bölümü ve Uzmanlaşma; Tarımsal faaliyetlerin iklimlere bağlı olarak yürütülmesi, mevsimlik oluşu ve belli bir süre ile sınırlandırılması, tarımda iş bölümü ve uzmanlaşmanın oluşmasını engellemektedir. Tarım sektöründe çiftçi, mamul çeşitliliği nedeniyle birçok tarımsal mamulü birlikte yetiştirmek zorunda olduğundan yapılacak işlerde farklılık göstermektedir. Ayrıca tarımsal faaliyetlerin; belli zamanlarda, belli bir sıraya göre yapılması gerektiğinden, çiftçi her işten anlamalı ve her işi yapabilmek zorundadır. Aksi halde sadece belirli işlerde uzmanlaşan bir çiftçi, bu işlerin olmadığı zamanlarda boş ya da işsiz kalacaktır. Oysa tek tip ve sürekli üretimin yapıldığı diğer sektörlerde, iş bölümü ve uzmanlaşma sayesinde herkes kendi işine yoğunlaşmakta ve böylece kalite ve verimlilikte artış görülebilmektedir⁵⁷. Tarım sektöründe işgücünün akışkanlığı ise sanayi sektörüne göre daha düşüktür. Tarımsal faaliyetlerin mevsimlik olması nedeniyle tarım sektöründe işgücü talebi istikrarsızdır. İş gücü talebi kış aylarında az, hasat zamanlarında ise çoktur. Ayrıca tarım sektöründe teknik yenilikler de sınırlıdır. Diğer bir ifade ile teknolojik gelişme ile birlikte makineler tek başına yeni bir tarımsal mamul üretemez. Fakat teknolojik gelişmeler tarımsal faaliyetlerin daha kaliteli, kolay ve verimli yürütülmesini sağlayabilir. Sanayi sektöründe ise teknoloji ile birlikte el değmeden daima yeni mamuller üretilebilmektedir⁵⁸.

⁵⁶ Cahit Karagölge, a.g.e., s.10-11.

⁵⁷ Ali Deran, a.g.e., s.10.

⁵⁸ Ali Özgüven, a.g.e., s.46.

vii. Organik Üretim; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında hiçbir kimyasal girdi kullanılmıyor ise elde edilen tarımsal mamuller organik mamuller olarak ifade edilmektedir. Diğer sektörlerde ise genellikle organik olmayan mamuller üretilmektedir⁵⁹.

viii. Maliyetlerin Hesaplanması; Tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen tarımsal mamullerin maliyetlerini kesin olarak hesaplamak oldukça zordur. Tarımsal üretim sürecinde birçok mamulün birlikte üretimi, tarımsal üretim için yapılan harcamalardan ilgili döneme ait olan payın tespit edilemeyişi, tarımsal alet ve makinelerin kişisel kullanımı, bazı tarımsal mamullerin diğer tarımsal mamullerin üretiminde hammadde olarak kullanılması, üretilen tarımsal mamullerin kişisel kullanımı ve ücretlerin mamul karşılığı ödenmesi gibi nedenler, tarımsal üretim maliyetlerini ve dolayısıyla da kar veya zararın tespit edilmesini güçleştirmektedir⁶⁰. Bu nedenlerle tarımsal mamullerin fiyatlandırılması piyasa şartlarına ya da politik amaçlara göre belirlenmektedir.

ix. Tarımsal Üretimin Zorunluluğu; Tarımsal üretimin çok büyük bir bölümünü insanoğlunun varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan besin ve gıda maddeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle tarım sektörü diğer sektörler ile karşılaştırıldığında olmazsa olmaz bir sektör niteliğindedir. Ülkeler de olağanüstü durumlarda hayatın devamı için yeterli tarımsal üretimi sağlayabilmelidir. Bu nedenle başka ülkelere bağımlı olmamak için ülkeler tarım sektörüne ve tarımsal üretime önem vermek zorundadır.

x. Sermaye Bulma Zorluğu; Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ya da çiftçilerin dış kaynak ya da hissedar bulması diğer sektörlerle nazaran daha zor olabilmektedir. Bunun nedeni tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin daha zarar etmeleri, yatırılan sermayeye karşılık az kar sağlamaları, tarımda çalışan nüfus başına düşen gelirin düşük olması, tarımsal üretimin mevsimlik oluşu ve tarımsal

⁵⁹ A. Fethi Açıl, Kazım Köylü, **Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri**, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:465, Ankara, 1971, s.30.

⁶⁰ İbrahim Aksöz, a.g.e., s.36.

mamullerin paraya çevrilme sürecinin belli bir zamanda gerçekleşmesi gibi nedenler sermayenin tarım sektörüne akışını engellemektedir⁶¹.

xi. Canlı Varlık Üretimi; Tarımsal faaliyetler sonucu üretilen mamuller, bitkisel veya hayvansal tohum ile üreyerek, zamanla büyümekte, yetişmekte ve çoğalmaktadır. Bu nedenler ile tarımsal faaliyetler biyolojik ve organik olaylar sonucunda gerçekleşmektedir. Tarım sektörünü diğer sektörlerden ayıran en önemli özellik, tarımsal faaliyetler sonucunda sürekli olarak kendini yenileyebilen canlı bir varlık ile tarımsal mamul elde edebilmektir⁶².

xii. Çalışma Şartlarındaki Farklılık; Tarım sektöründe çalışma şartları ve süresi, ücret ödeme şekli ile işçi ve işveren ilişkileri diğer sektörler ile kıyaslandığında farklılık göstermektedir. Tarım sektöründe diğer sektörlerde olduğu gibi sekiz saatlik çalışma süresine uymak mümkün olamayabilir. Tarımsal faaliyetler genellikle mevsimlik olduğu için bazen bütün gün çalışmak gerekmekte, bazen ise birkaç saatlik çalışma yeterli olabilmektedir. Tarım sektöründe ücret ödemeleri ise genellikle zaman birimine göre günlük, haftalık, aylık ya da mevsimlik şeklinde olmaktadır. Diğer sektörlerde olduğu gibi parça başı ücret uygulaması tarım sektöründe yaygın değildir. Ayrıca tarım sektöründe ödemeler nakdi, aynı veya karışık şekilde yapılabilmektedir⁶³.

1.2.3. Tarımsal Faaliyet Türleri

Tarımsal faaliyet türleri günümüzde; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi, organik üretim, arıcılık ve su ürünleri üretimi olmak üzere altı başlık altında incelenmektedir.

⁶¹ Adnan Sevim, "Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1990, s. 17-18.

⁶² Arun Kumar Ghosh, **Cost Accounting and Farm Product Costing**, KLM Inc., India, 1991, s.23.

⁶³ Cahit Karagölge, a.g.e., s.25.

1.2.3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim genel anlamda toprak ile uğraşmak suretiyle, farklı türlerdeki bitkileri usulüne uygun olarak yetiştirerek mamul elde etme işlemidir. Ülkemiz, toprak yapılarının bölgelere göre farklılık göstermesi ve iklim türlerindeki değişiklik nedeniyle çok çeşitli tarımsal mamullerin yetiştirilmesine imkân tanımaktadır. Bununla birlikte, ülkemizde bitkisel üretim miktarı 1950'li yıllardan sonra önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu artışın nedeni ise tarımsal girdi, teknoloji kullanımı ve yeni tarım alanlarının oluşturulması olarak ifade edilebilir⁶⁴. Bitkisel üretim, tarımsal faaliyet türleri arasında yaklaşık % 67'lik payı ile ülkemizdeki en önemli tarımsal üretim çeşidi olma özelliğini göstermektedir⁶⁵.

Bitkisel üretimin yapıldığı tarımsal alanlar ise kendi içerisinde; tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı, sebze bahçeleri alanı, bağ alanı, meyveler, içecekler ile baharat bitkileri alanı ve zeytin ağaçları alanı olmak üzere beş ana başlık altında incelenmektedir⁶⁶. Tarımsal alanlarda yapılan bitkisel üretim türleri, ekili alan büyüklükleri ve bitkisel üretim içerisindeki yüzdesel dağılımlar yıllar itibariyle Tablo 4'te gösterilmiştir⁶⁷.

⁶⁴ DPT: Dokuzuncu Kalkınma Planı, **Bitkisel Üretim, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: 2713, ÖİK: 666, Ankara, 2007, s.4.

⁶⁵ Ali Deran, a.g.e., s.12.

⁶⁶ TÜİK: **Tarımsal Yapı; Üretim, Fiyat, Değer**, TÜİK Matbaası, Ankara, 2007, s.2.

⁶⁷ **BÜGEM Faaliyet Raporu**, Ankara, Kasım 2011, s.2.

Tablo 4: Türkiye’de Bitkisel Üretim Yapıldığı Tarım Alanları

TARIM ALANLARI	1990		2000		2002		2006		2009		2010	
	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%
Tahıl ve Diğer Bitkisel Ürünler	18.868	67,7	18.207	69	18.123	68,19	17.560	67,9	16.217	66,8	16.438	67,3
Nadas	5.324	19,1	4.826	18,3	5.040	18,96	4.691	18,1	4.323	17,8	4.249	17,4
Sebze Bahçesi	635	2,3	793	3	831	3,13	779	3	811	3,3	729	3
Bağlar	580	2,1	535	2	530	1,99	514	2	479	2	478	2
Meyve Bahçesi	1.583	5,7	1.418	5,4	1.435	5,4	1.623	6,3	1.686	6,9	1.694	6,9
Zeytin Bahçesi	866	3,1	600	2,3	620	2,33	712	2,8	778	3,2	826	3,4
TOPLAM	27.856	100	26.379	100	26.579	100	25.879	100	24.294	100	24.414	100

Kaynak: T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü, BÜGEM Faaliyet Raporu, Ankara, Kasım 2011, s.2.

Tablo 4 incelendiğinde, 2010 yılı itibariyle bitkisel üretim içerisinde en büyük payım % 67,3'lük pay ile tahıl ve diğer bitkisel ürünler olduğu görülmektedir. Tahıl ve diğer bitkisel ürünleri; % 6,9'luk pay ile meyve bahçeleri, % 3,4'lük pay ile zeytin bahçeleri, % 3'lük pay ile sebze bahçeleri ve % 2'lik pay ile bağcılık faaliyetleri izlemektedir. Geriye kalan tarım arazileri ise nadasa bırakılan arazilerdir.

Türkiye, bitkisel üretim sonucunda elde ettiği tarımsal mamuller ile dünyanın önde gelen ülkeleri arasında yer almaktadır. Türkiye'de üretilen çeşitli bitkisel ürünler, bu ürünlerin dünyada ve Türkiye'deki üretim miktarları ile ülkemizin dünya üretimdeki payları Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: Türkiye'nin Üretimde Dünya Sıralamasında Yer Aldığı Bitkisel Ürünler

TÜRKİYE'NİN SIRALAMADAKİ YERİ	ÜRÜNLER	DÜNYA ÜRETİMİ (ton)	TÜRKİYE ÜRETİMİ (ton)	ÜRETİMDEKİ PAYIMIZ (%)
1	Fındık	821.332	500.000	60,88
	Vişne	1.358.326	192.705	14,19
	Kiraz	2.150.107	417.694	17,25
	Haşhaş	96.333	34.194	35,5
	Kayısı	3.831.823	660.894	20,62
2	İncir	1.184.884	244.351	20,62
	Mercimek	3.595.177	302.181	8,41
	Antep Fıstığı	572.946	81.795	14,28
	Kestane	1.418.280	61.697	4,35
	Hıyar	39.320.705	1.735.010	4,41
	Biber	28.483.822	1.837.003	6,45
	Kavun	27.726.563	1.679.191	6,06
	Karpuz	100.687.056	3.810.205	3,78
Çilek	4.178.000	292.000	7,0	
3	Nohut	9.774.082	562.564	5,76
	Zeytin	18.241.809	1.290.654	7,08
	Ceviz	2.236.231	177.298	7,93
	Elma	71.736.938	2.782.365	3,88
	Kuru Soğan	72.313.493	1.849.582	2,56
	Taze Fasulye	6.814.403	603.653	8,86
4	Patlıcan	35.326.379	816.134	2,31
	Domates	141.400.629	10.745.572	6,6
5	Şeker Pancarı	229.490.296	17.274.674	7,53
	Greyfurt (Altıntop)	4.496.868	190.973	4,25

Kaynak: T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü, BÜGEM Faaliyet Raporu, Ankara, Kasım 2011, s.2. (2009 yılı rakamlarıdır.)

Tablo 5’de, Türkiye’nin dünya üretiminde lider olduğu ve ilk 5 içerisinde yer aldığı bitkisel ürünler yer almaktadır. Türkiye bu bitkisel ürünlerden; fındık, vişne, kiraz, haşhaş ve kayısı üretiminde dünyada ilk sırada bulunmaktadır. Dünya fındık üretiminin yaklaşık % 61’i Türkiye’de yapılmaktadır.

Üretim miktarları açısından bitkisel üretim değerlerine bakıldığında, 2010 yılı verilerine göre, üretim miktarları yaklaşık olarak tahıl ürünlerinde 32,7 milyon ton, sebzelerde 26 milyon ton ve meyvelerde 16,6 milyon ton olarak gerçekleşmiştir⁶⁸.

1.2.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim diğer bir ifade ile hayvancılık, ürünleri ve güçleri ile insanlara yararlı evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolu olarak ifade edilmektedir. Hayvansal üretim, hayvansal üretime yönelik temel bilimler, hayvan yetiştirme, hayvan besleme, hayvan ıslahı, hayvancılıkta mekanizasyon, ekonomi ve istatistik, biyoteknoloji, hayvansal ürünler ve işleme teknolojisi ve pazarlama gibi konuları kapsamaktadır⁶⁹.

Hayvansal üretim, tarımsal faaliyet türleri arasında yaklaşık % 23’lük payı ile ülkemizdeki en önemli ikinci tarımsal üretim çeşidi olma özelliğini göstermektedir⁷⁰. Türkiye’de genellikle hayvancılık, tarım işletmelerinde bitkisel üretim ile birlikte yürütülmektedir. Nitekim 2001 Genel Tarım sayımı sonucuna göre, toplam 3.075.516 adet tarım işletmesinin yaklaşık % 67’sinde hem bitkisel üretim, hem de hayvan yetiştiriciliği, % 30’unda sadece bitkisel üretim, % 2’sinde ise sadece hayvan yetiştiriciliği yapılmaktadır⁷¹. Hayvansal üretim faaliyetleri kendi içerisinde; büyük ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, kümes hayvanı yetiştiriciliği, süt üretimi, et üretimi, deri üretimi, arıcılık ve bal üretimi olmak üzere çeşitli kollara ayrılmıştır.

⁶⁸ TÜİK: “Bitkisel Üretim Sonuçları”, **TÜİK Haber Bülteni**, Sayı: 64, Mart 2011, s.1.

⁶⁹ <http://tr.wikipedia.org/wiki/Hayvancılık> (20.02.2012)

⁷⁰ DAKA: “TRB2 Bölgesi Mevcut Durum Analizi, Tarım Sektörü”, 2011, s.29.

⁷¹ Bülent Miran, **Tarımsal Yapı ve Üretim**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, Aralık 2005, s.27-28.

2010 yılı verilerine göre ülkemizde yapılan hayvansal üretim türleri ve üretim miktarları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Hayvansal Üretim Türleri ve Üretim Miktarları (2010 Yılı)

Hayvansal Üretim	Üretim Miktarı
Küçükbaş Hayvan (baş)	29.382.924
Büyükbaş Hayvan (baş)	11.454.526
Kümes Hayvanı (adet)	238.972.961
Beyaz Et (ton)	1.625.283
Kırmızı Et (ton)	735.837
Yumurta Sayısı (bin)	12.840.000
Süt (ton)	13.543.674
Deri (adet)	10.367.435
Bal (ton)	81.115

Kaynak: TÜİK: Hayvansal Üretim, TÜİK Haber Bülteni, Sayı: 160, Ağustos 2011, s.1.

Ülkemizde 2010 yılsonu itibariyle toplam büyükbaş hayvan sayısı, bir önceki yıla göre yaklaşık % 6 artış göstererek 11.454.526 baş, küçükbaş hayvan sayısı ise % 11 artış göstererek 29.382.924 baş olmuştur. Kümes hayvanları sayısı ise yaklaşık % 2 artarak 238.972.961 adede ulaşmıştır. Beyaz et üretimi 1.625.283 ton, Kırmızı et üretimi ise 735.837 ton olarak tespit edilmiştir. Yumurta sayısı ise 12,84 milyar adede ulaşmıştır. Süt üretimi, % 8 artmış ve 13.543.674 ton olarak gerçekleşmiştir. Yapağı üretimi yaklaşık % 6'lık bir artış göstererek 42.823 tona ulaşmıştır. Deri üretimi % 15 artarak 10.367.435 adede yükselmiştir. Bal üretimi ise yaklaşık % 1 azalarak 81.115 ton, olmuştur.

Hayvansal üretim konusunda önemle üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise son birkaç yılda büyük ve küçükbaş hayvan sayılarındaki artışa rağmen, son 30 yıllık süreçte dikkate alındığında hayvancılık faaliyetlerinin ülkemizde önemli oranda azalmış olmasıdır. 1980'li yıllarda ülkemiz, 77 milyon büyük ve küçükbaş hayvan varlığı ile dünyada yedinci, Avrupa'da birinci sırada yer alırken, bu sayı 1990 yılında yaklaşık 63 milyona, 2000 yılında 46 milyona ve 2010 yılına gelindiğinde 40 milyona kadar düşmüştür. Oysa 1980 yılında yaklaşık 44 milyon

olan Türkiye nüfusu, günümüz Türkiye'sinde 73 milyona ulaşmış, buna rağmen yetiştirilen büyük ve küçükbaş hayvan sayısı ciddi oranda azalmıştır. Hayvancılığın en büyük sorunu düşük verimlilik olarak ifade edilebilir. Verimliliğin yükseltilmesi ise, yem üretiminin arttırılmasına, hayvan varlığının ıslahına ve hayvan hastalıkları ile mücadeleye önem verilmesine bağlıdır. Ayrıca mera hayvancılığı yerine, ahır hayvancılığı geliştirilmeli, otlaklar korunmalı, erken kesim önlenmeli, çiftçilere kredi ve eğitim desteği sağlanmalı, yerli ırkların yerine yüksek verimli yabancı ırkların besiciliği yapılmalıdır⁷².

1.2.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Orman; ladin, köknar, çam, kayın, meşe, gürgen, kızılağaç, kestane, ıhlamur, dişbudak, sedir ve ardıç gibi uzun boylu bitkilerin kaplı olduğu geniş alanlar olarak ifade edilir. Koruluk ise, bakımlı ve muhafazalı, bitki örtüsü açısından ormana benzeyen ama orman sayılamayacak kadar küçük olan alanlardır⁷³. Türkiye'nin yüzölçümünün yaklaşık % 27'sine karşılık gelen 21,2 milyon hektarlık kısmı, orman alanıdır. Biyolojik çeşitlilik açısından oldukça zengin olan ülkemiz ormanlarının yaklaşık yarısı iğne yapraklı, diğer yarısı ise geniş yapraklı türlerden oluşmaktadır. Toplam orman alanının % 19'unu milli parklar, tabiatı koruma alanları, tabiat parkı, muhafaza ormanı ve benzeri koruma alanları kapsamaktadır⁷⁴.

Türkiye'de koruluk ve orman arazileri 1980'li yıllara göre yaklaşık % 5'lik bir artış göstererek 20 milyon hektardan 21 milyon hektara yükselmiştir. 30 yılı aşkın bir süreçte % 5'lik bir artış ülke ihtiyaçlarının karşılanması açısından yeterli olamamaktadır. Hayvancılık üretiminde de değinildiği gibi nüfusu 44 milyondan 73 milyona ulaşan Türkiye için % 5'lik bir orman arazisi artışı yeterli olamayacaktır. Çünkü ormanlar hammadde, yardımcı malzeme, barınak ve enerji sağlayan kaynaklardır.

⁷² Cihan Dura, a.g.e., s.87.

⁷³ DİE: 2001 Genel Tarım Sayımı Köy Genel Bilgileri, Yayın No: 2898, DİE Matbaası, Ankara, Temmuz 2004, s.14.

⁷⁴ Bülent Gülçubuk, **Kırsal Kalkınma**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, Aralık 2005, s.73.

Modern teknolojiler sayesinde odun, birçok mamulün üretiminde önemli rol oynamaktadır. Ormancılığın GSYİH içerisindeki payı, % 0,5 ile % 1,76 arasında değişmektedir. Bu değişim, ormancılığın doğrudan parasal değerler ile ifade edilemeyen ancak, yerel ve ülke ekonomisine önemli girdi sağlayan ürün ve hizmetlerin çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, ot ve yaprakların değeri çoğu zaman bu hesaplamalara dâhil edilmemektedir. Ormanlık, ara malı üreten, kendisi dışında birçok sektöre girdi sağlayan dolayısıyla stratejik önemi olan bir sektördür. Ormanlardan elde edilen yararların değer tahminlerindeki yetersizlikler, ormanlık sektörüne verilen önem ve ayrılan kaynakların yetersiz olmasının nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Ayrıca, orman ürünleri sanayi, mobilyacılık, kâğıt sanayi ile inşaat sektöründeki gelişmeler odun piyasasını en çok etkileyen faktörlerdir. Birçok sanayi dalını yakından ilgilendiren ve ekonominin lokomotif sektörleri arasında yer alan inşaat sektörü, oduna dayalı birçok mamulün nihai kullanım alanı durumundadır⁷⁵. Bu potansiyel ise orman ürünlerinin ekonomik değerlerini artırmıştır.

Bununla birlikte erozyon, heyelan ve çığ gibi doğal afetlerin önlenmesi, su ve hava temizliğinin sağlanması ile turizm ve terapi hizmetleri açısından ormanlar ülke ekonomileri için önemli potansiyel oluşturmaktadır. Bu nedenlerle ormanların mutlaka planlı bir şekilde işletilmesi, korunması ve genişletilmesi gerekmektedir. Fakat ormanlarımızın gelişimi geçmişten günümüze, usulsüz kesim, tarla açımı, yangın, havyan otlatma ve kirlenme gibi nedenlerle engellenmektedir⁷⁶.

1.2.3.4. Organik Üretim

Organik üretim genel anlamda, tarımsal üretimde kullanılan kimyasal gübre ve ilaç gibi maddelerin zararlı olabilecek etkilerinden korunmak için bu maddelerin hiç kullanılmaması veya mümkün olduğunca az kullanılması, bunların yerine organik

⁷⁵ DPT: Dokuzuncu Kalkınma Planı, **Ormanlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: 2712, Ankara, 2007, s. 39-40.

⁷⁶ Cihan Dura, a.g.e., s.89.

gübre kullanılarak, üretimin her aşamasında kontrollü ve sertifikalı tarımsal üretimin yapılmasıdır⁷⁷.

Organik üretim daha geniş anlamda ise gerek bitkisel, gerek hayvansal, gerekse su ürünleri ile bunlara ait girdilerin, organik tarım yöntemine uygun olarak üretilmesini ifade etmektedir. Organik tarım metodu ile ifade edilmek istenen, üretim sürecindeki bütün aşamaların 22.06.2005 tarih ve 25841 sayılı "Organik Tarımın Esasları ve Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik" hükümlerine uygun olarak yapılan tarımsal faaliyetlerdir⁷⁸.

Organik tarımın geçmişi 19. yüzyıla dayanmaktadır. 1930'lu yıllarda organik üretim yapılmaya başlanmış, ticari anlamda geniş çaplı üretim ise 1970'li yıllarda yaygınlaşmıştır. Organik üretimde kullanılan bütün hammaddelerin doğal kökenli olması gerekmekte, dolayısıyla organik tarımda kaliteli gıda üretmek maksimum mamul elde etmekten daha önemli hale gelmektedir⁷⁹.

Türkiye'de organik tarımsal üretim, ilk kez Ege Bölgesinde 1984-1985 yıllarında üretici ile müşteri arasında yapılan sözleşmeli üretim çerçevesinde, çekirdeksiz kuru üzüm ve kuru incirle başlamıştır. Daha sonra yurt dışından gelen taleplerle birlikte organik tarımsal üretim hızlı bir gelişim göstermiştir. 1990 yılında organik olarak yetiştirilen bitkisel ürün sayısı 8 iken, bu sayı 2000 yılında 95'e, 2010'a gelindiğinde ise 216'ya yükselmiştir. Organik tarım yapan üretici sayısı da 1990 yılında 313 iken, 2000 18.385'e 2010 yılında ise 42.097'ye ulaşmıştır. Türkiye'de organik tarım yapılan üretim alanı ise, 1990 yılında 1037 hektar iken, 2000 yılında yaklaşık 60.000 hektara, 2010 yılında ise 500.000 hektara yükselmiştir.

⁷⁷ Tarım Sektörü, Kosova Türkiye Ticaret Odası Yayınları, s.13., <http://www.kt-to.org/kt/images/pdf/tarim-tur.pdf>, (11.10.2011)

⁷⁸ TÜİK: **Tarımsal Yapı; Üretim, Fiyat, Değer**, TÜİK Matbaası, Ankara, 2007, s.8.

⁷⁹ Tarım Sektörü, Kosova Türkiye Ticaret Odası Yayınları, s.13., <http://www.kt-to.org/kt/images/pdf/tarim-tur.pdf>, (11.10.2011)

Ayrıca Türkiye’de son yıllarda organik hayvancılık da başlamış olup, sınırlı miktarlarda üretim gerçekleştirilmektedir⁸⁰.

Türkiye’de organik tarım üretimi son yıllarda ciddi oranda artış göstermesine rağmen toplam tarım sektörü içerisindeki payı halen birçok Avrupa Birliği ülkesine göre düşük seviyededir. Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye’deki organik üretimin toplam tarımsal üretim içerisindeki payı Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Tarım Sektöründe Organik Üretimin Payı

Ülke	Organik Üretim Payı	Ülke	Organik Üretim Payı
Avusturya	% 13,5	İspanya	% 4
İsviçre	% 12	İngiltere	% 3,8
İtalya	% 9	Macaristan	% 3
Yunanistan	% 7,5	Belçika	% 2,4
Çek Cumhuriyeti	% 7,2	Fransa	% 2
Almanya	% 5	Polonya	% 2
Norveç	% 4,8	TÜRKİYE	% 0,5

Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Sektörel Gelişmeler ve Rekabet Gücü Göstergeleri, Haziran 2009, s.9.

Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde yapılan organik üretim ile Türkiye’de yapılan organik üretim karşılaştırıldığında, AB Ülkelerinin organik üretime verdiği önem Tablo 7’de açıkça görülmektedir.

1.2.3.5. Arıcılık

Tarımsal faaliyet türleri arasında yer alan bir diğer faaliyet türü ise arıcılıktır. Arıcılık genel anlamda; bal, balmumu, arı sütü, arı zehri, polen ve propolisarı⁸¹ gibi mamulleri elde etmek amacıyla, balırsı kolonisi edinme ve onu yönetme faaliyetidir.

⁸⁰ Ela Atış, **Türkiye’de Tarım**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, Ankara 2005, s.172., <http://www.orguder.org.tr/turkiyede.html#Türkiyede> ve http://www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=2493

⁸¹ Propolis, arıların bitkilerden ürettiği ve kovanın içi temizlikte ve kovanın yalıtımında kullandıkları bir madde olup, günümüzde kanseri önlemede ve kanserle mücadelede çok etkili bir maddedir. Alışılmış antibiyotik etkilerinin 100 misline yakın etkisi keşfedilmiştir. Bugüne kadar rastlanan en güçlü doğal antibiyotiktir.

olarak tanımlanabilir. Arıcılık faaliyetleri sonucunda, son derece değerli mamullerin üretilmesinin yanı sıra doğal bitkiler veya tarımı yapılan bitkilerde, arıların sağladığı tozlaşma ile birlikte, doğal denge ve tarımsal üretim korunmaktadır. Bu nedenle, bal arıları; hem yukarıda belirtilen değerli mamuller, hem de bitkisel üretimde mamul miktarının ve kalitesinin artırılmasındaki rolü nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir.

Arıcılık ile ilgili olarak yukarıda belirtilen unsurların yanı sıra arıcılık faaliyetlerinin gerek yatırım, gerekse işletme maliyetlerinin düşük olması, toprağa bağımlı kalınmaması, diğer tarımsal faaliyetlere kıyasla daha az iş gücü gerektirmesi, mamullerinin kolayca saklanabilmesi, yüksek fiyatlar ile satılabilmesi ve istihdama katkısı nedeniyle tarımsal faaliyetler içinde ayrı bir öneme sahiptir. Ayrıca toplumun her bireyi tarafından yapılabilir olması ve bir yıl gibi kısa bir süre içinde gelir getirmeye başlaması da arıcılık faaliyetlerini önemli kılan bir başka unsur olarak ifade edilmektedir⁸².

Günümüzde Türkiye’de arıcılık faaliyetleri ile uğraşan yaklaşık 153.000 kişi bulunmaktadır. 2011 yılı itibarıyla yaklaşık 5,5 milyon koloni varlığı bulunan arıcılık faaliyetleri sonucunda 94.245 ton bal ile 4.235 ton da balmumu üretimi yapılmış⁸³ olup, ülke ekonomisine doğrudan 1,4 milyar TL katkı sağlanmıştır. Arıcılığın tozlaşma yolu ile ekonomiye olan katkısının, bal ve balmumu ile sağlanan katkının en az 10-15 katı olduğu dikkate alındığında⁸⁴, ülke ekonomisine dolaylı olarak 14-21 milyar TL arasında bir katkı sağladığı tahmin edilmektedir⁸⁵. 2008 yılı Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) dünya koloni varlığı ve bal üretimi sıralamasında Türkiye 2. sırada yer almakta, dünya bal üretiminin yaklaşık % 6’sını karşılamaktadır⁸⁶.

⁸² <http://www.tarim.gov.tr/uretim/Arıcılık,ariyetistiriciligi.html>. (23.02.2012)

⁸³ TÜİK: **Hayvansal Üretim İstatistikleri**, 2011, Sayı: 10820, s.2. (24.05.2012)

⁸⁴ Ali İhsan Öztürk, **Arıcılık**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Yaygın Çiftçi Eğitim Projesi, Yayın No:33, 2001, s.2.

⁸⁵ Mustafa Kösoğlu vd., “Türkiye Arıcılığının Güncel Durum Analizi”, **Hasad Hayvancılık Dergisi**, 2008, Sayı:281, s.3.

⁸⁶ T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü, **Organik ve Konvansiyonel Bal Üretiminin Teknik ve Ekonomik Yönden Geliştirilmesi ve Alternatif Pazar Olanaklarının Saptanması Üzerine Bir Araştırma: İzmir İli Kemalpaşa İlçesi Örneği**, TEPGE Yayınları, Yayın No: 195, Ankara, 2011 s.41.

1.2.3.6. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri; denizler, iç sular ve suni olarak yapılmış havuz, baraj, gölet, dalyan ve çiftlik gibi tesislerde tabii veya suni olarak ortaya çıkan veya yetiştirilen; su bitkileri, balıklar, süngerler, yumuşakçalar, kabuklular, memeliler, sürüngenler gibi canlılar ile bunlardan üretilen ürünleri, ifade etmektedir⁸⁷. Su ürünleri üretimi ise, entansif (dışarıdan suni yemlenme), yarı entansif (hem doğal ortamında yemlenme hem de dışarıdan suni yemlenme) veya ekstansif (kendi doğal ortamında doğal yemlenme) şartlarda yapılan, su ürünlerini yetiştirme veya büyütme faaliyetleridir.

Su ürünleri üretiminin ya da yetiştiriciliğinin M.Ö. 2000’li yıllara dayandığı ve Çin’de başladığı tahmin edilmektedir. Romalılar döneminde, sahile yakın havuzlarda balık üretilmeye çalışıldığı, Orta Çağ’da ise kale ve manastırların hendeklerine sazan balıklarının stoklandığı bilinmektedir. Deniz balıkları yetiştiriciliği ise M.Ö. 1400’lü yıllarda denizdeki gel-git olayı sırasında süt balığı yavrularının deniz kenarından toplanarak havuzlarda stoklanması ile başlamıştır. Günümüzde ise su ürünlerine olan talep giderek artmış ve yetiştiricilikte yeni stratejiler ve uygulamalar bu çok eski kültürün hızlıca gelişmesine neden olmuştur⁸⁸.

Türkiye, üç kıtayı birleştiren dünyadaki coğrafi konumlu, üç tarafı denizler ile çevrili ve farklı ekolojik özelliklere sahip bir ülkedir. Türkiye, 8.333 kilometrelik bir kıyı şeridi ve sahip olduğu doğal göletlerle birlikte, sayıları her geçen gün giderek artan baraj ve göllere sahip olması nedeniyle de su ürünleri açısından ayrı bir öneme sahiptir⁸⁹.

Doğal ortamlarda toplumların yararlanabileceği 166.529 tür su ürünü bulunmakla birlikte, bu ürünlerden yaklaşık 500 adedinden ekonomik olarak fayda

⁸⁷ Su Ürünleri Yönetmeliği: 10.03.1995 tarih ve 22223 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁸ Ahmet Kayapınar, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü Su Ürünleri Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat 2007, s.1-2.

⁸⁹ TÜİK: **Su Ürünleri İstatistikleri**, TÜİK Matbaası, Ankara, 2009, s.11.

sağlanmaktadır. Bu ürünler ise insanoğlu için, gıda, gıda katkı maddesi, kozmetik ve ilaç sanayi ham maddesi olarak kullanılmaktadır. Su ürünlerini oluşturan canlı grupları ile ekonomik olarak yararlanılan türleri Tablo 8’de gösterilmiştir⁹⁰.

Tablo 8: Su Ürünlerini Oluşturan Canlı Grupları

Canlı Grubu	Yaklaşık Tür Sayısı	Ekonomik Fayda Sağlanan Tür Sayısı
Balıklar	1.900	275-300
Omurgasızlar	160.000	130
Algler	4.500	50
Memeliler	124	25
Kurbağalar	5	3-5
TOPLAM	166.529	(Yaklaşık Olarak) 500

Kaynak: DPT: Sekizinci Kalkınma Planı, Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2575, ÖİK: 588, Ankara, 2001, s.5.

Türkiye denizlerinde yapılan çalışmalarda 780 bitki ve 312 hayvan olmak üzere toplam 3.948 su ürünü türü tespit edilmiştir. Ancak, bu ürünlerden yararlanma imkânları sınırlı olduğu için kullanılan tür sayısı yaklaşık 155 adettir. Bu türlerin ise 100’ünü balık, 25’ini yumuşakça, 20’sini kabuklu, 10’unu ise diğer gruplar oluşturmaktadır⁹¹.

Türkiye’de gerek içsularda gerekse denizlerde su ürünleri yetiştiriciliği, hızla gelişen bir sektördür. Ülkemizde su ürünleri yetiştiriciliği 1970’li yıllarda başlamış ve ticari anlamda ilk alabalık çiftliği Bilecik (Bozöyük) ve Akyazı’da kurulmuştur. Kamusal alanda ise ilk yetiştirme faaliyetleri Sivas Gürün Gökpinar Gölü ve Konya Konuklar Devlet üretme çiftliğinde yapılmıştır. İlk Deniz levreği ve çipura işletmesi ise 1985 yılında kurulmuştur⁹².

Türkiye’de son yıllarda su ürünleri üretiminde önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Su ürünleri üretiminin son 40 yıllık gelişim süreci Tablo 9’da gösterilmiştir.

⁹⁰ DPT: Sekizinci Kalkınma Planı, **Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayi**, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2575, ÖİK: 588, Ankara, 2001, s.5.

⁹¹ Ahmet Kayapınar, a.g.e., s.2.

⁹² Ahmet Kayapınar, a.g.e., s.1-2.

Tablo 9: Türkiye’deki Su Ürünleri Üretiminin Gelişim Süreci

Yıllar	İç Su Ürünleri (Avcılık)		Deniz Ürünleri (Avcılık)		Yetiştiricilik		Toplam Üretim (Ton)
	Ton	%	Ton	%	Ton	%	
1970	13.249	7,4	166.080	92,6	-	-	179.329
1980	33.220	7,7	397.321	92,3	-	-	430.541
1990	37.315	9,7	342.017	88,8	5.782	1,5	385.114
2000	42.824	7,3	460.521	79,1	79.031	13,6	582.376
2005	46.115	8,5	380.381	69,8	118.277	21,7	544.773
2006	44.082	6,7	488.966	73,9	128.943	19,4	661.991
2007	43.321	5,6	589.129	76,3	139.873	18,1	772.323
2008	41.011	6,3	453.113	70,1	152.186	23,6	646.310
2009	39.187	6,3	425.046	68,2	158.729	25,5	622.962
2010	40.259	6,2	445.680	68,2	167.141	25,6	653.080

Kaynak: TÜİK: Su Ürünleri İstatistikleri Veri Tabanı’ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye’nin su ürünleri üretimindeki gelişim sürecine bakıldığında, 1980’li yıllarda Türkiye’de henüz su ürünleri yetiştiriciliği yapılmazken, 1990 yılında 5.782 ton, 2000 yılında 79.031 ton ve 2010 yılında ise 167.141 ton su ürünleri üretimi yapılmıştır. Üretim rakamları, su ürünleri yetiştiriciliğine verilen önemin yıllar itibariye arttığını göstermektedir. 2004 yılında dünya su ürünleri üretiminin yaklaşık % 0,43’ünü karşılayan Türkiye, 2010 yılında toplam 653.660 tonluk su ürünleri üretimi ile dünya su ürünleri üretiminin yaklaşık % 0,38’ini karşılamıştır⁹³.

Ülkemizde 2011 yılında ise 515.000 tonu avcılık, 189.000 tonu yetiştiricilik olmak üzere toplam 704.000 tonluk su ürünleri üretimi gerçekleştirilmiştir. Balık üretim işletmelerinde üretimi yapılan 189.000 ton su ürününün yaklaşık % 60’ını (110.000 ton) alabalık üretimi oluşturmaktadır. Ülkemiz alabalık üretiminde Avrupa’da 1. sırada yer alırken, Dünya’da su ürünleri üretiminde en fazla büyüyen 3. ülke konumundadır. Ayrıca 2002-2011 yıllarında su ürünleri ihracatında ülkemiz rekor artışlar kaydetmiş ve bu dönemde ihracat yaklaşık yüzde 264 artarak 448 milyon dolara yükselmiştir. Aynı dönemde ithalat tutarı ise yaklaşık 18 milyon

⁹³http://www.fao.org/figis/servlet/SQServlet?file=/usr/local/tomcat/FI/5.5.23/figis/webapps/figis/temp/hqp_11747.xml&outtype=html (28.02.2012), Yeliz Şahin, **AB ve İş Dünyası: Balıkçılık Sektörü**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No: 38, Eylül 2011, s.1-2.

dolardan 173 milyon dolara yükselmiştir. Ülkemiz iç sularında 1.587 balık üretim işletmesi faaliyet göstermektedir⁹⁴.

1.3. TARIM İŞLETMELERİ

Çalışmanın bu kısmında öncelikle tarım işletmeleri ile ilgili tanımlara yer verilerek, tarım işletmelerinin kapsamı, önemi ve amaçları üzerinde durulmuştur. Daha sonra tarım işletmelerinin fonksiyonları ve sınıflandırılması açıklanarak çalışmanın birinci bölümü tamamlanmıştır.

1.3.1. İşletme ve Tarım İşletmesi Kavramları

İşletme; emek, sermaye ve diğer üretim faktörlerini planlı, bilinçli ve sistemli bir biçimde bir araya getirip mal veya hizmet üretimine yönelen ve amaçlarına ulaşmak için üretim kaynaklarının kullanımında, ekonomik ve rasyonel kararlar alan, toplumsal, ekonomik ve teknik bir birim olarak tanımlanmaktadır. Genellikle işletmeler ürettikleri mal veya hizmet türüne göre; dayanıklı ve dayanıksız mallar üreten işletmeler olmak üzere ikiye ayrılır. Uluslararası standartlara göre, mal veya hizmet üreten işletmeler ise ait oldukları sektörler yönünden sekiz ana grupta toplanmaktadır⁹⁵. Bu işletmeleri aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür;

- Tarım, orman, avcılık ve balıkçılık işletmeleri,
- Madencilik işletmeleri,
- İmalat endüstrisi işletmeleri,
- İnşaat işletmeleri,
- Altyapı ve sağlık işletmeleri,
- Ticaret işletmeleri,
- Taşıma ve depolama işletmeleri,
- Hizmet işletmeleridir.

⁹⁴ **Su Ürünleri İstatistikleri:** Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü Yayınları, Nisan 2012, s.1-15.

⁹⁵ Şerif Şimşek, **İşletme Bilimlerine Giriş**, İpek Ofset, Konya, Eylül 2010, s. 44.

Tarım işletmesi kavramı genel anlamda, tarımsal üretim faaliyetlerinde bulunan işletmeleri kapsamaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi tarımsal faaliyetler; toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirme faaliyetleridir⁹⁶. Tarım işletmesi kavramı geniş anlamda ise, tarım sektörünü oluşturan; toprak ve su kaynakları, bitkisel üretim, hayvancılık, ormancılık ve su ürünleri faaliyet kollarında, bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getiren ekonomik birimler olarak tanımlanabilir.

1.3.2. Tarım İşletmelerinin Kapsamı ve Önemi

Tarım işletmelerinin; ülke nüfusunun beslenmesi, milli gelire katkısı, yaratmış olduğu istihdam diğer sektörlere sağladığı hammadde ile ülkeler için önemli bir sektördür. Türkiye’de faaliyet gösteren tarım işletmelerinin sayısının ve türlerinin son 40 yıllık gelişim süreci Tablo 10’da gösterilmiştir⁹⁷.

Tablo 10: Tarım İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Büyüklükleri, Sayısı ve Türleri

Toprak Büyüklüğü (Dekar)	1970		1980		1991		2001	
	Sayı (%)	Alan (%)	Sayı (%)	Alan (%)	Sayı (%)	Alan (%)	Sayı (%)	Alan (%)
1-20	44,2	10,4	28,4	4,1	36,7	5,6	33,4	5,3
21-50	28,7	16,8	32,7	15,9	31,1	16,6	31,5	16
51-100	15,6	21	20,8	21,3	17,5	19,9	18,5	20,7
101-200	7,8	21	11,8	23,8	9,4	20,9	10,8	23,8
201-500	3,1	19,6	5,5	22,7	4,4	19,8	5,1	22,8
501- +	0,6	11,2	0,8	12,2	0,9	17,2	0,7	11,3
Toplam	100	100	100	100	100	100	100	100
Alan (Da 1000)	170.650		227.640		234.510		184.329	
İşletme Sayısı	3.058.900		3.558.800		3.966.800		3.022.127	
Hayvansal ve Bitkisel (%)	83,3		86		72		67,4	
Hayvansal (%)	9,4		2,5		3,4		2,4	
Bitkisel (%)	7,3		11,5		24,6		30,2	

Kaynak: DİE: Genel Tarım Sayımı Anket Sonuçları, 1991 ve 2001.

⁹⁶ Cahit Karagölge, a.g.e., s.5.

⁹⁷ En son yapılan Genel Tarım Sayımı 2001 yılında yapılmıştır.

Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük bir çoğunluğunu özel mülkiyete dayalı küçük aile işletmeleri oluşturmaktadır. Bu işletmelerin sayısı Tablo 10’da da görüldüğü gibi 1990’lı yıllara kadar artış göstermiş, daha sonra azalmaya başlamıştır. Bu işletme türlerinden ise hayvansal üretim yapan işletme oranının giderek azaldığı, buna karşılık bitkisel üretim yapan işletme oranının ise arttığı görülmektedir.

Bitkisel üretim yapan tarım işletmelerindeki artışın en önemli nedenlerinden biri Türkiye’deki mevcut yasal uygulamalar sonucunda, büyük arazilerin parçalanarak küçülmesi ve küçülen her bir toprak parçasının da farklı işletmelerce kullanılmasıdır. Bu çerçevede ülkemizdeki tarım işletmeleri içerisinde, küçük tarım işletme sayısının yüksek olması, toprak dağılımının orantısız olduğunu göstermektedir. Tarım işletmelerinin küçülmesi, ölçek ekonomisi sorunlarına yol açmaktadır. Bu nedenle küçük tarım işletmeleri, artan üretim maliyetleri karşısında yetersiz gelir elde etmekte ve tarımsal faaliyetlerine son vermek zorunda kalmaktadır⁹⁸.

1.3.3. Tarım İşletmelerinin Amaçları

Bütün işletmelerin olduğu gibi tarım işletmelerin de faaliyet gösterdiği alanda veya iş koluna göre çok çeşitli amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları literatürde genel ve özel olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür⁹⁹;

i. Genel Amaçlar; Birincil amaçlar olarak da ifade edilen genel amaçlar, işletmelerin yapılarına bakılmaksızın bütün işletmeler için geçerli olan unsurlardan oluşmaktadır. Bu unsurları ise aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür¹⁰⁰;

- Kar veya sosyal fayda sağlamak,
- Topluma mal veya hizmet sağlamak,

⁹⁸ Süleyman Karaman, “Türkiye Ekonomisinin Gelişmesinde Tarımın Rolü: Eşbütünlük Analizi”, Uludağ Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa, 2008, s.89.

⁹⁹ Metin Arslan, **Genel İşletme Ders Notları**, Birecik, 2011, s. 25.

¹⁰⁰ Abitler Özulucan, Fevzi Serkan Özdemir, Seçkin Arslan, **Muhasebe Uygulamaları**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül, 2007, s.8-9.

- Süreklilik sağlamak.

ii. Özel Amaçlar; İkincil amaçlar olarak da ifade edilen özel amaçlar, işletmelerin yönetim yapısına, yönetim şekline, kurucu ve sahiplerinin az veya çokluğuna, işletmenin türüne, niteliklerine ve işletmeden işletmeye farklılık gösteren amaçlardır. Bu amaçları da aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür¹⁰¹.

- Daha kaliteli ve ucuz tarımsal üretim yapmak,
- İşletmede istihdamı sürekli kılmak,
- İşletmenin değerini en üst düzeye yükseltmek,
- İşletmenin pazar payını arttırmak,
- Çalışanlarına iyi ücret vermek ve çalışma şartlarını iyileştirmek,
- Yönetici ve çalışanları eğitmek,
- Yeni görüş düşünce veya bir varlığın işlenmesine imkân sağlamak,
- Toplumsal sorumluluk.

Yukarıda ifade edilen amaçlar işletmenin faaliyet gösterdiği iş koluna göre arttırılabilmektedir.

1.3.4. Tarım İşletmelerinin Fonksiyonları

Tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi dört fonksiyondan oluşmaktadır. Bu fonksiyonlar aşağıda belirtilmiştir¹⁰².

i. Fiyat, Verim ve Üretimin Tahmini; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, tarımsal üretimin çeşitliliği ve tarımsal üretim sürecinin de farklılık göstermesi nedeniyle fiyat, verim ve üretim ile ilgili tahminler çok planlı ve isabetli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

¹⁰¹ Metin Arslan, a.g.e., s.28.

¹⁰² İbrahim Aksöz, a.g.e., s.45.

ii. Planın Formüle Edilmesi; Tarım işletmelerinde, bir önceki maddede belirtilen tahminlere göre bir planın hazırlanması gerekmektedir. Aksi halde yapılan tahminler ne kadar isabetli olursa olsun üretim ve işletmenin planlanmasında kullanılmadığı sürece işletmeye yarar sağlamamaktadır.

iii. Hazırlanan Planın Uygulanması; Birinci ve ikinci madde belirtilen tahminler ve planlamalar her ne kadar mükemmel olursa olsun bu tahmin ve planlar uygulanmadıkça işletme için önem teşkil etmemektedir.

iv. Sonuçlara Katlanma; Tarımsal üretim sürecinde yapılan tahminler ile planlamalardaki başarı ya da başarısızlık sonucunda tarım işletmeleri karlı ya da zararlı olabilmektedir. Bu nedenle işletme doğabilecek olumlu ya da olumsuz sonuçlara katlanmalıdır.

1.3.5. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Doğal, toplumsal ve ekonomik faktörlere bağlı olarak, tarım işletmeleri de diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında genellikle aşağıda belirtilen üç ana ölçüt dikkate alınmaktadır. Bu ölçütleri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür¹⁰³.

- İşletme büyüklüğü,
- Hukuki yapı,
- Faaliyet alanı.

1.3.5.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

İşletme büyüklüklerine göre tarım işletmeleri; küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Ancak, bu gruplandırmada büyüklük kavramı ile üzerinde durulması gereken esas unsurun girdi olarak bir büyüklük mü,

¹⁰³ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, **Tarım Muhasebesi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Şubat 2011, s.16.

yoksa üretim değeri olarak bir büyüklük olduğudur. Bu durumda tarım işletmeleri ile ilgili yapılacak analizlerde kullanılacak kriterleri iki ana grupta incelemek mümkündür. Bu kriterler aşağıda açıklanmıştır¹⁰⁴.

i. Üretim Girdisi Özelliği Gösteren Kriterler; Üretim girdisi özelliği gösteren kriterler aşağıda belirtilen ölçütler esas alınarak sınıflandırılmaktadır.

- Arazi büyüklüğü,
- İş gücü miktarı,
- Hayvan varlığı,
- Sermaye miktarı,
- Üretim masrafları toplamıdır.

ii. Üretim Değeri Özelliği Gösteren Kriterler; Üretim değeri özelliği gösteren kriterler ise aşağıda belirtilen ölçütler esas alınarak sınıflandırılmaktadır.

- Gayrisafi hâsıla veya gayrisafi üretim değeri,
- Satış değeri,
- Tarımsal gelir.

Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında yukarıda belirtilen ölçütlerden yararlanılmakla birlikte ölçütlerin büyük bir bölümünün kullanılmasında büyük ölçüde muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizde tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde muhasebe kayıtları tutulmadığı için muhasebe verilerine de ulaşılamamaktadır. Bu nedenlerle, işletmelerin büyüklüğü; toprak özellikleri, iklim koşulları ve pazar durumuna göre değişme gösterse de arazi büyüklüğü yine de bu sınıflamada yaygın bir kriter olarak görülmektedir¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, a.g.e., s.16.

¹⁰⁵ Taner Kırıl, F. Füsün Tatlıdil, “Avrupa Birliği’nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçütlerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar”, **Türkiye 2. Tarım Kongresi**, 4-6 Eylül 1996, Adana, s.108.

Arazi büyüklüğü kriterine göre tarım işletmesinin büyüklüğünün tespitinde bazı yanlışlıklar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, 50 dekarlık bir serada muz üretimi yapan bir tarım işletmesi ile 1.000 dekarlık kıraç bir arazide tahıl üreten bir tarım işletmesi karşılaştırıldığında, iki işletmenin arazi büyüklükleri açısından ciddi farklılıklar olmasına rağmen elde ettikleri gelirler birbirine yakın olabilir. Bu nedenle tarım işletmelerinin büyüklüğünü belirlemede en iyi kriterin ekonomik ölçütler olduğu ifade edilebilir. Ancak günümüzde tarım işletmelerinin birçoğunda defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle tarım işletmeleri arasında arazi büyüklüğü esas alınarak sınıflandırma yapılmakta, bu şekilde yapılan bir sınıflandırma ise anlamlılığını yitirmektedir¹⁰⁶.

Arazi büyüklüğünü ölçüt olarak kullanan tarım işletmelerinde büyüklükler ise küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere ayrıma tabi tutulmuştur.

i. Küçük Ölçekli Tarım İşletmeleri; Küçük ölçekli tarım işletmeleri, tarım işletmelerin arazi büyüklüğü sınıflamasında sayıca en fazla olan işletme türüdür. Bu işletmeler de tarımsal faaliyetler genellikle aile fertlerince yürütülmektedir. Küçük ölçekli tarım işletmelerinde alım ve satım işleri genellikle küçük miktarlarda olduğundan işletme sahipleri fiyat artış veya azalışlarından fazla etkilenmezler. Ülkemizde bu sınıfa giren tarım işletmelerinde arazi büyüklükleri en fazla 500 dekar olan işletmelerdir¹⁰⁷.

ii. Orta Ölçekli Tarım İşletmeleri; Orta ölçekli tarım işletmelerinde, genellikle aile fertlerinin yanı sıra çalıştırılacak yabancı işçilere de gerek ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat aile fertleri küçük ölçekli tarım işletmelerine göre daha az tarımsal faaliyette bulunmaktadır. Orta ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal üretimin amacı sadece çalışanların ihtiyaçlarını karşılamak değil ticaret ve kar zihniyeti ile hareket etmektir. Ülkemizde bu sınıfa giren tarım işletmeleri, arazi büyüklükleri en az 500 en fazla 5.000 dekar olan işletmelerdir¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, a.g.e., s.17.

¹⁰⁷ A. Fethi Açıl, Kazım Köylü, a.g.e., s.289.

¹⁰⁸ Adnan Sevim, a.g.e., s.13.

iii. Büyük Ölçekli Tarım İşletmeleri; Büyük ölçekli tarım işletmeleri, büyük ölçüde yabancı işçi istihdam eden, işletmecilik konusunda uzman, belli hedeflere ulaşabilmek için içinde bulunduğu bölgenin ekonomik ve ekolojik şartlarına göre modern tarım faaliyetlerini uygulayan işletmelerdir¹⁰⁹. Büyük ölçekli tarım işletmeleri piyasa için üretimde bulunmaktadır. Büyük ölçekli tarım işletmelerinin başlıca amaçları kar elde etmek ve işletme değerini artırmaktır. Ülkemizde bu sınıfa giren tarım işletmeleri, arazi büyüklükleri en az 5.000 en fazla 10.000 dekar olan işletmelerdir¹¹⁰.

1.3.5.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri, özel tarım işletmeleri, kamuya ait tarım işletmeleri ve kooperatif işletmeleri olmak üzere üç grupta incelenmektedir.

i. Özel Tarım İşletmeleri; Gerçek ya da tüzel kişiler tarafından işletilen tarım işletmeleridir. Özel tarım işletmelerinde, başta arazi olmak üzere, tarımsal faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan bütün üretim araçlarında özel mülkiyet söz konusu olmaktadır. Özel tarım işletmeleri, hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri arasında sayıca en fazla olan işletme türüdür. Özel tarım işletmeleri kendi arasında¹¹¹;

- Mal sahibi tarafından işletilen işletmeler,
- Kiracılık yapan işletmeler,
- Ortakçılık veya yarıcılık¹¹² yapan işletmeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

ii. Kamuya Ait Olan İşletmeler; Kamu kurum ya da kuruluşları tarafından işletilen tarım işletmeleridir. Kamuya ait olan işletmelerde, başta arazi olmak üzere, tarımsal faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan bütün üretim araçları ve işletme

¹⁰⁹ Ali Deran, a.g.e., s.41.

¹¹⁰ A. Fethi Açıl, Kazım Köylü, a.g.e., s.299.

¹¹¹ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, a.g.e., s.19.

¹¹² Toprağı işleyen, elde ettiği üründen, mal sahibine sözleşmeye göre pay vermesi biçiminde bir işletme türü. www.tdk.gov.tr

yönetimi kamuya bağlı kuruluşlara aittir. Ülkemizde bu kurum ve kuruluşlar Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak faaliyet göstermektedir¹¹³.

iii. Kooperatif İşletmeleri; Belirli bir tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik faydalarını ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan ortak sayısı ve sermayesi değişebilen ortaklıklara kooperatif denilmektedir¹¹⁴. Kişilerin, bazı işleri tek başlarına yapamadığı veya gücünün yetmediği durumlarda, kooperatifler aracılığı ile biraya gelerek o işin yapılması sağlanmaktadır.

1.3.5.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri; toprak ve su kaynakları ile ilgili tarım işletmeleri, bitkisel üretim yapan tarım işletmeleri, hayvancılık işletmeleri, ormancılık işletmeleri ve su ürünleri işletmeleri olmak üzere beş temel faaliyet alanına göre sınıflandırmak mümkündür. Bu faaliyet alanlarına ek olarak tarımsal mamulleri işleme, depolama, tasnif etme, ambalajlama ve değerlendirme gibi faaliyetler de tarım işletmeleri arasında yer almaktadır¹¹⁵.

¹¹³ Ali Deran, a.g.e., s.42.

¹¹⁴ 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, 13195 sayılı Resmi Gazete, s.1.

¹¹⁵ Öncel Zincirlioğlu, a.g.e., s. 9.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

Bu bölümde tarım muhasebesi hakkında genel bilgiler verilerek, tarım işletmelerinde envanter, değerlendirme ve amortisman işlemleri açıklanmıştır.

2.1. TARIM MUHASEBESİ

Çalışmanın bu kısmında öncelikle tarım muhasebesinin tanımı, amaçları, önemi ve tarihsel gelişimi belirtilmiştir. Daha sonra tarım işletmelerinde muhasebenin uygulanması sürecinde karşılaşılan güçlükler ile zirai kazancın vergilendirilmesi konuları açıklanmış, son olarak ise tarım işletmelerinde kullanılması yararlı olabilecek örnek finansal tablolara yer verilmiştir.

2.1.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletmenin finansal işlem ve olaylar sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ile işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgiler üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebenin dört temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar; kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve yorumlama olarak ifade edilir. Bu çerçevede muhasebe, para ile ifade edilebilen finansal nitelikteki işlemleri ve olayları; kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek raporlama ve sonuçları da yorumlama bilim ve sanatı şeklinde tanımlanmaktadır¹¹⁶.

Kaydetme; para ile ifade edilebilen finansal nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınmasını, sınıflandırma; hazırlanan ve zaman sırasına göre kaydedilen mali işlemlerin, türlerine göre gruplandırılmasını, raporlama; finansal nitelikteki işlemlerin özetlenerek evrensel bir dilde finansal tablolar aracılığı ile bilgi

¹¹⁶Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.9-10.

kullanıcılarına sunulmasını ve son olarak yorumlama ise, raporlarda yer alan bilgilerin ne anlama geldiğinin ifade edilmesidir.

İşletmelerin faaliyet kolları ile amaçları birbirlerinden farklı olabilmektedir. Bu tür farklılıklar da farklı muhasebe türlerinin oluşturulmasına yol açmıştır. Bu çerçevede muhasebeyi üç ana bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesidir. Ancak, muhasebenin yukarıda belirtilen üç ana bölümünden yararlanan ve tam anlamı ile bu üç bölümden hiçbirinin kapsamına girmeyen uzmanlık muhasebesi türleri de bulunmaktadır. Bu muhasebe türleri ise işletmelerin uzmanlık alanlarına göre adlandırılmıştır. İnşaat muhasebesi, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, vergi muhasebesi, otel muhasebesi ve tarım muhasebesi bu şekilde adlandırılan muhasebe türlerine örnek olarak verilebilir¹¹⁷.

Tarım muhasebesi yukarıda belirtildiği gibi uzmanlık muhasebeleri arasında yer almaktadır. Çünkü tarımsal faaliyetler ile uğraşan işletmelerin kendilerine has faaliyet kolları ve amaçları bulunmaktadır. Bu faaliyetler ile amaçlar yerine getirilirken yukarıda belirtilen üç ana muhasebe bölümünden de yararlanılır. Bu çerçevede, tarımsal üretim sürecindeki finansal işlem ve olayların kayıt altına alınması, finansal muhasebenin, tarımsal mamullerin yetiştirilmesi için katlanılan üretim maliyetlerinin parasal tutarının belirlenmesi, maliyet muhasebesinin ve gerek finansal muhasebe, gerekse maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar alma aşamalarında gereksinim duyduğu bilgilerin sağlanması ise yönetim muhasebesinin kullanımını gerektirmektedir.

Tarım muhasebesini, tarımsal faaliyetler sonucunda ortaya çıkan finansal nitelikteki parasal işlem ve olayları öncelikle kaydeden, finansal işlem ve olayları türlerine göre gruplandıran, tarımsal mamullerin yetiştirilmesi için katlanılan üretim maliyetlerinin parasal tutarının belirlenmesini sağlayan daha sonra bu finansal

¹¹⁷ Abitter Özuluçan-a, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s.6-7-8.

işlemleri amacına uygun olarak raporlayan ve son olarak da raporlarda yer alan bilgileri analiz ederek bu bilgilerden faydalı sonuçlar çıkaran bir uzmanlık muhasebesi şeklinde tanımlanabilir.

Yukarıda belirtilen tanımlamalardan sonra tarım muhasebesinin amaçlarını ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür¹¹⁸;

- i. Tarımsal mamullere ilişkin gerçek maliyetlerin belirlenmesini sağlamak,
- ii. Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen mamullerin satış fiyatını belirlemek,
- iii. Tarım işletmelerinin kar veya zararını hesaplayarak, karın işletme ortakları arasında adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamak,
- iv. Vergi matrahının hesaplanmasında çiftçiye veya işletmeye yardımcı olmak,
- v. Tarım işletmelerinin finansal ve fiziksel durumu hakkında bilgi vermek ve dönemler itibariyle değişikliklerin izlenmesine yardımcı olmak,
- vi. Envanter aracılığı ile tarımsal mamullere ilişkin miktar ve kıymet hareketlerini sürekli olarak izlemek,
- vii. Maliyet analizleri yaparak, işletmede rasyonel tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- viii. Tarım işletmelerinin gelecekle ilgili yaptığı bütçe ve planlamaların hazırlanması ile bütçe ve planlamaların başarıya ulaşmasına yardımcı olmak,
- ix. Kira, ortakçılık, satın alma veya satış yapma ilişkilerinde taraflara yardımcı olacak bilgileri üretmek,
- x. Tarım, gelir ve fiyat politikalarının belirlenmesinde üst düzey yetkililere gerekli bilgileri sağlamak,
- xi. Tarım işletmelerinin, işçilerinin ve yöneticilerinin performansının izlenmesine yardımcı olmak,

¹¹⁸ Hasan Doğan, **Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe**, Kemal Matbaası, Adana, 1975, s.190, Ali Aras, **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir, 1988, s.3, Raymond R. Beneke, **Managing The Farm Business**, John Wiley & Sons Inc. New York, 1966, s.405, Metin Talim, **Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyet**, Ege Üniversitesi Matbaası, 1973, İzmir, s.2.

- xii. Tarım kesiminde desteklemeye konu olabilecek tarımsal mamullerin destek fiyatlarının belirlenmesine olanak sağlamak,
- xiii. Tarım kredi kuruluşlarının tarım işletmeleri hakkında öğrenmek istediği bilgileri üretmek,
- xiv. İşçi ücretlerinin belirlenmesine imkân sağlamak ve
- xv. Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerine yardımcı olmaktır.

2.1.2. Tarım Muhasebesinin Önemi

Günümüzde sürekli olarak değişim ve gelişim gösteren piyasa şartlarında işletme yöneticileri, işletme faaliyetleri sürdürülürken planlı olmak zorundadır. İşletme yöneticilerinin belirli bir plan içerisinde olması ya da gelişen olaylar karşısında bilinçli davranıp rasyonel kararlar alması, doğru ve gerçek bilgilerin varlığı ile mümkündür. Bu nedenle bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de oluşturulacak bir muhasebe bilgi sisteminin işletmenin geleceği açısından ayrı bir önemi bulunmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, finansal, maliyet ve yönetim muhasebesi gibi geleneksel muhasebeleri de içine alan geniş bir kavram olup, aynı zamanda işletmeler tarafından bugüne kadar geliştirilen ve uygulanan en iyi bilgi sistemidir¹¹⁹. Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin mamulleri, servisleri ve çevresi ile ilgili her tür faaliyete ilişkin verileri sistematik bir şekilde bir araya getirip, bu verileri sınıflandırmakta, düzenli olarak toplamakta ve özetlemektedir. Aynı zamanda veriler, bu sistem içerisinde de saklanmaktadır. Sonuç olarak muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile belgeler ve raporlar düzenlenmektedir¹²⁰. Bu çerçevede tarım işletmelerinde oluşturulacak etkin bir muhasebe bilgi sistemi ile işletmeye yararlı olabilecek bilgiler elde edilmekte, bu bilgiler sonucunda ise gerekli planlamalar yapılarak, uygun bütçeler hazırlanmaktadır¹²¹. Muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile işletmeler, gerçek

¹¹⁹ Fevzi Sürmeli vd., **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1644, 2006, s.32.

¹²⁰ Ayşe N. Yereli, “Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl: 7, Sayı:23, Eylül 2007, s.16.

¹²¹ Nilüfer Tetik, **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.21.

tarımsal üretim maliyetlerine ulaşabilmekte ve işletmenin verimliliğinin ölçülebilmesinde kolaylık sağlanmaktadır.

Bir işletmede etkin bir muhasebe bilgi sisteminin olmaması durumunda, işletme yöneticileri doğru ve gerçek bilgilere ulaşmakta zorluk çekecektir. Böylece yöneticiler, gelecek ile ilgili stratejik ve rasyonel kararlar alamayacak, üretim planlamaları yapamayacak bunun sonucunda da işletme büyük riskler ile karşı karşıya kalabilecektir. Oysa işletmeler, tarımsal üretim sürecinde katlanmış olduğu maliyetler ile elde ettiği gelirleri, muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile hesaplayabilmektedir. Ayrıca, işletmelerin tarımsal üretim sürecinde karşılaştığı problemlere de muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile çözüm bulmak mümkündür.

Tarım muhasebesinin uygulanması ile yukarıda ifade edilen yararların elde edilmesinin yanı sıra tarım işletmelerinin gelirleri ile faaliyetlerine ilişkin muhasebe verilerinin toplanmasını esas alan çeşitli düzenlemeler de bulunmaktadır¹²². Örneğin, 1965 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye 10 ülke arasında uygulanan "Tarım Muhasebesi Veri Ağı" (Farm Accountancy Data Network, FADN) adı altında başlatılan düzenleme, günümüzde AB'ye üye 27 ülke arasında uygulanmaktadır¹²³. FADN'nın yanı sıra 1999 yılı itibariyle temelleri atılan ve 1 Ocak 2003 tarihinde uygulamaya konulan tarımsal faaliyetler ile ilgili "41 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı" da (IAS-41) tarım muhasebesine verilen önemi ve uygulanmasının gerekliliğini açıkça ortaya koymaktadır.

2.1.3. Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Çalışmanın bu kısmında tarım muhasebesinin tarihsel gelişim süreci açıklamadan önce genel anlamda muhasebenin tarihsel gelişim sürecine yer

¹²² Cihan Nazlı-a, "Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı Sistemi Çerçevesinde Türkiye'de Çiftçi Kayıt Sisteminin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.7.

¹²³ Halil Karaca, "Tekirdağ İli Tarım İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Model Önerisi ve Bir Uygulama", Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1995, s.15.

verilmiştir. Bu süreç içerisinde de tarım muhasebesinin önem kazandığı dönemler ayrıca belirtilmiştir.

Muhasebenin tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, geçmişi çok eskilere dayanan bir yönetim tekniği olduğu anlaşılmaktadır. Yapılan araştırmalarda muhasebenin ilk olarak, M.Ö. 3500’li yıllarda Babil İmparatorluğu’nda ve Eski Mısır’da kullanıldığına ait bulgulara rastlanılmıştır. Babil İmparatorluğu’nda kil tabletler üzerinde, Eski Mısır’da ise papirüs kâğıtlarında, hesaplaşma metinleri ve hesap özetlerine rastlanmıştır. Eski Yunan medeniyetinde, tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. Eski Roma döneminde ise muhasebe düzeni daha da şekillenmiş; para, tahıl ve hayvansal ürün gibi varlık hesapları ayrı defterlerde kayıt edilmeye başlanmıştır¹²⁴.

Bugünkü muhasebenin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin ise ilk kez kim tarafından ve ne zaman kullanıldığına dair görüş ayrılıkları olmakla birlikte, 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlandığına ilişkin kayıtlar tespit edilmiştir. Çift taraflı kayıt yöntemi, 1494 yılında, Luca Pacioli’nin “Summa Arithmetica” adlı eserinin bir bölümünde esasları ile birlikte detaylı bir şekilde ifade edilmiştir. Ayrıca, 1363 yılında Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından kaleme alınan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” adlı kitapta da bugünkü uygulanan muhasebe esaslarına rastlanmıştır¹²⁵.

Tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi ile ilgili olarak ise Sümerliler döneminden kalma bir tablette, ilk kez tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen mamullere ilişkin kayıtlara rastlanmış, bu tabletlerden ise tarımsal varlıkların kayıtlandığı ve stok kontrollerinin yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Tarım muhasebesi uygulamalarında orta çağa kadar çok önemli gelişmelerin olmadığı tespit edilmiştir¹²⁶.

¹²⁴ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.13.

¹²⁵ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.13.

¹²⁶ Ali Deran, a.g.e., s.55-56.

Bu çalışmada tarım muhasebesinin tarihsel gelişim süreci; Avrupa, ABD ve Türk Devletleri olmak üzere üç ana başlık altında incelenmiştir.

2.1.3.1. Tarım Muhasebesinin Avrupa'daki Tarihsel Gelişimi

18. yüzyılda, dünyanın çeşitli ülkelerinde, uygulanan finansal muhasebe ile birlikte, üretim dallarının ayrı olarak ele alındığı ve işletme planlamasının yapıldığı tarım muhasebesi uygulamalarına da rastlanmıştır. Bu çerçevede, işletme yönetimini kolaylaştırmak ve yıllık kar-zarar durumunu ortaya koymak amacıyla muhasebenin tarım alanında uygulanması ilk olarak 1773-1779 yılları arasında İngiltere'de Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir. Young kendi işletmesinde çift taraflı kayıt sistemini uygulayarak, günlük defter, kasa defteri ve büyük defteri kullanmıştır. 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında Albrecht D. Thaer, W. Herman Howard ve Friedlich Aerobe, Young'un çalışmalarından etkilenerek, tarım muhasebesini gelişimine önemli katkılar sağlamış ve tarım muhasebesini Almanya'da uygulamaya başlamıştır. Almanya'da hızlı bir şekilde gelişim gösteren tarım muhasebesi zamanla diğer Avrupa ülkelerinde de tarım muhasebesine ilgi duyan kişilerce geliştirilerek uygulanmaya başlamıştır. Örneğin, İngiltere'de Sinclair, Trotter ve Orwin (1817-1821), İsviçre'den Ernest Ferdinand Laur (1871-1964), Avusturya'dan Schönfeld (1931) ve İtalya'dan Marengi, gibi isimler ülkelerinde tarım muhasebesinin gelişiminde önemli katkılar sağlamıştır¹²⁷.

İkinci Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan gıda sorunu, tarım sektöründe çalışanlar arasındaki gelir farklılıkları ve uygulanan tarım politikaları arasındaki eşitsizliği gidermek amacıyla 1962 yılında Avrupa Ortak Tarım Politikası kabul edilmiştir. Avrupa Ortak Tarım Politikasının kabul edilmesi ile birlikte, 1965 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye 10 ülke arasında "Tarım Muhasebesi Veri Ağı" (FADN) oluşturulmuştur. Bu ağ sayesinde tarım işletmelerine ilişkin finansal bilgiler

¹²⁷ Ali Aras, a.g.e., s.6-7.

elde edilmekte ve bu bilgilerin analizleri yapılmaktadır. FADN günümüzde Avrupa Birliği'ne üye 27 ülke arasında 80.000 tarım işletmesi üzerinde uygulanmaktadır¹²⁸.

2.1.3.2. Tarım Muhasebesinin ABD'deki Tarihsel Gelişimi

Tarım muhasebesi, Avrupa'da uygulandığı dönemlerden kısa bir sonra ABD'de de uygulanmaya başlamıştır. ABD'de tarım muhasebesinin tarım işletmelerinde uygulanmasında Andrew Boss ve çalışma arkadaşlarının önemli katkıları olmuştur. 1890 yılında Minnesota Eyaletinde “Minnesota Sistemi” olarak adlandırılan tarımsal maliyet muhasebesi uygulanmaya başlamıştır. Thomas Nixon Carver, Carl E. Ladd, F.W. Peck, H.C. Taylor, Roth ve G.F. Warren gibi kişilerin de önemli katkıları ile tarım muhasebesinin gelişim süreci ABD'de de devam etmiştir¹²⁹.

2.1.3.3. Tarım Muhasebesinin Türk Devletleri'ndeki Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin Türk Devletlerindeki tarihsel gelişimine bakıldığında, Karahanlılar döneminin en önemli yapıtlarından biri olan “Kutadgu Bilig” adlı eserde (1072) muhasebe ile ilgili görüşlere yer verilmiştir. İlhanlılar döneminde (1256-1353) ise günümüzde muhasebenin genel kabul görmüş ilke ve kavramları arasında sayılabilecek kurallar ile vergi ve ziraattaki yolsuzlukları önleyici tedbirler uygulamaya koyulmuştur¹³⁰.

Osman İmparatorluğu döneminde toprağın gelirine göre has, zeamet ve tımar gibi adlar ile bölümlere ayrılması, arazinin bitkisel ve hayvansal veriminin tespit edilmesi gibi uygulamalar, tarımda muhasebenin uygulandığının bir göstergesi olarak

¹²⁸ Cihan Nazlı-b, “Avrupa Birliği Çiftlik Muhasebe Veri Ağı, Sistemi ve Türkiye’de Pilot Uygulaması”, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2008, s.5.

¹²⁹ Ali Aras, a.g.e., s.10-12.

¹³⁰ Ahmet Vecdi Can, Selahattin Karapınar ve Metehan Küçükler, “Kutadgu Bilig’de Muhasebe, Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu”, **Muftad Dergisi**, Sayı:2, Ocak 2012, s.1.

kabul edilebilmektedir¹³¹. Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde ise muhasebe teori ve uygulamaları Fransız mevzuatı ve yayınlarının etkisi altında kalarak gelişim göstermiştir. 1800'lü yıllarda yazılan “Kanunname-i Ticaret”, “Usuli Defteri”, “Fenni Usuli Defteri” ve “Usuli Defteri Cedid” adlı eserler bu dönemde yazılan muhasebe ile ilgili kitaplar arasında yer almaktadır. Ayrıca 1883 yılında bazı okullarda muhasebe ile ilgili derslere müfredatlarda yer verilmiştir¹³².

Osmanlı İmparatorluğu'nda tarım muhasebesi ile ilgili yapılan ilk çalışmanın 1885 yılında Ziraat Müfettişi Aram Margosyan tarafından yazılan “Muhasebe-i Ziraiye” olduğu bilinmektedir¹³³.

Cumhuriyet döneminde muhasebenin tarihsel gelişimine bakıldığında, iktisadi gelişmenin de artması ile birlikte muhasebe alanında çeşitli gelişmeler yaşanmış fakat bu gelişmeler dünya ülkelerindeki gelişmeler ile karşılaştırıldığında yetersiz kalmıştır. Cumhuriyet döneminde tarım muhasebesi ile ilgili ilk çalışma 1921-1922 yılları arasında İbrahim Fazıl tarafından yazılan “Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adlı eser olmuştur¹³⁴.

1926 yılında 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın yürürlüğe girmesi ve bu kanunun temelini Alman Ticaret Hukuku'na dayanması o dönemdeki muhasebe uygulamalarında da Alman muhasebesinin benimsenmesine yol açmıştır. 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları (VUK) ile 1954 yılında yenilenen TTK'da muhasebenin biçimsel yapısının oluşturulmasında önemli etkisinin olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu süreçte Türk muhasebe uygulamaları Batı Avrupa ülkeleri ile Amerika Birleşik Devletleri'nin etkisi altında kalarak karma bir muhasebe düşüncesi etkisini

¹³¹ Azzem Özkan-a; “Et ve Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, Ankara.

¹³² Erdoğan Avder, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, [http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/\(22.03.2012\)](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/(22.03.2012))

¹³³ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)**, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, İstanbul, 2000, s.665.

¹³⁴ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl)**, 4. Cilt, Avcıol Basım Yayım, İstanbul, 2001, s.250.

göstermiştir. 1950-1960 yılları arasında muhasebe eğitimi büyük boyutlarda gelişim göstermiştir¹³⁵. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri (İDTİ) Hakkında Kanun beraberinde yeni düzenlemeleri de getirmiş, İDTİ’de muhasebe usul ve esaslarında tek düzen zorunlu hale getirilmiştir. Muhasebe usul ve esaslarındaki tek düzen zaman içerisinde gelişim göstermiş ve 1971 yılında Kamu İktisadi Teşebbüsler için “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” oluşturulmuştur. İlk zamanlarda Kamu İktisadi Teşebbüslerde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, büyük ve özel kuruluşlarda da kullanılmaya ve yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu gelişimi 1986 yılından itibaren uygulanmakta olan “Bankalar için Tekdüzen Hesap Planı” izlemiş ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunları çıkarılarak muhasebecilik mesleği yasal bir yapıya kavuşturulmuştur. Daha sonra 1994 yılında Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği çerçevesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca, 1994 yılında çalışmalarına başlayan eski adı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yeni adı ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile birlikte, muhasebe alanında dünya ülkeleri arasında entegrasyonu sağlayan Türkiye Muhasebe Standartları önce taslak metin, daha sonra tartışma ve öneriler son olarak da kesinleşmiş metin olarak yayınlanmış ve günümüzde de halen yayınlanmaya devam etmektedir¹³⁶.

Sonuç olarak tarım muhasebesinin gelişim sürecinde Avrupa ülkeleri, tarım sektörü ile ilgili problemleri gidermek, sektörün karşı karşıya kaldığı sorunlara çözüm bulmak ve tarım işletmelerinin gelir, gider ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri elde etmek gibi amaçlar için Avrupa Ortak Tarım Politikası ve Tarım Muhasebesi Veri Ağı gibi uygulamaları oluşturmakta iken, geçmişten günümüze Türk Devletleri’nde ve ülkemizde, tarım muhasebesi ile ilgili gerekli, yeterli ve objektif araştırmalar yapılamamıştır. Günümüzdeki muhasebe uygulamaları, işletmelerin karar alma süreçlerinde kullanılacak finansal bilgi üretiminden çok genellikle vergi matrahının tespitine yönelik olarak yapılmaktadır. 1964 yılına kadar Türkiye’de faaliyet gösteren çiftçilerin yasa gereği % 90’ının vergi dışı kalması

¹³⁵ Oktay Güvemli, a.g.e., 4.cilt, s.13.

¹³⁶ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.14-15.

sonucunda tarım muhasebesi uygulamaları ve bilinci yaygınlaşmamıştır¹³⁷. Tarım işletmelerinde 1994 yılına kadar basit tarım muhasebesi kullanılmış olup, 1994 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaya konulması ile tarım muhasebesinin uygulanması büyük tarım işletmeleri ile sınırlı kalmıştır. Günümüzde ise tarım muhasebesi uygulamaları istenilen ölçüde yapılamamaktadır. Ancak, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde olması ve tarımsal faaliyetler ile ilgili 41 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı'nın yayınlanması sonucunda, Türkiye'de tarım muhasebesinin uygulama alanının daha da genişleyeceği ve tarım sektörüne ilişkin daha fazla gerçek ve yararlı bilgilere ulaşılabileceği tahmin edilmektedir.

2.1.4. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulama Güçlükleri

Birinci bölümde de belirtildiği gibi tarım işletmelerinin diğer işletmelerden farklı kendine özgü çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde işletmelerin sahip olduğu muhasebe organizasyonunun da farklılaşmasına neden olmakta, muhasebeleştirme sürecinde çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Bu çerçevede tarım muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri ana hatları ile aşağıdaki şekilde ele almak mümkündür¹³⁸.

i. Tarım İşletmelerinin Farklı Büyüklüklerde Olması; Tarım işletmelerinin farklı büyüklüklerde olması, o işletmelerde uygulanacak muhasebe usullerinin de farklı olmasına neden olmuştur. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde her bir tarımsal faaliyet için ayrı ayrı büyüklük ölçütleri yer almaktadır. Tarım işletmelerinin gerçek usulde veya stopaj yolu ile vergilendirilmesinde de bu ölçütlerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Örneğin; büyükbaş hayvan sayısı 150'den fazla olan veya iç su balıkları yetiştiriciliğinde ise; havuz, göl, gölet veya baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 m² alandan daha fazla alana sahip işletmelerin gerçek usule göre vergilendirileceği ifade edilmektedir.

¹³⁷ Cengiz Erdamar, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No:3343, Bayrak Matbaacılık, İstanbul, 1985, s.17.

¹³⁸ Hasan Doğan, a.g.e, s.76.

ii. Tarım İşletmelerinin Mevsimlere ve İklimlere Bağlı Olması; Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, iklim ve mevsim koşullarının önemi çok büyüktür. Her tarımsal mamulün belli bir dönemde yetiştirilmesi, bakımının ve hasadının yapılması söz konusu olmaktadır. Tarım işletmelerinde yılın belli dönemlerinde çiftçiler gece-gündüz çalışmakta iken bazı dönemlerde ise tamamen boş kalmaktadır. Bu nedenle boş işçilik, iklimsel belirsizlikler ve ölü mevsim gibi faktörler maliyet hesaplamalarında güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Tarım muhasebesinde de bu faktörler dikkate alınarak muhasebe sisteminin kurulması gerekmektedir¹³⁹.

iii. Tarım İşletmelerinde Çiftçi İle Ailesi Arasında Sıkı Bir İlişkinin Olması; Tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, aile fertlerinin katkısı büyüktür. Küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmelerinin birçoğunda çiftçi ve aile fertleri işletmede hem bizzat çalışmakta, hem de tarım mamullerinin bir kısmını bizzat tüketmektedir. Bu nedenle bu tür ilişkilerin yoğun olduğu tarım işletmelerinde tarımsal kazancın tespiti zorlaşmaktadır¹⁴⁰.

iv. Tarım İşletmelerinde Çok Yönlü Tarımsal Faaliyetlerin Sürdürülebilir Olması; 2001 yılı verilerine göre Türkiye'deki tarım işletmelerinin yaklaşık % 67'sinde hem bitkisel üretim, hem de hayvansal üretim yapılmakta, her iki tarımsal faaliyet türleri arasında çeşitli değer alış-verişleri ortaya çıkmaktadır. Örneğin; bitkisel üretim yapılırken, hayvanların gübresinden faydalanılmakta, hayvansal üretim yapılırken de saman, arpa ve çavdar gibi bir takım bitkisel ürünler kullanılmaktadır. Bir başka ifade ile tarım işletmelerinde iç tüketim ve değer alış-verişleri diğer işletmelere göre fazla olabilir. Ayrıca, bazı tarımsal mamullerin üretim sürecinde diğer işletmelere göre daha fazla yan mamul ortaya çıkmakta, bu durum ise tarımsal üretim maliyetlerinin gerçek değerinin tespitini zorlaştırmaktadır¹⁴¹.

¹³⁹ Ersan Sönmez, "Gıda Sanayinde Tam Zamanında Üretim Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi", Uludağ Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı Doktora Tezi, Bursa, 2000, s.133.

¹⁴⁰ A. Fethi Açıl, Kazım Köylü, a.g.e., s.289.

¹⁴¹ DİE: Genel Tarım Sayımı Anket Sonuçları, 1991 ve 2001.

v. Tarım İşletmelerinde Gelecek Dönemi İlgilendiren Yatırımların Fazla Olması; Tarım işletmelerinde, işletmenin katlanmış olduğu bir takım giderler gelecek ay veya yıllara ilişkin gider niteliğindedir. Diğer bir ifade ile tarımsal üretim sürecinde katlanılan bir takım giderlerin getirisi gelecek dönemlere ya da yıllara aittir. Örneğin; tarım arazisinin gübrenmesi, ilaçlanması, sulama sistemlerinin oluşturulması gibi bir takım giderler, gelecek dönemleri de ilgilendirdiği için işletme, tarımsal kazancını tespit ederken amortisman hesaplamalarını ve dönem ayırıcı hesap kullanımını dikkate almalıdır.

vi. Tarım İşletmelerindeki Dönen ve Duran Varlıkların Tespitinde Karışıklık Olması; Tarım işletmelerinin varlıkları arasında yer alan bazı varlıkların dönen varlık mı, yoksa duran varlık mı olduğu karışıklığa yol açmaktadır. Örneğin; besi inekleri dönen varlık niteliğinde olup, belli bir süre sonrasında satılmak üzere yetiştirilmektedir. Oysa süt inekleri veya damızlık inekler, duran varlık niteliğinde olmakta ve işletme tarafından uzun süre faydalanılmak üzere bulundurulmaktadır. Bu gibi durumlarda hangi varlığın duran varlık, hangi varlığın ise dönen varlık olduğunun tespit edilmesi gerekmekte, bu ayrıma göre gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile aynı tür bir varlık bilançoda duran varlık olarak gösterilebileceği gibi dönen varlıklar içerisinde de gösterilebilir¹⁴².

vii. Tarım İşletmelerinde Ayni Ödemelerin Fazla Olması; Tarım işletmelerinin almış olduğu bir hizmet karşılığında yapması gereken ödemelerin nakdi ödemenin yanı sıra ayni olarak da yapıldığı görülmektedir. Tarım işletmesinin, tarım işçilerinden veya başka bir işletmeye ya da kişiye ait tarım makinelerinden faydalandığı durumda işletme borcunun ifası, hasat edilen mamul karşılığında gerçekleştirilebilir. Bu durum sonucunda da tarımsal kazanç ile işletmenin almış olduğu hizmet karşılığı yaptığı ödeme tutarının tespit edilmesi zorlaşmaktadır¹⁴³.

¹⁴² Hasan Doğan, a.g.e, s.78.

¹⁴³ Mehmet Ali Aktuğlu, **Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1972, s.43.

viii. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemine Verilen Önemin Yeterli Olmaması; Tarım işletmelerinde muhasebe uygulama güçlüklerinde bir diğeri ise işletme yöneticilerinin muhasebe bilimini bir bilgi sistemi olarak görememesidir. Diğeri bir ifade ile işletme yöneticilerinin muhasebenin yararları hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması ve muhasebeyi sadece vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için kullanıyor olmasıdır. Oysa muhasebe hem dışa dönük, hem de içe dönük çok önemli bilgiler üretmekte ve bu bilgiler de işletmelerin doğru karar alma süreçlerinde önemli rol oynamaktadır. Tarım işletmelerinin genellikle küçük işletmelerden oluşması ve aile işletmesi olması nedeniyle çiftçiler, muhasebe sisteminin kurulması konusunda isteksiz davranmakta sonuç olarak da tarım muhasebesinin yaygınlaşması ve kullanılması engellenmektedir.

2.1.5. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi

Muhasebe kuralları ve vergi mevzuatı gereğince olağan şartlar altında muhasebede hesap dönemi takvim yılıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde hesap dönemi ile ilgili olarak çeşitli açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalara göre, muhasebede defterler hesap dönemi itibariyle tutulmakta, muhasebe kayıtları her hesap dönemi sonunda kapatılıp, ertesi dönem başında yeniden açılmaktadır. İşletmelerde hesap dönemi olarak normal takvim yılı kabul edilmekle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda "dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir" ifadesi yer almaktadır. Ayrıca, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, işletme için o yılın hesap dönemi sayılmaktadır¹⁴⁴.

Bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için hesap döneminin bir takvim yılı olarak kabul edilmesi, işletmenin faaliyetlerine uygun olamayabilir. Bir başka ifade ile bazı işletmelerin faaliyetlerinin başlaması ve bitmesi bir takvim yılı içerisinde gerçekleşmemektedir. Bu nedenle, bu türdeki işletmeler için ticari karın

¹⁴⁴ Vergi Usul Kanunu, 174. madde.

veya zararın hesaplanması açısından uygun bir 12'şer aylık özel hesap döneminin oluşturulması işletmenin faaliyet sonuçlarının tespiti açısından daha yararlı olacaktır. İşte böyle bir duruma sahip işletmeler, VUK'un 174. maddesine göre Maliye Bakanlığı'na müracaat ederek, kendileri için özel hesap döneminin tayin edilmesini talep edebilir. Maliye Bakanlığı da bu taleplerden uygun olanları belirleyerek, o işletmelere özgü hesap dönemini tayin etmektedir.

Özel hesap dönemlerinin en çok kullanıldığı sektörler tarım ve eğitim sektörleridir. Örneğin, narenciye üretimi yapan bir tarım işletmesinde hasat zamanı Aralık, Ocak ve Şubat aylarıdır. İşte bu tür işletmelerde muhasebe kayıt ve hesaplamalarının takvim yılı esasına göre yapılması zor olabilmektedir. Çünkü, işletme faaliyetlerinin en yoğun olduğu bir dönemde işletmenin hasat dönemi bitmeden faaliyetlerini durdurarak envanter yapması ve çeşitli faaliyet sonuçlarına ulaşması hem zor hem de anlamlı olamayabilir. Oysa 01 Eylül-30 Ağustos dönemi gibi özel bir hesap döneminin kabul edilmesi durumunda işletme faaliyetlerine ait sonuçlar daha gerçek ve anlamlı olabilecektir¹⁴⁵.

2.1.6. Tarım İşletmelerinde Zirai Kazancın Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesine göre zirai kazanç, zirai faaliyetler sonucu elde edilen kazanç şeklinde tanımlanmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi zirai faaliyet arazi, deniz, göl veya nehirde; ekme, dikme, bakma, üretme, yetiştirme, ıslah etme veya doğrudan yararlanarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, işlenmesini veya bu mahsullerden faydalanılmasını ifade etmektedir. Yine aynı maddede zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme, zirai işletmeleri işleten kişilere çiftçi, zirai faaliyet sonucunda elde edilen mamullere ise mahsul denilmektedir. Kollektif şirketler ile adi veya hisseli komandit şirketler, zirai faaliyetlerde bulunsalar dahi çiftçi sayılmamaktadır. Zirai faaliyetlerde bulunan kollektif şirketlerin ortakları ile

¹⁴⁵ Nedim Bayraktaroğlu, "Özel Hesap ve Kıst Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları", Price Water House Coopers, s.5, <http://www.vergiportali.com/doc/yayinlar/ohd.pdf> (24.03.2012)

komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar ise, şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bunun aksine zirai faaliyetlerde bulunan adi şirket ortaklıklarının elde ettiği gelirler de zirai kazanç niteliği taşımaktadır¹⁴⁶. Ayrıca, çiftçinin kendi tarımsal faaliyetlerini sürdürdüğü yerde yapmış olduğu satış sonucu elde ettiği kazanç, zirai kazanç niteliğindedir, kendi tarımsal faaliyetlerini sürdürdüğü yerin dışındaki bir dükkân ya da mağazada yapmış olduğu satış sonrası kazanç, ticari kazanç niteliğindedir¹⁴⁷.

Tarım işletmelerinde zirai kazançlar vergileme açısından, vergiye tabi zirai kazançlar ve vergiye tabi olmayan zirai kazançlar olmak üzere aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.



Şekil 1 : Zirai Kazançlarda Vergileme

Kaynak: Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara, Eylül 2010, Ümit Ofset, s.73.

¹⁴⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 52. Madde.

¹⁴⁷ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Eser Ofset, Trabzon, 2000, s.209.

2.1.6.1. Vergiye Tabi Zirai Kazançlar

Vergiye tabi zirai kazançlar, Şekil 1’de de görüldüğü gibi stopaj (kesinti) yoluyla ve gerçek usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir.

2.1.6.1.1. Stopaj Yolu İle Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre hâsılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Zirai kazançlarda stopaj yöntemi ile vergilendirme, çiftçiler tarafından yapılan tarımsal mamullerin satışlarında, mamulleri satın alanlar tarafından çiftçiler adına, aşağıda belirtilen oranlarda stopaj yapmak suretiyle gerçekleştirilmektedir¹⁴⁸;

- Hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan için % 1, borsada tescil ettirilmeyenler için % 2 oranında,

- Diğer zirai ürünlerde (buğday, pancar portakal gibi); ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan için % 2, borsada tescil ettirilmeyenler için % 4 oranında,

- Hizmetlerde ise; Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan orman ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması, vb. hizmetler için % 2, diğer hizmetler için ise % 4 stopaj yapılmaktadır.

Stopaj usulü ile vergilendirmede çiftçiler defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda değildir. Ancak, GVK'nın 53. maddesindeki hükme göre aşağıda belirtilen

¹⁴⁸ Kamil Mutluer, vd., **Türk Vergi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1751, Eskişehir, Haziran, 2010, s.49-50.

şartları taşıyan zirai işletmeler gerçek usulde vergilendirmeye, bu şartları taşımayan zirai işletmeler ise stopaj yolu ile vergilendirmeye tabi olacaktır¹⁴⁹;

- GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan veya,
- Bir biçerdövere veya bu maliyetteki bir motorlu araca sahip olan veya,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan, çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmek zorundadır.

2.1.6.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirme

GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklükleri ölçülerini aşan, bir biçerdövere ya da aynı maliyetteki bir motorlu araca sahip olan veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirmeye tabidir. Zirai kazancın gerçek usuldeki tespiti, ticari kazançlarda olduğu gibi bilânço esaslı ve işletme esaslı olmak üzere iki şekildedir. Ancak, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan tarım işletmeleri, ticari kazançlardan farklı olarak zirai kazançlarda, bu iki yöntemden dilediklerini seçebilmektedir. Ancak, mükellefin tercihine bırakılan bu durum, ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilmeli, bu iki yöntemden bilânço usulünü seçenlerin ise iki yıl geçmedikçe bu usulü değiştiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır¹⁵⁰.

Zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi ise bilânço esasına göre ve işletme esasına göre olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

2.1.6.1.2.1. Zirai Kazancın Bilânço Esasına Göre Tespiti

Bilânço esasına tabi olan tarım işletmelerinin, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu kılınan defterleri tutmaları ve gereken belgeleri düzenlemeleri gerekmektedir. Bilânço esasına göre zirai kazancın tespitinde, ticari kazancın hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre zirai kazancın bilânço esasına göre

¹⁴⁹ Gelir Vergisi Kanunu, 53. ve 94. Madde.

¹⁵⁰ Gelir Vergisi Kanunu, 54. ve 59. Madde.

hesaplanmasında kazanç tutarı, zirai işletmenin hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile hesap dönemi sonundaki öz sermayesi arasındaki olumlu farktır. Bununla birlikte, işletme sahip ya da sahiplerince yıl içinde işletmeye eklenen değerler bu olumlu farktan indirilmekte, işletmeden çıkarılan değerler ise bu farka eklenmektedir¹⁵¹. Bilanço esasına tabi tarım işletmelerinin tutmak zorunda oldukları defterler; yevmiye defteri, büyük defter ile envanter ve bilanço defteridir. Ayrıca, bu yöntemi seçen mükellefler, finansal işlemler sonucunda elde ettikleri fatura, perakende satış fişi veya bunların dökümlerini gösteren bordroları kullanmakta ve ilgili defterlere bu bilgileri kayıt etmektedir.

2.1.6.1.2.2. Zirai Kazancın Zirai İşletme Esasına Göre Tespiti

Zirai işletme esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içerisinde nakit olarak tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hâsılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. İşletme esasına tabi tarım işletmelerinin tutmak zorunda olduğu defter ise işletme defteridir. Yine aynı şekilde bu yöntemi seçen mükellefler; finansal işlemler sonucunda elde ettikleri fatura, perakende satış fişi veya bunların dökümlerini gösteren bordroları kullanmakta ve ilgili deftere bu bilgileri kayıt etmektedir.

İşletme defterinin sol tarafı gider, sağ tarafı ise gelir kısmıdır. Gider kısmına, işletmenin dönem başındaki ve dönem içerisindeki mahsullerinin maliyetleri, ödenen hizmet ve borç tutarları ile amortisman tutarları gibi kalemler, gelir kısmına ise peşin ve veresiye yapılan tüm satışlar, hizmet sunumu karşılığı elde edilen nakit paralar ile dönem sonunda mevcut mahsullerin maliyet tutarları yazılmaktadır¹⁵².

¹⁵¹ Gelir Vergisi Kanunu, 38. Madde.

¹⁵² Kamil Mutluer, vd., a.g.e., s .26-27.

2.1.6.2. Vergiye Tabi Olmayan Zirai Kazançlar

Vergiye tabi olmayan zirai kazançlar iki çeşit istisnadan oluşmaktadır. Bu istisnalar teşvik ödülü istisnası ve arızı nakliye istisnasıdır¹⁵³.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre ülkemiz açısından faydalı olacak tarım ve hayvan yetiştirilmesi faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla zirai kazanç sahiplerine verilen ikramiye ve mükâfat tutarları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre çiftçilerin zirai faaliyetlerinde kullandığı hayvan, hayvan arabası, motor, traktör ve sandal gibi taşıtlar aracılığı ile ara sıra insan ve yük taşıyarak elde ettiği ücretler de gelir vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.7. Tarım İşletmelerinde Belge ve Defter Düzeni

Bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de muhasebe verilerinin güvenilirliği finansal işlemlerin belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle anlam kazanmaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan belgeler ile belgelerde yer alan bilgilerin kayıt altına alındığı defterlerin önemi büyüktür.

2.1.7.1. Tarım İşletmelerinde Belge Düzeni

Daha önce muhasebeyi tanımlanırken, muhasebenin bilgiler üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi olduğu vurgulanmıştır. Muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile elde edilen bilgilerin, gerek bilgiye ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlara yararlı olabilmesi, gerekse bu bilgiler ile hazırlanacak finansal tablo ve raporların objektif bir biçimde sunulması, finansal işlemlerin gerçek belgelere dayanılarak yapılması ile mümkün olmaktadır. Muhasebenin anayasası olarak kabul edilen muhasebenin temel kavramlarından; “Tarafsızlık ve

¹⁵³ Mustafa Ali Sarılı, a.g.e., s.73.

Belgelendirme ile Sosyal Sorumluluk” kavramları bu belgelerin amacına ulaşabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Bir tarım işletmesinde finansal işlemler nedeniyle oluşabilecek değer hareketlerinin defterlerde yer alabilmesi, finansal işlemlere ilişkin objektif belgelerin bulunması ve söz konusu finansal işlemlerin de bu belgelere dayandırılarak defterlere kayıt edilmesine ile mümkündür. Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade etmektedir.

İşletmelerde belgeler; oluşum biçimine, işlevlerine ve düzenledikleri kanuna göre olmak üzere üç şekilde sınıflandırılabilir¹⁵⁴.

2.1.7.1.1. Oluşum Biçimlerine Göre Belgeler

Oluşum biçimine göre belgeler, doğal ve yapay belgeler olmak üzere iki şekilde ifade edilmektedir¹⁵⁵.

i. Doğal Belgeler; Dış belgeler olarak da ifade edilen doğal belgeler, tarım işletmelerinin faaliyetleri sırasında gerçekleştirilen finansal işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgelerdir. Muhasebede kayıtlar mutlaka doğal belgelere dayanarak düzenlenmelidir. Aşağıdaki belgeler, doğal belgelere örnek olarak verilebilir.

- | | |
|---------------------|-----------------------------|
| - Fatura | - Adisyonlar |
| - Sevk irsaliyesi | - Gider pusulası |
| - Taşıma irsaliyesi | - Perakende satış belgeleri |

¹⁵⁴ Murat Ceyhan, “Muhasebe Biliminde Belge”,http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (29.03.2012) ve N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, **Muhasebede Belge Düzeni**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s.2-3.

¹⁵⁵ Murat Ceyhan, a.g.e., s.2.

- Yolcu listeleri
- Günlük müşteri listeleri
- Müstahsil makbuzu
- Hak ediş belgesi
- Serbest meslek makbuzu
- Banka dekontu

Balık üretim işletmelerinde kullanılan doğal belgelerden en yaygın olanları, fatura, sevk irsaliyesi, banka dekontu ve müstahsil makbuzudur.

ii. Yapay Belgeler; İç belgeler olarak da adlandırılan yapay belgeler, orijinal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydında temel alınan, tarım işletmeleri içerisinde düzenlenmiş belgelerdir. Ancak, bazı belgeler yetkilerince imzalandığında doğal belge haline gelebilir. Örneğin, mahsup fişini yetkili bir kişi imzalar ise bu belge artık doğal bir belgedir. Aşağıdaki belgeler yapay belgelere örnek olarak verilebilir.

Balık üretim işletmelerinde kullanılan yapay belgelerden en yaygın olanları, malzeme giriş-çıkış fişleri, ücret bordrosu, muhasebe fişleri, gider ve maliyet tabloları, stok ve sipariş kartları ve amortisman defteridir.

- Malzeme giriş-çıkış fişleri
- Akort fişi
- Ters kayıt belgesi
- Amortisman defteri
- Ücret bordrosu
- Toplayıcı kayıt belgeleri,
- Envanter noksanlığı tutanağı
- Muhasebe fişleri
- Stok kartları
- Sipariş kartları
- Gider tabloları
- Maliyet tabloları

2.1.7.1.2. İşlevlerine Göre Belgeler

İşlevlerine göre belgeler; alışlara ilişkin belgeler, satışlara ilişkin belgeler, giderlere ilişkin belgeler ve genel nitelikli belgeler olmak üzere dört şekilde ifade edilmektedir¹⁵⁶;

¹⁵⁶ N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, a.g.e., s.2-3.

i. Alışlara İlişkin Belgeler; Mal, hizmet veya malzemenin satın alınması ile ilgili olarak düzenlenen belgelerdir. Ancak bazı özel durumlarda satıcı işletmeden fatura alınması mümkün olamayabilir. Örneğin, müstahsilden yapılan alımlarda veya vergiden muaf esnaflardan yapılan alımlarda satıcı işletme fatura verememektedir. Bu durumda müstahsilden yapılan alım için alıcı müstahsil makbuzu, vergiden muaf esnaftan yapılan alım için ise gider pusulası düzenlenerek finansal işlem kayıt altına alınmaktadır. Alımlara ilişkin belgelere örnek olarak alış faturaları, müstahsil makbuzu ve gider pusulası verilebilir.

ii. Satışlara İlişkin Belgeler; Mal, hizmet veya malzemenin satışının yapılması ile ilgili olarak düzenlenen belgelerdir. Satışlara ilişkin belgelere örnek olarak satış faturaları ile perakende satış belgeleri verilebilir.

iii. Giderlere İlişkin Belgeler; Tarım işletmelerinin faaliyetlerini devam ettirilebilmesi için katlanmış olduğu giderlere ilişkin belgelerdir. Bu belgelere örnek olarak, işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesinde kullanılan Mal, hizmet veya malzeme alımlarına ilişkin faturalar, ücret bordrosu ile gider makbuzu verilebilir.

iv. Genel Nitelikli Belgeler; Tarım işletmelerinin faaliyetlerini devam ettirilebilmesi için katlanmış olduğu genel nitelikli belgelerdir. Genel nitelikli belgelere örnek olarak; haberleşme belgeleri, kira kontratı, banka hesap özeti, mahkeme ilamları, vergi makbuzları ile taahhütnameler verilebilir.

2.1.7.1.3. Düzenlendikleri Kanunlara Göre Belgeler

Ülkemizdeki mali mevzuatlarda, belgeler ve bu belgelerin kullanımı ile ilgili çeşitli düzenlenmeler yer almaktadır. Belgeler ve belgelerin kullanımı ile ilgili düzenlemeler başta Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer almaktadır. Ayrıca, Borçlar Kanunu ile İcra-İflas Kanunu'nda da belgeler ile ilgili çeşitli hükümlere yer verilmiştir¹⁵⁷. 6102 Sayılı Türk Ticaret

¹⁵⁷ N. Ata Atabey, Raif Parlakkaya, a.g.e., s.3.

Kanunu'nda yer alan ve tarım işletmelerince kullanılan defterlerin en önemlileri Kambiyo Senetleri (Bono, Çek, Poliçe) ile Menkul Kıymetler (Hisse Senedi, Tahvil, Hazine Bonosu, Varlığa Dayalı Menkul Kıymet) olarak ifade edilebilir¹⁵⁸. Ancak, tarım işletmelerinin sıklıkla kullanmış olduğu belgelerin büyük bir bölümü Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

i. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Belgeler; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler, vergi mükelleflerinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması ile vergi beyanların kanıtlanmasında kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu gereğince düzenlenen belgeler aşağıdaki gibidir¹⁵⁹.

- | | | |
|------------------------|------------------------------------|--------------------------|
| - Fatura | - Müstahsil makbuzu | - Günlük müşteri listesi |
| - Sevk irsaliyesi | - Serbest meslek makbuzu | - Ücret bordrosu |
| - İrsaliyeli fatura | - Taşıma irsaliyesi | - Yolcu taşıma biletleri |
| - Perakende satış fişi | - Ambar tesellüm fişi | - Yolcu listeleri |
| - Adisyon | - Banka dekontları | - İşlem sonuç formları |
| - Reçete | - Döviz alım-satım belgesi | |
| - Giriş biletleri | - Sigorta poliçeleri | |
| - Gider pusulası | - Sigorta komisyon gider belgeleri | |

Balık üretim işletmelerinde kullanılan belgelerden en yaygın olanları; fatura, gider pusulaları, perakende satış fişleri, serbest meslek makbuzları, taşıma irsaliyeleri, banka makbuzları, müstahsil makbuzları ve ambar tesellüm fişleridir.

2.1.7.2. Tarım İşletmelerinde Defter Düzeni

Defter düzeni, tarım işletmelerinde meydana gelen finansal işlemlerin belli bir düzen içerisinde ilgili defterlere yazılmasını ifade etmektedir. Defterler ülkemizde genellikle yasal zorunluluklar nedeniyle vergi matrahının tespiti için

¹⁵⁸ İ. Yılmaz Aslan, **Ticaret Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ocak 2012, s.276.

¹⁵⁹ “Vergi Usul Kanunu Gereğince Düzenlenen Belgeler ve Bu Belgeleri Düzenlemek Zorunda Olan Mükellefler”, http://www.alomaliye.com/vuk_geregi_duzn_belgeler.htm (29.03.2012)

tutulmaktadır. Bu çerçevede işletmelerin ödemesi gereken vergi tutarı, işletmenin tuttuğu ticari defter ve belgelerden tespit edilmekte, gerek duyulduğunda ise bu defter ve belgeler ilgili kişilerce kontrol edilmektedir. Bununla birlikte bazı işletmelerin defter tutma zorunluluğu bulunmaktayken, bazılarının ise bulunmamaktadır. Bu özellikli durum ise ülkelerin mali mevzuatlarında açıkça belirtilmiştir.

2.1.7.2.1. Tarım İşletmelerinde Defter Tutmanın Sağlayacağı Yararlar

Ülkemizdeki mali mevzuatlarda belirtilen defter ve belgeler daha öncede ifade edildiği gibi önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler, finansal işlemler sonucunda elde ettiği belgeleri ilgili defterlere kayıt etmekte, bu kayıtları da zaman zaman özetleyerek rapor haline getirmektedir. İşletmeler, finansal raporlar olarak ifade edilebilen bu raporlar aracılığıyla da aşağıda belirtilen yararları sağlamaktadır¹⁶⁰;

i. İşletme tarafından tutulan defterler başta işletme sahibi ve yöneticileri olmak üzere işletme ile ilgilenen herkese işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sunmaktadır.

ii. Defterler, işletmenin kar veya zarar durumunu tespit ederek, verginin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır. Ayrıca, defterler aracılığı ile karlı veya zararlı işletme faaliyetleri belirlenmekte, işletme karlı faaliyetlere gereken önemi verirken, zararlı tarımsal faaliyetler için gerekli önlemleri alacaktır.

iii. Anlaşmazlık durumunda defterler kanıt olarak sunulmakta ve bu şekilde ayrı bir önem taşımaktadır.

iv. İşletmenin ürettiği veya ticaretini yaptığı malların maliyetinin ve dolayısıyla satış fiyatının belirlenmesini sağlamaktadır.

v. Defterler, işletmenin geçmiş dönemleri ile içinde bulunduğu dönemi karşılaştırma imkanı sağlamakta ve bu şekilde işletmenin verimini arttırıcı kararlar alınmasında etkili olmaktadır.

¹⁶⁰ <http://muhasebedersleri.com/kurumsal-basvurular/defter-tutma-sorumlulugu.html> (29.03.2012),

vi. Defterler işletmenin gerçek durumunun ortaya konulmasına yardımcı olmakta ve geleceğe yönelik planlamaların yapılmasına imkân sağlamaktadır.

vii. Defterler, işletme ile ilişki içerisinde olanlar arasındaki borç alacak tutarının tespit edilmesinde yarar sağlamaktadır.

2.1.7.2.2. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Defter Çeşitleri

Tarım işletmeleri tarafından kullanılan defter çeşitleri, ilgili yasalara göre tutulması zorunlu defterler ile isteğe bağlı (işletmeye özgü) defterler olmak üzere iki şekilde incelenmektedir¹⁶¹.

i. Yasalara Göre Tutulması Zorunlu Defterler; Daha öncede belirtildiği gibi zirai faaliyette bulunan işletmelerin vergiye tabi kazançlarının tespitinde iki usul bulunmaktadır. Bunlardan birincisi stopaj yöntemine göre vergilendirme, ikincisi ise gerçek usule göre vergilendirme. Stopaj yöntemine göre vergilendirmeye tabi işletmeler defter tutmak veya belge düzenlemek zorunda değildir. Gerçek usule göre vergilendirmeye tabi işletmeler ise ya bilanço ya da işletme esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınmıştır. VUK'un 182. maddesine göre bilanço esasına göre işletmelerin tutmak zorunda oldukları defterler; yevmiye defteri, büyük defter ile envanter defteridir. VUK'un 213. maddesine göre işletme esasına göre defter tutan ziraat işletmelerinin tutmak zorunda olduğu defter ise çiftçi işletme defteridir.

ii. İsteğe Bağlı (İşletmeye Özgü) Defterler; Tarım işletmelerinde, yasalara göre tutulması zorunlu olan defterlerin yanı sıra birde işletmelerin kendine has özelliğine göre tuttuğu çeşitli defterler bulunmaktadır. Bu defterler, işletmenin tarımsal faaliyeti ile ilgili bilgileri içererek, işletme sahip ya da yöneticilerine; tarımsal faaliyetlerin etkinliği, tarımsal üretim miktarları, tarımsal performansın ölçümü, tarımsal mamul planlaması veya işletme bütçesinin hazırlanması gibi konularda işletme içine bilgi vermek amacıyla tutulan defterlerdir. Bu defterler,

¹⁶¹ Ali Deran, a.g.e., s.124-126.

işletmelerin faaliyet konusuna göre farklılaşmakla birlikte bunlara örnek olarak aşağıdaki defterler verilebilir;

- | | |
|--------------------------------|--------------------|
| - Çiftçi kayıt defteri | - Kasa defteri |
| - Hayvan doğum ve ölüm defteri | - Çiftlik haritası |
| - Giderler ve alışlar defteri | - Personel defteri |
| - Üretim defteri | - İşçi defteri |
| - Gelirler ve satışlar defteri | - Ödeme defteri |

Balık üretim işletmelerinde kullanılan isteğe bağlı belgelerden en yaygın olanları, kasa defteri, balık çiftliği haritası, personel ve işçi defteri ile ödeme defteridir.

2.1.8. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Finansal Tablolar

Bilanço esasına göre vergilendirmeye tabi olan bütün işletmeler, 01.01.1994 tarihinden itibaren 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) gereği zorunlu olarak standart bir bilanço ve gelir tablosu düzenlemek zorundadır. Bu nedenle bilanço esasına göre vergilendirmeye tabi olan tarım işletmelerinin de bilanço ve gelir tablosu düzenlemeleri gerekmektedir. Tarım işletmelerinin düzenlemek zorunda olduğu finansal tablolar ile diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin düzenledikleri finansal tablo ve kalemleri birbirleri ile aynıdır.

Tarım işletmeleri tarafından büyüklüğü ne olursa olsun ekilen bir tarım arazisinin işletilmesi, muhasebe açısından sanayinin bir kolu olarak kabul edilmiş, finansal ve maliyet muhasebesine ilişkin yöntem ve kurallar, tarım muhasebesinde de benimsenmiştir. Oysa ekilen ürünlerin her biri için ayrı hesapların oluşturulması, bazı giderlerin birkaç yıla veya çeşitli ürünlere dağıtılması, hayvanların her cinsi için ayrı hesapların oluşturulması, hayvanlar büyüdükçe yavaş yavaş artan değerlerini, yaşlandıkça ise yavaş yavaş azalan değerlerinin dikkate alınması ve bu süreçteki

tarımsal faaliyetlerin detaylı olarak gözlenmesi gerekli olduğundan tarım muhasebesi geniş ve ayrıntılı bir muhasebe dalıdır¹⁶².

Bu nedenle tarım işletmelerinin kendine özgü hesaplarının oluşturulabilmesi için her bir tarımsal faaliyete uygun hesap adlarının oluşturulması, tarımsal faaliyetlere ilişkin giderlerin belirlenmesi, hayvanlar ya da bitkilerde meydana gelebilecek değer artış ve azalışlarının yer alacağı hesaplar gibi birçok tarım sektörüne özgü hesabın kullanılması gerekmektedir¹⁶³. Bu şekilde bir muhasebe organizasyonu ise tarım sektörüne özgü bir hesap planının oluşturulması ile mümkündür. Fakat burada üzerinde durulması gereken husus, tarım sektörüne özgü bir hesap planının oluşturulması ile birlikte, bu hesap planının yaygınlaşması, çiftçiler ve işletmeler tarafından benimsenmesi, sürekli ve etkin bir biçimde kullanılabilir olmasıdır. Bu şekilde bir muhasebe organizasyonu ise ancak büyük tarım işletmeleri tarafından kurulabilir.

Tarım sektörüne özgü bir tarım muhasebesi organizasyonunun kurulmasıyla birlikte, tarım işletmeleri faaliyetlerine özgü bir finansal raporlamaya sahip olabilmektedir. Fakat ülkemizde tarım işletmelerine ait muhasebe organizasyonu, vergi muhasebesi bakış açısıyla düzenlendiği için tarım işletmelerinin kendilerine özgü bir finansal raporlama düzeni bulunmamaktadır. Dünya uygulamalarına bakıldığında ise birçok ülkede tarım işletmelerine özgü finansal tabloların hazırlandığı görülmektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı Ekonomik Araştırma Bölümü'nün hazırlamış olduğu nakit esaslı tarımsal bilanço ve gelir tablosu Tablo 11 ve Tablo 12'de gösterilmiştir¹⁶⁴.

¹⁶² Mehmet Ali Aktuğlu, a.g.e., s.41.

¹⁶³ Cengiz Erdamar, a.g.e., s.18.

¹⁶⁴ http://www.ers.usda.gov/Briefing/FarmIncome/Glossary/def_bsht.htm (04.04.2012)

Tablo 11 : ABD’de Tarım İşletmeleri Tarafından Düzenlenen Bilanço Örneği

TARIMSAL VARLIKLAR	Pazar Değeri	Maliyet Değeri	TARIMSAL BORÇLAR VE ÖZSERMAYE	Pazar Değeri	Maliyet Değeri
DÖNEN VARLIKLAR			KISA VADELİ BORÇLAR		
1. Nakit ve Çekler			16. Borç Hesapları ve Borç Senetleri		
2. Alacak Hesapları			17. Ek Hesap Harcamaları ve İşletme Senetleri		
3. Önceden Yapılan Harcamalar			18. Cari Döneme İlişkin Borçlar		
4. Nakit Mahsul Yatırımları			19. Tahakkuk Eden Faiz		
5. Stoklar			20. Ödenecek Vergiler		
* Pazarlanabilir Çiftlik Hayvanları			* Advalorem Vergi ¹⁶⁵		
* Yetiştirilen Mahsuller ve Yemler			* İşçi Stopajları		
* Satın Alınan Mahsuller			* Gelir Vergisi		
* İşletme Malzemeleri			* Ertelemiş Vergiler		
6. Diğer Dönen Varlıklar			21. Tahakkuk Eden Diğer Harcamalar		
Toplam Tarımsal Dönen Varlıklar (1-6)+			22. Diğer Kısa Vadeli Borçlar		
			Toplam Kısa Vadeli Borçlar (16-22)+		
DURAN VARLIKLAR					
7. Yetiştirilen Çiftlik Hayvanları			UZUN VADELİ BORÇLAR		
* Satın Alınan			23. Uzun Döneme İlişkin Borçlar		
* Yetiştirilen			24. Ertelemiş Vergiler		
8. Makine ve Ekipmanlar			25. Diğer Uzun Vadeli Borçlar		
9. Araçlar			Toplam Uzun Vadeli Borçlar (23-25) +		
10. Finansal Kiralamalara Yapılan Yatırımlar			Toplam Tarımsal Borçlar (16-25) +		
11. Kontratlar ve Alacak Senetleri			26. Ödenmiş Sermaye		
12. Kooperatiflere Yapılan Yatırımlar			27. Geçmiş Yıl Karları		
13. Gayrimenkuller			28. Toplam Özsermaye Değeri		
14. Binalar ve Binanın Değerini Artırıcı Harcamalar			Tarımsal Özsermaye (1-15)+ - (16-28)+		
15. Diğer Duran Varlıklar					
Toplam Tarımsal Duran Varlıklar (7-15)+					
TOPLAM TARIMSAL VARLIKLAR (1-15)+			TOPLAM BORÇLAR VE ÖZSERMAYE		

Kaynak: http://www.ers.usda.gov/Briefing/FarmIncome/Glossary/def_bsht.htm (04.04.2012)

ABD’de tarım işletmeleri tarafından kullanılan bilanço örneği incelendiğinde, tarımsal faaliyetler ile ilgili hesap kalemlerinin yoğun olduğu görülmektedir.

¹⁶⁵ İthalatta ürünün değeri üzerinden yüzdesel olarak tahsil edilen gümrük vergisi olarak tanımlanmaktadır. <http://www.ekonomi.gov.tr/avrupabirligi/index.cfm?sayfa=5EFDE112-D8D3-8566-4520811AEB39FBC1> (06.11.2012)

Tablo 12: ABD’de Tarım İşletmeleri Tarafından Düzenlenen Gelir-Gider Tablosu
Örneği

GELİRLER				
Nakit Gelirler		Gelir Düzeltmeleri	Bitiş	Başlangıç
Satılmak Üzere Alınan Çiftlik Hayvanı Satışları		Satış Yapmak ya da Beslenmek için Stoktaki mahsuller		
Yetiştirilen Tarımsal Mamul Satışları		Pazarlanabilir Çiftlik Hayvanları		
Paylaştırılan Kooperatif Ödemeleri		Alacak Hesapları		
Tarımsal Program Gelirleri		Ödenmeyen Kooperatif Aidatları		
Kazanılan Tarımsal Mamul Sigortaları		Damızlık Çiftlik Hayvanları		
Özel Kira Gelirleri		Gelir Düzeltmelerinin Ara Toplamı		
DİĞER Nakit Gelirler		b. Net Gelir Düzeltmesi c. İşletmenin Kendi Tükettiği Tarımsal Mamullerin Değeri		
Damızlık Çiftlik Hayvanı Satışları				
a. Toplam Nakit Gelirler		d. Bütün Tarımsal Gelir (a+b+c)		
GİDERLER				
Harcamalar		Gider Düzeltmeleri	Başlangıç	Bitiş
Araba ve Kamyon Harcamaları		Mahsul Yetiştirme Yatırımları		
Kimyasallar		Stoktaki Yemler		
Sigorta Harcamaları		Önceden ödenen harcamalar		
Özel Kira Giderleri		Stoktaki Tedarik Malzemeleri		
İşçi Karları		f. Net Düzeltme		
Satın Alınan Yemler			Bitiş	Başlangıç
Gübre ve Kireçtaşı		Ödenecek Borçlar		
Navlun ve Taşıma		Tarım Vergisi		
Yakıt		Tahakkuk Eden Faiz		
Sigorta		g. Net Düzeltme		
Faiz		h. Yıpranma Payı		
Maaş Hariçi İşçi Ödeme ve Ödüllendirmeleri		i. Bütün Tarımsal Gider (e+f+g+h)		
Kiralama veya Finansal Kira Ödemeleri		j. Faaliyetlerden Sağlanan Net Tarımsal Gelir (d-i)		
Bakım Onarım		k. Tarımsal Sermaye Varlıklarının Satışı		
Tohum ve Bitki		l. Satılan Maddelerin Maliyeti		
Depolama ve Satış Yeri Giderleri		m. Sermaye Kazanımları veya Kayıpları (k-l)		
Satın Alınan Tedarik Malzemeleri				
Tarım Vergisi				
Elektrik, su ve hava gazı				
Veteriner, İlaç ve Üreme Giderleri				
DİĞER Nakit Ödemeler				
e. Toplam Nakit Harcamalar			n. Net Tarımsal Gelir (j+m)	

Kaynak: http://www.ers.usda.gov/Briefing/FarmIncome/Glossary/def_bsht.htm (04.04.2012)

Gelir-Gider tablosu incelendiğinde yine aynı şekilde tarımsal faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin yoğunlukta olduğu tespit edilmiştir.

2.1.9. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu

Tarım işletmeleri, ölçek bakımından birbirlerinden farklı özellikler gösterebilir. Tarım işletmelerinin büyüklüğü ne olursa olsun, en küçüğünden en büyüğüne, en yalınından en gelişmişine ve en ayrıntılısına kadar bütün tarım işletmelerinde muhasebe organizasyonu kurulabilir¹⁶⁶. Ancak, tarım işletmelerinde tek tip bir muhasebe organizasyonu kurmak mümkün olamayabilir. Çünkü büyük ölçekli tarım işletmeleri için kurulacak bir muhasebe organizasyonu ile küçük ölçekli tarım işletmeleri için kurulacak muhasebe organizasyonu farklı olabilir. Daha öncede belirtildiği gibi tarım muhasebesinin en önemli amacı, tarımsal mamullerin maliyetlerinin belirlenmesidir ki bu maliyetler tarım işletmelerinde kurulacak muhasebe organizasyonu ile hesaplanmaktadır.

Küçük kapasiteli ve üretim hacmi düşük olan tarım işletmelerinde, ayrıntılı bir muhasebe organizasyonu kurmak, boş yere zaman ve para kaybına yol açabilir. Bununla birlikte stopaj usulü ile vergilendirilerek, defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda olmayan tarım işletmelerinin muhasebe organizasyonu dahi bulunmamaktadır. Bu çerçevede tarım işletmeleri içinde buldukları durumu dikkate alarak fayda maliyet analizi yapmalı, kendi yapısına uygun bir muhasebe organizasyonu oluşturmalıdır.

Arazi büyüklüğünü ölçüt olarak kullanan tarım işletmeleri; küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç grupta ele alınmıştır¹⁶⁷.

2.1.9.1. Küçük Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu

Küçük ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetler genellikle aile fertlerince yürütülmektedir. Bu büyüklükteki tarım işletmelerinde alım ve satım işleri genellikle küçük miktarlarda olduğundan işletme sahipleri fiyat artış veya azalışlarından fazla etkilenmemektedir. Bu nedenle küçük tarım işletmelerinde

¹⁶⁶ Halil Karaca, a.g.e., s.19.

¹⁶⁷ Adnan Sevim, a.g.e., s.12.

muhasebe çok sade ve hemen hemen yok gibidir. Bu büyüklükteki tarım işletmelerinde özel bir muhasebeci istihdamı söz konusu olamamaktadır. Muhasebe ile ilgili kayıt ve belgeler çiftçi ya da aile bireyleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Genellikle borç ve alacakları gösteren gelir-gider veya kasa defteri tutularak işletme muhasebesi yürütülmektedir. Küçük ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal üretimin amacı, genellikle çiftçinin ve ailesinin yıllık ihtiyaçlarını karşılamaktır¹⁶⁸.

Küçük ölçekli tarım işletmelerinin gerçek kazancını hesaplamak, çiftçinin, ailesinin ya da akrabalarının tüketmiş olduğu tarımsal mamullerin değerini tespit etmek, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde çiftçinin veya ailesinin kişisel emeklerini hesaba katmak oldukça zordur. Bu nedenle küçük ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal kazanç doğru bir şekilde tespit edilememekte, kar ya da zarar dönem sonundaki servetten dönem başındaki servet çıkarılarak hesaplanmaktadır. Ülkemizde küçük ölçekli tarım işletmeleri genellikle stopaj usulü ile vergilendirmeye tabi işletmelerdir.

2.1.9.2. Orta Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu

Orta ölçekli tarım işletmelerinde, genellikle aile fertlerinin yanı sıra çalıştırılacak aile ferdi olmayan işçilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Fakat orta ölçekli tarım işletmelerinde aile fertleri, küçük ölçekli tarım işletmelerine göre daha az tarımsal faaliyetlere katılmaktadır. Orta ölçekli tarım işletmelerinde muhasebe organizasyonu küçük ölçekli tarım işletmelerine göre biraz daha geliştirilmiştir. Muhasebe ile ilgili kayıt ve belgeler, serbest çalışan bir muhasebecinin belirli zamanlarda yardımı ile gerçekleştirilmektedir. Genellikle zirai kazançların vergilendirilmesinde işletme esasına göre defter tutan tarım işletmeleri bu ölçekte yer almaktadır. Orta ölçekli tarım işletmelerinde işletmenin büyüklüğü büyük ölçekli tarım işletmelerine yaklaştıkça ve muhasebeye verilen önem de arttıkça tarım işletmeleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini kullanmaya

¹⁶⁸ Adnan Sevim, a.g.e., s.30-31.

başlamaktadır. Bununla birlikte orta ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal üretimin amacı sadece çalışanların ihtiyaçlarını karşılamamanın yanı sıra kar da elde etmektir¹⁶⁹.

2.1.9.3. Büyük Ölçekli Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu

Büyük ölçekli tarım işletmeleri, büyük ölçüde aile ferdi olmayan işçileri istihdam eden, işletmecilik konusunda uzman, belli hedeflere ulaşabilmek için içinde bulunduğu bölgenin ekonomik ve ekolojik şartlarına göre modern tarım faaliyetlerini uygulayan işletmelerdir. Büyük ölçekli tarım işletmeleri piyasa için üretimde bulunmaktadır. Diğer işletmelerde olduğu gibi büyük ölçekli tarım işletmelerinin de başlıca amacı kar elde etmek ve işletme değerini artırmaktır.

Büyük ölçekli tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetlerin çeşitliliği de artmaktadır. Tarımsal faaliyetlerin çeşitli olması ve işletmenin de piyasa için üretimde bulunması, tarımsal mamullerin maliyetinin kesin ve gerçeğe en yakın şekilde tespitini zorunlu kılmıştır. Büyük ölçekli işletmelerin piyasa için üretimde bulunması ve piyasadaki rakip firmalara karşı rekabet edebilmesi, işletmenin muhasebe bilgi sisteminden alacağı bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. Bu nedenle büyük ölçekli işletmelerde muhasebe ve muhasebeye verilen önem çok büyüktür. Zira kazancın hesaplanmasında bilanço esasına göre vergilendirmeye tabi işletmeler bu grupta yer alır. Büyük ölçekli tarım işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminden alınan bilgiler, işletmenin geleceği açısından çok önemlidir. İşletme sürekli olarak kaliteden ödün vermeksizin rakiplerine karşı maliyetlerini kontrol etmek ve gerektiğinde maliyetleri düşürmek için gerekli tedbirleri almak zorundadır¹⁷⁰.

2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER, DEĞERLEME VE AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Çalışmanın bu kısmında, tarımsal varlıklara ilişkin yapılan envanter işlemleri ile envanter çıkarmanın önemi üzerinde durulmuştur. Daha sonra değerlendirme kavramı

¹⁶⁹ Halil Karaca, a.g.e., s.19-20.

¹⁷⁰ Mehmet Ali Aktuğlu, a.g.e., s.71.

ile değerlemenin kapsamı incelenmiş, değerleme ölçütleri detaylı olarak açıklanmıştır. Son olarak tarım işletmelerinde amortisman kavramı, önemi ve yöntemleri hakkında bilgiler verilerek çalışmanın ikinci bölümü tamamlanmıştır.

2.2.1. Tarım İşletmelerinde Envanter Kavramı ve Önemi

Envanter, Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine göre, bilanço tarihindeki işletme mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ayrıntılı olarak tespit etmek şeklinde tanımlanmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66. ve 67. maddelerinde de envanter ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede her çiftçi ya da tarım işletmesi sahibi, işletmesinin açılışında ve dönem sonlarında; taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarını teker teker belirten bir envanter çıkarmaktadır¹⁷¹.

Dolayısı ile gerek Vergi Usul Kanunu gerekse Türk Ticaret Kanunu'na göre envanter işlemleri sırasında iki temel işlem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi varlık ve borçların miktar olarak tespit edilmesi, ikincisi ise miktar olarak tespit edilen değerlerin parasal olarak ifade edilmesidir. Bu çerçevede envanter, bir tarım işletmesinin belirli bir tarihteki varlık ve kaynak unsurları arasındaki eşitliği kontrol etmek ve kesin bilgiler elde etmek amacıyla, bu unsurların muhasebe sistemi dışında miktar ve parasal olarak ayrıntılı bir şekilde tespit edilerek, fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılması suretiyle ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi ile ilgili muhasebe işlemleri bütünüdür¹⁷²;

Bilanço esasına göre vergilendirmeye tabi tarım işletmelerinin envanter çıkarması hem vergi yasaları, hem de muhasebe kuramı açısından zorunlu bir işlemdir. Diğer işletmelerde olduğu gibi envanter işlemlerinin tarım işletmeleri

¹⁷¹ İ. Yılmaz Aslan, a.g.e., s.70.

¹⁷² Abitter Özuluçan-b, **Stok Muhasebesi: Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.37.

açısından önemli yararları bulunmaktadır. Bu yararları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür¹⁷³.

i. Envanter işlemleri sonucunda, tarım işletmesinin finansal ve ekonomik yapısını gösteren bilanço ile işletmenin yapmış olduğu faaliyetler sonucunda elde ettiği gelir ve giderleri gösteren, gelir tablosunun düzenlenmesi sağlanmaktadır.

ii. Tarımsal üretim yapan işletmelerinde maliyetlerin ve fiyatların doğru tespit edilmesine yardımcı olmaktadır.

iii. İşletmede dönem içerisinde çeşitli nedenler ile yapılan hataların, hilelerin ve sorumsuzlukların tespit edilmesini sağlamakta ve ortaya çıkan sonuçlara göre gerekli tedbirlerin alınmasına yardımcı olmaktadır.

iv. Yapılan envanter işlemleri ile varlıkların nitelik, miktar ve rakamsal kontrol ve denetimi yapılmış olmaktadır.

v. İşletmenin finansman, stok, personel, üretim ve pazarlama gibi konularda izleyeceği politikalarda yararlı olmaktadır.

vi. İşletmenin yasalar karşısında cezalı duruma düşmemesine ve yasal sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktadır.

Envanter, yapılış amacı ve zamanı dikkate alınmak suretiyle çeşitli türlere ayrılabilir. Eğer envanter işletme kurulurken yapılıyorsa, kuruluş envanteri, faaliyet dönemi başında yapılırsa, dönembaşı envanteri, dönem sonunda yapılıyorsa, dönemsonu envanteri, devir aşamasında yapılıyorsa, devir envanteri, birleşme aşamasında yapılıyorsa, birleşme envanteri, işi bırakma ve iflas hallerinde tasfiyenin başında ve sonunda yapılıyorsa, tasfiye envanteri adını almaktadır. Ayrıca, envanter yapılış biçimi dikkate alınarak sınıflandırılıyor ise muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter olmak üzere de ikiye ayrılmaktadır¹⁷⁴.

i. Muhasebe Dışı Envanter: Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda tanımlaması yapılarak, yılda en az bir kez yapılması zorunlu olan

¹⁷³ Abitter Özulucan-c, **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.6.

¹⁷⁴ Adem Çabuk, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s.4-5.

envanter türüdür. Muhasebe dışı envantere, iktisadi varlıkların büyük defterde yer alan miktar ve değerleri dikkate alınmaksızın, bu varlıkların ve borçların tek tek sayılması, kontrol edilmesi ve değerlemesi işlemidir¹⁷⁵.

ii. Muhasebe İçi Envanter: Dönem sonu muhasebe kayıtları olarak ta adlandırılan muhasebe içi envantere, muhasebe dışı envanter sonucu belirlenen değerler ile varlık, kaynak, maliyet, gider ve gelir hesapları arasında mutabakat sağlama kayıtları, Türk ve yabancı para ile ilgili değerlendirme farklarına ait kayıtlar, aktif değer düşüklüğü ile kıdem tazminatına karşılık ayırma kayıtları, amortisman kayıtları, reeskont kayıtları, şüpheli alacaklara ilişkin karşılık kayıtları, dönem ayırıcı hesaplara ilişkin kayıtlar ile yansıtma, hesap kapatma ve satışların maliyetini belirleme kayıtlarının yapıldığı envanter türüdür¹⁷⁶.

2.2.2. Tarım İşletmelerinde Değerleme Kavramı ve Önemi

Değer, bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut bir ölçü, karşılık ve kıymet olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁷. Değerleme ise belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. Ekonomik ve sosyolojik olarak değer biçme işlemine etki eden çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu nedenle genel kabul görmüş anlayışa göre değerlendirme işleminin özünde bir nevi subjektiflik bulunmaktadır. Bir başka ifade ile bireylerin değerlemeye konu olan varlıklara verdiği önem ve biçtiği değer farklı olabilmektedir¹⁷⁸.

Farklı bilim dallarının değerlendirme hususunda farklı bakış açılarına sahip olması, değerlendirme ile ilgili farklı tanımlamaları da beraberinde getirmiştir¹⁷⁹. Bu çerçevede değerlendirme ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir.

¹⁷⁵ Yılmaz Benligiray, vd., **Muhasebe Uygulamaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1675, Eskişehir, Mayıs 2011, s.4.

¹⁷⁶ Bünyamin Öztürk, Güray Ögredik, **Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 50, Antalya, Aralık 2007, s.5.

¹⁷⁷ <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

¹⁷⁸ Muzaffer Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Yıl 13, Sayı: 145, Ocak 2005, s.11.

¹⁷⁹ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.2087.

i. Muhasebe Bakış Açısıyla Değerleme; Bir işletmenin varlık ve kaynaklarının bilanço tarihindeki değerlerinin ortak para birimi ile ifade edilmesi işlemidir.

ii. Vergi Usul Kanunu Bakış Açısıyla Değerleme; Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre "değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur" ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeden hareketle, değerlendirme tarihinin hesap döneminin son günü olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesine göre iktisadi kıymetlerin tek tek değerlemesi esas sayılmakla birlikte, aynı cinsten ve düşük değerli iktisadi kıymetlerin ise toplu olarak değerlendirilmesi mümkündür.

iii. Türk Ticaret Kanunu Bakış Açısıyla Değerleme; 6102 Sayılı Yeni TTK'nın 66. ve 67. maddeleri envanter ile ilgilidir. Yeni TTK'nın 66. maddesinde "her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve dönem sonlarında; taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır" ifadesi yer almaktadır. Bununla birlikte, Yeni TTK'ya göre değerlendirme kullanılan yöntemin, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olması gerekmektedir. Sonuç olarak Yeni TTK'da tarım işletmelerinin değerlemesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygun gördüğü ölçütlere göre değerlemenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

iv. Sermaye Piyasası Kanunu Bakış Açısıyla Değerleme; Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasası kuruluna tabi işletmelerin diğer hukuki düzenlemelerin yanında uymaları gereken kuralları düzenlemektedir. SPK'da yer alan düzenlemeler özellikle işletme hissedarları ile diğer üçüncü şahısların menfaatlerini korumaya yöneliktir¹⁸⁰.

¹⁸⁰ Muzaffer Küçük, a.g.e., s.13.

2.2.2.1. Değerleme Ölçüleri

Değerleme ile ilgili olarak farklı bilim dallarının değerlendirme hususunda farklı bakış açılarına sahip olması, değerlendirme ile ilgili farklı ölçülerin de kullanımını gerektirmiştir¹⁸¹. Bu çerçevede değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

2.2.2.1.1. Muhasebe Kuramında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

İşletmelerin finansal durumu hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen finansal tablolara ait kalemlerin değerlemesinde kullanılacak çeşitli değerlendirme ölçüleri bulunmaktadır. Bu değerlendirme ölçüleri¹⁸²;

i. Tarihi Maliyet Yöntemi İle Değerleme; Değerlemeye konu olan iktisadi varlıkların, işletmeye girdikleri tarihte fiili olarak katlanılmış veya yüklenilmiş toplam maliyet esasına göre değerlemeyi ifade etmektedir.

ii. Yenileme Maliyet Yöntemi İle Değerleme; Değerlemeye konu olan iktisadi varlıkların o anda piyasadaki cari fiyatlar ile değerlemesini ifade etmektedir.

iii. Net Nakit Değeri (Net Gerçekleşebilir) Yöntemi İle Değerleme; Değerlemeye konu olan iktisadi varlıklar, bu yöntemde fırsat maliyetleri ile değerlendirilmektedir. Fırsat maliyeti ise varlıkların cari piyasa koşullarında, kolaylıkla elden çıkartılabilecekleri varsayımı altında, varlıkların satılması halinde elde edilebilecek gelirlerden, bu amaç için yapılacak giderlerin çıkartılması sonucu bulunan tutar olarak ifade edilmektedir.

¹⁸¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.2087.

¹⁸² Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın; **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 98, Ankara, 1987, s.444-486.

iv. Net Bugünkü Değer Yöntemi İle Değerleme; Değerlemeye konu olan iktisadi varlıklardan, gelecekte elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerleri ile değerlendirilmesini esas alan değerlendirme yöntemidir.

v. Firma Katkı Değer Yöntemi İle Değerleme; Değerlemeye konu olan iktisadi varlıklar, fırsat değerleri ile değerlendirilmektedir. Bir başka ifade ile firma katkı değeri, işletmenin varlığa sahip olmakla vazgeçtiği en düşük maliyetli zararı esas almaktadır.

vi. Uygun Değer Yöntemi İle Değerleme; Bu yöntemde değerlemeye konu olan iktisadi kıymetler ile kaynak hesaplarının, tek bir değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmesinin finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerine yanıt veremeyeceği ileri sürülmekte ve her bir varlık ve kaynak hesabı için değişik değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasını öngören karma değerlendirme yöntemi olarak ifade edilmektedir.

2.2.2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı Kavramsal Çerçeve'de, değerlendirme esasları dört ana başlıkta açıklanmakla birlikte, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) incelendiğinde, bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün yer aldığı tespit edilmiştir. Bu değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür¹⁸³.

i. Geri Kazanılabılır Tutar; Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkartılarak elde edilen değeri (Net Gerçeğe Uygun Değer) ile kullanım değerinden büyük olanı geri kazanılabılır tutarı ifade etmektedir¹⁸⁴.

¹⁸³ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2008, s.30.

¹⁸⁴ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

ii. Kullanım Değeri; Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁵.

iii. Gerçekleşebilir Değer; Varlıklarda, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin, borçlarda ise işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarını ifade etmektedir¹⁸⁶. Net gerçekleşebilir değer ise tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için katlanılan tahmini satış giderleri toplamının, gerçekleşebilir değerden düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

iv. Stokların Maliyeti; Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir¹⁸⁷.

v. Satın Alma Maliyeti; Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır¹⁸⁸.

vi- Dönüştürme Maliyetleri; Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir¹⁸⁹.

¹⁸⁵ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

¹⁸⁶ Can Şınga Mugan, “Gerçeğe Uygun Değer Kavramı”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII**, Kıbrıs, 26-30 Kasım 2008, s.6.

¹⁸⁷ Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), 10.

¹⁸⁸ Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), 11.

¹⁸⁹ Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), 13.

vii. Defter Değeri; Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁰.

viii- Amortisman Tabi Tutar; Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir¹⁹¹.

ix. Finansal Varlık veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti; Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır¹⁹².

x. Tahmini Maliyet; Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılmaktadır¹⁹³.

xi. Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır¹⁹⁴.

xii. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer; Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında

¹⁹⁰ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

¹⁹¹ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

¹⁹² Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39), 9.

¹⁹³ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını İlk Uygulaması, (TFRS 1), Ek-A

¹⁹⁴ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir¹⁹⁵.

xiii. Borçlanma Maliyetleri; Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır¹⁹⁶.

xiv. Maliyet; Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir¹⁹⁷.

xv. İşletmeye Özgü Değer; Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder¹⁹⁸.

2.2.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 78.-79. ve 80. maddeleri, değerlendirme ilkeleri ile ilgilidir. Bu çerçevede tarım işletmelerinin finansal tablolarında yer alan varlıkları ve borçları ile ilgili olarak aşağıda belirtilen ilkeler ile sınırlı olmamak ve TMS'lerde öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere değerlendirme ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir;

i. Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbiri ile aynı olmalıdır.

ii. Fiiî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

¹⁹⁵ Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 36), 6.

¹⁹⁶ Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 23), 4.

¹⁹⁷ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16), 6.

¹⁹⁸ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16), 6.

iii. Bilânço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.

iv. Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır. Özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır. Kazançlar ise bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki esaslara uyulur.

v. Faaliyet yılının gelir ve giderleri, tahsilat ve ödeme tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.

vi. Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış olan yöntemler korunur.

Bununla birlikte, Yeni TTK'nın 79. maddesinde işletmenin varlıkları ile borçlarına ilişkin değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Duran ve dönen varlıklar; Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilmektedir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı TMS'ler esas alınmıştır.

Yeni TTK'nın 80. maddesinde ise elde etme ve üretim değerleri ile ilgili olarak "değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler yine aynı şekilde Türkiye Muhasebe Standartları'na tabidir" ifadesi yer almaktadır.

2.2.2.1.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme daha öncede belirtildiği gibi vergi matrahının hesaplanması amacıyla işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanmıştır.

Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetler ise tür ve niteliklerine göre aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden biri ile yapılmaktadır¹⁹⁹.

¹⁹⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 261. Madde.

i. Maliyet Bedeli; Bir iktisadi varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olarak yapılan ödemeler ile bunlara bağlı her türlü giderlerin toplamını ifade etmektedir. İşletme aktifleri arasında yer alan aşağıdaki iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir²⁰⁰.

- Maddi duran varlıklar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Üretilen mamuller,
- Ticari mallar,
- Üretilen tarımsal mamullerdir.

ii. Borsa Rayici; Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir. Borsa rayicinin oluşumunda normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar olduğu anlaşılırsa, son işlem günü yerine son 30 gün içindeki borsada oluşan fiyatların ortalamasının değerlemeye esas alınmasına Maliye Bakanlığı yetkilidir²⁰¹. VUK'un 280. maddesine göre yabancı paralar ile yabancı para cinsinden düzenlenmiş senetli ve senetsiz tüm alacak ve borçlar borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Fakat ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığından borsa rayici yerine Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı kurlar dikkate alınmaktadır.

iii. Tasarruf Değeri; Bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Tasarruf değeri bir alacağın veya borcun değerlendirilme günündeki peşin değeridir²⁰². VUK'un 281 ve 285. maddelerine göre senetli borç ve alacakların tasarruf değeri ile değerlendirilmesi zorunlu değildir. Ancak, senetli borç ve alacaklardan herhangi birinin tasarruf değeri ile değerlendirilmesi durumunda diğerinin de tasarruf değeri ile değerlendirilmesi zorunlu olmaktadır.

²⁰⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 262. Madde, 267. Madde, 268. Madde., 269. Madde.

²⁰¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 263. Madde.

²⁰² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 264. Madde.

iv. Mukayyet Değer; Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir²⁰³. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi varlık ve borçlar aşağıdaki gibidir²⁰⁴;

- Senetsiz borçlar,
- Senetsiz alacaklar,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri ve şerefiye,
- Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- Karşılıklardır.

v. İtibari Değer; Her çeşit senetler ile hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir²⁰⁵. İtibari değer ile değerlendirilen iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir²⁰⁶;

- Türk Lirası cinsinden kasa mevcudu,
- Çıkarılmış tahvillerdir.

vi. Vergi Değeri; Bina ve arazilerin rayiç bedeline vergi değeri denilmektedir²⁰⁷. Fakat işletme bilançosunda bulunan gayrimenkuller vergi değeri ile değerlendirilmemektedir. Bu varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi ise vergi değeri ile değerlendirilmektedir²⁰⁸.

vii. Rayiç Bedeli; Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değerine rayiç bedeli denilmektedir²⁰⁹.

viii. Emsal Bedeli ve Ücreti; Gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması

²⁰³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 265. Madde.

²⁰⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 281, 282, 283, 285, 287, 288. Madde.

²⁰⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 266. Madde.

²⁰⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 284 ve 286. Madde.

²⁰⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 268. Madde.

²⁰⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 289. Madde.

²⁰⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 266. Madde.

durumunda emsaline nazaran ifade ettiği değere emsal bedeli denilmektedir²¹⁰. Emsal bedel sırayla olmak üzere üç yöntemle belirlenebilmektedir. Bunlar;

- i. Ortalama fiyat esası,
- ii. Maliyet bedeli esası,
- iii. Takdir esasıdır.

2.2.2.1.5. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerde kullanılacak değerleme ölçüleri ve değerlemeye ilişkin kavramlar SPK tarafından yayınlanan Tebliğler aracılığı ile belirtilmektedir. Bu husus ile ilgili olarak SPK tarafından yayınlanan en son tebliğ 9 Nisan 2008 tarih ve 26842 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar" başlıklı bu tebliğe göre SPK'ya tabi işletmelerin finansal tabloları, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS ve UFRS'ler esas alınarak hazırlanmalıdır. Bu çerçevede SPK tarafından benimsenen değerleme ölçüleri, UMS ve UFRS'lerde yer alan değerleme ölçülerinin çevirisi niteliğindedir. Dolayısı ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı standartların da, UMS ve UFRS'lerde yer alan standartların bire bir Türkçe'ye çevrilmiş hali olduğu düşünöldüğünde, SPK'da yer alan değerleme ölçüleri ve değerlemeye ilişkin kavramlar, Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan ölçü ve kavramlar ile aynıdır. Bu nedenle değerleme ölçüleri ve değerlemeye ilişkin kavramlara çalışmanın bu kısmında tekrar değinilmemiştir.

2.2.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri

Tarım işletmeleri, daha öncede belirtildiği gibi toprak ve su kaynakları, bitkisel üretim, hayvancılık, ormancılık ve su ürünleri faaliyet kollarında, bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve üretilen bu hammaddeleri yarı veya tam mamul haline getiren ekonomik birimler olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede tarım

²¹⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 267. Madde.

işletmeleri; toprak, su, bitki, hayvan, ağaç ve su ürünleri gibi çeşitli tarımsal varlıklara ek olarak; sulama sistemleri, üretim merkezleri, tesis-makine ve cihazlar, demirbaşlar, taşıtlar, ağaçlar, damızlık inekler, anaç balıklar gibi bir takım maddi duran varlıklar ile haklar, şerefiyeler ve özel maliyetler gibi maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır. İfade edilen bu varlıklar, tarım işletmelerinin gerek üretim sürecinde gerekse işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılmaktadır.

Tarım işletmelerinde de diğer sektörlerdeki işletmelerde olduğu gibi amortisman tabi varlıkların değerleri ile bu varlıklarla ilgili amortisman işlemlerinin; işletmenin gelişimi, sürekliliği, vergilendirilmesi ve yatırım kararları alınmasında önemi çok büyüktür. Bu nedenler ile çalışmanın bu kısımda amortisman kavramı ile amortisman hesaplama yöntemleri üzerinde durulmuştur.

2.2.3.1. Amortisman Kavramı ve Önemi

Amortisman, tarımsal üretim ve diğer işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde, bir yıldan uzun süre kullanılmak üzere işletme varlıkları arasında yer alan ve bu süre içerisinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenler ile bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların ilgili dönemlere ilişkin değer kayıplarının tespit edilmesi işlemi şeklinde tanımlanmaktadır²¹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre amortisman, işletmede bir yıldan uzun sürede kullanılacak; yıpranmaya, aşınmaya veya değer kaybına uğraması söz konusu olan; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslar çerçevesinde yok edilmesi işlemi şeklinde tanımlanmıştır²¹².

16 No'lu Maddi Duran Varlıklar Standardı'na (TMS-16) göre amortisman; bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak

²¹¹ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.423.

²¹² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 313. ve 269. Madde.

dağıtılmasını ifade etmektedir²¹³.

Duran varlıklarda amortisman ile ilgili çeşitli tanımlamaların yapılması farklı amaçlar nedeniyle farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yaklaşımları ise aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür²¹⁴;

i. Değerleme Yaklaşımı; Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmalardır.

ii. Tüketim Yaklaşımı; Bu yaklaşıma göre işletme, sahip olduğu duran varlık sonucunda fayda stoğu elde etmekte, dönem içinde işletmenin elde ettiği bu fayda stoğunda zamanla meydana gelen azalışın dönemlere dağıtılması ise amortismanı ifade etmektedir.

iii. Yenileme Yaklaşımı; Bu yaklaşıma göre ekonomik ömrünü tamamlayan duran varlığın yenilenmesi için gerekli fonun, amortisman aracılığı ile sağlanması ifade edilmektedir.

iv. Dağıtım Yaklaşımı; Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içerisinde kalan dönemlere dağıtılmasını ifade etmektedir.

2.2.3.2. Amortisman Hesaplama İşlemleri

Tarım işletmelerinde, yukarıda belirtilen bu yaklaşımlar ile birlikte, amortismanına tabi varlıkların hangi değer, hangi oran ve hangi yöntem üzerinden amortismanın hesaplanması da önemlidir. Bu çerçevede Vergi Mevzuatımız ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenmiş

²¹³ Türkiye Muhasebe Standardı-16, 6. Madde.

²¹⁴ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.424.

çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bu görüşleri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür.

2.2.3.2.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Amortisman İşlemleri

Vergi Usul Kanunu gereği bir varlığa amortisman ayrılabilmesi için belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar²¹⁵;

- Amortisman tabi varlığın işletmede 1 yıldan uzun sürede kullanılabilir olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya ve değer kaybına maruz kalması,
- Değerleme gününde envantere dâhil ve kullanıma hazır olması,
- İktisadi kıymetin değerinin 2012 yılı için 770 TL’yi aşması olarak belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 320. maddesinde “amortismanların herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan değerden düşük bir değer ile yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade gereği, işletmelerce istendiğinde veya olması gerekenden daha düşük bir değerde amortisman ayrılabilmesine imkan tanınmaktadır. Bu nedenle bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman ayırmak, bir muhasebe kuralı olmakla birlikte, vergi mevzuatı gereği zorunlu kılınmamıştır. Çünkü, amortisman ayırmamak veya olması gereken değerden daha düşük bir değer ile amortisman ayırmak hazinenin dolayısı ile devletin lehine bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar için ilgili dönemde hesaplanan amortisman tutarı, dönemin toplam gelirlerinden düşüleceği için, işletmenin dönem kar ya da zararını etkileyecek bu nedenle hem işletme sonuçlarının

²¹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 313. Madde.

doğru saptanabilmesi hem de işletme varlıklarının gerçek değeri ile izlenebilmesi açısından amortisman hesaplamalarına gereken önemin verilmesi gerekmektedir²¹⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik, güllük, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulmaktadır²¹⁷. Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi tutulamayacak ancak üzerinde tarımsal faaliyetlerin ya da üretim gerçekleştirildiği arsa ve araziler amortismanına tabi tutulabilecektir. Bu çerçevede tarımsal üretim ve diğer işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan amortismanına tabi varlıklara örnek olarak;

- zerinde tarımsal faaliyet sürdürülen toprak parçaları,
- Olgunlaşmış ve meyve ya da mahsul vermeye hazır ağaçlar,
- Olgunlaşmış zm ubukları,
- Tarımsal retim yapıldığı binalar, seralar, tesisler, havuzlar ve iftlikler,
- Tarımsal alet, edevat veya makineler,
- İdare binası, sosyal tesisler ve yemekhane verilebilir.

Tarım işletmelerinde amortismanına tabi varlıklar, işletme aktiflerinde Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereği maliyet bedeli ile yer almakta ve amortisman tutarı da bu bedel üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak, meyve ya da mahsul verme olgunluğuna ulaşamayan ağaç veya bitkiler olgunlaşma aşamasına kadar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeli, hasat vermeye başladıktan sonra ilgili duran varlık hesabına alınarak, dönem sonunda amortismanına tabi tutulmalıdır.

333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde amortismanına tabi tutulan varlıkların faydalı ömürleri ile normal

²¹⁶ Semih Hüseyin Tokay, "8 ve 9 No'lu TMS'ye göre Amortisman İşlemlerinin zellikleri ve Muhasebe Kayıtları", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 1999, s.43.

²¹⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 314. Madde.

amortisman oranları yer almaktadır. İşletmeler tebliğ ekinde yer alan listedeki faydalı ömür süreleri ile normal amortisman oranlarını dikkate alarak amortisman tabi varlıkları için amortisman tutarı hesaplamalıdır. Adı geçen VUK Genel Tebliği'ne göre amortisman tabi tarımsal varlıklara ilişkin faydalı ömürler ile amortisman oranlarından bazıları Tablo 13'te gösterilmiştir²¹⁸.

Tablo 13: Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklar

AMORTİSMANA TABİ TARIMSAL VARLIKLAR	FAYDALI ÖMÜR (Yıl)	AMORTİSMAN ORANI (%)
Sadece Tarım ve Bahçecilik İşlerinde Kullanılmak Amacıyla Edinilen Yapılar	25	4
Sadece Hayvancılık İşlerinde Kullanılmak Amacıyla Tesis Edilen Yapılar (Tavla, Ahır, Ağıl, Kümes, Padoks, Manej vb.)	20	5
Tarımda Kullanılan Hububat Ambarları, vb. Depolama Yerleri	10	10
Traktör, Biçerdöver, Tohum Temizleme ve Sınıflandırma Makineleri vb. Makine, Teçhizat ve Tertibatlar	5	20
Mandıralar	7	14,28
Sütlük ve Damızlık Sığırlar (Süt İneği, Damızlık Danalar vb.)	5	20
Atlar (Aktife Alındığı Dönemde 2 Yaşından Büyük Yarış Atları, 12 Yaşından Büyük Damızlık Atlar vb.)	10	10
Sütlük Koyun ve Keçiler (Damızlık Koç ve Tekeler), Arılar ve Diğer Hayvanlar (Köpek, İş Hayvanları vb.)	5	20
Yumurtalık Tavuklar (Civciv ve Besilik Tavuklar Hariç)	2	50
Kümes Hayvanları Üretim Tesisleri ve Binalar	10	10
Üretimde Kullanılan İktisadi Kıymetler (Teçhizat vb.)	5	20
Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	20
Zeytinlikler	50	2
Süs Ağaçları, Güllükler, Bağlar, Vişne, Kiraz Ağaçları ve Seralar	20	5
Şeftali Ağaçları ve Sair Meyveli Ağaçlar	10	10
Kayısı, Erik, Badem, Elma, Armut, Ayva, İncir ve Narenciye Ağaçları ve Fındıklıklar	25	4
Ceviz, Kestane, Antep Fıstığı Ağaçları ve Dutluklar	40	2,5
Seralarda Kullanılan Makine ve Aletler ve Çimlendirme Odası (Isıtıcılar, İlaçlama Makineleri, Tohum Ekme Makineleri vb.)	5	20
Tarımsal Sulama Tesisleri (Yağmurlama, Damla Sulama vb), Kanal ve Kanaletler	10	10
Derin Kuyular	15	6,66
Sağım Tesis ve Makineleri, Çırçırılama ve Delintasyon Tesisleri, Mahsul Kurutma, Yem Kırma Tesis ve Makineleri	5	20
Yoncalık Tesisi, Suni Çayır Mera Tesisi	3	33,33
Korunganlık Tesisi	2	50

²¹⁸ 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Tablo 13'te yer alan faydalı ömürler ile normal amortisman oranları, işletmelerin 31.12.2003 tarihinden sonra işletme aktiflerinde yer alan varlıklar ile ilgilidir. 01.01.2004 tarihinden önce aktifleştirilen iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak, bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli, 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olacaktır²¹⁹.

Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ile normal amortisman oranlarını gösteren ve ilk olarak 2004 yılı itibarıyla uygulamaya konulan 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin yayınlanmasının ardından beş tebliğ daha yayınlanmış ve amortismanına tabi iktisadi kıymet listesi daha da çeşitlendirilmiş, bazı varlıklara ilişkin normal amortisman oranları değiştirilmiştir. Bu çerçevede balıkçılık işletmelerinde kullanılan oranlar ve amortismanına tabi varlıkların listesi Tablo 14'te belirtilmiştir.

Tablo 14 : Amortismanına Tabi Tarımsal Varlıklar

AMORTİSMANA TABİ TARIMSAL VARLIKLAR	FAYDALI ÖMÜR (Yıl)	AMORTİSMAN ORANI (%)
Deniz ve tatlı su balıkları	5	20
Dalyan ve voli mahalleri (Daimi olarak kullanılanlar)	10	10
Şamandıra tesisatı	5	20
Salma ağları (balıkçılıkta avlanma amaçlı kullanılanlar)	3	33,33
Sürütme aleti komple (Süngercilikte kullanılan)	2	50
Dalış faaliyetlerinde kullanılan araç ve gereçler	3	33,33
Tatlı su balıkçılığında kullanılan kafes, çapa, zincir, duba ve yemleme sistemleri	8	12,5
Tatlı su balıkçılığında kullanılan ağlar, bağlantı sistemleri, sistem halatları ve yemleme borusu	5	20
Deniz suyunda yapılan balıkçılık faaliyetinde kullanılan kafes, çapa, zincir, duba ve yemleme sistemleri	5	20
Deniz suyunda yapılan balıkçılık faaliyetinde kullanılan ağlar, bağlantı sistemleri, sistem halatları ve yemleme borusu	3	33,33

Vergi Usul Kanunu'nda; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemiyle (hızlandırılmış) amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade

²¹⁹ 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28 Nisan 2004 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 25446.

(olağanüstü) amortisman olmak üzere dört amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır.

i. Normal Amortisman Yöntemi; Bu yöntem ile ilgili olarak VUK'un 315. maddesinde "mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacak, ilan edilecek oranların tespitinde ise iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacaktır" ifadesi yer almaktadır²²⁰. Diğer bir ifade ile amortisman tutarı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan faydalı ömür ve normal amortisman oranı dikkate alınmak suretiyle her yıl eşit olarak hesaplanacaktır.

ii. Azalan Bakiyeler Yöntemi; Bu yöntem ile ilgili olarak VUK'un mükerrer 315. maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, azalan bakiyeler yöntemi üzerinden amortisman tabi tutacaktır. Ayrıca, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak tutar, maliyet bedelinden daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle belirlenecektir. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak tutar, amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak amortisman oranı ise % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacak ve amortisman süresi ise normal amortisman oranına göre hesaplanacaktır. Bununla birlikte, normal amortisman oranına göre belirlenen sürenin son yılında ise devreden tutar, o yıl tamamen yok edilecektir²²¹.

iii. Madenlerde Amortisman; İşletme sonucu içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, işletmenin başvurusu üzerine madenlerin büyüklük ve nitelikleri gözönünde bulundurulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı

²²⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 315. Madde.

²²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer 315. Madde.

olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıkları'nca tespit edilen oranlar üzerinden yok edilmektedir²²².

iv. Fevkalade Amortisman Yöntemi; Bu yöntem, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan, menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükellefin başvurusu üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanmaktadır²²³.

VUK'un 320. maddesine göre, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden kıymetler için işletmeler, normal veya azalan bakiyeler amortisman yöntemlerinden yalnızca birisi uygulanabilmektedir. Bununla birlikte, bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu yöntemden azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği fakat bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebileceği ifade edilmiştir²²⁴.

2.2.3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Amortisman İşlemleri

Ülkemizde faaliyet gösteren ve kamuya hesap verme yükümlülüğü olan halka açık işletmeler, eski adı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yeni adıyla ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Tam Set Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uymak zorundadırlar. Ayrıca, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile birlikte, 31 Aralık 2012 tarihinden itibaren kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerin de

²²² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 316. Madde.

²²³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 317. Madde.

²²⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 320. Madde.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun finansal tablo hazırlamaları gerekmektedir. Çalışmanın bu kısmında amortisman işlemlerinin yer aldığı Tam Set TMS ile KOBİ TFRS'ler ayrı ayrı ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.3.2.2.1. Tam Set Muhasebe Standartlarında Yer Alan Amortisman İşlemleri

Vergi Usul Kanunu, Tam Set Muhasebe Standartları ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda amortisman işlemlerine ilişkin farklı yaklaşımlar ile tanımlamalar yer almaktadır. Bu çerçevede Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman işlemleri ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir²²⁵.

i. Defter Değeri; Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

ii. Maliyet; Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir.

iii. Amortisman; Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır.

iv. Amortismanına Tabi Tutar; Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutardır.

v. Kalıntı Değeri; Bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

²²⁵ Türkiye Muhasebe Standardı-16, 6. Madde.

vi. Yararlı Ömür; Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade ettiği görülmektedir.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlıklar için amortisman ayırmak Vergi Usul Kanunu'nun aksine bir zorunluluktur. Diğer bir ifade ile kamuya hesap verme sorumluluğu olan halka açık tarım işletmeleri amortisman tabi varlıkları için amortisman ayırmak zorundadır.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlıklar, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi açıkça belirtilmemiş, sadece varlıkların amortisman tabi olabilmesi için genel şartları belirtilmiştir. Bu çerçevede işletme aktifleri arasında yer alarak, işletmenin kullanımında bulunan ve sınırlı bir ömre sahip olup yıpranmaya, aşınmaya ve değer kaybına uğraması muhtemel tüm varlıklar amortisman tabi olabilmektedir. Ayrıca, TMS 16'da amortisman tabi olan varlıkların toplam maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan her bir parçası ayrı ayrı olmak üzere amortisman tabi olabilmekteyken, vergi mevzuatımızda, amortisman tabi olan varlıklar sadece bir bütün olarak değerlendirilmekte bu duruma göre amortisman tabi tutulmaktadır²²⁶.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi değer, daha öncede tanımlandığı gibi bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Oysa vergi mevzuatımızda amortisman tabi değer, varlığın maliyet bedeli olarak ortaya çıkmakta, varlığın kalıntı değerinin olmadığı varsayılmaktadır²²⁷.

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman ayırmaya başlanacak dönem, varlığın işletme tarafından kullanılabilir olduğu durumda söz konusu olmaktadır,

²²⁶ Ayşe Gül Hatipoğlu; "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Nisan 2012, Sayı 23, s.13-14.

²²⁷ Türkiye Muhasebe Standardı-16, 6. Madde.

vergi mevzuatımızda amortisman tabi olan varlık, işletme aktiflerine girdiği tarihten itibaren amortisman tabi olabilmektedir. Ayrıca, TMS’de amortisman süresi, varlığın yararlı ömrüne göre veya üretim birimi bazında işletme tarafından belirlenmekte iken, vergi mevzuatımızda bu durum 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan faydalı ömürler esas alınarak belirlenmektedir²²⁸.

Tam Set Muhasebe Standartları’nda amortisman tabi varlıklar için yıllık amortisman hesaplamasında kullanılacak üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal, azalan bakiyeler (hızlandırılmış) ile üretim miktarı amortisman yöntemidir. Doğrusal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemi daha öncede ifade edildiği gibi vergi mevzuatımızca da kabul edilen amortisman hesaplama yöntemleri arasındadır. Üretim miktarı yönteminde ise amortisman tutarı duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanmaktadır²²⁹.

$$\text{Amortisman Oranı} = (\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değer}) / \text{Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Bununla birlikte, işletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklardaki amortisman işlemleri ile ilgili vergi mevzuatımız ile Tam Set Muhasebe Standartları arasında da birtakım farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin, Tam Set Muhasebe Standartları’na göre işletme aktifleri arasında yer alan haklar, sınırlı bir ömre sahip ise yararlı ömrü boyunca itfaya tabi olmakta ve itfa süresi yararlı ömre göre belirlenmektedir. İşletme aktifleri arasında yer alan varlık eğer sınırsız bir ömre sahip ise itfaya tabi olmamaktadır²³⁰. Oysa vergi mevzuatımızda hakların faydalı ömrü 15

²²⁸ Türkiye Muhasebe Standardı-16, 50. Madde.

²²⁹ Çiğdem Şen, “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Temmuz-Ağustos 2011, s.133.

²³⁰ Türkiye Muhasebe Standardı-38, 89. Madde.

yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmaktadır.

İşletme aktifleri arasında yer alan araştırma ve geliştirme giderlerinden araştırma giderleri, Tam Set Muhasebe Standartları gereği aktifleştirilemeyeceği için itfa edilememekte, dönem gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat geliştirme giderleri standartta belirtilen şartları sağlıyorsa ve sınırlı bir ömre sahipse, yararlı ömrü boyunca itfaya tabi olabilmektedir. Oysa vergi mevzuatımızda aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri 5 yıllık sürede eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmaktadır.

İşletme aktifleri arasında yer alan şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ile özel maliyetler, Tam Set Muhasebe Standartları gereği itfaya tabi tutulmamaktadır. Oysa vergi mevzuatımız, şerefiye ile kuruluş ve örgütlenme giderlerinin 5 yılda eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulabileceğini, özel maliyetlerin ise kira süresi içerisinde ya da kira süresinin belli olmaması durumunda ise 5 yılda eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulabileceğini ifade etmektedir.

2.2.3.2.2.2. KOBİ TFRS'lerde Yer Alan Amortisman İşlemleri

KOBİ TFRS'lerde yer alan amortisman işlemleri, büyük ölçüde Tam Set Muhasebe Standartları'nda yer alan düzenlemeler ile aynıdır. Fakat KOBİ TFRS'lerde, amortisman tabi varlığın özellikli varlık olup olmadığına bakılmaksızın işletmenin katlanmış olduğu borçlanma maliyetlerinin dönem gideri yazılacağı belirtilmektedir. Oysa Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlık eğer özellikli varlık niteliği taşıyor ise bu varlığın kullanılabilir hale gelmesi sürecinde katlanılan borçlanma maliyetlerinin, özellikli varlığın maliyetine dahil edilebileceği bunun sonucunda da bir anlamda borçlanma maliyetlerinin de amortisman tutarına dahil edilebileceği ortaya çıkmaktadır²³¹.

²³¹ Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 23), 8.

İşletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklardaki amortisman işlemleri ile ilgili Tam Set Muhasebe Standartları ile KOBİ TFRS'lere bakıldığında ise bir takım farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin, KOBİ TFRS'lerde, haklar ile şerefiyelerin amortisman işlemlerinde, hakların ve şerefiyelerin sınırlı bir ömürlerinin olduğu kabul edilmekte, işletme bu varlıkların yararlı ömürlerinin tespit edemediğinde ise yararlı ömürlerin 10 yıl olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ile özel maliyetler, varlıklar olarak muhasebeleştirilmediği için KOBİ TFRS'lere göre amortisman tabi tutulmamaktadır. Oysa Tam Set Muhasebe Standartları'nda geliştirme giderleri belli şartları taşıması durumunda aktifleştirilmekte ve amortisman tabi tutulabilmektedir²³².

²³² Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı, 18.14, 18.15 ve 18.20.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYETLER İLE İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI VE TARIM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ YAPILAN DİĞER ULUSAL DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu bölümünde tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak yayınlanan 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-41, KOBİ TFRS 34. Bölüm) ve tarım muhasebesi ile ilgili yapılan diğer ulusal düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmada öncelikle TMS-41'in gelişim süreci, amacı ve kapsamı hakkında bilgiler verilerek, canlı varlıklar ile tarımsal mamullerin²³³ muhasebeleştirilme süreci detaylı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra TMS-41'de (KOBİ TFRS 34. Bölüm) yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri ile bu teşviklerin muhasebeleştirilme biçimleri hakkında bilgilere yer verilmiştir. Son olarak ise ülkemizde, tarım muhasebesi ile ilgili yapılan diğer ulusal düzenlemeler belirtilerek, çalışmanın üçüncü bölümü tamamlanmıştır.

3.1. 41 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların; karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, gerçeğe uygun ve yararlı finansal bilgi üretecek şekilde ortak bir dilde hazırlanması amacıyla, gerek özel sektör, gerek bölgesel oluşumlar, gerekse devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar çerçevesinde, 1973 yılında Avustralya ve Kanada'dan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in Australia, ICAA; Canadian Institute of Chartered Accountants; CICA), Almanya'dan Denetimciler Enstitüsü (Chamber of Auditors), Amerika, Japonya, İngiltere ve Galler'den Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA; Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA; Institute of Chartered Accountants in England and Wales,

²³³ Ürün kavramı hem mamulü, hem de hizmeti kapsadığı için ürün kavramı yerine mamul kavramının kullanılması tarafımızca daha uygun görülmüştür. Bu nedenle tarımsal ürün kavramı yerine tarımsal mamul kavramı kullanılmıştır.

ICAEW), Meksika'dan Yerel Muhasebeciler Enstitüsü (Mexican Institute of Public Accountants, IMCP), Hollanda'dan Tescilli Denetimciler Enstitüsü (Netherlands Institute of Registered Auditors, NIVRA) ve Fransa'dan ise muhasebe alanındaki nitelikli ve uzman kişilerin bir araya gelmesiyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) kurulmuştur. Zamanla bu komiteye destek veren ülke sayısı da artış göstermiştir. IASC, 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yürütmüştür. 2001 yılına gelindiğinde ise IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı hazırlama görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, hem 2001 yılından önce yayınlanan standartlarda bir takım değişiklikler yapmış, hem de bir takım yeni standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adıyla yayınlamaya başlamıştır²³⁴.

Günümüzde yüzden fazla ülkenin üye olduğu ve bu ülkeler arasında Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye'nin de yer aldığı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF) IAS ile IFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmuş veya kullanımına izin vermiştir²³⁵. Bu durum, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına verilen önemi de açıkça ortaya koymaktadır²³⁶.

IASC ve IASB tarafından yayınlanmış 13 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS), 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için hazırlanmış Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) bulunmaktadır²³⁷. Yayınlanan UMS'lerden bazıları yürürlükten kaldırılmıştır. Ülkemizde ise bugüne kadar 12 adet UFRS, 29 adet UMS ve KOBİ'ler için TFRS yayınlanmış durumdadır.

²³⁴ Ünal Şerifler, "IASB, IFRS ve IAS Hakkında", <http://www.mudefin.com/ufrs/iasb-ifrs-ve-ias-hakkinda>, Deloitte Turkey, s.1, (24.07.2012)

²³⁵ Kathleen Herbohn, John Herbohn, "International Accounting Standard (IAS 41): What Are The Implications For Reporting Forest Assets?", **Small-scale Forest Economics**, Management and Policy, 2006, 5(2), p. 178.

²³⁶ Ahmet Ağca, Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", **Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı:18, s.2.

²³⁷ <http://www.iasplus.com/en/standards>, (24.07.2012)

Standartlar, işletmeler ile ilgili finansal nitelikteki olayların ve bilgilerin belirlenmesi, bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt edileceği, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgiler vermektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörler özel olarak hazırlanan standartlar da bulunmaktadır²³⁸. Genel olarak UMS'ler tüm sektörler için hazırlanmıştır. Ancak son yıllarda yayınlanan bazı standartlar belli sektörleri içine almaktadır. Örneğin, UFRS-4 Sigorta Sektöründe, UFRS-6 Madencilik Sektöründe, UMS-11 İnşaat Sektöründe ve UMS-41 ise Tarım Sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için yayınlanmıştır²³⁹.

Tarımsal faaliyetler standardının gelişim sürecine bakıldığında, IASC, 1999 yılının Temmuz ayında tarım işletmelerinde uygulanmak üzere bir uluslararası muhasebe standardı taslağı yayınlamış ve ilgililerden tarımsal faaliyetlere ilişkin hazırlanan bu taslak ile ilgili yorum ve öneriler yapılmasını istemiştir. 2000 yılının Aralık ayında UMS-41 bir standart olarak yayınlanmış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren ilk olarak tarım işletmelerince uygulanmaya başlamıştır. 22.05.2008 ve 01.01.2009 tarihlerinde ise yayınlanan standart metinlerinde gerekli görülen iyileştirmeler ve düzeltmeler yapılarak UMS-41 günümüzdeki halini almıştır²⁴⁰.

IASB tarafından UMS-41 (Agriculture) kodu ile yayınlanan bu standart, ülkemizde ise TMS-41 (Tarımsal Faaliyetler Standardı) kodu ile yayınlanmış olup, UMS-41'in Türkçe'ye çevrilmiş halidir. TMS-41, ülkemizde 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak, yürürlüğe girmiştir. Daha sonra TMS-41, UMS ve UFRS'lerde meydana gelen değişikliklere

²³⁸ Burak Arzova, Aylin Poroy Arsoy, "Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:25, Sayı: 300, Ağustos 2006, s.135.

²³⁹ Suna Oksay, Onur Acar, "Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları-3, Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri", Aralık 2005, <http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/TMSK> (14.05.2012)

²⁴⁰ <http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard40> (14.05.2012)

paralellik sağlanması amacıyla aşağıda belirtilen tarihlerde yayınlanan 5 tebliğ aracılığıyla güncellenmiş ve günümüzdeki halini almıştır²⁴¹.

1. 15.07.2007 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 63 Sıra No’lu Tebliğ,

2. 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 71 Sıra No’lu Tebliğ,

3. 28.11.2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 113 Sıra No’lu Tebliğ,

4. 28.11.2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 123 Sıra No’lu Tebliğ,

5. 08.01.2009 tarih ve 27104 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 138 Sıra No’lu Tebliğ.

3.1.1. Tarımsal Faaliyetler Standardının Hazırlanma Gerekçesi

Eski adıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) yeni adıyla ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, dünya ülkelerinde uygulanmakta olan muhasebe standartlarına, ülkemizin de uyum sağlaması için, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nın (UMS ve IFRS) Türkçe’ye çevrilmesini sağlayarak, Tam Set (TMS/IFRS) ve KOBİ TFRS (IFRS SMEs) adı altındaki muhasebe standartlarının Resmi Gazete’de yayınlanmasında ve yürürlüğe girmesinde önemli rol oynamıştır.

Ülkemizde öncelikle bankalar ile başlayan muhasebe standartlarının uygulanma süreci, daha sonra halka açık şirketler ve sigorta şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca, 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ile birlikte, 31 Aralık 2012 tarihinden itibaren kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerin de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları

²⁴¹ Türkiye Muhasebe Standardı 41.

Kurumu tarafından yayınlanan KOBİ TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmıştır.

Bu nedenle ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de yukarıda ifade edilen standartlara uygun muhasebeleştirme yapmaları gerekmektedir. Daha öncede belirtildiği gibi tarımsal işgücü ve tarımsal hâsıla gibi faktörler dikkate alındığında, ülkemizde tarım sektörünün önemi çok büyüktür. Tarım sektörünün bu derece önemli olduğu bir ülkede, tarımsal faaliyetler ile uğraşan işletmelerin de önemi artmaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesi, ortak dildeki finansal tabloların sunum şekli, tarım sektöründeki bazı işletmelerin borsada işlem görmesi, yerli ya da yabancı kredi kuruluşlardan olan kredi talepleri gibi hususlar dikkate alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de dünya ülkelerinde uygulanmakta olan tarımsal faaliyetler standardına uygun finansal bilgi üretmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bunun sonucunda da dünya ülkelerinde 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanmakta olan UMS-41, 01.01.2006 tarihi itibarıyla de ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerce uygulanmaya başlamıştır. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerce de TMS-41, KOBİ TFRS kapsamında 01.01.2013 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlanacaktır.

3.1.2. Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın (TMS-41, KOBİ TFRS 34. Bölüm) amacı; Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini detaylı bir şekilde açıklamaktır. Tarımsal Faaliyetler Standardı, aşağıda belirtilen tarımsal varlıkların, tarımsal faaliyetler ile ilgili olması durumunda uygulanmaktadır²⁴². Bu varlıklar ise,

²⁴² Türkiye Muhasebe Standardı 41, 1. Madde.

- i. Tarımsal faaliyetler ile ilgili olan canlı varlıklar (Bitki ve Hayvanlar),
- ii. Hasat zamanındaki tarımsal mamuller,
- iii. Tarımsal faaliyetler ile ilgili devlet teşviklerinden oluşmaktadır.

Bununla birlikte, standartta tarımsal faaliyetler ile ilgili olsa dahi TMS-41'in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) kapsamına girmeyen bazı unsurlar da bulunmaktadır²⁴³. Bu unsurlar ise aşağıdaki gibidir;

- i. Tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak kullanılan "Arazilerin" TMS-16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartları esas alınarak,
- ii. Tarımsal faaliyetler ile ilgili "Maddi Olmayan Duran Varlıkların" ise TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı esas alınarak muhasebeleştirilmesidir.

TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm), işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal mamullerine sadece hasat zamanında uygulanmaktadır. Hasat zamanı sonrasında ise tarımsal mamuller; TMS-2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka standart esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Diğer bir ifade ile TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm), hasat edildikten sonra herhangi bir işleme tabi olan tarımsal mamuller için geçerli değildir. Söz konusu işlemler, tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı şeklinde gerçekleştirilen faaliyetler (biyolojik dönüşüm gibi) dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır²⁴⁴. Örneğin, balık üretim işletmesinde satılmak üzere yetiştirilen yavru balıklar canlı varlık, belirli bir olgunluğa ulaştıktan sonra havuzdan alınan balıklar (sofralık balıklar) tarımsal mamul, havuzlardan alınan balıkların, işlenerek konservelenmesi ise hasat zamanı sonrası işlenen tarımsal mamul olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede sofralık balıkların işlenerek konservelenmesi, TMS-41'in(KOBİ TFRS 34. Bölüm) kapsamı dışında bırakılarak, tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmemektedir. TMS-41

²⁴³ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 2. Madde.

²⁴⁴ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 3. Madde.

(KOBİ TFRS 34. Bölüm) ile ilgili olarak; canlı varlıklar, tarımsal mamuller ve hasattan sonra işlenen diğer mamullere ilişkin örnekler Tablo 15’te yer almaktadır²⁴⁵.

Tablo 15: Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Hasat Zamanı Elde Edilen Tarımsal Mamuller	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Mamuller
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Koyun	Et	Sosis
Havuzdaki Canlı Balık	Satılmak Üzere Havuzdan Çıkarılan Balık	Balık Konservesi
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşlenmiş Meyve
TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm)		TMS-2

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standardı 41, 4. Madde.

Tablo 15’te de görüldüğü gibi canlı varlıklar ile hasat zamanı elde edilen tarımsal mamuller, TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) kapsamına dâhil edilmekte iken, hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkan mamuller TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) kapsamı alanı dışarısında bırakılarak, TMS-2 kapsamına dahil edilmiştir.

3.1.3. Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda yer alan tanımlar; tarımla ilgili tanımlar ve genel tanımlar olmak üzere iki başlık altında incelenmiş olup aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

²⁴⁵ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 4. Madde.

3.1.3.1. Tarım İle İlgili Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda yer alan tarım ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir²⁴⁶.

i. Tarımsal Faaliyet; Satışa veya geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların, tarımsal mamullere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin de bir işletme tarafından yönetilmesi faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Balık üretim işletmeleri açısından tarımsal faaliyet; satılmak veya geri dönüştürülmek üzere deniz, akarsu, göl veya havuzlarda her türlü su ürününün yetiştirilmesi faaliyeti olarak ifade edilebilir.

ii. Tarımsal Mamul; Bir işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halidir. Yine aynı şekilde balık üretim işletmesinin havuzlarında yetiştirilen balıklar satılmak üzere havuzlardan alındığında, tarımsal mamul olarak nitelendirilmektedir.

iii. Canlı Varlık; Yaşayan hayvan veya bitki olarak ifade edilmektedir. Balık üretim işletmesinde, tarımsal faaliyetlerde kullanılan balıklar canlı varlık olarak nitelendirilebilir. Canlı varlıkları ise aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür²⁴⁷.

1. Tüketilebilir Canlı Varlıklar; Temel tarımsal mamul olarak hasat edilebilen canlı varlıklardır. Satılmak üzere yetiştirilen balıklar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

2. Ürün Veren Canlı Varlıklar; Ürünüden yararlanmak amacıyla işletmede tutulan canlı varlıklardır. Bu varlıklar temel ürün olmaktan ziyade, ürün vermektedir. Anaç balıklar ürün veren canlı balıklara örnek olarak verilebilir.

²⁴⁶ Hennie Van Greuning, Darrel Scott, Simonet Terblanche, **International Financial Standards: A Practical Guide**, 6 th. Edition, The World Bank Inc, Washington, 2011, s.132.

²⁴⁷ Azzem Özkan, Semra Aksoylu, "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği I-II", **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran-Temmuz 2012,

3. Verim Aşamasındaki (Olgun) Canlı Varlıklar; Belirli bir olgunluğa ulaşmış hasat edilebilen canlı varlıklardır. Alabalık üretim sürecinde yaklaşık olarak 300 gr ağırlığa ulaşan balıklar, verim aşamasındaki canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

4. Verim Aşamasına Gelmemiş (Olgunlaşmamış) Canlı Varlıklar; Belirli bir olgunluğa ulaşmamış hasat zamanı gelmemiş olan canlı varlıklardır. Alabalık üretim sürecinde yaklaşık olarak 300 gr ağırlığa ulaşamayan balıklar, verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.

5. Grup Canlı Varlıklar; Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. Balık üretim işletmesinin havuzlarında bulunan balıklar, canlı varlık gruplarını oluşturmaktadır.

iv. Biyolojik Dönüşüm; Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci olarak ifade edilmektedir. Anaç balıklardan yumurtaların sağılması ve bu yumurtaların erkek balıklarca döllenmesi sonucunda larvaların oluşması, larvaların ise zamanla üç veya beş gramlık yavru balıklara dönüşmesi ve yavru balıkların da 250 gr. ile 300 grama ulaştığında sofralık balık halini alması biyolojik dönüşüme örnek olarak gösterilebilir.

v. Satış Maliyetleri; Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler olarak ifade edilir. Balık üretim işletmesinde ise üretimi tamamlanan balıkların satışı ile ilgili katlanılan fedakârlıkların parasal tutarı, satış maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Bir başka ifade ile balıkların satılması sırasında komisyonculara ve tüccarlara ödenen ücretler, transfer ve gümrük vergileri ve düzenleyici kurumlara ödenen harçlar satış maliyetlerine örnek olarak verilebilmektedir.²⁴⁸.

²⁴⁸ PricewaterhouseCoopers; "A Practical Guide To Accounting For Agriculture Assets", November 2009, s.10.

vi. Hasat; Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Balık üretim işletmesinde yeterli olgunluğa ulaşmış balıkların satılmak amacıyla havuzlardan alınması hasat olarak ifade edilebilir.

Bununla birlikte tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (çiftlik balıkçılığı dâhil olmak üzere) gibi birçok faaliyeti içine almaktadır. Bu çerçevede tarımsal faaliyetler arasında bazı ortak özellikler bulunur. Bu özellikleri aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür²⁴⁹;

i. Değişim Kapasitesi; Yaşayan hayvanlar ve bitkiler; niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme geçirebilme özelliğine sahiptir.

ii. Değişimin Yönetilmesi; Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Örneğin; besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik veya ışık biyolojik dönüşüm sürecinde önemli rol oynaktadır. Bu şekilde bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Fakat yönetilmeyen kaynaklardan (denizlerden balık avlanması veya ormanlardan ağaç kesilmesi gibi) her hangi bir tarımsal mamul elde edilmesi ise tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir. Diğer bir ifade ile denizlerden, nehirlerden, ya da göllerden avlanmak sureti ile edinilen balıklar tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemelidir.

iii. Değişimin Ölçülmesi; Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (Örneğin; genetik özellik, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içerme veya fiber gücü gibi) veya miktarda (Örneğin; soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı, yavrulama veya tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişiklikler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir. Balık üretim işletmelerinde yetiştirilen

²⁴⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 6. Madde.

balıkların zamanla sofralık balık halini alması işletme yöneticilerince gözlenmektedir. Bu çerçevede biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirmektedir. Bu sonuçlar ise;

- i. Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),
- ii. Bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki azalış),
- iii. Döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana gelmesi) veya
- iv. Lateks²⁵⁰, çay yaprağı, yün veya süt gibi tarımsal mamullerin üretimidir.

3.1.3.2. Genel Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda yer alan genel tanımlar ise aşağıdaki gibi ifade edilmiştir²⁵¹;

i. Aktif Piyasa; Aşağıda belirtilen koşulların tamamının yer aldığı piyasa olarak ifade edilir.

- Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir,
- Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur,
- Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

ii. Defter Değeri; Varlığın finansal durum tablosunda diğer bir ifade ile bilançoda yer alan değeridir.

iii. Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumu, yeri ve bağlı olduğu durumu göre farklılık gösterebilir. Dolayısıyla, herhangi bir balık çiftliğindeki alabalığın gerçeğe uygun değeri, söz konusu

²⁵⁰ Lateks kelimesi, bitki özütü yapısının işlenerek üretilen, ince ve esnek olan malzemelerinde adlandırılmasında kullanılmaktadır. Örnek olarak lateks kumaş gibi.

²⁵¹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 8. Madde.

alabalığın aktif piyasasındaki fiyatından, aktif piyasaya getirilinceye kadar ki katlanılan maliyetlerin çıkarılması ile hesaplanmaktadır²⁵².

iv. Devlet Teşvikleri; Teşvik, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamamaktadır²⁵³. Devletin, 2012 yılı için alabalık üreticilerine, ürettikleri alabalık için kg başı 0,75 TL ödeme yapması devlet teşviklerine örnek olarak verilebilmektedir.

3.1.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Çalışmanın bu bölümünde tarım işletmelerinin sahip olduğu canlı varlıkların ilk aktifleştirme işlemleri, bu varlıkların dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkların muhasebeleştirilmesi, canlı varlıklara ilişkin elde edilen kar ya da zararın raporlanması ile canlı varlıklarda karşılaşılan amortisman işlemleri üzerinde durulacaktır.

3.1.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar daha öncede ifade edildiği gibi yaşayan hayvan veya bitki türleridir. Tarım işletmeleri, sadece aşağıdaki belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde canlı bir varlığı muhasebeleştirilebilmektedir. Bu koşullar ise²⁵⁴;

²⁵² Türkiye Muhasebe Standardı 41, 9. Madde.

²⁵³ Türkiye Muhasebe Standardı 20, 3. Madde.

²⁵⁴ Liliana Feleaga, Niculae Feleaga and Vasile Raileanu, "Theoretical Considerations About Implementation Of IAS 41 In Romania, **Theoretical and Applied Economics**, Volume XIX, 2012, No:2(567), p.34.

i. İşletmenin, canlı varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması, diğer bir ifade ile canlı varlığa sahip olması,

ii. Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması, diğer bir ifade ile canlı varlığın gelecekte nakit girişi yaratabilme özelliğinin bulunması,

iii. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Bu çerçevede canlı varlıkların kontrol edilebilmesi diğer bir ifade ile sahip olunması; o canlı varlığa ait yasal mülkiyetin ve edinimin (Örneğin, bir buzağı için doğum veya süten kesilme sırasında damgalanmasının veya işaretlenmesinin) sağlanması ile mümkün olmaktadır. Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik fayda ise işletmenin sahip olduğu tarımsal varlıklardan elde edeceği faydaların sahip olunan tarımsal varlığın fiziksel özelliklerinin göz önünde bulundurularak değerlendirilmesidir²⁵⁵. Örneğin, balık üretim işletmelerinde yavru balıkların zaman içerisinde belirli bir olgunluğa eriştikten sonra belirli bir fiyattan satılarak işletmeye ekonomik fayda sağlamasıdır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ise o canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde veya dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde bu tutar üzerinden kayıtlara alınmasını kapsamaktadır.

İşletmenin elinde bulundurduğu canlı varlıklar; istendiğinde satılabilmekte, tarımsal mamule dönüştürülebilmekte ya da biyolojik olarak çoğalabilmektedir. Canlı varlıklar, satılabilir canlı varlıklar, hasat zamanı elde edilen tarımsal mamuller ile biyolojik çoğalma sonucu ortaya çıkan canlı varlıklar, TMS-41'e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre hasat sonrası tarımsal mamuller ise TMS-2'ye göre muhasebeleştirilmektedir. Tablo 16'da bu durum açıklanmaya çalışılmıştır.

²⁵⁵ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 11. Madde.

Tablo 16: Hasat Öncesi ve Sonrası Tarımsal Varlık Türleri

Canlı Varlık Türleri	Satılabilir Canlı Varlıklar	Hasat Zamanı Tarımsal Mamuller	Biyolojik Çoğalma Sonucu Ortaya Çıkan Canlı Varlıklar	Hasat Sonrası Tarımsal Mamul ya da İşlenmiş Tarımsal Mamul
Elma Ağacı	Elma Ağacı	Elma	Elma Fidesi	Stoktaki Elma, Elma Suyu
Söğüt Ağacı	Söğüt Ağacı	Kütük	Söğüt Fidesi	Stoktaki Kütük, Kalas, Kereste
Asma	Asma	Üzüm	Çubuk	Stoktaki Üzüm, Üzüm Suyu
Koyun	Koyun	Et, Süt	Kuzu	Stoktaki Et-Süt, Yün, Koyun Yoğurdu
Sığır	Sığır	Et, Süt,	Buzağı	Stoktaki Et-Süt, Sosis, Sucuk
Tavuk	Tavuk	Et, Yumurta	Civciv	Stoktaki Et, Yumurta, Sosis
Havuzda Yetiştirilen Alabalık	Havuzda Yetiştirilen Alabalık	Havuzdan Satılmak Üzere Çıkarılan Alabalık	Balık Yumurtası (Havyar)	Stoktaki Alabalık, Konserve Alabalık
TMS -41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm)				TMS-2

Tablo 16’da da görüldüğü gibi işletmenin sahip olduğu canlı varlıklar, hasat zamanı elde edilen tarımsal mamuller ve biyolojik çoğalma sonucu ortaya çıkan canlı varlıklar TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm), işletmenin hasat sonrası stokladığı tarımsal mamuller ile işlenmiş tarımsal mamuller ise TMS-2 kapsamı içerisine girmektedir. Bununla birlikte, canlı varlıkların yetiştirildiği araziler, işletmenin içinde bulunduğu duruma göre TMS-16, TMS-17 veya TMS-40’ın kapsamına girerken, tarımsal faaliyetlere ilişkin maddi olmayan duran varlıklar ise TMS-38’in kapsamına girmektedir²⁵⁶.

Bununla birlikte canlı varlıklar eğer 1 yıldan daha uzun süre işletmenin tarımsal faaliyetleri arasında yer alacak ise duran varlık, 1 yıldan daha kısa süre işletmenin tarımsal faaliyetleri arasında yer alacak ise dönen varlık grubu içerisinde gösterilmelidir. Örneğin, büyükbaş hayvanlar, ağaçlar ve anaç balıklar duran varlık olarak nitelendirilirken, buğday, salatalık, domates gibi mevsimsel bitkiler ile satılmak üzere yetiştirilen sofralık balıklar dönen varlık olarak nitelendirilmektedir.

²⁵⁶ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 2. ve 3. Madde.

3.1.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Değerleme genel anlamda, bir varlığın veya bu varlığa bağlı hak ve faydaların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız, tarafsız ve objektif ölçütlere ve verilere dayanarak belirlenmesi işlemidir²⁵⁷. Canlı varlıklarda değerlendirme de aynı şekilde canlı varlıkların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde objektif verilere dayanarak belirlenmesidir.

TMS-41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın 30. maddesinde belirtilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir²⁵⁸. Diğer bir ifade ile canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda, Net Gerçeğe Uygun Değerle (NGUD) ifade edilmektedir. Her dönem değerlendirme işleminin yapılmasının nedeni canlı varlıkların değerindeki değişimin farklılaşmasıdır. Örneğin, kereste elde edilen ağaçlar yıllar ilerledikçe değer kazanmakta, kümes hayvanları veya alabalık ise belirli bir olgunluğa ulaştıktan sonra değer kaybetmektedir²⁵⁹.

Bununla birlikte canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, tarım işletmesi, canlı varlığı yaş veya kalite gibi önemli özelliklere göre gruplandırılarak, gerçeğe uygun değer tespiti kolaylaştırılabilir. Tarım işletmeleri de söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirlemektedir²⁶⁰. Örneğin, iki yaşındaki anaç balıklar ile üç yaşındaki anaç balıklar ayrı bir havuzda, aynı dönemde sağılan yumurtalardan elde edilen balıklar bir başka havuzda veya özel bir cins anaç alabalıktan elde edilen

²⁵⁷ Sermaye Piyasası Kurulu: Gayri Menkul Sermaye Şirketleri Tanıtım Rehberi, <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=359&submenuheader=null>, (05.06.2012)

²⁵⁸ Josep Maria Argiles, Eric John Slof, "New Opportunities For Farm Accounting", **The European Accounting Review**, 2001, 10:2, p.371.

²⁵⁹ Burak Arzova, Aylin Poroy Arsoy, a.g.e., s.138.

²⁶⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 15. Madde.

yavrular ise bir diğerk havuzda yetiştirilmekte, alabalıkların gerçeğe uygun değeri ise bu özellikler dikkate alınarak tespit edilmelidir.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, sahibi oldukları canlı varlıklar ile ilgili olarak gelecek bir tarihte satışına ilişkin çeşitli sözleşmeler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde, sözleşmelerde yer alan fiyatların esas alınması gerekli değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmaktadır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, yapılan bir sözleşme çerçevesinde düzeltilenmemektedir. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal mamulün satışına ilişkin sözleşme, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı’nda tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Bu durumdaki sözleşmelere ise TMS-37 hükümleri uygulanmaktadır²⁶¹. Örneğin, balık yetiştiren bir işletme, tedarikçisi ile yavru tedarikinde bir sıkıntı yaşamamak için önceden bir anlaşma yapmıştır. 2011 yılında yapılan anlaşmaya göre 2012 yılında 1 milyon adet balık yumurtasının 35.000 TL’ye satın alınacağı belirtilmiştir. İşletme 2012 yılında balık yumurtalarını sözleşmede belirtilen tutar üzerinde teslim almış ve balık yumurtalarını yetiştirmeye başlamıştır. Balık yumurtalarının gerçeğe uygun değerinin tespitinde, sözleşmede belirtilen tutarın esas alınması gerekli değildir. İşletme, balık yumurtalarının aktifleştirme şartları yerine getirildiğinde ve aktifleştirme anındaki cari piyasa şartlarını dikkate alarak balık yumurtalarının gerçeğe uygun değerini tespit etmelidir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlemeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa bulunmakta ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğerk bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değerin belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmektedir²⁶². Bu durumda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülmüş kabul edilmekte ve canlı varlık finansal tablolarda aşağıda hesaplanan tutar ile yer almaktadır.

²⁶¹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 16. Madde.

²⁶² Türkiye Muhasebe Standardı 41, 17. Madde.

$$\begin{aligned} \text{Gerçeğe Uygun Değer} &= \text{Aktif Piyasa Fiyatı} - \text{Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri} \\ \text{Net Gerçeğe Uygun Değer} &= \text{Gerçeğe Uygun Değer} - \text{Satış Maliyetleri} \end{aligned}$$

Yukarıda belirtilen formülde yer alan canlı varlıklara ilişkin satış maliyet kalemleri ise aracılar ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler ile transfer ve gümrük vergileri gibi çeşitli vergilerden oluşmaktadır.

İşletme, gerçeğe uygun değeri tespit ederken, ilgili varlığın aktif bir piyasası var ise yukarıda belirtildiği gibi bir hesaplama yapmalıdır. Ancak, işletme gerçeğe uygun değerini tespiti sırasında birden, fazla aktif piyasaya ulaşıyor ise, bu piyasalardaki fiyatlardan kendine en uygun olanını dikkate almalıdır. 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, gerçeğe uygun değerini güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır²⁶³. Gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda diğer bir ifade ile varlığın aktif bir piyasası yok ise işletme, gerçeğe uygun değerini tespitinde, aşağıdaki yöntemlerden biri veya daha fazlasını kullanarak gerçeğe uygun değeri tespit edebilir²⁶⁴;

- i. İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile²⁶⁵ veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleridir.

²⁶³ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 30. Madde.

²⁶⁴ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 18. Madde.

²⁶⁵ Genellikle tahıl ölçmede kullanılan belirli hacimdeki kap veya ölçek olarak ifade edilir. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4fce227a82bd46.75725913 (05.06.2012)

İşletmeler, canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitinde yukarıda ifade edilen fiyatları dikkate aldığıında, farklı sonuçlara ulaşabilmektedir. Bu durumda ise işletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir ve gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini de göz önünde bulundurarak değerlemeye esas tutarı dikkate almalıdır²⁶⁶.

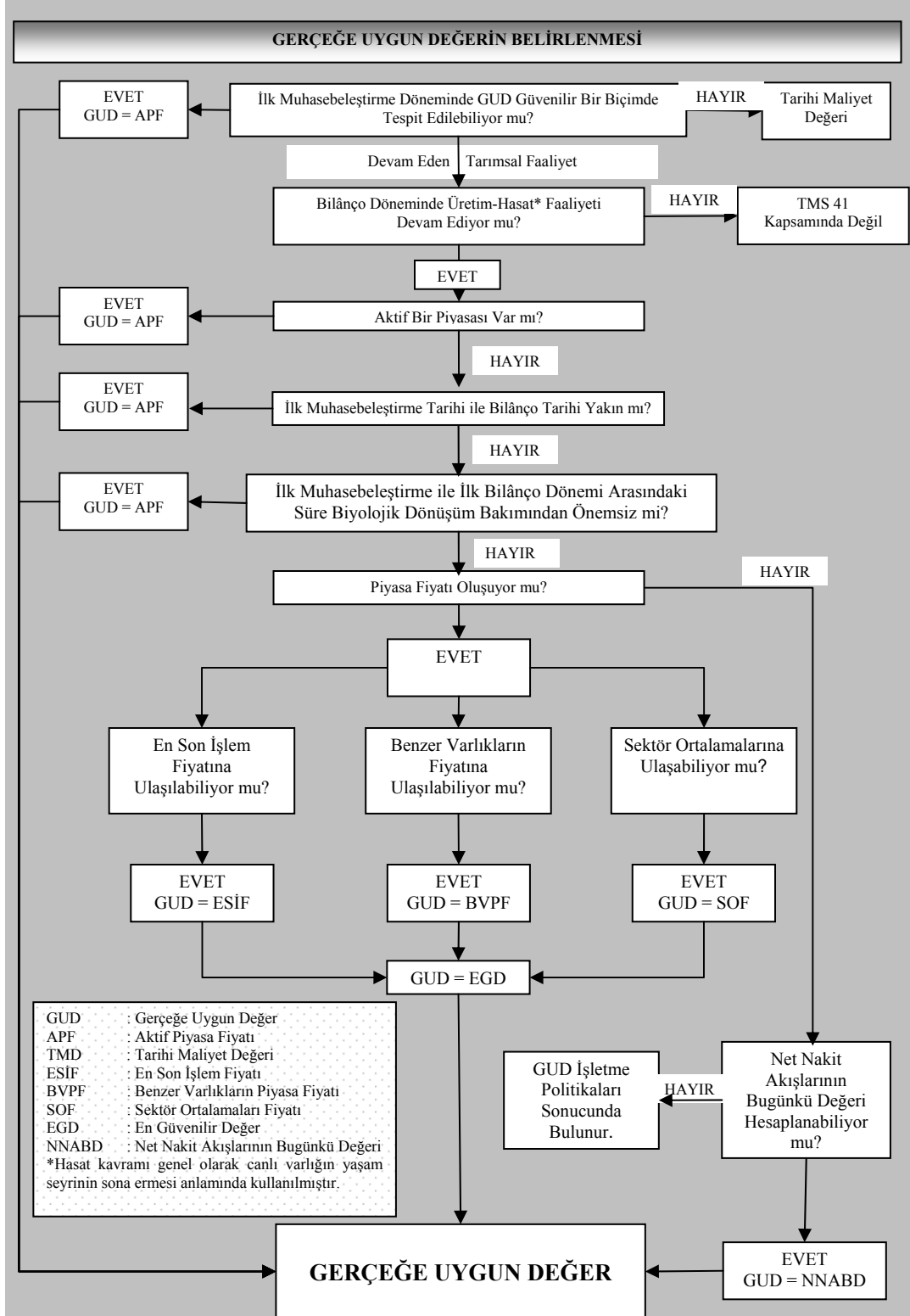
İşletmeler için gerçeğe uygun değer tespitinde her zaman canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda hesaplanacak bugünkü değerlerini kullanmalıdır. Fakat işletme nakit akışlarını tespit ederken tutarların gerçeğe uygun, doğru ve en uygun olmasına dikkat etmelidir. Ayrıca, nakit akışları hesaplanırken, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımları dikkate alınmaz (Örneğin; orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti)²⁶⁷.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme değerlendirme dönemlerinde, nakit akışlarından yola çıkarak da gerçeğe uygun değeri hala tespit edemiyorsa o zaman işletme kendi belirlediği politikalara göre bir değerlendirme yaparak, gerçeğe uygun değeri tespit etmeli ve bu değer nasıl tespit edildiği hakkında da bilgi vermelidir. Bu açıklamalar çerçevesinde tarım işletmeleri, gerçeğe uygun değeri tespit ederken Şekil 2’de belirtilen yolu izleyebilir²⁶⁸.

²⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 18. Madde.

²⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 20-21 ve 22. Madde.

²⁶⁸ Ömer Faruk Demirkol, “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, ASMMMO Yayınları, 2008, s.115-123.



Şekil 2: Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Kaynak: Ömer Faruk Demirkol, “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, ASMMMO Yayınları, 2008, s.115-123.

TMS-41'in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) 30. maddesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır. Ancak, canlı varlıkların piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin alternatif tahminler ilk muhasebeleştirme anında güvenilir olmayabilir. Böyle bir durumda ise söz konusu canlı varlığın ilk muhasebeleştirme değeri, maliyet bedelinden canlı varlığa ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi sonucu elde edilen tutardır.

$$\text{Net Defter Değeri} = \text{Canlı Varlığın Maliyet Bedeli} - (\text{Birikmiş Amortisman Tutarı} + \text{Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı})$$

Maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirme anında finansal tablolarda yer alan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleri, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonra güvenilir bir şekilde ölçülebildiği zaman gerçeğe uygun değer ile değerlendirilip finansal tablolarda yeni değeri ile yer almalıdır. Canlı varlıklara ilişkin maliyet tutarı özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yakın bir tutarı ifade etmektedir²⁶⁹;

i. Canlı varlıklar ile ilgili olarak ilk maliyete katlanılmasından sonra çok az bir biyolojik dönüşümün gerçekleşmiş olması, örneğin, Kasım ayında dikilen bir meyve ağacı fidesinin yıl sonunda yapılan değerlemesinde gerçeğe uygun değeri ile maliyet değerinin birbirine çok yakın olması,

ii. Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi, örneğin, 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk yılki büyümenin fiyatlar üzerindeki etkisinin önemli olmayışı,

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı olmaktadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir aktif piyasası bulunmayabilir. Fakat canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir bütün olarak var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabilir. Örneğin;

²⁶⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 24. Madde.

işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilebilmesi için, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülerek hesaplanabilir²⁷⁰.

Bu açıklamalar çerçevesinde canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminler güvenilir değil ise finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Defter Değeri ya da Net Gerçeğe Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Canlı Varlığın Maliyet Bedeli	= XXX
- Birikmiş Amortisman Tutarı	
- Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı	
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= XXX

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında veya dönem sonlarında piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminler güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor ise finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Gerçeğe Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır²⁷¹.

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	= XXX
- Canlı Varlığı Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	
- Canlı Varlığın Aktif Piyasaya Getirilmesi İle İlgili Diğer Maliyetler	
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	= XXX
- Satış Noktası Maliyetleri	
* Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar,	
* Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler,	
* Transfer ve gümrük vergileri,	
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= XXX

²⁷⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 25. Madde.

²⁷¹ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran-a, "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2006, Sayı: 157, s.2.

3.1.4.3. Canlı Varlıklara İlişkin Kar veya Zararlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın 26. maddesine göre canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kar veya zararlar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kar veya zararlar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir²⁷².

Örneğin; "X" Alabalık Üretim İşletmesi'nin 15.000 TL'lik bedel ile ilk kayıtları arasında yer alan yavru alabalıkların değerlendirme tarihindeki aktif piyasa değeri 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yavru alabalıkların aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 1.500 TL'dir. Ayrıca, balık üretim işletmesinin yavru balıkları aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon ve vergi gibi) ise 3.500 TL olarak belirlenmiştir. Bu bilgilere göre işletmenin aktifleri arasında yer alan yavru balıklar ile ilgili yapılacak dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibidir.

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 50.000 TL
- Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	(1.500 TL)
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	= 48.500 TL
- Satış Noktası Maliyetleri	(3.500 TL)
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 45.000 TL

Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 15.000 TL
Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 45.000 TL

"X" Alabalık Üretim İşletmesi'nin bilançosunda 15.000 TL'lik bedel ile yer alan yavru alabalıklar TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 45.000 TL olduğu

²⁷² Türkiye Muhasebe Standardı 41, 26. Madde.

hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31/12/2011 ²⁷³	
163 CANLI SU VARLIKLARI ²⁷⁴	30.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	30.000,00
604 01 Yavru Alabalık Değer Artışları	
Olumlu değerlendirme farkı nedeniyle (45.000 TL -15.000 TL = 30.000 TL)	
.../.../....	

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında işletme zarar da edebilir. Çünkü net gerçeğe uygun değer, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle hesaplanmaktadır.

Örneğin; “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 15.000 TL’lik bedel ile ilk kayıtları arasında yer alan yavru alabalıkların değerlendirme tarihindeki aktif piyasa değeri 20.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yavru alabalıkların aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 2.000 TL’dir. Ayrıca balık üretim işletmesinin yavru balıkları aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon ve vergi gibi) ise 4.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere göre işletmenin aktifleri arasında yer alan yavru balıklar ile ilgili yapılacak dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibidir.

Canlı Varlığın Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 20.000 TL
- Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	(2.000 TL)
= Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	= 18.000 TL
- Satış Noktası Maliyetleri	(4.000 TL)
= Canlı Varlığın Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 14.000 TL

²⁷³ Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulaması için önerilmektedir. Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:83, s.884.

²⁷⁴ 163 Canlı Su Varlıkları hesabı tarafımızca önerilmektedir.

Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 15.000 TL
Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 14.000 TL

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 15.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıklar TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 14.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31/12/2011 ²⁷⁵	
605 ²⁷⁶ CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI	1.000,00
605 01 Yavru Alabalık Değer Azalışları	
163 CANLI SU VARLIKLARI	1.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
Olumsuz değerlendirme farkı nedeniyle (14.000 TL -15.000 TL = 1.000 TL)	
.../.../....	

3.1.4.4. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde işletme aktifleri arasında yer alan canlı varlıkların değerlendirilmesi TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) kapsamı alanındadır. TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) canlı varlıklarda amortisman uygulamasında değerlendirme yaklaşımı esas almıştır. Bunun nedeni TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) ilke olarak canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Canlı varlıkların Net Gerçeğe Uygun Değer ile değerlendirilmesi bir aktif düzeltmesi olarak ifade edilebilir. Bu yöntemde canlı varlıklardaki değer artışları doğrudan gelir yazılırken, değer azalışları ise doğrudan gider yazılmaktadır. TMS-41’e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre canlı varlıkların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkabilecek olası değer azalışları dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte diğer bir ifade ile değer

²⁷⁵ Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulaması için önerilmektedir. Nalan Akdoğan vd., **Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Eylül 2011, s.562.

²⁷⁶ 605 Canlı Varlık Değer Azalışları (-) hesabı tarafımızca önerilmektedir.

azalışları üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmemektedir. Oysa vergi mevzuatımızda işletme aktifleri arasında yer alan ve üretimde kullanılan amortisman tabi varlıkların amortisman tutarları üretim maliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bu nedenle canlı varlıkları, net gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutan işletmelerin aktifleri arasında yer alan amortisman tabi varlıkları için tekrar amortisman ayırmasına gerek yoktur. Fakat canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında gerçeğe uygun değerleri tespit edilememiş ve canlı varlık ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise bu durumda amortisman tabi canlı varlık dağıtım yaklaşımına göre amortisman tabi tutulmalıdır. Dağıtım yaklaşımına göre amortisman tabi canlı varlıklara ilişkin maliyet bedeli, canlı varlıkların ekonomik ömürleri içerisinde kalan dönemlere dağıtılmaktadır. Değerleme yaklaşımının aksine bu yöntemde canlı varlıklara ilişkin amortisman tutarı dönem gideri yazılmayıp, üretim maliyetleri arasında yer almaktadır.

Tam set muhasebe standartlarına göre amortisman ayrılacak varlığın amortisman tabi değeri, net gerçeğe uygun değerinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Bu ifade amortisman ayrılacak canlı varlıklar içinde geçerlidir. Bu çerçevede tam set muhasebe standartlarına göre amortisman ayırmaya başlanacak dönem, canlı varlığın işletmenin tarımsal faaliyetlerinde kullanıldığı zaman söz konusu olmaktadır. TMS'de canlı varlığa ilişkin amortisman süresi ise canlı varlığın yararlı ömrüne göre veya üretim birimi bazında işletme tarafından belirlenmektedir.

Tam set muhasebe standartlarında amortisman tabi canlı varlıklar için yıllık amortisman hesaplamasında kullanılabilecek üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal, azalan bakiyeler (hızlandırılmış) ile üretim miktarı amortisman yöntemleridir.

3.1.5. Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

Çalışmanın bu bölümünde ise tarım işletmelerinin sahip olduğu tarımsal mamullerin ilk aktifleştirme işlemleri, değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkların muhasebeleştirilmesi, ile tarımsal mamullere ilişkin elde edilen kar ya da zararın raporlanması işlemleri üzerinde durulacaktır.

3.1.5.1. Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal mamuller daha öncede ifade edildiği gibi bir işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halidir. İşletmenin sahip olduğu tarımsal mamullerin finansal tablolarda yer alabilmesi için canlı varlıklarda olduğu gibi işletmenin elinde bulundurduğu tarımsal mamuller ile ilgili “kontrol yetkisi, ekonomik fayda yaratması ve güvenilir ölçüm” şartlarını bir arada sağlaması gerekmektedir²⁷⁷.

Tarımsal faaliyet standardı, işletmenin hasadı yapılmış tarımsal mamullerine sadece hasat noktasında uygulanmaktadır. Hasat sonrası söz konusu tarımsal mamullere ise TMS-2 Stoklar veya diğer uygun olan bir standart uygulanmaktadır.

3.1.5.2. Tarımsal Mamullerin Değerlemesi

41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre; tarım işletmelerinin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal mamulleri, sadece hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunan tutar ile değerlemektedir.

Bu çerçevede TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm), canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda ve canlı varlıkların ilk

²⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 10. Madde.

muhasebeleştirmesinde, maliyet bedeli ile değerlendirilmesine imkân tanımakta iken, tarımsal mamulleri sadece gerçeğe uygun değer ile değerlendirmeye imkân tanımaktadır.

Tarımsal mamullere ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, canlı varlıklarda olduğu gibi söz konusu tarımsal mamulün yaşı veya kalitesi gibi önemli özellikleri dikkate alınarak gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir. Tarım işletmeleri de söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirlemektedir²⁷⁸.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ticari hayatlarında, sahibi olduğu tarımsal mamullerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin çeşitli sözleşmeler ile de karşı karşıya kalabilir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmeler canlı varlıklarda olduğu gibi sözleşmelerde yer alan fiyatları esas almak gerekli değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmaktadır. Sonuç olarak, ilgili tarımsal mamulün gerçeğe uygun değeri, yapılan sözleşme çerçevesinde düzeltilemez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal mamulün satışına ilişkin sözleşme, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Bu durumdaki sözleşmelere ise TMS-37 hükümleri uygulanmaktadır²⁷⁹.

Tarımsal mamullerin gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlendirmeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa var ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğer bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılır. Eğer işletme gerçeğe uygun değer tespiti sırasında birden fazla aktif piyasaya ulaşıyor ise, ilgili işletme bu piyasalardaki fiyatlardan kendine en uygun olanını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanmalıdır. Bu çerçevede belirlenen fiyat güvenilir olarak ölçülmüş kabul edilmektedir. Tarımsal mamulün finansal tablolarda yer alacak değeri diğer bir ifade ile Net Gerçeğe Uygun Değeri aşağıda belirtilen hesaplamalara göre yapılmaktadır²⁸⁰.

²⁷⁸ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 15. Madde.

²⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 16. Madde.

²⁸⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 17. Madde.

Gerçeğe Uygun Değer	= Aktif Piyasa Fiyatı – Aktif Piyasaya Ulaştırma Bedeli
Net Gerçeğe Uygun Değer	= Gerçeğe Uygun Değer – Satış Maliyetleri

Tarımsal mamullere ilişkin satış maliyet kalemleri ise canlı varlıklarda belirtildiği gibi araçlara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler ile transfer ve gümrük vergileri gibi çeşitli vergilerden oluşmaktadır.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda diğer bir ifade ile tarımsal mamulün aktif bir piyasası yok ise işletme, aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde²⁸¹;

- i. İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile²⁸² veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri kullanabilmektedir.

İşletmeler, tarımsal bir mamulün gerçeğe uygun değerinin tespitinde yukarıda ifade edilen fiyatları dikkate aldığıında, farklı sonuçlara ulaşabilmektedir. Bu durumda işletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir ve gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini de göz önünde bulundurarak değerlemeye esas tutarı dikkate almalıdır²⁸³.

Daha öncede belirtildiği gibi TMS-41'e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre; canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde; aktif bir piyasa fiyatı, aktif bir piyasa fiyatı yok ise; en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ya da net nakit

²⁸¹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 18. Madde.

²⁸² Genellikle tahıl ölçmede kullanılan belirli hacimdeki kap veya ölçek olarak ifade edilir. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4fce227a82bd46.75725913 (05.06.2012)

²⁸³ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 18. Madde.

akışlarının bugünkü değeri gibi ölçütler kullanılmaktadır. Tarımsal mamullerin gerçeğe uygun değerinin tespitinde de aynı süreç takip edilmekle beraber, yukarıda ifade edilen ölçütlerden net nakit akışlarının bugünkü değeri ölçütünün kullanımı söz konusu değildir.

Bu açıklamalar sonrasında TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm), tarımsal mamullerin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini ve gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiğini ifade etmektedir. Bu çerçevede tarımsal mamullerin ilk muhasebeleştirilmesi aşamasında veya üretim dönemi sonunda finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Gerçeğe Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Ayrıca, hesaplanan bu değer TMS-2 Stoklar veya uygun olan bir diğer TMS için o tarihteki maliyet olarak kabul edilmektedir²⁸⁴.

Tarımsal Mamulün Aktif Piyasadaki Fiyatı	= XXX
- Tarımsal Mamulü Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri	
- Tarımsal Mamulün Aktif Piyasaya Ulaştırılması İle İlgili Diğer Maliyetler	
= Tarımsal Mamulün Gerçeğe Uygun Değeri	= XXX
- Satış Noktası Maliyetleri	
*Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar,	
* Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler,	
* Transfer ve gümrük vergileri,	
= Tarımsal Mamulün Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= XXX

3.1.5.3. Tarımsal Mamullere İlişkin Kar veya Zararlar

TMS-41'in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) 28. maddesine göre tarımsal mamullerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kar veya zararlar ile ilgili varlığın gerçeğe

²⁸⁴ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran-a, a.g.e., s.2.

uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kar veya zararlar oluştuğu dönemde kâr veya zararı olarak dikkate alınmalı ve muhasebeleřtirilmelidir²⁸⁵.

Örneğin, “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 5.000 TL’lik bedel ile kayıtları arasında yer alan sofralık alabalıklarının aktif piyasa değeri 10.000 TL, aktif piyasaya ulaştırma bedeli 1.500 TL ve satış noktası maliyetleri ise 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

Tarımsal Mamulün Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 10.000 TL
- Aktif piyasaya ulaştırma bedeli	(1.500 TL)
= Tarımsal Mamulün Gerçeğe Uygun Değeri	= 8.500 TL
- Satış Noktası Maliyetleri	(1.000 TL)
= Tarımsal Mamulün Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 7.500 TL

Sofralık Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 5.000 TL
Sofralık Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 7.500 TL

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 5.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıkları hasat zamanı TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlenmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 7.500 TL olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi sonucu ortaya çıkan fark tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

²⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 26. Madde.

.../.../2012	
155 TARIMSAL MAMULLER	7.500,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
163 CANLI SU VARLIKLARI	5.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	2.500,00
604 02 Sofralık Alabalık Değer Artışları	
Olumlu değerlendirme farkı nedeniyle (7.500 TL – 5.000 TL = 2.500 TL)	
.../.../....	

Tarımsal mamullerin ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında (hasat anında) işletme zarar da edebilir. Çünkü net gerçeğe uygun değer, tarımsal mamulün gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle hesaplanmaktadır.

Örneğin; “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 5.000 TL’lik bedel ile kayıtları arasında yer alan sofralık alabalıklarının aktif piyasa değeri 7.000 TL, aktif piyasaya ulaştırma bedeli 1.500 TL ve satış noktası maliyetleri ise 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

Tarımsal Mamulün Aktif Piyasadaki Fiyatı	= 7.000 TL
- Aktif piyasaya ulaştırma bedeli	(1.500 TL)
= Tarımsal Mamulün Gerçeğe Uygun Değeri	= 5.500 TL
- Satış Noktası Maliyetleri	(1.000 TL)
= Tarımsal Mamulün Finansal Tablolarda Yer Alacak Değeri	= 4.500 TL

Sofralık Alabalıkların Kayıtlı Bedeli	= 5.000 TL
Sofralık Alabalıkların Net Gerçeğe Uygun Değeri	= 4.500 TL

“X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin bilançosunda 5.000 TL’lik bedel ile yer alan yavru alabalıkları hasat zamanı TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş ve net gerçeğe uygun değerinin 4.500 TL

olduğu hesaplanmıştır. Yavru alabalıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra ortaya çıkan fark tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

.../.../2012	
155 TARIMSAL MAMULLER	4.500,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI	500,00
605 02 Sofralık Alabalık Değer Azalışları	
163 CANLI SU VARLIKLARI	5.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
Olumsuz değerlendirme farkı nedeniyle (4.500 TL – 5.000 TL = 500 TL)	
.../.../....	

3.1.6. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi

Teşvik, genel anlamda devletin yatırımcıya yatırım konusunda sağladığı çeşitli destek veya primler olarak ifade edilmektedir. Teşvik kavramı yerine literatürde sübvansiyon, mali yardım, ucuz ya da sıfır faizli kredi veya üreticiye yapılan transfer harcamaları gibi kavramlar da kullanılmaktadır²⁸⁶. Bir başka tanıma göre teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak ifade edilmektedir²⁸⁷.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'na (TMS-20) göre teşvik; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları olarak tanımlanmıştır²⁸⁸.

²⁸⁶ Hikmet Ulusan, "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Erzurum, Cilt: 22, Sayı:2, s. 416.

²⁸⁷ Sabahattin Benlikol-Hilal Müftüoğlu, "Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar", **İstanbul Ticaret Odası Yayınları**, Yayın No: 1997-7, s.6.

²⁸⁸ Türkiye Muhasebe Standardı 20, 3. Madde.

Tarımsal faaliyetler standardında sadece canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri yer almaktadır. Standartta yer alan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ise devlet teşvikine konu olan canlı varlığın değerlendirme biçimi önemlilik arz etmektedir. Bu çerçevede gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklar TMS-41’de yer alan devlet teşvikleri kapsamında incelenmekteyken, maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülerek değerlendirilen canlı varlıklar TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında incelenmektedir²⁸⁹.

3.1.6.1. Gerçeğe Uygun Değerden Satış Maliyeti Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklar için temelde koşulsuz ve koşullu olmak üzere iki çeşit devlet teşviki bulunmaktadır.

3.1.6.1.1. Koşulsuz (Şarta Bağlı Olmayan) Devlet Teşvikleri

Koşulsuz devlet teşvikleri, canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşviklerini kapsamaktadır. Bu teşvikler alınabilir hale gelmeleri durumunda kar olarak muhasebeleştirilmektedir²⁹⁰. Örneğin; Devletimiz, 2011 yılında hububat, yem bitkileri, baklagiller, yumru bitkiler, sebze ve meyve üreticilerine dekar başına 4,75 TL kimyevi gübre desteği vereceğini açıklamıştır. “X” Sebze Üretim İşletmesi’nin ekili 10.000 dekarlık tarım arazisi bulunmaktadır. İşletme sebze ekili tarım arazisini belgeleyerek devlete başvurmuş, devlette ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarmıştır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

²⁸⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 37. Madde.

²⁹⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 41, 34. Madde.

.../.../2011	
102 BANKALAR	47.500,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ²⁹¹ ya da 64X 01 Gübre Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	47.500,00
Gübre desteği nedeniyle (4,75 TL/Da x 10.000 Da = 47.500 TL)	
.../.../....	

Konu ile ilgili diğer bir örnek ise Devletimizin, 2011 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,65 TL destek vereceği ile ilgilidir. “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak devlete başvurmuş, devlette ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarmıştır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

.../.../2011	
102 BANKALAR	65.000,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ya da 64X 02 Alabalık Üretim Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	65.000,00
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,65 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 65.000 TL)	
.../.../....	

3.1.6.1.2. Koşullu (Şarta Bağlı Olan) Devlet Teşvikleri

Canlı varlıklara ilişkin belirli şartların gerçekleşmesi sonucu verilen devlet teşviklerini kapsamaktadır. Bu teşvikler ilgili devlet teşvikine ilişkin koşullar sağlandığında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir²⁹². Bu tür teşviklerde tarımsal faaliyet ile uğraşan işletmeler çeşitli taahhütler vermekte, taahhütler yerine getirildiğinde ise teşvik tutarı gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. Koşullu (şarta bağlı) devlet teşvikinde bir işletmenin belirli bir yerde ya da belirli bir tarımsal

²⁹¹ 64X Devlet Teşvik Gelirleri hesabı tarafımızca önerilmektedir. TDHP’de 64 No’lu Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar hesap grubunda boş hesap kodu bulunmadığı için Devlet Teşvik Gelirleri hesabı için 64X hesap kodu kullanılmıştır. Devlet Teşviklerinin bu grupta muhasebeleştirilmesi tarafımızca daha uygundur.

²⁹² Türkiye Muhasebe Standardı 41, 35. Madde.

mamule ilişkin 10 yıl süre ile tarımsal faaliyette bulunması şartına bağlanmış, tarımsal faaliyetin 10 yıldan daha az süre ile yapılması durumunda çeşitli müeyyidelerin uygulanacağı kararlaştırılmış ise bu teşvik türü koşullu (şarta bağlı) teşvik türüne örnek olarak verilebilmektedir.

Örneğin, Devletimiz, 2011 yılında damızlık gebe düve alımı ile ilgili olmak üzere gebe düve bedelinin % 40'ını kendi finanse edeceğini açıklamıştır. Bunun üzerine "X" Besicilik İşletmesi 100 adet gebe düve almak istemiş ve ilgili kurumlara başvuruda bulunmuştur. Gebe düvelerin gerçeğe uygun değeri 1.000 TL/adet olarak tespit edilmiştir. İşletmenin devletten teşvik ile ilgili olarak 40.000 TL alacağı hesaplanmış ve tutar işletmenin bankadaki hesabına aktarılmıştır. İşletmeden teşvik kapsamında satın alınan damızlık gebe düvelerin beş yıl süre ile satılmayacağına dair taahhütname alınmış, devlet teşviki işletmenin bankadaki hesabına aktarmıştır.

.../.../2011		
142 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		100.000,00
142 01 Düveler		
100 KASA		100.000,00
100 01 TL Kasası		
Damızlık gebe düve alımı nedeniyle (100TL/adet x 100 adet = 100.000 TL)		
.../.../2011		
102 BANKALAR		40.000,00
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		40.000,00
Şarta bağlı devlet teşvikinin tahsil edilmesi nedeniyle 31/12/2015		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		40.000,00
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		40.000,00
Uzun vadeli teşvik gelirlerinin kısa vadeli gelirlere dönüştürülmesi .../.../2016.		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		40.000,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ya da 64X 03 Düve Alım Desteği		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		40.000,00
Şarta bağlı devlet teşvikinde şartın gerçekleşmesi nedeniyle .../.../....		

3.1.6.2. Maliyet Bedelinden Birikmiş Amortisman ve Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı Düşülmek Suretiyle Değerlenen Canlı Varlıklar İçin Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikine konu olan canlı varlık, eğer maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilmiş ise TMS-41, bu şekilde değerlendirilen canlı varlığa ilişkin teşvikin, TMS-20 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar²⁹³;

- i. Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı”,
- ii. Teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” olarak ifade edilmektedir.

3.1.6.2.1. Sermaye Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri

Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler aşağıda belirtilmiştir²⁹⁴.

- i. Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.

²⁹³ Türkiye Muhasebe Standardı 20, 13. Madde.

²⁹⁴ Türkiye Muhasebe Standardı 20, 14. Madde.

ii. Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Örneğin, sermaye yaklaşımını esas alan bir işletme ile ilgili olarak devlet 2011 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,65 TL destek vereceğini açıklamıştır. “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak devlete başvurmuş, devlette ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarmıştır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

.../.../2011	
102 BANKALAR	65.000,00
549 ÖZEL FONLAR	65.000,00
549 02 Devlet Teşvikleri	
549 02 001 Alabalık Üretim Desteği	
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,65 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 65.000 TL)	
.../.../....	

3.1.6.2.2. Gelir Yaklaşımını Esas Alan Devlet Teşvikleri

Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülmek suretiyle değerlendirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise aşağıdaki gibidir²⁹⁵.

i. Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.

ii. Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu

²⁹⁵ Türkiye Muhasebe Standardı 20, 15. Madde.

teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir.

iii. Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Örneğin, gelir yaklaşımını esas alan bir işletme ile ilgili olarak devlet 2011 yılında alabalık üreticilerine kilogram başı 0,65 TL destek vereceğini açıklamıştır. “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı üretim miktarı 100 ton olarak gerçekleşmiştir. İşletme alabalık üretimi ile ilgili olarak devlete başvurmuş, devlette ilgili teşvik tutarını işletmenin bankadaki hesabına aktarmıştır. Bu durumda işletmenin yapacağı yevmiye kaydı;

.../.../2011	
102 BANKALAR	65.000,00
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ya da 64X 02 Alabalık Üretim Desteği	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	65.000,00
Alabalık üretim desteği nedeniyle (0,65 TL/Kg x (100 x 1.000 Kg) = 65.000 TL)	
.../.../...	

3.2. TARIM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DİĞER ULUSAL DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu bölümünde ise tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ülkemizde Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu ile Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

3.2.1. Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe uygulamalarına yön veren Türk Vergi Mevzuatı, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için de önem arz

etmektedir. Fakat Türk Vergi Mevzuatı'nda (TVM) yer alan tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler diğer sektörlerdeki düzenlemeler kadar açık ve anlaşılır değildir. Bunun nedeni ise geçmişte tarım muhasebesine verilen önemin yeterli düzeyde olamayışıdır. Çalışmanın bu kısmında, öncelikle canlı varlık ve tarımsal mamullerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi daha sonra tarımsal faaliyetler ile ilgili kar veya zararların raporlanması son olarak ise canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemleri üzerinde durulacaktır.

3.2.1.1. Canlı Varlıklar ile Tarımsal Mamullerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesine İlişkin Düzenlemeler

Vergi mevzuatımızda muhasebeleştirilme kavramı ile canlı varlıkların veya tarımsal mamullerin iktisap edilerek, defterlere işlenmesi anlaşılmaktadır. Tarım işletmeleri, canlı varlıkları veya tarımsal mamulleri ya satın alarak iktisap etmekte yani edinmekte ya da canlı varlıkları veya tarımsal mamulleri kendi üreterek varlıkları arasında göstermektedir²⁹⁶. Bununla birlikte 15.03.1969 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 90 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, tarımsal üretim ile ilgili olarak tarımsal faaliyetlerin bir safhası ve tarımsal mamullerin yetiştirilip elde edilmesi şeklinde bir açıklama yer almaktadır²⁹⁷.

Bu açıklamalar çerçevesinde canlı varlıklar veya tarımsal mamuller vergi mevzuatımıza göre eğer satın alınmışsa ya satın alındıkları ya da edinildikleri tarihte, işletme kendi üretiyorsa üretim süreci tamamlandığında işletme varlıkları arasında ilgili hesapta gösterilmelidir. İşletme varlıkları arasında yer alan canlı varlıklar ile tarımsal mamullerin değerlerinin tespiti ise Vergi Usul Kanunu'nun 276. maddesine göre yapılmaktadır. VUK'un 276. maddesine göre tarımsal mamuller, maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bununla birlikte maliyet bedelleri, tarımsal mamullerin özelliklerine göre VUK'un 276. maddesinde belirtilen maliyet unsurları esas olmak

²⁹⁶ Semih Hüseyin Tokay, **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.59.

²⁹⁷ 90 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, 15.03.1969.

üzere Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanmaktadır²⁹⁸. Yine aynı şekilde VUK'un 277. maddesinde tarım işletmelerine ait hayvanların da maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise maliyet bedeli, yerine emsal bedeli dikkate alınmaktadır. Emsal bedel ise işletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelini ifade etmektedir²⁹⁹.

3.2.1.2. Canlı Varlıklara ve Tarımsal Mamullere İlişkin Kar veya Zararın Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği gibi zirai faaliyetlerde bulunan kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları payları, şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bunun aksine zirai faaliyetlerde bulunan adi şirket ortaklarının elde ettiği gelirler ise zirai kazanç niteliği taşımaktadır³⁰⁰. Bununla birlikte, çiftçinin kendi tarımsal faaliyetlerini sürdürdüğü yerde yapmış olduğu satış sonucu elde ettiği kazanç zirai kazanç sayılmakta iken kendi tarımsal faaliyetlerini sürdürdüğü yerin dışındaki bir dükkân ya da mağazada yapmış olduğu satış ise ticari kazanç sayılmaktadır³⁰¹.

Tarım işletmelerinde zirai kazançlar vergileme açısından, vergiye tabi zirai kazançlar ve vergiye tabi olmayan zirai kazançlar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır. Vergiye tabi zirai kazançlar ise kendi arasında stopaj(kesinti) yoluyla ve gerçek usule göre vergilendirme olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Vergilemeye tabi olmayan zirai kazançlar ise teşvik ödülü istisnası ve arızı nakliye istisnasıdır³⁰².

Stopaj yolu ile vergilendirme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre hâsılat üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirmeyi ifade etmektedir. Stopaj

²⁹⁸ Vergi Usul Kanunu, 276. Madde.

²⁹⁹ Vergi Usul Kanunu, 277. Madde.

³⁰⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 52. Madde.

³⁰¹ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Eser Ofset, Trabzon, 2000, s.209.

³⁰² Mustafa Ali Sarılı, a.g.e., s.73.

usulü ile vergilendirmeye tabi çiftçiler defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda değildir. Stopaj yolu ile vergilendirmede tarımsal mamulleri satın alan kişiler tarafından çiftçiler adına, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranlarda stopaj yapmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklükleri ölçülerini aşan, bir biçerdövere ya da aynı maliyetteki bir motorlu araca sahip olan veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları ise gerçek usulde vergilendirmeye tabidir. Zirai kazancın gerçek usuldeki tespiti, ticari kazançlarda olduğu gibi bilânço esas ve işletme esas olmak üzere iki şekildedir.

Bu açıklamalara çerçevesinde bilanço esasına göre defter tutan tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri sonucu elde etmiş oldukları kar veya zararların nasıl muhasebeleştirileceği aşağıdaki örnekte ifade edilmeye çalışılmıştır.

“X” Alabalık Üretim İşletmesi'nin aktifleri arasında yer alan 1 ton sofralık alabalıkların kayıtlı bedeli 3.500 TL'dir. İşletme bu alabalıkları “Y” Konserve Fabrikası'na % 8 KDV dahil 5.400 TL'ye çek karşılığında satmıştır.

.../.../2011		
101 ALINAN ÇEKLER	5.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000,00
391 HESAPLANAN KDV		400,00
Alabalık satışı nedeniyle (5.400 TL / 1,08 = 5.000 TL)		
.../.../2011		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	3.500,00	
152 MAMULLER		3.500,00
Satılan mamullere ilişkin maliyet kaydı nedeniyle .../.../....		

Yukarıdaki örnekte “X” Alabalık Üretim İşletmesi'nin Türk Vergi Mevzuatına göre satış anında yapmış olduğu yevmiye kaydı yer almaktadır. İşletme 3.500 TL maliyet bedeli bulunan alabalıkları müşterisine 5.000 TL bedel ile

satmıştır. Yevmiye kaydında gösterilen hasılat ve maliyet hesapları dönem sonunda ilgili hesaplara aktarılacak ve işletmenin içinde bulunduğu döneme ilişkin faaliyet sonuçları tespit edilecektir.

3.2.1.3. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatımıza göre bir varlığa amortisman ayrılabilmesi için belirli şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar çalışmanın ikinci bölümünde yer alan 2.2.3.2.1. no'lu kısımda detaylı bir şekilde belirtilmiştir. Ancak VUK'un 320. maddesine göre amortisman ayırmak zorunlu değildir. Ayrıca VUK'un 314. maddesine göre boş arazi ve arsalar da amortisman tabi tutulmamıştır. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik, güllük, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her tür yollar ve harklar; amortisman tabi tutulmuştur³⁰³.

Balık üretim işletmelerinde ise tarımsal faaliyetlerin sürdürülmesinde kullanılan başlıca amortisman tabi varlıklar 333 ve 399 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'lerinde belirtilmiştir. Bu çerçevede balık üretim işletmelerinde amortisman tabi varlıklar, faydalı ömürleri ve amortisman oranları çalışmanın ikinci bölümünde yer alan Tablo 13 ve Tablo 14'te yer almaktadır. Amortisman tabi varlıklar, işletme aktiflerinde VUK'un 269. maddesi gereği maliyet bedeli ile yer almakta ve amortisman tutarı da bu bedel üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak yumurta sağımı yapılacak olgunluğuna ulaşamayan anaç balıklar, olgunlaşma aşamasına (ilk sağım zamanına) kadar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeli, yumurta bıraktıktan sonra ilgili duran varlık hesabına alınarak, dönem sonunda amortisman tabi tutulmalıdır.

Amortisman ayırma süresi ile ilgili olarak VUK Tebliği yayınlanmakta amortisman oranı ve amortisman ayırma süresi bu tebliğlerde belirtilen oranlara göre yapılmaktadır. VUK'ta; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemiyle

³⁰³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 314. Madde.

(hızlandırılmış) amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade (olağanüstü) amortisman olmak üzere dört amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır.

3.2.2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Çalışmanın ikinci bölümünde de belirtildiği üzere, 9 Nisan 2008 tarih ve 26842 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar" başlıklı tebliğde, SPK'ya tabi tarım işletmelerindeki muhasebeleştirme işlemlerinin, UMS ve UFRS'ler esas alınarak hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısı ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı standartların da, UMS ve UFRS'lerde yer alan standartların bire bir Türkçe'ye çevrildiği düşünüldüğünde, SPK'ya tabi tarım işletmelerinin de Türkiye Muhasebe Standartları'nda belirtilen muhasebeleştirme yöntemlerine göre işlem yapmaları gerekmektedir. Bu nedenle SPK'ya tabi tarım işletmeleri başta TMS-41 olmak üzere ilgili diğer TMS'leri kullanmak zorundadır.

3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Eski Türk Ticaret Kanunu diğer bir ifade ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 29.6.1956 tarihinde kabul edilmiş ve 1.1.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 55 yıldır Türk ticari hayatını yön veren temel kanunlardan biri olmaktadır. Ancak, gelişen değişen teknolojik, ekonomik ve ticari koşullar nedeniyle 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu günümüz ihtiyaçlarına yeterince cevap verememektedir. Bu çerçevede 8.12.1999 tarihinde Adalet Bakanlığı bünyesinde akademisyenler, yüksek yargı mensupları, çeşitli kurum, kurul ve kuruluşların temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulmuş ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanması süreci başlatılmıştır. Bu komisyonun uzun süreli çalışmaları sonucunda 9.11.2005 tarihinde Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kanun Tasarısı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş ve 14.2.2011 tarihinde

27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir³⁰⁴.

6102 sayılı Yeni TTK’nın yürürlüğe girmesi ile Türk hukukunda, ticari ve mali bilânço birbirinden tamamen ayrılmış, mali bilânço olarak tanımlanan ve vergi matrahının bildirimine esas teşkil eden finansal tabloların oluşturulması gereği ortadan kaldırılmıştır. 01.01.2006 tarihi itibarıyla, Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan tarım işletmeleri tarafından uygulanan 41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardı, Yeni TTK’nın yürürlüğe girmesi ve 01.01.2013 tarihi itibarıyla, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerde de KOBİ TFRS adı altında uygulanacaktır. 01.01.2013 tarihi itibarıyla finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin işlemler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan standartlar esas alınarak gerçekleştirilecektir. Aynı şekilde finansal işlem ve tabloların denetimi de Uluslararası Denetim Standartları ile sağlanacaktır³⁰⁵.

3.2.4. KOBİ TFRS’de Yer Alan Düzenlemeler

Tarımsal faaliyetler ile ilgili Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için yapılan düzenlemeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan ve Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan KOBİ TFRS’lerde yer almaktadır. KOBİ TFRS’lerde yer alan 34. Bölüm, “Özellikli Faaliyetler’i” kapsamaktadır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ve açıklamaları ise bu bölümde yer alan düzenlemelere göre yapılacaktır.

KOBİ TFRS’nin 34. bölümünde yer alan açıklamalara göre, canlı varlıkların veya tarımsal mamullerin muhasebeleştirilmesinde varlığın geçmişte gerçekleşen

³⁰⁴ Bumin Doğrusöz, Öznur Onat, Funda Tunçel Töralp, Gerekçe, **Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tabloları ile Türk Ticaret Kanunu**, Cilt II, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları, Temmuz 2011, s. 1.

³⁰⁵ Şeref Demir, “Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Mart-Nisan 2011, s.70.

işlemler sonucunda kontrol edilmesi, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması ve gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. KOBİ TFRS’lerde yer alan muhasebeleştirme gerekçelerinin TMS-41’de belirtilen muhasebeleştirme gerekçelerinden tek farkı “gerçeğe uygun değerinin ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi” ifadesinin yerine KOBİ TFRS’de gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin “aşırı bir çaba veya maliyete katlanılmadan” güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ifadesi yer almaktadır.

Diğer bir ifade ile TMS-41’de gerçeğe uygun değerinin tespiti son derece önemli kılınırken, KOBİ TFRS’lerde gerçeğe uygun değerinin tespitinde daha esnek davranılabileceği ifade edilmiştir. TMS-41’de muhasebeleştirme yöntemleri ve açıklamaları ile ilgili ifade edilen bütün özellikler, KOBİ TFRS’de yer alan düzenlemeler ile aynıdır. Çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı bir şekilde açıklanan TMS-41 ile ilgili hususlar kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan tarım işletmelerini içinde geçerlidir.

3.2.5. Tarım Muhasebesi İle İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemelerin

Karşılaştırılması

Ülkemizde muhasebeleştirme ile ilgili yapılan çeşitli düzenlemeler, düzenlemeyi yapan kurum ve kuruluşlara göre farklılık göstermekte o kurum ve kuruluşların kendi muhasebe yaklaşımlarını yansıtmaktadır. Bu nedenle çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler bağlı buldukları kurum ya da kuruluşlara göre farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemek zorunda kalmaktadır. Örneğin, bir banka, VUK’a göre düzenlemiş olduğu bir finansal tabloyu banka olmasından dolayı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun (BDDK) kendi kriterleri, halka açık olmasından dolayı ise SPK mevzuatına göre düzenlemek zorunda kalmaktadır. Bunun sonucunda da bankaya ait üç farklı dönem kârı ya da zararı finansal tablolarda gösterilebilmektedir³⁰⁶.

³⁰⁶ Ömer Faruk Demirkol, a.g.e., s.62.

Ülkemizde gerek tarımsal sektörüne gerekse diğer sektörlerle ilişkin muhasebeleştirilme yöntemleri ve açıklamalarının belirlenmesinde, gün geçtikçe muhasebe ile ilgili yapılan ulusal düzenlemelerin birbirine yaklaştığı ve yukarıda belirtilen farklı finansal tabloların hazırlanma gerekçelerinin zamanla ortadan kalkarak gelecekte tek bir finansal tablonun hazırlanacağı öngörülmektedir.

Çalışmanın bu kısmında ise tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esasları bakımından ülkemizde yer alan ulusal düzenlemelerden Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenmiştir³⁰⁷.

³⁰⁷ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran-a, a.g.e., s.1-2., Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran-b, “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması II”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006, Sayı: 158, s.3-4., KOBİ TFRS Bölüm 34, Özellikli Faaliyetler, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Ömer Faruk Demirkol, a.g.e., s.64-72, Nalan Akdoğan, vd., a.g.e., s.556., 15.11.2003 tarihli Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkındaki XI Seri 25 No’lu, Tebliğ., 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu: 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Tablo 17: Tarımsal Faaliyetler İle İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler	Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler	TMS-41'de Yapılan Düzenlemeler	KOBİ TFRS'de Yer Alan Düzenlemeler
Amaç	Vergi matrahını tespit etmek,	Güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi üretmek,	Güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi üretmek,	Güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi üretmek,	Güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi üretmek,
Kapsam	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler,	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal mamuller ile GUD ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri,	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal mamuller ile GUD ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri,	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal mamuller ile GUD ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri,	Canlı varlıklar ile tarımsal mamuller,
Muhasebeleştirme Kriteri	Hasat etme yani edinme ve kayıt altına alma,	Kontrolü altında olma, fayda sağlama ve GUD'un veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi,	Kontrolü altında olma, fayda sağlama ve GUD'un veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi,	Kontrolü altında olma, fayda sağlama ve GUD'un veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi,	Kontrolü altında olma, fayda sağlama ve GUD'un aşırı bir çaba ile maliyete katlanılmadan güvenilir olarak ölçülebilmesi,
Canlı Varlıkları Değerleme Esasları	Maliyet bedeli ya da emsal değeri	GUD, GUD'a ulaşamıyorsa APF, APF yoksa en son PİF, BVPF veya SEF GUD olarak kabul edilir. Hala GUD belirlenemediyse GUD NNABD'ye göre belirlenir. NNABD'ye de ulaşamıyorsa ilk muhasebeleştirme de net maliyet değeri GUD kabul edilir,	GUD, GUD'a ulaşamıyorsa APF, APF yoksa es son PİF, BVPF veya SEF GUD olarak kabul edilir. Hala GUD belirlenemediyse GUD NNABD'ye göre belirlenir. NNABD'ye de ulaşamıyorsa ilk muhasebeleştirme de net maliyet değeri GUD kabul edilir,	GUD, GUD'a ulaşamıyorsa APF, APF yoksa en son PİF, BVPF veya SEF GUD olarak kabul edilir. Hala GUD belirlenemediyse GUD NNABD'ye göre belirlenir. NNABD'ye de ulaşamıyorsa ilk muhasebeleştirme de net maliyet değeri GUD kabul edilir,	<u>GUD'un belirlenmesi aşırı çaba veya maliyet gerektirmiyorsa;</u> GUD, GUD'a ulaşamıyorsa APF, APF yoksa en son PİF, BVPF veya SEF GUD olarak kabul edilir. Hala GUD belirlenemediyse GUD NNABD'ye göre belirlenir. <u>GUD'un belirlenmesi aşırı çaba veya maliyet gerektiriyorsa;</u> Net maliyet değeri GUD kabul edilir,
Hasat Edilmiş Tarımsal Mamullerde Değerleme Esasları	Maliyet bedeli	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer	Gerçeğe uygun değer

GUD : Gerçeğe Uygun Değer	PİF : Piyasa İşlem Fiyatı	NNABD : Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
APF : Aktif Piyasa Fiyatı	BVPF : Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı	SEF : Sektör Emsallerinin Fiyatı

Tablo 17: Tarımsal Faaliyet İle İlgili Yapılan Ulusal Düzenlemelerin Karşılaştırılması (Devamı)

	Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler	Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler	TMS-41'de Yapılan Düzenlemeler	KOBİ TFRS'de Yer Alan Düzenlemeler
Toprak Varlığını Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeri,	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak gerçeğe uygun değeri,	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak gerçeğe uygun değeri,	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak gerçeğe uygun değeri,	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak gerçeğe uygun değeri,
Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	Satış Anında	İlk kayıt, değerlendirme ve satış anında	İlk kayıt, değerlendirme ve satış anında	İlk kayıt, değerlendirme ve satış anında	İlk kayıt, değerlendirme ve satış anında
Kayıt Usulü	Tahakkuk esastır	Tahakkuk esastır	Tahakkuk esastır	Tahakkuk esastır	Tahakkuk esastır
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	-	Gelir tablosu	Gelir tablosu	Gelir tablosu	Gelir tablosu
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor	Ayrılıyor	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Canlı Varlıklar	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.	Sadece maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklar amortisman tabi	Sadece maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklar amortisman tabi.	Sadece maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklar amortisman tabi	Sadece maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklar amortisman tabi
Amortisman Yaklaşımları	Dağıtım yaklaşımı	Esas olan değerlendirme yaklaşımıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirilen varlık var ise dağıtım yaklaşımı	Esas olan değerlendirme yaklaşımıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirilen varlık var ise dağıtım yaklaşımı	Esas olan değerlendirme yaklaşımıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirilen varlık var ise dağıtım yaklaşımı	Esas olan değerlendirme yaklaşımıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirilen varlık var ise dağıtım yaklaşımı
Amortisman Yöntemleri	Normal, azalan bakiyeler, olağanüstü, madenlerde amortisman yöntemi	Doğrusal, azalan bakiyeler ile üretim miktarı,	Doğrusal, azalan bakiyeler ile üretim miktarı	Doğrusal, azalan bakiyeler ile üretim miktarı	Doğrusal, azalan bakiyeler ile üretim miktarı
Amortisman Kayıt Yöntemi	Direkt veya endirekt	GUD ile yapılan değerlemelerde direkt Maliyet bedeli ile yapılan değerlemelerde direkt veya endirekt	GUD ile yapılan değerlemelerde direkt Maliyet bedeli ile yapılan değerlemelerde direkt veya endirekt	GUD ile yapılan değerlemelerde direkt Maliyet bedeli ile yapılan değerlemelerde direkt veya endirekt	GUD ile yapılan değerlemelerde direkt Maliyet bedeli ile yapılan değerlemelerde direkt veya endirekt
Devlet Teşvikleri İle İlgili Açıklama	Yok	Var	Var	Var	Yok

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesini içeren geniş bir kavramdır. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinden birisi olan ve üretim işletmelerinde kurulması gereken maliyet bilgi sistemi açıklanmıştır. Tarımsal mamul maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin olarak ihtiyaç duyulan maliyet verilerinin, gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi ve muhasebe kayıtlarının yapılmasında maliyet bilgi sisteminden elde edilen verilerin önemi büyüktür. Bu nedenle bu bölümde, balık üretim işletmelerinde kurulması gereken maliyet muhasebesi bilgi sistemi ile bilgilere yer verilmiştir.

4.1. BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

Çalışmanın bu kısmında balık üretim işletmelerinde maliyet kavramı ve maliyet muhasebesinin amaçları açıklanmış, daha sonra maliyetlere etki eden faktörler belirtilmiş ve balık üretim işletmelerinde ortaya çıkan giderlerin sınıflandırılması yapılmıştır. Son olarak ise balık üretim işletmelerindeki gider yerleri ve maliyet hesaplama yöntemleri üzerinde durularak çalışmanın dördüncü bölümü tamamlanmıştır.

4.1.1. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Kavramı ve Yönetim Kararları Açısından Maliyet Türleri

Sözlük anlamı itibarıyla maliyet; bir mamul üretiminde o mamulü elde edinceye kadar yapılan harcamaların toplam tutarı olarak ifade edilmektedir³⁰⁸. Bir başka tanıma göre maliyet, bir hedefe ulaşmak için vazgeçilen kaynakların toplam tutarıdır³⁰⁹.

³⁰⁸<http://www.tdk.gov.tr>

³⁰⁹ Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, **Cost Accounting a Managerial, Emphasis**, 8th Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1994, s.26.

Bir diğler tanıma göre ise maliyet, hedeflenen bir sonunca ulaşmak için katlanılması gereken fedakârlıkların parasal tutarıdır³¹⁰. Bu tanımında ifade edilen hedeflenen sonuç ibaresi kimi işletmeler için bir mamulü, kimi işletmeler için tarımsal bir mamulü ya da kimi işletmeler için bir hizmet üretimini ifade etmektedir.

Bu çerçevede maliyet; mamul ve hizmet üretiminde, işletme tarafından yapılan çeşitli harcama ve tüketimlerin, (hammadde, işçilik ve genel üretim maliyetleri gibi) uğranılan kayıpların (amortisman ve fire gibi) ve para ile ölçülebilen fedakarlıkların (Sosyal Güvenlik Kurumu işveren payı ve sosyal yardımlar gibi) toplam parasal tutarıdır³¹¹.

İşletme sahipleri ya da yöneticileri işletmelerini ilgilendiren birçok konu ilgili verecekleri kararlarda; üretim, pazarlama, araştırma ve geliştirme, dış ticaret, kambiyo, insan kaynakları, muhasebe ve finans, iktisat gibi birçok alanda bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Elde edilen bu bilgiler ilgililerce değerlendirilmekte ve bu bilgiler çerçevesinde çeşitli kararlar alınmaktadır. Alınan bu kararlara ise etki eden çeşitli maliyet türleri bulunmaktadır. Bu çerçevede maliyetleri, yönetim kararları açısından aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür³¹².

i. Geçerli Maliyet; Geçerli maliyetler bir yönetim kararının alınmasında göz önünde bulundurulması zorunlu olan maliyetlerdir. Aynı şekilde karar alma sürecinde dikkate alınması gereken gelirler ise geçerli gelirler olarak ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile geçerli maliyet alternatifler arasında fark yaratan ve önlenebilen maliyetlerdir. Bir maliyetin geçerli maliyet olabilmesi için aşağıda belirtilen iki özelliği aynı anda taşıması gerekmektedir³¹³.

³¹⁰ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, 2007, s.44.

³¹¹ Ertuğrul Çetiner, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.10.

³¹² Rüstem Hacirüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul, 1995, s.22.

³¹³ Ali Kartal, Adnan Sevim, H. Erdin Gündüz, **Maliyet Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1524, s.324.

- i. Geleceğe ilişkin olma,
- ii. Karar seçenekleri arasında farklılık gösterme,

Örneğin, bir balık üretim işletmesinde üretilen balıkların müşterileri ulaştırılması ya bir lojistik firması aracılığı ile ya da işletmenin kendi kamyonu ile yapılmaktadır. Lojistik işletmesi ile yapılan anlaşma gereği 100 km mesafe için 10 ton balık 750 TL'ye taşınmaktadır. İşletmenin balıkları kendi kamyonu ile taşıması durumunda ise aynı ağırlık ve mesafe için katlandığı maliyet 500 TL olarak hesaplanmıştır. Bu örnekte işletme yöneticilerinin kararlarını etkileyen geçerli maliyetler, lojistik işletmesi veya kendi kamyonu seçeneklerindeki 750 TL ile 500 TL'dir.

ii. Ek Maliyetler; Belirli bir seçeneğin diğer bir seçeneğe göre tercih edilmesi sonucunda katlanılacak maliyetlere ek maliyet denir. Diğer bir ifade ile maliyet seçenekleri arasındaki maliyet farkıdır³¹⁴. Örneğin, balık üretim işletmesinin aktifleri arasında yer alan tesis, makine ve cihazlardan, "A" makinesinin yıllık bakım maliyeti 250 TL, "B" makinesinin ise yıllık bakım maliyeti 200 TL'dir. Bu çerçevede "A" makinesinin ek bakım maliyeti 50 TL'dir.

iii. Marjinal Maliyetler; Üretim miktarındaki bir birimlik değişimin toplam maliyet seviyesinde meydana getirdiği değişim olarak ifade edilmektedir³¹⁵. Örneğin, balık üretim işletmesinde balık üretimi 1 birim arttırıldığında, maliyet tutarlarındaki değişimdir.

iv. Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Maliyetler; İşletmelerin katlanmış olduğu bazı maliyetler nakit çıkışı gerektirmeyebilir. Örneğin; amortisman maliyetleri nakit çıkışı gerektirmeyen maliyetlere örnek olarak verilebilir.

v. Batık Maliyetler; Geçmişte katlanılmış olan ve geri alınma olasılığı bulunmayan maliyetlerdir. Bir başka ifade ile getirisi olmayan ve kurtarılamayan

³¹⁴ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.23.

³¹⁵ Salih Şimşek, M. Kemal Aydın, **İktisat**, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1999, s.92.

maliyetler olarak tanımlanabilir. Bu yüzden batık maliyetler; karar alma ya da karar verme süreçlerinde hesaba katılmazlar. Örneğin, balık üretim işletmesi reklâm giderleri batık maliyetlere örnek olarak verilebilir. İşletmenin satılması durumunda işletmenin daha önce reklâm giderlerine ödediği para kurtarılamadığı için reklâm giderleri batık maliyettir³¹⁶.

vi. Fırsat Maliyeti; Bir üretim işletmesindeki fırsat maliyeti, bir amacı gerçekleştirebilmek için başka bir amacın gerçekleştirilmesinden vazgeçilmesi durumunda, vazgeçilen amaçtan sağlanabilecek kazanç veya getirilerdir³¹⁷. Diğer bir ifade ile fırsat maliyeti vazgeçilen alternatifin getirisidir³¹⁸. Örneğin, balık üretim işletmesinin aktifleri arasında yer alan ek binanın depo olarak kullanma ya da kiraya verme alternatifleri arasından, o yerin depo olarak kullanılması seçildiğinde, vazgeçilen kira geliri fırsat maliyeti olarak ifade edilir.

vii. Kaçınılabılır Maliyet; Yönetim tarafından verilecek kararlar sonucunda tasarruf edilebilen ve katlanılmasına son verilebilen maliyetlerdir. Örneğin, işletmenin üretimde kullanılan makinelere ilişkin kira bedeli, verilecek kararlardan etkilendiği için kaçınılabılır maliyetlerdir³¹⁹.

viii. Özgün Maliyet; Orjinal maliyet olarak da ifade edilen özgün maliyet, işletme varlıklarının satın alınması ya da işletmenin üretim yapması için katlanmış olduğu maliyetlerdir³²⁰.

³¹⁶ Ozan Eruygur, **Maliyet Teorisi**, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Ders Notları, s.2,

³¹⁷ Rich, Jones, Heitger, Mowen, Hansen, **Cornerstones of Financial and Managerial Accounting**, Rob Dewey, Kanada, 2011, s.676.

³¹⁸ İlker Parasız, **İktisada Giriş**, Ezgi Yayınları, Bursa, Ağustos, 1998, s.109.

³¹⁹ A. Sait Sevgener, Rüstem Hacirüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000, s.155.

³²⁰ Rüstem Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.24.

4.1.2. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi üretim işletmelerindeki işletme içi maliyet verilerinin derlenmesi, sınıflandırılması, kayıtlanması, analiz edilmesi ve bunların yöneticilere maliyet bilgileri olarak sunulması faaliyetlerini kapsamaktadır³²¹.

Bir başka tanıma göre maliyet muhasebesi, üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını; türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul veya hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir³²².

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi ilk olarak 1800'lü yılların başında geliştirilmeye başlanmış, zamanla sistemin boyutları ve sınırları giderek genişlemiştir. 1800'lü yılların ortasında Amerika'da demiryolları döşeyen bir işletmenin muhasebecileri maliyet muhasebesi bilgi sistemini kullanarak 1 millik mesafe için kullanılacak demir miktarı ile her bir dolar gelir için katlanılacak işletme maliyetlerini hesaplamıştır. En eski ve detaylı bir şekilde tasarlanan maliyet muhasebesi bilgi sistemi ise Andrew Carnegie'nin çelik fabrikası için geliştirilmiştir. ABD'de 1900'lü yılların başında işletmelerin bilanço ve vergi iadesi gibi çeşitli dışsal raporları hazırlamaları zorunlu hale gelmiştir. Bu raporların hazırlanacak olması finansal muhasebenin ve beraberinde maliyet muhasebesinin gelişimine neden olmuştur. Küreselleşme ile birlikte iş çevreleri arasındaki rekabet hızlı bir şekilde artmaya başlamış, rekabetin artmasıyla muhasebe bilgilerine olan talep ve ilgi de artış göstermiştir. Son teknolojik gelişmeler ise en karmaşık maliyet muhasebesi sistemlerinin kurulmasına ve anlaşılmasına izin verebilmektedir. Günümüzde maliyet muhasebesi sistemleri çok çeşitli amaçlar için kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları ise işletme içi karar alımları, üretim süreçlerindeki performans ölçümleri ile personel ve hissedarlara yapılacak bilgilendirme sunumları olarak belirtilebilir³²³.

³²¹ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.5.

³²² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s.6.

³²³ Leslie G. Eldenburg, Susan K. Wolcott, **Cost Management**, John Wiley&Sons, Inc., 2004, USA, s.8-9.

İşletmeler için hayati öneme sahip olan ve yukarıda ifade edilen amaçlara ulaşma yolunda bilgi üreten maliyet bilgi sistemi, balık üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyet verilerinin derlenmesi, sınıflandırılması, kayıtlanması, analiz edilmesi ve bunların yöneticilere maliyet bilgileri olarak sunulması faaliyetlerini ifade etmektedir.

4.1.3. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Hızlı bir şekilde artan ekonomik ve teknolojik gelişim sonucunda, her geçen gün işletme sayıları artmakta, ciddi rekabet ortamları oluşmakta, farkındalık ve karşılaştırılabilirliğin yaygınlaşması gibi pek çok neden gerek bireylerin gerekse işletmelerin her konuda bilgiye verdikleri önemi arttırmakta, bu nedenlerle de işletmeler, içinde buldukları sektörlere göre bazı bilgilere gereksinim duymaktadır. Bu bilgiler ise çeşitli bilgi sistemleri aracılığı ile daha anlamlı ve güvenilir hale gelmekte ve ilgilere sunulmaktadır. Üretim işletmeleri için ise bu bilgiler, maliyet muhasebesi bilgi sistemleri aracılığı ile elde edilmektedir. Balık üretim işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesinin ya da maliyet bilgi sisteminin başlıca amaçlarını diğer işletmelerde olduğu gibi aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür³²⁴;

- i.** Üretilen balık türlerinin birim maliyetlerini saptamak,
- ii.** Balık üretim işletmelerindeki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi ve alınacak kararlar ile ilgili gerekli bilgileri sağlamak,
- iii.** En düşük maliyet ile en yüksek kalitede tarımsal mamul üretilebilmesi için gerekli mali sistem ve analizleri geliştirmek,
- iv.** İşletme yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değerlendirmesi ve yatırım kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak,
- v.** İşletmenin performansını ölçmek,
- vi.** İşletme karının ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,

³²⁴ Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Cem Ofset, Ankara, 1998, s.6-7, Nejat Akıncı, Necmettin Erdoğan, **Maliyet Muhasebesi**, Barış Yayınları 1995, s.15, Zeki Doğan, Zeynep Hatunoğlu, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.20-22 ve Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül, 2007, s.10-14.

vii. Devletin su ürünlerine ilişkin verdiği teşvik ile ilgili bilgi kaynağını oluşturmak,

viii. Devletin veya ilgili kuruluşlarının, tarım sektörüne sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesi hususunda bilgi sunmak,

ix. İşletme sahiplerine, devlete ve diğer ilgili kurum ve kuruluşlara verilecek finansal tabloların hazırlanmasına temel oluşturmak, şeklinde sıralanabilir.

4.1.4. Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlere Etki Eden Faktörler

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler gibi üretim süreçleri ile ilgili olarak çeşitli analizler yapmak ve maliyet bilgilerine ulaşmak istemektedir. Daha öncede ifade edildiği gibi bu bilgiler muhasebe bilgi sistemleri aracılığı ile elde edilmektedir. Ancak, tarım işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması diğer işletmelere nazaran zor ya da daha detaylı çalışma gerektirebilmektedir. Çünkü tarım işletmelerindeki maliyet yapısı, bölgeden bölgeye, yıldan yıla hatta işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Bununla birlikte tarımsal üretim yapan işletmelerde üretim sürecinin de uzun olması maliyet hesaplamalarında bir takım aksaklıkların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Fakat etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması sonucunda işletme yöneticilerine geçerli, zamanında ve gerçeğe en yakın maliyet bilgileri üretmek olanaklı hale gelebilmektedir³²⁵. Ancak, balık üretim işletmelerinde katlanılan maliyetleri etkileyen çeşitli faktörler de bulunmaktadır. Bu faktörleri ise aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür³²⁶;

- i. Balık üretim işletmesinin büyüklüğü ve işletmenin örgüt yapısı,
- ii. Tarımsal mamullerdeki çeşitlilik,
- iii. Üretim teknolojisi ve işletmenin teknik yapısı,
- iv. İşletme yönetiminin maliyet bilgilerini kullanma eğiliminin düzeyi,
- v. Maliyet bilgilerinin hazırlanmasının yükleyeceği maliyet yükü,

³²⁵ Metin Talim, **Ege Bölgesi, Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyet**, İzmir, 1973, s. 1.

³²⁶ Haluk Bengü, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması" **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 25, Ocak 2005, s.187.

- vi. Üretim girdilerinin fiyatlarındaki değişmeler,
- vii. Üretim faktörlerinin kalitesi,
- viii. İşletmenin üretim kapasitesinden yararlanma oranı,
- ix. Üretim faktörlerini kullanma oranı,
- x. Üretim faktörlerinin verimli kullanılması,
- xi. Finansman olanaklarıdır.

4.1.5. Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Sınıflandırılması

Balık üretim işletmelerinde giderlerin sınıflandırılmasına geçilmeden önce maliyet muhasebesinde sıklıkla karşılaşılan ve çoğu zaman birbirinin yerine de kullanılabilen gider, harcama ve maliyet kavramları arasındaki ilişki açıklanmıştır³²⁷.

Daha öncede belirtildiği gibi balık üretim işletmeleri açısından maliyet, balık üretebilmek için katlanılan fedakârlıkların toplam parasal tutarını ifade etmektedir³²⁸.

Balık üretim işletmeleri açısından gider; işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve ekonomik bir yarar sağlaması amacıyla belirli bir dönemde kullandığı veya tükettiği mal ya da hizmetlerin parasal değerleri şeklinde tanımlanmaktadır³²⁹. İşletmede kullanılan mal ya da hizmetler doğrudan veya dolaylı olarak tarımsal üretim ile ilgili olabilmektedir. Örneğin; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri doğrudan tarımsal üretim ile olabilirken, araştırma-geliştirme ve genel yönetim giderleri doğrudan tarımsal üretim ile ilgili olmayabilir. Tarımsal üretim ile ilgili olan giderlerin içinde bulunulan dönemin gideri olabilmesi için tarımsal mamulün satılmış olması gerekmektedir. Buna göre gider faydası tükenmiş maliyetler olarak ifade edilebilir³³⁰. Ancak, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, faydası tükenmediği halde maliyet yerine gider kavramı kullanılmıştır. Bu nedenle bundan sonra yapılan açıklamalarda da Tekdüzen

³²⁷ Seçkin Arslan, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama", Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2008, s.30.

³²⁸ Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, **Maliyet Muhasebesi**, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s.29.

³²⁹ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2007, s.15.

³³⁰ Alpaslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1998, s.143.

Muhasebe Sistemine uygun davranmak için maliyet yerine gider kavramı kullanılmıştır. Balık üretim işletmeleri açısından harcama ise, bir varlık elde etmek, bir fayda veya hizmet sağlamak ya da bir zararı önlemek amacı ile yapılan ödeme ve borçlanmadır³³¹. Diğer bir ifade ile harcama, işletme tarafından herhangi bir nedenle para ve para benzeri araçlar ile yapılan ödemeler şeklinde tanımlanmıştır³³².

Balık üretim işletmelerinde ortaya çıkan giderler; çeşitlerine, fonksiyonlarına, yüklenme biçimlerine, faaliyet hacimlerine, kontrol edilebilme durumlarına ve yönetim kararlarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır³³³.

4.1.5.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre balık üretim işletmelerinde giderleri çeşitlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- i.** İlk madde ve malzeme giderleri
- ii.** İşçi ücret ve giderleri
- iii.** Memur ücret ve giderleri
- iv.** Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- v.** Çeşitli giderler
- vi.** Vergi, resim ve harçlar
- vii.** Amortismanlar ve tükenme payları
- viii.** Finansman giderleri
- ix.** Çeşitli (diğer) giderlerdir.

4.1.5.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme giderleri, balık üretim işletmelerindeki üretim faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan ya da tüketilen her türlü ilk madde ve

³³¹ Mehmet Urğun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993, s.69.

³³² Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, No: 98/44, Ankara, 1987, s. 422.

³³³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s. 62.

malzemedan oluşmaktadır. Balık üretim işletmelerinde kullanılan ya da tüketilen başlıca ilk madde ve malzeme türleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

- i. Balık yumurtaları,
- ii. Balık yemleri,
- iii. İşletme malzemeleri,
- iv. Yardımcı malzemelerdir.

Balık üretim işletmelerinde balığın veya balık gruplarının üretim sürecinde yer alan ve başta balık yumurtası ve balık yemi olmak üzere üretilmesi planlanan tarımsal mamulün bünyesine direkt olarak girebilen ve ne kadar girdiğinin de TL olarak tespiti yapılabilen madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzemeler olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte işletmenin yemekhanesinde kullanılan mutfak malzemeleri, temizlik malzemeleri veya işletmede kullanılan kırtasiye malzemeleri ise üretilmesi planlanan tarımsal mamulün bünyesine direkt olarak girmeyen fakat üretim sürecinde gerekli olan endirekt malzemeleri oluşturmaktadır. Endirekt malzemelerde kendi içerisinde yardımcı malzeme ve işletmesi malzeme olmak üzere 2'ye ayrılır. Yardımcı malzeme, direkt ilk madde ve malzemelerin dışında kalan, balığın üretim sürecinde de yer alan ve tarımsal mamulün bünyesine giren fakat ne kadar kullanıldığının kesin olarak tespiti zor olan ya da mümkün olmayan ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin, yavru balıkların yetiştirilmesi sırasında balık havuzlarına atılan çeşitli kimyevi ilaçlar ve su düzenleyicileri gibi. İşletme malzemesi ise, balık üretim sürecinde direkt olarak kullanılmayan fakat balık üretimi için zorunlu olan ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin, su filtreleri, balık tutma fileleri, balık tutma kepçeleri gibi³³⁴.

4.1.5.1.2. İşçi Ücret ve Giderleri

İşçi ücret ve giderleri; balık üretim işletmelerinde, üretim sürecinde veya üretim süreci dışında ortaya çıkan faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan

³³⁴ Süleyman Yükçü-a, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, Haziran 2007, İzmir, s.83.

işçiler için tahakkuk ettirilen tutardır³³⁵. İşçi ücret ve giderleri aşağıda belirtilen unsurlardan oluşmaktadır³³⁶.

- | | |
|--------------------------------------|-------------------------------|
| - Esas ücret (Normal ücret) | - Sosyal yardımlar |
| - Hafta ve genel tatil ücretleri | - Sağlık giderleri |
| - Fazla çalışma ücretleri ve zamları | - İzin ücreti |
| - Gece vardiya zamları | - İşçi yollukları |
| - Üretim primleri | - Kıdem tazminatı |
| - Eğitim staj giderleri | - Yasal işveren payları (SGK) |

İşçi ücret ve giderlerine konu olan işçilikleri, üretim sürecinde ortaya çıkan faaliyetler ile ilgili işçilikler ve üretim süreci dışında ortaya çıkan faaliyetler ile ilgili işçilikler olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür.

i. Üretim Sürecinde Ortaya Çıkan Faaliyetler İle İlgili İşçilikler; Bu tür işçiliklere üretim işçiliği de denilmektedir. Üretim sürecinde ortaya çıkan faaliyetler ile ilgili işçilikler esas işçilikler ve yardımcı işçilikler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Esas işçilikler, balık üretim faaliyetlerinin fiilen gerçekleştiği esas üretim yerlerinde ortaya çıkmaktadır. Yardımcı işçilikler ise balık üretiminin yapılmasına yardımcı olan işçiliklerdir. Yardımcı işçilikler hem balık üretiminin yapıldığı yerlerde hem de balık üretimine yardımcı gider yerlerinde ortaya çıkabilir. Örneğin, balıklara yem veren kişiye ilişkin işçilik türü üretim içi faaliyetler ile ilgili işçilik türüdür.

ii. Üretim Süreci Dışındaki Faaliyetler İle İlgili İşçilikler; üretim süreci dışında ortaya çıkan faaliyetlerde çalışan işçileri kapsamaktadır. Örneğin, işletme çalışanlarına günlük yemek hazırlayan aşçıya ilişkin işçilik türü üretim dışı faaliyetler ile ilgili işçilik türüdür.

³³⁵ Osman Altuğ, a.g.e., s.159.

³³⁶ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.181.

Üretim faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan işçilik tutarları balıkların üretim maliyetlerine dâhil edilmektedir. Çünkü bu tür işçiliklere ilişkin ücret ve giderlerin, tarımsal mamuller ile doğrudan ilişkisi kurulabilmektedir. Uygulamalarda esas üretim gider yerlerinde filen çalışanlara ilişkin işçilikler direkt işçilik olarak kabul edilmektedir. Esas üretim gider yerlerinde ortaya çıkan yardımcı işçiliklerin ise balık üretimi ile doğrudan ilişkisini kurmak çoğu zaman güç, imkânsız ya da maliyetli olabilir. Yardımcı işçilikler ise işletmenin içinde bulunduğu duruma göre kimi zaman direkt işçilik kimi zaman ise endirekt işçilik olarak kabul edilmektedir³³⁷.

4.1.5.1.3. Memur Ücret ve Giderleri

Memur ücret ve giderleri, balık üretim işletmelerindeki işletme faaliyetlerini yürütülmesi amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur ve büro personeli gibi çalışanlar için tahakkuk ettirilen brüt aylık, prim, ikramiye, tazminat, sosyal yardım gibi tutarları kapsamaktadır³³⁸. Örneğin, balık üretim işletmelerindeki muhasebe, pazarlama, finans, araştırma ve geliştirme, halkla ilişkiler ve üretim yönetimi gibi birimlerde çalışan personel ücretleri ile bu ücretlere ilişkin giderler memur ücret ve giderleri olarak kabul edilir.

4.1.5.1.4. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, balık üretim işletmelerinde üretim faaliyetlerin yürütülmesi ve tarımsal üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla elektrik, su, telefon, gaz, tamir, bakım ve onarım, nakliye, ulaşım, haberleşme veya tarımsal üretim ile ilgili olarak tıbbi ve teknik desteğin ya da danışmanlığın alınması sonucu katlanılan giderlerdir³³⁹.

³³⁷ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.182-183.

³³⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.67.

³³⁹ Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., 33.

4.1.5.1.5. Vergi, Resim ve Harçlar

Vergi, resim ve harçlar, balık üretim işletmelerindeki faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla ve mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır³⁴⁰. Örneğin, damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, indirilemeyen katma değer vergisi, çevre temizlik vergisi ve tapu harçları gibi giderlerdir.

4.1.5.1.6. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Amortismanlar ve tükenme payları, balık üretim işletmelerinin aktifleri arasında yer alan maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan döneme ilişkin amortisman ve tükenme payları tutarlarının izlendiği gider grubudur³⁴¹. Balık üretim işletmelerinin duran varlıkları arasında yer alan havuzlar, makineler, taşıtlar ve demirbaşlar amortismanına tabi varlıklara örnek olarak verilebilir.

4.1.5.1.7. Finansman Giderleri

Finansman giderleri, balık üretim işletmelerinin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere kısa veya uzun vadeli borçlanmalarından kaynaklanan faiz, komisyon veya kur farkı gibi giderlerini kapsamaktadır³⁴². Örneğin, balık üretim işletmelerinin nakit ihtiyacını karşılamak üzere banka kredisi kullanması sonucu tahakkuk eden faiz tutarı gibi.

4.1.5.1.8. Çeşitli (Diğer) Giderler

Çeşitli veya diğer giderler olarak adlandırılan bu gider türü, balık üretim işletmelerinde faaliyetlerin yürütülmesinde yukarıda belirtilen giderlerin dışında

³⁴⁰ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Kare Yayınları, İstanbul, Haziran 2006, s.57.

³⁴¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.68.

³⁴² Rüstem Hacirüstemoğlu, a.g.e., 33.

kalan ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan giderleri kapsamaktadır. Örneğin; balık üretim işletmesinin sigorta, reklam, kira, dava, aidat, yolluk, icra, veya noter giderleri gibi.

4.1.5.2. Giderlerin Fonksiyonlara Göre Sınıflandırılması

Giderler fonksiyonlarına göre; Stok Giderleri, Dönem Giderleri ve Zarar Dönüşen Giderler olmak üzere üç ana başlık altında incelenmektedir³⁴³.

4.1.5.2.1. Stok Giderleri

Stok giderlerini ise kendi arasında satın alma (tedarik) ve üretim giderleri olmak üzere ikiye ayrılmak mümkündür.

4.1.5.2.1.1. Satın Alma (Tedarik) Giderleri

Balık üretim işletmelerinde faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için çeşitli varlık ve hizmetlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu varlık ve hizmetlerin satın alınması sırasında ise işletme çeşitli giderlere katlanılmaktadır³⁴⁴. Örneğin, işletmenin satın aldığı makine, demirbaş ile ilk madde ve malzemelerin satın alınmaları sırasında ve işletmeye getirilinceye kadar ki süreçte katlanılan yükleme, boşaltma, nakliye, sigorta, komisyon, montaj, akreditif, gümrük vb. giderler satın alma (tedarik) giderlerine örnek olarak verilebilir³⁴⁵.

4.1.5.2.1.2. Üretim Giderleri

Üretim giderleri, balık üretim işletmelerinde, balık üretimi ya da yetiştirilmesi ile ilgili katlanılan giderleri ifade etmektedir. Bu giderler kendi içerisinde direkt ilk

³⁴³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.62-66.

³⁴⁴ Rabia Aktaş, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2012, s.37.

³⁴⁵ Abitter Özulucan, Serkan Özdemir, Seçkin Arslan, a.g.e., s.215.

madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üçe ayırmak mümkündür³⁴⁶.

i. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri; Balıkların üretimi ya da yetiştirilmesi sürecinde balıkların bünyesine giren ve bünyesine ne kadar direkt ilk madde ve malzeme girdiği kolaylıkla tespit edilebilen giderlerdir. Örneğin, balık üretim işletmelerinde balık yumurtaları ve balık yemleri direkt ilk madde ve malzemelere örnek olarak verilebilir.

ii. Direkt İşçilik Giderleri; Balıkların üretimi ya da yetiştirilmesi sürecinde, balık üretimin fiilen gerçekleştiği üretim yerlerinde ortaya çıkan ve balık üretimi ile direkt olarak ilişkilendirilebilen ve ölçülebilen işçilikleri kapsamaktadır. Örneğin, balık havuzlarına günlük yem veren ve havuzların bakımını yapan kimselere ilişkin işçilik türü üretim faaliyetleri ile ilgili olduğu ve ölçülebildiği için direkt işçilik giderlerine örnek olarak verilebilir.

iii. Genel Üretim Giderleri; Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, balığın üretim maliyetini oluşturan fakat balık ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt giderleri kapsamaktadır. Amortisman giderleri, enerji giderleri, ısınma giderleri, yakacak giderleri ve temizlik giderleri genel üretim giderlerine örnek olarak verilebilmektedir.

Birbirlerinden çok farklı nitelikte olan genel üretim giderleri ile üretilen balıklar arasında ekonomik ve mantıklı bir ilişki kurmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle söz konusu genel üretim giderlerinin balıklara yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları kullanılmaktadır³⁴⁷. Üretim işletmelerinde katlanılan başlıca genel üretim giderleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir³⁴⁸.

³⁴⁶ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.23.

³⁴⁷ Rabia Aktaş, a.g.e., s.39.

³⁴⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.64.

- Endirekt malzemeler
- Endirekt işçilikler
- Amortismanlar ve tükenme payları
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Vergi, resim ve harçlar
- Memur ücret ve giderleri
- Çeşitli giderler

4.1.5.2.2. Dönem Giderleri

Balık üretim işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetler sadece balık üretimi ile ilgili değildir. İşletme ürettiği balıklar ile ilgili araştırma ve geliştirme fonksiyonuna, ürettiği balıkları pazarlayacak pazarlama fonksiyonuna, yabancı kaynaklardan yararlanmaya yönelik olarak finansman fonksiyonuna ve bütün bu fonksiyonların birbiri ile uyum içerisinde ve etkin çalışması için ise yönetim fonksiyonuna ihtiyaç duymaktadır. İşletmenin bünyesinde bulundurduğu bu fonksiyonlar ise çeşitli giderlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İşte bu fonksiyonlara ilişkin giderin toplamı ise dönem giderlerini oluşturmaktadır. Dönem giderlerini, fonksiyonlarına göre aşağıdaki şekilde bölümlere ayırmak mümkündür³⁴⁹.

4.1.5.2.2.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Araştırma ve geliştirme giderleri, balık üretim işletmelerinde üretilen tarımsal mamuller ile ilgili olarak yeni bir tarımsal mamul veya teknolojinin oluşturulması, mevcut tarımsal mamullerin geliştirilmesi, tarımsal mamullerin daha verimli ve kaliteli üretilmesini veya tarımsal mamullerin daha ekonomik üretilmesinin sağlanması gibi amaçlar ile ilgili giderleri kapsamaktadır³⁵⁰. Balıkların daha sağlıklı ve daha çabuk olgunlaşabilmeleri için yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderler araştırma ve geliştirme giderlerine örnek olarak verilebilir.

³⁴⁹ Muzaffer Civelek, **Maliyet Muhasebesi**, A Ajans Tesisleri, 2000, İstanbul, s.25.

³⁵⁰ Mehmet Urugun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basım Yayım, Ankara, Kasım 1993, s.205.

4.1.5.2.2.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, balık üretim işletmelerinde üretilen tarımsal mamullere ilişkin satışları artırmak, işletmenin tanıtımını yapmak, müşteri memnuniyetini arttırmak amacı ile yapılan çeşitli giderleri kapsamaktadır. Bununla birlikte üretilen balıkların paketlenmesi, depolanması, pazarlanması ile satış sonrası hizmetlerin yerine getirilmesi ile ilgili katlanılan giderler de pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasında yer alır³⁵¹. Balık üretim işletmesinin tanıtımı amacıyla web sayfalarında yer alan reklâm giderleri, depolama, paketlenme ve nakliye giderleri pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine örnek olarak verilebilir.

4.1.5.2.2.3. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri, balık üretim işletmelerindeki yöneticilerin ofislerine ilişkin giderler ile işletme faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde sürdürülmesi, yönetilmesi ve koordinasyonunun sağlanması için yapılan çeşitli giderlerden oluşmaktadır. Ayrıca, büro hizmetleri, halkla ilişkiler, personel işleri ve mali işler gibi yönetim faaliyetlerine ilişkin yapılan tüm giderler de genel yönetim giderleri arasında yer almaktadır. İşletmenin genel müdürünün ofisi ile ilgili giderler ile işletmenin muhasebe departmanında çalışanlara ödenen ücretler genel yönetim giderlerine örnek olarak verilebilir.

4.1.5.2.2.4. Finansman Giderleri

Finansman giderleri, balık üretim işletmelerinin yabancı kaynak sağlamak amacıyla katlandığı faiz, kur farkı, komisyon gibi çeşitli giderlerden oluşmaktadır. İşletmenin bankalardan kullandığı kredilere ait komisyon ve faiz giderleri finansman giderlerine örnek olarak verilebilir³⁵².

³⁵¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.65.

³⁵² Abitter Özulucan-a, a.g.e., s.574.

4.1.5.2.3. Zarara Dönüşen Giderler

Zarara dönüşen giderler, balık üretim işletmelerinde katlanılan giderlerden beklenen yararın sağlanamadığı veya sağlanamayacağı anlaşılan giderlerdir. Bu tür giderler, zarara dönüştüğü anda bulunduğu hesaptan çıkarılıp ilgili sonuç hesabına alınarak gelir-gider tablosunda gösterilmelidir. Zarar dönüşen giderleri aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür³⁵³.

4.1.5.2.3.1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları

Balık üretim işletmeleri, içinde bulunduğu çeşitli nedenler sonucunda üretim faaliyetlerini geçici olarak durdurmak veya yavaşlatmak zorunda kalabilmektedir. Böyle durumlarda işletmenin üretim faaliyetleri ile ilgili olarak tahakkuk eden işçi ücretleri, kira ve amortisman gibi sabit giderleri bulunabilir. İşte üretim faaliyetleri ile ilgili olduğu halde üretim faaliyetlerinin durması ya da yavaşlaması sonucu katlanılan bu tür sabit giderlere ilişkin tutar çalışmayan kısım giderleri olarak ifade edilmektedir³⁵⁴. Yurt dışından ithal edilen balık yumurtalarının gecikmesi sonucunda işletmenin havuz bölümünde çalışan işçilere çalışmadıkları süre boyunca ücret tahakkuk etmesi çalışmayan kısım giderlerine örnek olarak verilebilir.

4.1.5.2.3.2. Önceki Dönem Gider ve Zararları

Önceki dönem gider ve zararları, balık üretim işletmelerinin, geçmiş döneme ilişkin gider ve zararların içinde bulunulan dönemde düzenlenen mali tablolara hata, unutulma veya diğer nedenler ile yansıtılmayan tutarlarının sonradan tespit edilmesi durumunda kaydedildiği hesaptır³⁵⁵. Geçmişte köylüler tarafından balık üretim işletmesinin çevreyi kirlettiği gerekçesiyle açılan dava sonuçlanmış ve işletmenin tazminat ödemesine karar verilmiş ise ödenecek tazminat tutarı önceki dönem gider ve zararlarına örnek olarak verilebilir.

³⁵³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s. 66.

³⁵⁴ Bünyamin Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Aralık 2007, s.657.

³⁵⁵ Abitter Özulucan-c, a.g.e., s.207.

4.1.5.2.3.3. Arızı (Olağandışı) Satış Zararları

Arızı satış zararları, balık üretim işletmeleri tarafından kullanılan ve edinilmesi sırasında satılma amacı olmayan taşıt, demirbaş ve binalar vb. varlıkların, satışı sırasında satış fiyatları ile kayıtlı değerleri arasındaki olumsuz farklardan oluşmaktadır. Balık üretim işletmesine ait havuzlarda bulunan su devirdaim pompasının satılması durumunda satış fiyatı ile kayıtlı değeri arasındaki olumsuz fark tutarı arızı satış zararlarına örnek olarak verilebilir³⁵⁶.

4.1.5.2.3.4. Diğer Zararlar

Diğer zararlar, balık üretim işletmelerinin yukarıda açıklanan zararları dışında kalan diğer zararlardan oluşmaktadır.

4.1.5.3. Giderlerin Yüklene Biçimlerine Göre Sınıflandırılması

Giderleri tarımsal mamullere yüklene biçimlerine göre direkt ve endirekt giderler olmak üzere iki şekilde sınıflandırmak mümkündür³⁵⁷.

4.1.5.3.1. Direkt Giderler

Doğrudan ya da dolaysız giderler olarak ta adlandırılan direkt giderler, balık üretim işletmelerinde üretilen tarımsal mamullere doğrudan ve kolay bir şekilde yüklenebilen, diğer bir ifade ile tarımsal mamulün bünyesinde ne kadar olduğu ve ne kadar tüketildiği tespit edilebilen giderlerdir³⁵⁸. Balık üretim işletmelerinde direkt giderlere örnek olarak, balıkların havuzlarda bakımını ve yemlenmesi sağlayan personele ilişkin işçilik giderleri verilebilir.

³⁵⁶ Semih Hüseyin Tokay, vd., **Lojistik Maliyetleri ve Raporlama-I**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2549, Eskişehir, Haziran 2012, s.11

³⁵⁷ Rabia Aktaş, a.g.e., s.42.

³⁵⁸ V.Rajasekaran, R. Lalitha, **Cost Accounting**, Dorling Kindersley Pvt., 2006, India, s.6.

4.1.5.3.2. Endirekt Giderler

Dolaylı giderler olarak da adlandırılan endirekt giderler, balık üretim işletmelerinde üretilen balıklar ile doğrudan ilişki kurulamayan diğer bir ifade ile balıkların bünyesinde ne kadar olduğu tespit edilemeyen ya da tespit edilmesi zor giderlerdir. Balık üretim işletmelerinde endirekt giderlere örnek olarak, balık havuzlarına ilişkin amortisman giderleri ile işletme personeline verilen yemeklere ilişkin giderler verilebilir.

4.1.5.4. Giderlerin Faaliyet Hacimlerine Göre Sınıflandırılması

Faaliyet hacimlerine göre sınıflandırmada, balık üretim işletmesince üretilen tarımsal mamule ait giderlerin faaliyet hacimleri ile olan ilişkileri dikkate alınarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu tür giderleri, faaliyet hacimleri ile olan ilişkileri esas alındığında, sabit, değişken ve karma giderler olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür.

4.1.5.4.1. Sabit Giderler

Değişmez giderler olarak da adlandırılan sabit giderler, balık üretim işletmelerindeki belirli bir üretim aralığında aynı olan ve üretim hacmindeki değişimlere bağlı olmayan giderlerdir³⁵⁹. Sabit giderler, balık üretim işletmelerinde tarımsal üretim faaliyeti dursa dahi katlanılan giderlerdir. Balık üretim işletmelerinde sabit giderlere örnek olarak, havuzlara ve binalara ilişkin amortisman giderleri, bekçi maaşları veya sigorta giderleri verilebilir.

³⁵⁹ Maurice L. Hirsch Jr, Joseph G. Louderback, **Cost Accounting**, Cengage Learning College, Third Edition, June 1992, s. 11.

4.1.5.4.2. Değişken Giderler

Değişken giderler, balık üretim işletmelerinde belirli bir üretim aralığında, üretim hacmindeki değişimlere bağlı olarak artan ya da azalan giderlerdir³⁶⁰. Üretim hacmindeki değişimler ile doğrudan doğruya ilişkili olan bu tür giderler, üretim miktarı arttığında artmakta, üretim miktarı azaldığında azalmakta, üretim yapılmadığında ise ortaya çıkmamaktadır. Balık üretim işletmelerinde değişken giderlere örnek olarak, balık yumurtaları, balık yemleri ile balıklara verilen ilaçlar verilebilir³⁶¹.

4.1.5.4.3. Karma Giderler

Müşterek giderler olarak da adlandırılan karma giderler, balık üretim işletmelerinde belirli bir üretim hacminde hem sabit hem de değişken gider özelliği gösteren gider türüdür³⁶². Karma giderleri, yarı sabit ve yarı değişken gider olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür.

4.1.5.4.3.1. Yarı Sabit Giderler

Basamaklı giderler olarak da adlandırılan yarı sabit giderler, belirli bir üretim hacmine kadar sabit kalan, bu üretim hacmi değiştiğinde ise artış gösteren giderlerdir³⁶³. Balık üretim işletmelerinde yarı sabit giderlere örnek olarak tamir, bakım ve onarım giderleri verilebilir. Balık üretim işletmelerinin varlıkları arasında yer alan kamyonu ilişkin bakım ve onarım giderleri yarı sabit giderdir. Kamyonu ilişkin bakım ve onarım giderleri belirli bir faaliyet hacminde yani 7.500 km boyunca sabit kalırken, her 7.500'üncü km tamamlandığında bakım gideri ortaya çıkmaktadır.

³⁶⁰ Michael H. Granof, **Accounting For Managers and Investors**, Prentice Hall, USA, 1983, s.499.

³⁶¹ Ali Kartal, Hamdi Erdin Gündüz, Adnan Sevim, a.g.e., s.80.

³⁶² Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s.43.

³⁶³ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.48.

4.1.5.4.3.2. Yarı Değişken Giderler

Yarı değişken giderler, balık üretim işletmelerinin üretimde bulunmadığı diğer bir ifade ile üretim hacminin sıfır olduğu zaman dahi işletmenin katlanmış olduğu aynı zamanda üretim hacmindeki değişmelere göre de artan ya da azalan giderlerdir. Bu nedenle yarı değişken giderlerin bir kısmı sabit gider özelliği gösterirken, diğer kısmı da değişken gider özelliği göstermektedir³⁶⁴. Balık üretim işletmelerinin yönetim bölümlerinde ya da akşamları tesisi aydınlatma da kullanılan elektrik gideri üretim olsa da olmasa da işletmenin katlanmış olduğu bir giderdir. İşletme tarımsal üretime başladığında ise makineler çalışmaya başlayacak ve işletmenin tüketeceği elektrik miktarında artış yaşanacaktır. İşte işletmenin tüketmiş olduğu elektrik gideri yarı değişken giderlere örnek olarak verilebilir.

4.1.5.5. Giderlerin Kontrol Edilebilirliğine Göre Sınıflandırılması

Giderler, balık üretim işletmeleri açısından kontrol edilebilme özelliklerine göre kontrol edilebilen giderler ile kontrol edilemeyen giderler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır³⁶⁵.

4.1.5.5.1. Kontrol Edilebilen Giderler

Balık üretim işletmelerindeki ilgili kişilerin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenen giderler ilgili bölüm için kontrol edilebilen giderlerdir³⁶⁶. Örneğin, boşa geçen zamana ilişkin oluşan direkt işçilik giderlerinin ortaya çıkmasında ya da işçilerin çalışma temposunda ve verimliliğinde ilgili yöneticinin etkisi bulunmaktadır. Bu çerçevede balık üretim işletmelerinde ortaya çıkabilecek boş işçilik kontrol edilebilen giderlere örnek olarak verilebilir³⁶⁷.

³⁶⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.335.

³⁶⁵ M. Y. Khan, P. K. Jain, **Management Accounting**, 4 th. Edition, Mc Graw Hill Companies, New Delhi, 2007, p.716.

³⁶⁶ B.M. Lall Nigam, I. C. Jain, **Cost Accounting An Introduction**, Prentice Hall Inc, 2001, India, s.23.

³⁶⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.648.

4.1.5.5.2. Kontrol Edilemeyen Giderler

Balık üretim işletmelerinde ilgili kişilerin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmeyen giderler ilgili bölüm için kontrol edilemeyen giderlerdir³⁶⁸. Balık üretim işletmelerinde kontrol edilemeyen giderlere örnek, olarak havuzlarda yetiştirilen balıklar hastalandığında balıklara verilen ilaçlar ile ilgili giderler verilebilir.

4.1.6. Balık Üretim İşletmelerinde Gider Yerleri

Gider yerleri³⁶⁹, masraf merkezleri, sorumluluk merkezleri ya da maliyet merkezleri olarak adlandırılan bu kavram, bir işletmenin maliyet muhasebesi sistemi tarafından maliyetlerin toplandığı örgüt birimleri ve örgüt birimi içinde oluşturulmuş daha alt düzeydeki faaliyet ve sorumluluk birimleri olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile gider yerleri, balık üretim işletmelerinde balık üretimi ile ilgili işletme içinde bir birim ya da birim içindeki bir yer olarak tanımlanmaktadır. Gider yerlerinin başlıca üç işlevi bulunmaktadır³⁷⁰.

- i. Giderleri bünyesinde toplamak ve bunlardan balıklara yüklenecek maliyet payının saptanmasına olanak vermek,
- ii. Giderlerin ortaya çıktıkları veya dağıtıldıkları yerler bakımından dağıtımını kolaylaştırmak,
- iii. Giderlerin gider yerleri itibarıyla planlanmasına olanak vermektir.

Gider yerlerinde oluşan her gider ayrı ayrı izlenmekte ve raporlanmaktadır. Gider yerleri, işletmelerin içinde bulunduğu sektörün yapısına, teknolojisine, organizasyon yapısına veya üretim hacmine göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki gruplara ayrılmıştır.

³⁶⁸ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.27.

³⁶⁹ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maliyet merkezi kavramının yerine gider yerleri kavramı kullanılmaktadır.

³⁷⁰ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-a, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 888, Eskişehir, 2001, s.148.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri

4.1.6.1. Esas Üretim Gider Yerleri

Esas üretim gider yerleri, adından da anlaşılacağı üzere işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan balık üretiminin yapıldığı bölümlerdir. Balık üretim işletmelerinde esas üretim gider yerleri, balıkların fiilen yetiştirildiği maliyet yerleridir. Esas üretim gider yerlerinde toplanan maliyetler, yapılan balık üretiminin toplam maliyetine yüklenmektedir³⁷¹. Örneğin, balık üretim işletmelerinde esas üretim gider yerlerinin ayrımı aşağıdaki gibi yapılabilir.

10 Esas Üretim Gider Yerleri

- 10.00 Yumurta Üretimi ve Kuluçkahane
- 10.01 Larvaların Büyütülmesi
- 10.02 Yavru Balık Yetiştirme
- 10.03 Sofralık Balık Yetiştirme
- 10.04 Anaç Balık Yetiştirme

4.1.6.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Yardımcı üretim gider yerleri ise esas üretim gider yerlerinde balık üretimine yardımcı olan gider yerleridir. Yardımcı üretim gider yerleri, işletmenin asıl konusu dışında kalan fakat balık üretiminin teknik bir gereği olarak veya ekonomik açıdan

³⁷¹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-b, **Maliyet Muhasebesi**, Der Yayınları, İstanbul 1997, s. 195.

yararlı bulunduğu için işletme içinde üretilen bazı mamuller üzerinde çalışan teknik ünitelerdir³⁷². Balık üretim işletmelerinde yardımcı üretim gider yerlerine aşağıdaki gider yerleri örnek olarak verilebilir.

20 Yardımcı Üretim Gider Yerleri

20.00 Balık Yemi Üretimi

20.01 Elektrik Üretimi

4.1.6.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Yardımcı hizmet gider yerleri, yardımcı üretim gider yerlerindeki gibi balık üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunmayan fakat esas ve yardımcı üretim gider yerlerindeki üretim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için destek hizmeti veren gider yerleridir³⁷³. Balık üretim işletmelerinin bakım ve onarım atölyesi, yemekhane, personel taşıma servisi gibi birimler yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak verilebilir.

30 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

30.00 Bakım ve Onarım Atölyesi

30.01 Yemekhane

30.02 Personel Taşıma

30.03 Malzeme Ambarı

4.1.6.4. Yatırım Gider Yerleri

Yatırım gider yerleri, balık üretim işletmelerinin kendi imkânları ile yaptığı harcamalarının izlendiği gider yerleridir. Yatırım gider yerlerinin tarım işletmeleri açısından önemi büyüktür³⁷⁴. Balık üretim işletmeleri tarafından su tahliye

³⁷² Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-b, a.g.e., s.195.

³⁷³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s. 197.

³⁷⁴ Ali Deran, a.g.e., s.206.

kanallarının yapılması, yeni balık havuzlarının inşası gibi giderler yatırım gider yerlerine örnek olarak verilebilir.

40 Yatırım Gider Yerleri

40.00 Su Tahliye Kanalları

40.01 Balık Havuz İnşaatları

4.1.6.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim yerleri yönetimi gider yerleri, balık üretim işletmelerinde yönetim ve organizasyon faaliyetlerinin yapıldığı genellikle üretimden sorumlu teknik elemanların, teknik müdürlerin kullandıkları ofis vb. yerlerde oluşan işletmenin bütün üretim bölümlerine hizmet sunan gider yeridir. Balık üretim işletmelerinde üretim yerleri yönetimi gider yerlerine örnek balık çiftliği üretim müdürü ile ilgili ortaya çıkan giderler verilebilir³⁷⁵.

50 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

50.00 Üretim Müdürlüğü

50.01 Planlama Müdürlüğü

4.1.6.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Araştırma ve geliştirme gider yerleri, balık üretim işletmelerindeki araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderlerin toplandığı gider yeridir³⁷⁶. Balık üretim işletmelerinde üretilen balıklardaki verimliliğin, kalitenin ve lezzetli balık üretiminin sağlanması amacı ile yapılan araştırma ve geliştirmelere ilişkin gider bu tür giderlere örnek olarak verilebilir.

60 Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

60.00 Araştırma ve Geliştirme Bölümü

³⁷⁵ Süleyman Yükçü-a, a.g.e., s.243.

³⁷⁶ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.35.

4.1.6.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri, balık üretim işletmelerindeki pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin giderlerin toplandığı gider yeridir³⁷⁷. Balık üretim işletmelerinde pazarlama, satış ve dağıtım gider yerlerine örnek olarak pazarlama gider yeri, satış gider yeri ve soğuk hava deposu gider yeri verilebilir.

70 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri

70.00 Pazarlama Bölümü

70.01 Satış Mağazası

70.02 Soğuk Hava Deposu

4.1.6.8. Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel yönetim gider yerleri, balık üretim işletmelerindeki genel yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü birimlerdir³⁷⁸. Balık üretim işletmelerinde; muhasebe bölümü, güvenlik ve bilgi işlem gibi birimlere ilişkin giderler genel yönetim gider yerlerine örnek olarak verilebilir.

80 Genel Yönetim Gider Yeri

80.00 Muhasebe Bölümü

80.01 Güvenlik

80.02 Bilgi İşlem

İşletmeler Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan gider yerlerinin yukarıdaki şekilde sınıflandırılması sonucu her bir gider yerinin maliyetini diğerlerinden bağımsız olarak hesaplayabilmekte, bölüm bütçelerinin hazırlanması kolaylıkla sağlanabilmekte, oluşan sorumluluk merkezleri ile de maliyet ve gider kontrolünde

³⁷⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.197.

³⁷⁸ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.36.

etkinlik sağlanmaktadır. Böylece üretilen tarımsal mamullere ilişkin toplam maliyet mümkün olduğunca gerçeğe daha yakın bir şekilde hesaplanabilmektedir³⁷⁹.

4.1.7. Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılması

İşletmeler kendilerine uygun bir şekilde Tekdüzen Hesap Planı'nda da yer alan gider yerlerini belirledikten sonra bu gider yerlerine ilişkin gider türleri mümkün oldukça ilgili gider yerlerine doğrudan yüklenmeye çalışılmalıdır. Giderlerin gider yerlerine doğrudan yüklenemediği durumlarda ise giderler ilgili gider yerlerine en uygun dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılmalıdır. Dağıtım ölçütleri olarak ta adlandırılan dağıtım anahtarı, her bir gider yerine ait, dağıtılacak giderin ne kadar olabileceğinin dolaylı yollardan belirlenmesi sağlamak amacıyla kullanılan ölçüt olarak tanımlanmaktadır³⁸⁰. Giderlerin dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarlarının seçiminde, giderin niteliğine ve giderdeki değişimi en iyi izleyebilecek bir ölçünün tespit edilmesi gerekmektedir. Bir gider birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise birkaç ölçütün birleşmesiyle meydana gelebilecek kombine bir dağıtım anahtarı da kullanılabilir³⁸¹. Dağıtım anahtarlarının belirlenmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır³⁸².

- i. Dağıtım anahtarlarının sayısal olarak ifade edilmesi,
- ii. Dağıtım anahtarlarının mantıklı seçilmesi,
- iii. Dağıtım anahtarlarının gereksiz yere zaman ve personel kullanımına neden olmaması gerekmektedir.

Balık üretim işletmelerinde genel olarak giderlerin dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları ise aşağıdaki gibi belirtilebilir.

³⁷⁹ Rıfat Üstün, **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1996, s.185-186.

³⁸⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.201.

³⁸¹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-b, a.g.e., s.200.

³⁸² Süleyman Yükçü-b, **Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, İzmir, 1999, s.4.

Tablo 18: Balık Üretim İşletmelerinde Giderlerin Dağıtılmasında Kullanılabilecek Başlıca Dağıtım Anahtarları

Bölümler	Dağıtım Anahtarları(Ölçütü)
Bina Amortismanı	Yüzölçümü (m ²)
Temizlik	Temizlenen alan (m ²)
Endirekt Malzeme	Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
Endirekt Personel	Personel sayısı, direkt işçilik saati
Su Giderleri	Musluk sayısı, m ³ , personel sayısı
Yemekhane Giderleri	Personel sayısı
Sosyal Güvenlik Primleri	İşçilik Ücretleri
Sağlık Giderleri	Personel sayısı
Elektrik Giderleri	Kw/saat, ampül adedi, m ²
Taşıma Giderleri	Taşınan malzemenin miktarı/değeri/ağırlığı
Kira Giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Bina Sigorta Giderleri	Yüzölçümü (m ²)
Duran Varlık Sigorta Giderleri	Duran varlığın değeri
Vergi, Resim ve Harçlar	Yüzölçümü (m ²)
Bakım ve Onarım Giderleri	Bakım saati
Haberleşme Giderleri	Telefon sayısı, personel sayısı
Endirekt Malzeme	Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
Isınma Giderleri	Yüzölçümü (m ²), petek sayısı
Balık Yemi Giderleri	Yıllık Üretim Hacmi (Ton)
Veteriner Giderleri	Yıllık Üretim Hacmi (Ton)

Balık üretim işletmelerinde dağıtılacak giderlerden doğrudan dağıtılabilen giderler öncelikle ilgili gider yerlerine dağıtılmalı, doğrudan dağıtılamayan giderler ise en uygun dağıtım anahtarı kullanılarak ilgili gider yerlerine dağıtılmalıdır. Balık üretim işletmelerinde, yukarıda belirtilen dağıtım anahtarları aracılığı ile gider dağıtımları üç aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu aşamaları ise, birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım olarak ifade etmek mümkündür.

4.1.7.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım, balık üretim işletmelerinin katlanmış olduğu giderlerin ait olduğu gider yerlerine ilk olarak dağıtımının yapılması işlemidir. Diğer bir ifade ile birinci dağıtım, balık üretim işletmelerinin katlanmış olduğu giderlerin ilgili gider yerlerine doğrudan ya da dolaylı olarak yüklenmesidir³⁸³. Birinci dağıtımda gider yerleri ile doğrudan ilişki kurulabiliyor ve hiçbir dağıtım anahtarına gerek kalmadan giderler ait oldukları gider yerlerine yüklenebiliyor ise, bu giderlere doğrudan bölüm giderleri denilmektedir. Birinci dağıtımda gider yerleri ile doğrudan ilişki kurulamıyor, gider türünün ait olduğu gider yeri tam olarak belirlenemiyorsa veya birden fazla gider yerini ilgilendiriyor ise bu giderlere de ortak gider denilmektedir. Ortak giderler ait oldukları gider yerlerine Tablo 18'de belirtilen dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenebilmektedir³⁸⁴.

4.1.7.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım ise yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve üretim yönetimi gider yerlerinde birinci dağıtım sonucunda toplanan giderlerin, bu gider yerlerinden yararlanan diğer gider yerleri arasındaki hizmet alışverişleri dikkate alınarak dağıtımının yapılmasıdır. İkinci dağıtım sonucunda hizmet yerlerinde herhangi bir gider kalemi kalmamaktadır³⁸⁵.

Üretim işletmelerinde genelde bir hizmet bölümü sadece bir üretim bölümü için hizmet sunmamaktadır. Hizmet bölümü üretim bölümlerine hatta pazarlama, satış dağıtım, genel yönetim, araştırma ve geliştirme gibi bölümlere de hizmet sunabilir. Fakat hizmet bölümlerinde biriken giderlerden büyük pay esas üretimin yapıldığı bölümlerine ait olmaktadır³⁸⁶.

³⁸³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.198.

³⁸⁴ Azzem Özkan-b, "Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 1998, s.48.

³⁸⁵ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.364.

³⁸⁶ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, **Maliyet Muhasebesi**, A Ajans Tesisleri, İstanbul, 2000, s.127.

Yardımcı hizmet üretim gider yerleri, yardımcı gider yerleri ve üretim yönetimi gider yerlerinde biriken maliyetlerin, diğer gider yerlerine dağıtımında beş farklı yöntem kullanılmaktadır.

4.1.7.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Doğrudan dağıtım veya direkt dağıtım yöntemi olarak da adlandırılan basit dağıtım yöntemi, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve üretim yönetimi gider yerlerinde birinci dağıtım sonucu toplanan giderlerin, kendi aralarındaki hizmet alışverişlerinin dikkate alınmaksızın, belirlenen dağıtım anahtarı aracılığı ile doğrudan doğruya başta esas üretim gider yerlerine olmak üzere diğer gider yerlerine dağıtımının yapılması işlemidir. Basit dağıtım yöntemi diğer yöntemlere nazaran kolay olmakla birlikte, bu yöntem sonucunda maliyetler, hizmet gider yerlerindeki gider alışverişini dikkate almadan dağıtıldığı için eleştirilere neden olmaktadır³⁸⁷.

4.1.7.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Basamaklı dağıtım yöntemi veya şelale yöntemi olarak da adlandırılan kademeli dağıtım yönteminde, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri ve üretim yönetimi gider yerlerinde birinci dağıtım sonucu toplanan giderler, kendi aralarındaki hizmet alışverişleri dikkate alınarak dağıtılmaktadır. Kademeli dağıtım yönteminde öncelikle gider yerleri belirli bir sıraya konulmakta ve dağıtım bu sıraya göre yapılmaktadır. Dağıtımına başlanacak gider yerinden en son dağıtımı yapılacak gider yerine kadar her bölüm kendisinden sonra dağıtımı yapılacak bölümlere pay vermekte, kendinden önceki gider yerlerine ise pay vermemektedir³⁸⁸. Dağıtımına başlanacak gider yerlerinin sıralanmasında çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır³⁸⁹.

³⁸⁷ Osman Altuğ, a.g.e., s.222.

³⁸⁸ Osman Altuğ, a.g.e., s.225.

³⁸⁹ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.130-131.

i. Bölüm Sayısı Yöntemi; Diğer hizmet bölümlerinin hepsine veya en çoğuna yardımcı olan hizmet bölümünün dağıtım sıralamasında ilk sırayı aldığı yöntemdir. Diğer bir ifade ile en çok sayıda hizmet sunan gider yeri dağıtımında ilk sırayı alacak, hizmet gider yerleri en çoktan sayıda hizmet sunanda en az sayıda hizmet sunan bölüme kadar sıralama yapıldıktan sonra ikinci dağıtım işlemi gerçekleştirilecektir.

ii. Hizmet Yüzdesi Yöntemi; Diğer hizmet bölümlerine en fazla yüzde ile hizmet sunan bölümün ilk sırayı aldığı yöntemdir. Diğer bölümler ise hizmet sunma yüzdesine göre sıralandıktan sonra ikinci dağıtım işlemi gerçekleştirilecektir.

iii. Hizmet Tutarı Yöntemi; Diğer hizmet bölümlerine tutar olarak en fazla hizmet eden bölümün ilk sırayı aldığı yöntemdir. Diğer bölümler ise hizmet sunma tutarına göre sıralandıktan sonra ikinci dağıtım işlemi gerçekleştirilecektir.

Kademeli dağıtım yönteminin uygulanmasındaki bir diğer önemli husus ise, hizmet sunan gider yerlerinde yukarıdaki yöntemlerden herhangi birine göre sıralama yapıldıktan sonra 1. sıradaki hizmet gider yerinin dağıtımını yapıldıktan sonra 2. sıradaki gider yerinin hem kendi giderinin hem de 1. sıradaki hizmet gider yerinden aldığı payın tekrar diğer gider yerlerine dağıtımının yapılmasıdır. Bu durum hizmet gider yerlerindeki tüm gider yerlerinin, esas hizmet üretim gider yerlerine dağıtımını yapıncaya kadar sürmektedir.

Kademeli dağıtım yöntemi, basit dağıtım yöntemine göre daha gerçekçi sonuçlar vermesine rağmen, gider yerlerinin sıralamasında, gider yerlerinin, kendinden önceki gider yerlerine hizmet sunmadığının varsayılması bu yöntem için yapılan en önemli eleştiri olarak kabul edilmektedir.

4.1.7.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Çok sayılı bölüştürme yöntemi veya matriks dağıtım olarak da adlandırılan matematiksel dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yönteminin aksine hizmet gider

yerleri arasındaki hizmet alışverişini çok yönlü yani karşılıklı olarak dikkate alan bir yöntemdir. Hizmet gider yerleri arasındaki tüm gider alışverişleri matematiksel denklemlerin kurulması ve bu denklemlerin çözülmesi sonucu hesaplanmaktadır. Eş zamanlı denklemlere dayanan bu yöntemde, dağıtım yapılacak hizmet gider yerinin sayısı kadar denklem kullanmak gerekmektedir. Bu yöntemde temel ilke her gider yerinin diğer gider yerlerine dağıttığı gider toplamının, kendi ilk gider toplamı ile diğer gider yerlerinden aldığı payların toplamına eşit olmasıdır³⁹⁰.

Matematiksel dağıtım yönteminin uygulanmasında elde edilen sonuçlar gerçeğe en yakın sonuçlar olarak kabul edilse de gider yeri sayısının fazla olması durumunda, kurulacak denklemlerin çözümlenmesinde büyük güçlüklerin ortaya çıkmaktadır.

4.1.7.2.4. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi

Çapraz dağıtım veya turlama yöntemi olarak da adlandırılan karşılıklı dağıtım yöntemi, hizmet gider yerleri arasındaki hizmet alışverişini dikkate alan bir yöntemdir. Bu yöntemin matematiksel dağıtım yönteminden farkı, gider yerleri arasındaki hizmet alışverişlerinin kurulan denklemler yoluyla değil elle yapılan hesaplamalara dayandırılmış olmasıdır. Hesaplamaların elle yapılması, matematiksel dağıtım yönteminde karşımıza çıkan zorlukları gidermektedir. Karşılıklı dağıtım yönteminde gider dağıtımını iki aşamalı olarak yapılmaktadır³⁹¹.

i. Birinci aşamada hizmet gider yerleri arasında gider alışverişleri kendi aralarında ve diğer gider yerleri arasında aralarındaki hizmet alışverişleri dikkate alınarak dağıtılır. Bu aşamada gider yerleri arasında kendinden önceki bölümlere ve kendinden sonraki bölümlere gider dağıtımını yapılmaktadır.

ii. İkinci aşamada ise hizmet gider yerlerinde toplanan tutarların yatay toplamları alınmakta ve dağıtım anahtarları aracılığı ile diğer bölümlere dağıtılmaktadır.

³⁹⁰ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-b, a.g.e., s.225.

³⁹¹ Azzem Özkan-b, a.g.e., s.57.

Karşılıklı dağıtım yöntemi diğer yöntemlere göre daha fazla hesaplama gerektirmesine rağmen verdiği sonuçlar, üretim işletmeleri açısından daha gerçekçi olmaktadır.

4.1.7.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi

Standart dağıtım yöntemi olarak da adlandırılan planlı dağıtım yöntemi, genellikle standart maliyet yöntemi uygulayan işletmeler tarafında kullanılmaktadır. Planlı dağıtım yöntemi, dağıtım tabi hizmet gider yerlerindeki giderlerin tahmin yoluyla veya bütçeler aracılığı ile belirlenerek, saptanan dağıtım oranlarına göre ilgili gider yerlerine dağıtılması esasına dayanmaktadır³⁹². Daha sonra tahmini giderler ile fiili giderler karşılaştırılmakta ve ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz fark tutarları belirlenmektedir. Fark tutarının ortaya çıkması durumunda, ortaya çıkan fark tutarı önceden belirlenen oranlardan yararlanarak esas üretim gider yerlerine eklenmekte ya da çıkartılmaktadır³⁹³.

Planlı dağıtım yönteminin en büyük sakıncası çok fazla işlem gerektirmesi ve dağıtım sisteminin iyi planlanamaması durumunda giderlerin sağlıklı dağıtılamamasına neden olmasıdır.

Sonuç olarak, işletmeler yukarıda kısaca açıklamaları yapılan beş dağıtım yöntemini de uygulayabilmektedir. Fakat bu dağıtım yöntemlerinin seçimi yapılırken, işletmelerin yapısal özellikleri dikkate alınarak, tüm gider yerlerinin kendi aralarındaki hizmet alışverişlerinin de hesaplamalara dâhil edilebildiği bir yöntem seçilmelidir.

4.1.7.3. Üçüncü Dağıtım

Üretim işletmelerinde üretilen tarımsal mamullerin ya da mamullerin maliyetinin belirlenebilmesi için, son aşama ise üçüncü dağıtımın yapılmasıdır.

³⁹² Edward J.VanDerbeck, **Principles of Cost Accounting**, 16. Edition, Rob Dewey Inc., 2012, s.31.

³⁹³ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.396.

İkinci dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde toplanan tüm giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Üçüncü dağıtımda ise esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin üretilmesi planlanan tarımsal mamule yüklenmesi gerekir³⁹⁴. Üçüncü dağıtım sonucunda balık üretim işletmelerinde birim maliyetler hesaplanmış olmaktadır.

4.1.8. Balık Üretim İşletmelerinde Kullanılabilecek Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Balık üretim işletmelerinde üretilen balıklara ilişkin birim maliyetlerin hesaplanmasında kullanılabilecek yöntemler dört grup altında aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir. Balık üretim işletmesi, aşağıda belirtilen dört grubun her birinden en az bir maliyet yöntemini seçerek balıklara ilişkin birim ya da toplam maliyet hesaplama sistemi oluşturulmaktadır³⁹⁵.

4.1.8.1. Kapsadığı Giderlere Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi

Kapsadığı giderlere göre maliyetlerinin belirlenmesini esas alan bu yöntem beş bölümde incelenmektedir.

4.1.8.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde katlanmış olduğu sabit veya değişken gider ayrımı gözetilmeksizin ilgili dönemin tüm üretim giderlerini, o dönemde üretilen balıkların maliyetine yükleyen yöntem olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile balıkların üretim sürecinde ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamının üretim maliyetine yüklendiği maliyet yöntemidir. Ülkemizde uygulanan yasal mevzuat tam

³⁹⁴ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.417.

³⁹⁵ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.324.

maliyet sisteminin esaslarına göre hazırlanmıştır. Tüm değerlendirme ölçüleri de bu sisteme göredir³⁹⁶.

4.1.8.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise sadece kullanılan kapasiteye denk gelen kısmını, ilgili dönemde üretilen balıkların maliyetine yükleyen yöntem olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntemde kullanılmayan kapasiteye denk gelen sabit genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilmektedir³⁹⁷.

4.1.8.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde, sadece değişken giderleri, o dönemde üretilen balıkların maliyetine yükleyen yöntem olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile balık üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ile sadece değişken genel üretim giderlerinin balık üretim maliyetine yüklendiği maliyet yöntemidir. Bu yöntemde sabit genel üretim giderleri ise o dönemin dönem gideri olarak kabul edilmektedir³⁹⁸.

4.1.8.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet ya da asal maliyet olarak adlandırılan bu yöntemde, balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde, sadece direkt nitelikte olan giderler, ilgili dönemde üretilen balıkların maliyetine yüklenmektedir. Diğer bir ifade ile balık üretimi ile ilgili olarak, ortaya çıkan sadece direkt ilk madde ve malzeme ve direkt

³⁹⁶ Süleyman Yükçü-a, a.g.e., s.350

³⁹⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.500.

³⁹⁸ Yasemin Köse, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ocak 2012, s.348.

işçilik giderleri ilgili dönemin üretim maliyetine yüklenmekte, genel üretim giderlerinin tamamı ise ilgili dönemin dönem gideri olarak kabul edilmektedir³⁹⁹.

4.1.8.1.5. Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi

Direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet yöntemi ya da süper değişken maliyetleme olarak da adlandırılan bu yöntem, balık üretim işletmelerindeki üretim sürecinde sadece direkt ilk madde ve malzeme giderlerini, ilgili dönemde balık üretim maliyetine yükleyen yöntem olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile balık üretimi ile ilgili olarak ortaya çıkan sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ilgili dönemin balık üretim maliyetine yüklenmekte, döneme ilişkin direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamı ise ilgili dönemin dönem gideri olarak kabul edilmektedir⁴⁰⁰.

4.1.8.2. Giderlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi

Balık üretim işletmelerinde kullanılacak maliyet hesaplama yöntemleri, giderlerin saptanma zamanına göre; fiili maliyet yöntemi, standart maliyet yöntemi ve tahmini maliyet yöntemi olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır.

4.1.8.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yönteminde giderler, balık üretim işletmelerinde tahakkuk etmiş yani gerçekleşmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemini benimsemiş işletmelerde giderler fiili tutarlara göre hesaplanmaktadır⁴⁰¹. Fiili giderler, üretim işlemi gerçekleştikten sonra hesaplanmaktadır. Balık üretim işletmelerinde ücreti ödenmiş işçilik giderleri ile balık yemleri fiili giderlere örnek olarak verilebilir.

³⁹⁹ Mevlüt Karakaya, a.g.e., s.326.

⁴⁰⁰ Süleyman Yükçü-a, a.g.e., s.353.

⁴⁰¹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s. 27.

4.1.8.2.2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yönteminde giderler, işletmelerin üretim faaliyetleri yapılmadan önce belli bir zaman aralığında ve belli bir kapasitede çeşitli bilimsel yöntemlere göre gerçekleşmesi gereken giderler olarak ifade edilmektedir⁴⁰². Balık üretim işletmelerindeki balıkların yetiştirildiği havuzlara atılan su düzenleyicilerine (çeşitli ilaçlar) ait yapılan ödemeler standart giderlere örnek olarak verilebilir.

4.1.8.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yönteminde giderler, işletmelerin üretim faaliyetleri yapılmadan önce belli bir zaman aralığında ve belli bir kapasitede bilimsel yöntemlerin aksine sezgi, tecrübe ve tahminlere dayalı olarak gerçekleşmesi beklenen giderlerdir. Tahmini giderlerin standart giderlerden farkı bilimsel yöntemler ile tespit edilmemesidir. Dolayısı ile tahmini giderler olması beklenen giderler anlamına gelirken, standart giderleri olması gereken giderleri ifade etmektedir⁴⁰³.

4.1.8.3. Üretim Politikalarına Göre Maliyet Yöntemlerinin Belirlenmesi

Balık üretim işletmelerinde balık maliyetleri, üretim politikalarına göre üç şekilde hesaplanmaktadır.

4.1.8.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Parti maliyet yöntemi olarak da adlandırılan sipariş maliyet yöntemi çeşitli türde ve çoğu kez müşterilerin özel istekleri ve verdikleri siparişler üzerine üretim yapan işletmelerde her bir tarımsal mamul ya da tarımsal mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlendiği yöntem olarak ifade edilmektedir. Sipariş maliyet yönteminde sipariş ile kastedilen müşteriden gelen sipariş olabileceği gibi üretim

⁴⁰² Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.281.

⁴⁰³ Rabia Aktaş, a.g.e., s.60.

planlama departmanından gelen bir tarımsal mamul ya da tarımsal mamul grubunun üretim isteği olabilmektedir⁴⁰⁴.

Sipariş maliyet yönteminde maliyetler parti ya da sipariş bazında belirlenmektedir. Sipariş maliyet yönteminde, öncelikle her bir siparişe ilişkin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri en uygun şekilde dağıtılıp siparişe yüklenmekte ve siparişin toplam üretim maliyeti hesaplanmaktadır. Daha sonra ise toplam üretim maliyeti siparişteki tarımsal mamul ya da tarımsal mamul grubunun miktarına bölünerek birim maliyet ortaya çıkmaktadır⁴⁰⁵.

Balık üretim işletmelerinde dönem başında belli bir sayıdaki balık yumurtası belirli bir üretim sürecinde tarımsal mamul grubu şeklinde yetiştiriliyor ise balık üretim işletmesi üretime gönderdiği her balık yumurtası grubunu parti şeklinde bir sipariş olarak düşünebilir.

4.1.8.3.2. Safha Maliyeti Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi olarak da adlandırılan safha maliyet yöntemi, belirli dönemlerde üretimin birbirini izleyen ve birbirine bağlı safhalarda gerçekleşerek, belirli hammaddelerden sürekli ve kitle biçiminde tek bir ya da birbirine benzeyen birçok tarımsal mamulün üretimi yapan işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Çünkü üretim akışının sürekli olduğu ve aynı tip mamul üreten işletmelerde, her bir mamul maliyetinin ayrı bir şekilde yani siparişler bazında hesaplanmasına gerek yoktur. Safha maliyet yönteminin temeli, her üretim safhasının maliyetlerini ayrı ayrı toplamak ve bulunan toplamları o safhalarda üretilen birim sayısına bölerek birim maliyetleri hesaplamaktır. Üretim safhaları tarımsal üretim sürecinde birbirini izleyen üretim aşamalarını ifade etmektedir. Safha maliyet yönteminde maliyetlerin hesaplanabilmesi için üretilmesi planlanan mamul çeşidinin az ve homojen olması gerekmektedir⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ Ali Kartal, Hamdi Erdin Gündüz, Adnan Sevim, a.g.e., s.143.

⁴⁰⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.241.

⁴⁰⁶ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan-b, a.g.e., s.273.

4.1.8.3.3. İşlem Maliyeti Yöntemi

Karma ya da melez maliyet yöntemi olarak ta adlandırılan işlem maliyeti yöntemi, sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin bir arada kullanılmasını ifade etmektedir. İşlem maliyeti yöntemi, hem aynı özelliklere sahip hem de farklı özelliklere sahip tarımsal mamullerin maliyetlendirilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretim partileri açısından sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi ayrı olarak izlenmekte, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ise, işlem bazında yani safha maliyet yönteminde olduğu gibi safhalar bazında üretilen tarımsal mamulün maliyetine eklenmektedir⁴⁰⁷.

Sonuç olarak balık üretim işletmeleri, yetiştireceği alabalıkların yumurtalarını çoğunlukla dışarıdan tedarik ediyor ise yukarıda ifade edilen maliyet yöntemlerinden sipariş maliyet yöntemini uygulaması daha kolay olabilir. Ancak, balık üretim işletmesi yetiştireceği alabalıkların yumurtalarını kendi balıkların da sağarak elde ediyorsa işletme hem safha hem de sipariş maliyet yöntemini bir arada kullanabilir. Çünkü tarımsal üretim, üretim sürecinin başlarında çeşitli safhalarda (dölllenme, larva kuluçka gibi) gerçekleşmektedir.

⁴⁰⁷ Süleyman Yükçü-c, "Türkiye'de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMMO Yayınları, Haziran-Temmuz 2006, İstanbul, s.374.

BEŞİNCİ BÖLÜM

BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARINA İLİŞKİN BİR VAKA ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle uygulamaya konu olan balık üretim işletmesi hakkında, genel bilgiler verilerek, uygulamanın amacı ve önemi belirtilmiştir. Daha sonra işletmede üretimi yapılan Gökkuşacağı Alabalık türünün üretim süreci ana hatları ile açıklanmış, üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet hesaplamaları ile muhasebe uygulamaları öncelikle Türk Vergi Mevzuatı, daha sonra 41 No’lu “Tarımsal Faaliyetler Standardı” (TMS-41, KOBİ TFRS 34. Bölüm) çerçevesinde ele alınarak çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. Uygulamanın son kısmında ise Türk Vergi Mevzuatı ile 41 No’lu “Tarımsal Faaliyetler Standardı” (TMS-41, KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak hesaplanan gökkuşacağı alabalık türüne ilişkin finansal bilgiler karşılaştırılmıştır.

5.1. BALIK ÜRETİM İŞLETMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Uygulamaya konu olan balık üretim işletmesi Kayseri’nin Pınarbaşı ilçesinde faaliyet göstermekte olup, yıllık 440 ton alabalık üretim kapasitesine sahiptir. İşletmenin üretmiş olduğu sofralık alabalıkların büyük bir bölümü Türkiye’de faaliyet gösteren başka bir işletmeye satılmakta satın alan işletme ise sofralık alabalıkları fleto (balıkları temizleyip, kılçıklarından arındırılmış bir şekilde dönüştürerek) haline getirerek yurt dışına pazarlamaktadır. İşletme alabalık türlerinden sadece gökkuşacağı alabalık türünün üretimini yapmaktadır. İşletmede yetiştirilen alabalık türüne ait yavru balıklar, hem ülkemizde bulunan muhtelif yavru balık üretim tesislerinden; 3, 5 ve 10’ar gramlık yavru balıklar şeklinde, hem de işletmenin kendi bünyesinde bulunan balık üretme istasyonundaki anaç balıklardan elde edilen yumurtaların döllenişleriyle tedarik edilmektedir. Yavru olarak satın alınan balıklar ile yumurtadan çıkan balıklar ise sofralık balık haline gelinceye kadar işletme içerisinde yetiştirilmektedir. İşletmenin tedarik ettiği yavru balıklar, ağırlıklarına göre 8 ile 10 ay arasında, kendi ürettiği balıklar ise yaklaşık 12 aylık bir üretim sürecinde istenilen olgunluğa ulaşmaktadır. Balık üretim tesisi hem

yetiştirme, hem de üretime yönelik bir tesis olduğu için tesiste 1 su ürünleri mühendisi, 1 laborant, 1 idare müdürü, 6 işçi, 1 aşçı ile 2 bekçi çalışmaktadır.

5.2. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Tarım sektörü, hızla artan ülkemiz nüfusunun yiyecek ve besin ihtiyacını karşılayan, tarıma dayalı sanayinin istediği hammaddeyi tedarik eden, ihracatta önemli bir yeri olan ve ülkeye döviz girişi sağlayan ekonomik birimlerden bir tanesidir. Bu derece önemli tarımsal faaliyet türünün, gelecekte gelişim göstermesi, hem üretilen tarımsal mamullerin kalitesine hem de tarımsal mamullerin en uygun maliyet ile üretilmesine bağlı olmaktadır. Tarım ülkeleri arasında yer alan ülkemiz ise halen birçok tarımsal mamulde birim alanda elde edilen üretim miktarı ve üretim kalitesi açısından gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmaktadır.

Ülkemizde tarımsal üretim genellikle ekstansif (ilkel, geleneksel) tarım yöntemleri ile yapılmaktadır. Ancak, daha fazla verimin alınması; verimi yüksek tarım alanlarında tarımsal üretimin yaygınlaşması, tarımda makineleşmeye gidilmesi, modern tarım teknolojilerinin kullanılması ve tarımsal üretim yapan kişilerin eğitimi yani entansif (modern, yoğun) tarım yöntemlerinin uygulanması ile mümkün olmaktadır. Ülkemizde entansif tarım yöntemlerine geçilmesi için büyük çabalar harcanmasına rağmen genelde ekstansif ve entansif yöntemler iç içe uygulanmakta bu durum ise tarımsal verimi düşürmektedir⁴⁰⁸.

Balık üretim işletmelerinin tarımsal faaliyetleri sonucu elde ettiği tarımsal mamullere ait verim, çeşitli bilgi sistemleri aracılığı ile ölçülmektedir. Bu bilgi sistemlerinden bir tanesi de muhasebe bilgi sistemidir. İşletmeler, muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile çeşitli sonuçlara ulaşmakta, bu sonuçları yorumlamakta ve bu yorumlar sonucunda da çeşitli kararlar almaktadır. İşletme, muhasebe bilgi sisteminden aldığı verilere göre verimsiz veya verimi düşük bölümlere müdahale etmekte, ya da verimlerini arttırmak için ek tedbirler almaktadır. Ancak, günümüzde

⁴⁰⁸ Selami Gözenç, Ergin Gümüş, Gaye Ertin, **Türkiye Coğrafyası**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1069, Eskişehir, 1998, s.119.

tarımsal üretim yapan işletme yöneticilerinin büyük bir bölümü muhasebe bilimini bir bilgi sistemi olarak görememektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri, muhasebe biliminin üreteceği yararlı bilgilere sahip olamamakta ve bu bilgileri de etkin bir şekilde kullanamamaktadır. İşletme yöneticilerinin veya sahiplerinin büyük bir çoğunluğu, muhasebeyi veya muhasebe bilgi sistemini vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için uygulamaktadır. Oysa muhasebe hem dışa hem de içe dönük çok önemli bilgiler üreten, bu bilgileri de işletmelerin karar alma süreçlerinde kullanan önemli bir bilim dalıdır. Tarım işletmelerinin ve bu işletmeler arasında yer alan balık üretim işletmelerinin genellikle küçük işletmelerden oluşması ve aile işletmesi olması gibi nedenler sonucunda da işletmeler, muhasebe bilgi sisteminin kurulması konusunda isteksiz davranmakta, bu durum ise tarım muhasebesinin yaygınlaşmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını olumsuz yönde etkilemektedir.

01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre 31 Aralık 2012 tarihinden itibaren kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmelerin de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan muhasebe uygulamalarına ilişkin uygun finansal tablo hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu çerçevede muhasebe bilgi sistemini tam anlamıyla kuramayan ve bu sistemden yararlı bilgileri alamayan işletmelerin, tam set muhasebe standartlarına ve KOBİ TFRS'lere uygun muhasebeleştirme yapmalarında büyük ölçüde uyum sıkıntısı yaşamaları beklenmektedir. Bu konunun çalışma amacı olarak seçilmesinin nedenlerinden birincisi; balık üretim işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanacak olan muhasebe standartlarının ilgili kişilerce anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak, diğer bir ifade ile teorik olarak standartlarda yer alan bilgilerin uygulama alanlarında nasıl kullanıldığını göstermektir. İkincisi, balık üretim işletmelerindeki tarımsal üretim faaliyetlerinin diğer işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden farklı olması ve bu farklılıkların da muhasebe uygulamalarını nasıl etkilediğinin ortaya konulmasıdır. Üçüncüsü, alabalıkların canlı bir varlık olması ve canlı varlıklara ilişkin muhasebeleştirilme işlemlerinde de özellikli hususların bulunmasıdır. Dördüncüsü, TDHP'de bulunmayan ancak TMS-

41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) tarafından kullanılması önerilen hesap adlarının ve kodlarının kullanımını yaygınlaştırmaktır ve son olarak beşincisi TMS'lerin uygulanmaya geçilmesinin işletmeler için ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktır. Ayrıca balıkçılık alanında pek fazla çalışmaya rastlanılmaması nedeniyle uygulama alanı olarak balık üretim işletmeleri seçilmiştir. Bu çalışma ile birlikte, alabalıkların muhasebeleştirilmesi sürecinde ortaya çıkabilecek problemlere vaka çalışması ve getirilen öneriler ile çözüm yolu bulmanın mümkün olması beklenmektedir.

Ülkemizdeki balık üretim işletmelerinin büyük bir bölümü, 01.01.2013 tarihi itibariyle Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile bu standartlar içerisinde yer alan Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre finansal tablo hazırlayacaktır. Çalışmanın uygulama alanının; balık üretim işletmelerinde maliyetlerin muhasebe kuramı ile vergi mevzuatı çerçevesinde hesaplanması olması nedeniyle, kullanıcılara mevcut uygulama olan Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde hazırlanan muhasebe bilgilerini karşılaştırma imkânı sağlayacaktır. Bu nedenler ile çalışmanın literatüre, balık üretim işletmelerindeki maliyet hesaplamaları ile ilgili ilave bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

TMS-41 ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda aşağıda ifade edilen sonuç ve önerilere ulaşılmıştır.

Özkan (2001), çalışmasında et ve süt üretimi yapan büyükbaş besi işletmelerinde maliyetlerin TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiş ve tarım işletmelerinin kendilerine özgü bir hesap planının bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, o tarih itibariyle taslak halde bulunan UMS-41'in tarım sektöründeki muhasebe işlemleri ile ilgili belirsizlikleri gidermede önemli rol oynayacağı, ancak gerçekleşmemiş karın raporlanması nedeniyle eleştirilere maruz kalabileceği ifade edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bir diğer sonuç ise, UMS-41'in uygulanmasından elde edilecek avantajlarla ilgilidir. Buna göre UMS-41'in uygulanması bilançoların daha şeffaf ve gerçeğe uygun finansal bilgiler içermesine yol açacaktır.

Deran (2005), çalışmasında meyve bahçelerinde maliyetlerin muhasebe kuramı çerçevesinde hesaplanması konusu incelenmiş ve konu ile ilgili olarak meyve bahçesi işletmelerinde bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu çalışma sonucunda, tarım işletmelerinde muhasebe verilerine ihtiyaç duyulduğu, meyve ağaçlarının aktifleştirilmesi ve değerlemesi ile meyve üretim maliyetlerinin belirlenmesinde bir takım sorunların yaşandığı belirtilmiştir. Ayrıca, TVM ile TMS-41'in farklı yaklaşımları benimsediği, sonucuna ulaşılmıştır.

Demirkol (2006), “Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması başlıklı çalışmasında UMS-41'in önemi vurgulanmış ve canlı varlıkların değerlemesinde ortaya çıkan güçlükler ortaya konulmuştur. Ayrıca dönen varlık niteliği taşıyan canlı varlıklar için 16 No'lu Canlı Varlıklar hesap grubunun, oluşturulması önerilmiştir.

Özulucan ve Deran (2008), “41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri” başlıklı çalışmasında, VUK ve TMS-41'in, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ile ilgili olarak ilk kayıt anında, her raporlama döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımları benimsedikleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte, TDHP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanması noktasında yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca VUK esas alınarak hesaplanan maliyetler ile TMS-41 kapsamında hesaplanan maliyetlerin birbirine eşit olmadığı tespit edilmiştir.

Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar (2011) çalışmasının bir bölümünde “ Tarım İşletmelerine Muhasebe Uygulamaları'na” yer vermiştir. Bazı tarımsal faaliyet kollarındaki (bitkisel üretim, hayvansal üretim ve su ürünleri üretimi faaliyet kollarında) muhasebeleştirme işlemleri, TVM ve TMS-41 çerçevesinde incelenmiştir. Yapılan bu çalışmada TMS-41'de yer alan teorik bilgilerin uygulama alanlarında nasıl kullanılacağı örnekler aracılığı ile açıklanmıştır. Çalışmada yer alan

örneklerde tarım işletmelerinde kullanılması amacıyla, yeni hesap kodları ve isimleri önerilerek, tarım işletmelerine özgü bazı hesap ve grupları oluşturulmuştur.

Tunçez (2011) “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması” başlıklı çalışmasında, TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı’nda belirtilen canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin birbirinden farklı olduğunu ifade etmiştir. Bununla birlikte, TDHP’deki hesap adlarının canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kaldığı ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini zorlaştırdığı sonucuna varmıştır. Ayrıca VUK gereği canlı varlıkların amortismanlarının maliyet bedeli üzerinden 5 yılda (%20 oranı ile) amortisman tabi tutulabildiğini ancak TMS 41’de amortismanın gerçeğe uygun değer farkı olarak kabul edildiğini, amortisman süresi ve oranının ise işletmeye bırakıldığını ifade etmiştir.

Özkan ve Aksoylu, (2012) “TFRS’ye göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi: Hayvancılık Örneği” başlıklı çalışmasında, TMS-41’in Türkiye’deki mevcut muhasebe uygulamalarına önemli bir yenilik getirdiğini vurgulamıştır. Ülkemizdeki mevcut literatürün büyük bir kısmında, tarım işletmelerinin ilgili dönemde katlanılan üretim maliyetlerini tarımsal mamuller ile ilişkilendirdiğini belirtmiştir. Ancak TMS-41’e göre canlı varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal mamullerin maliyet değeriyle net gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın canlı varlık değer artışı ya da azalışı olarak dönem karı veya zararı olarak gelir tablosunda yer alması gerektiğini ifade etmiştir.

Hatipoğlu (2012) “Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması” başlıklı çalışmasında, Yeni TTK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS’lerin kullanım alanının yaygınlaşacağını vurgulamıştır. Ayrıca TMS’lere göre yapılan muhasebe işlemleri sonucunda düzenlenen finansal tablolarda yer alan bilgilerin, daha gerçek bilgileri ifade ettiğini belirtmiştir.

Kırhoğlu ve Gökğöz (2012), alışmasında TMS-41 tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiş ve su ürünleri sektörü üzerine bir uygulama gerçekleştirmiştir. Yapılan bu çalışma sonucunda, TDHP’de canlı varlıkları kapsayan bir hesap grubunun bulunmadığını bu nedenle dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 21 No’lu hesap grubunun açılması uygun görülmüştür. Ayrıca yapılan bu çalışmaya birlikte, TMS-41’in ilgili kişilerce anlaşılmasının kolaylaştığı vurgulanmıştır.

Demirkol (2008) “TMS-41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme” başlıklı çalışmasında seracılık işletmelerinin aktifler arasında yer alan canlı varlıkların değerlemesi sonrası oluşan farkların gelir tablosunda yer alması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca bu farkların TDHP’de yeni açılacak hesap ve hesap grupları aracılığı ile ifade edilmesinin gerekliliğini vurgulamıştır. Bununla birlikte, seracılık işletmelerinde hesap dönemi olarak takvim yılının esas alınmasının neden olacağı güçlükler üzerinde durmuştur.

5.3. BALIK ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMALARI

Çalışmanın bu kısmında öncelikle Türk Vergi Mevzuatı göre daha sonra ise 41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardı esas alınarak muhasebe uygulamalarına ve maliyet hesaplamalarına yer verilmiştir. Balık üretim işletmesinde ele alınan bu iki bakış açısına göre farklı birim maliyetlere ulaşılmış ve ulaşılan birim maliyetlerin işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki etkileri de açıklanmaya çalışılmıştır.

Uygulama örneğinde, balık üretim işletmesi, maliyetlerini yıllık olarak ve fiili maliyet yönteminden yararlanarak hesaplamaktadır. İşletmenin dönem içerisinde ve dönem sonunda yapması gereken muhasebe kayıtları toplu olarak gösterilmiştir.

5.3.1. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Maliyet Hesaplamaları

“X” Balık Üretim İşletmesi’ne ait 2011 yılı dönem başı bilânçosu aşağıdaki gibidir⁴⁰⁹.

01.01.2011 Tarihli “X” Balık Üretim İşletmesi Açılış Bilânçosu

1. DÖNEN VARLIKLAR		3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
KASA	63.688,00	SATICILAR	128.734,30
BANKALAR	1.633.526,00	4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
ALINAN ÇEKLER	167.750,00	BANKA KREDİSİ	1.100.000,00
İLK MADDE VE MALZEME	37.500,00	5. ÖZ KAYNAKLAR	
2. DURAN VARLIKLAR		SERMAYE	4.500.000,00
ARSA VE ARAZİLER	80.383,00	DÖNEM NET KARI	92.750,00
BİNALAR	489.050,00		
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	3.877.607,00		
TAŞITLAR	327.546,00		
DEMİRBAŞLAR	42.350,00		
DiĞER MADDİ DURAN VAR. ⁴¹⁰	6.000,00		
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	903.915,70		
AKTİF TOPLAMI	5.821.484,30	PASİF TOPLAMI	5.821.484,30

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin aktif hesaplarına ilişkin ayrıntılı döküm ise Tablo 19’da belirtilmiştir.

Tablo 19: Dönem Başı Aktif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları

KASA		63.688,00
TL Kasası	63.688,00	
BANKALAR		1.633.526,00
“A” Bankası	1.500.000,00	
“B” Bankası	133.526,00	
ALINAN ÇEKLER		167.750,00
Müşteri “A” İşletmesi Çeki	100.000,00	
Müşteri “B” İşletmesi Çeki	27.750,00	
Müşteri “C” İşletmesi Çeki	40.000,00	

⁴⁰⁹ Uygulamaya konu olan işletmenin adı, işletme yöneticilerinin talebi üzerine belirtilmemiştir. Bu nedenle işletmeye “X” İşletmesi adı verilmiştir.

⁴¹⁰ İşletmenin aktifleri arasında yer alan anaç balıklar, uygulamalarda TDHP gereğince “256 DiğEr Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmektedir. Ancak, finansal tablolarda fazla önemli görülmeyen ve “DiğEr” başlığı altında yer alan bir hesap kalemine ait tutarın, ait olduğu hesap grubunun toplam tutarının % 20’sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Balık üretim işletmelerinin aktifleri arasında yer alan anaç balıkların “256 DiğEr Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi esas faaliyeti balık üretmek olan işletmeler için bilgi muhasebesi açısından uygun olamayabilir. 25 Hesap grubunda da boş hesap kodu bulunmadığı için TDHP’de “25X Canlı Su Varlıkları” adında bir hesabın yer alması tarafımızca önerilmektedir.

İLK MADDE VE MALZEME		37.500,00
Yem	27.000,00	
İlaç	3.500,00	
Kırtasiye Malzemesi	3.500,00	
Temizlik Malzemesi	3.500,00	
ARSA VE ARAZİLER		80.383,00
40 Dönüm Çiftlik Arazisi	80.383,00	
BİNALAR		489.050,00
250 m ² İdare Binası	150.000,00	
200 m ² Sosyal Tesis	61.645,00	
100 m ² Üretim İstasyonu	105.875,00	
150 m ² Yem ve Araç Gereç Deposu	80.822,00	
100 m ² Soğuk Hava Deposu	90.708,00	
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		3.877.607,00
Beton Balık Havuzları	3.442.190,00	
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	206.250,00	
Su Çevirme Tesisi	9.018,00	
Balık Taşıma Tankı	2.958,00	
Balık Kova ve Kapları	1.300,00	
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	1.300,00	
Oksijen Tüpü Tesisatı	1.335,00	
Terazi	2.555,00	
Trafo Tesisat ve Direkleri	21.584,00	
Sağım Tekneleri	2.000,00	
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	70.000,00	
Jeneratör	21.944,00	
İstinat Duvarı	95.173,00	
TAŞITLAR		327.546,00
3,5 Ton Kapasiteli Mercedes Kamyonet	85.914,00	
7 Ton Kapasiteli Soğutuculu Ford Kamyon	241.632,00	
DEMİRBAŞLAR		42.350,00
İdare Binasında Kullanılan Demirbaşlar	30.335,00	
Sosyal Tesislerdeki Demirbaşlar	12.015,00	
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		6.000,00
2 Yaşındaki Anaç Balıklar	6.000,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		(903.915,70)
Binalar	77.892,90	
Beton Balık Havuzları	516.328,50	
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	41.250,00	
Su Çevirme Tesisi	1.352,70	
Balık Taşıma Tankı	443,70	
Balık Kova ve Kapları	780,00	
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	780,00	
Oksijen Tüpü Tesisatı	400,50	
Terazi	1.095,00	
Trafo Tesisat ve Direkleri	2.590,08	
Sağım Tekneleri	499,98	
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	17.500,00	
Jeneratör	4.388,79	

İstinat Duvarı	14.275,95	
Taşıtlar	196.527,60	
Demirbaşlar	25.410,00	
Anaç Balıklar	2.400,00	
TOPLAM	5.821.484,30	5.821.484,30

Uygulama Örneğine İlişkin Ek Bilgiler

i. Bilânço tarihi itibari ile işletmede yavru balık ve balık yumurtası bulunmamaktadır. İşletme yavru balık siparişi vermiş, fakat yavru balıklar henüz işletmeye teslim edilmemiştir. Bununla birlikte, işletme dönem içerisinde anaç balıklardan da yumurta sağımı yapacaktır.

ii. Balık üretim işletmesi yılda yaklaşık 1,5 milyon adet yavru balığı yetiştirecek kapasiteye sahiptir. Yavru balıklar beslenmeye alınmakta, sofralık balık haline (250-300 gr) gelince ise pazarlanmaktadır. Yavru balıklardan ihtiyaç olması durumunda, hızlı gelişim gösteren kaliteli erkek ve dişi balıklar seçilip, özel bir beslenmeye tabi tutulmakta ve anaç balık olarak ayrı havuzlarda yetiştirilmektedir.

iii. İşletmenin aktifleri arasında yer alan “A” ve “B” müşterilerine ait toplam 127.750 TL’lik çek dönem içerisinde nakit olarak tahsil edilmiştir.

iv. İşletmenin satıcılara olan borcunun 100.000 TL’si dönem içerisinde işletme kasasından ödemiştir.

v. İşletme çalışanlarına yapılan ödemelerde vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ihmal edilmiştir.

vi. Kurumlar Vergisi oranı% 20’dir.

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılında katlanmış olduğu giderlere ilişkin veriler ise aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Balık üretim işletmesinin 2011 yılı üretim sürecinde katlandığı direkt ilk madde ve malzemeler; balık yumurtaları, yavru balıklar ve yemlerdir. Üretime gönderilen direkt ilk madde ve malzemeler, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplanmış ve tutarları Tablo 20’de gösterilmiştir.

Anaç balıklar 2 yaşına geldiğinde yumurta ve sperma üretmeye başlamaktadır. İşletmenin aktifleri arasında yer alan anaç balıklardan, yılda yaklaşık 3.000 adet/anaç yumurta elde edilmekte, fakat bu yumurtaların yaklaşık % 60’ı larva haline gelebilmektedir. Kuluçka döneminde ise işletmenin üretim istasyonunda yer alan larvaların; düzenli bakımının, beslenmesinin ve hijyeninin sağlanması ile zamanında aşılması sonucu yaklaşık % 98’i hayatta kalmaktadır. Sonuç olarak 2 yaşındaki kaliteli bir anaç balıktan yılda yaklaşık 1.800 adet yavru balık elde edilmektedir. Anaç balıkların ortalama ömürleri ise 5 yıldır. İşletmenin yaklaşık 2 yaşında 400 dişi anaç balığı bulunduğuna göre bu anaç balıklardan her yıl yaklaşık 720 bin adet yavru balık elde edilmektedir. İşletmenin aktifleri arasında yer alan balık yumurtalarının “150 İLK MADDE VE MALZEME” hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Anaç balıklardan elde edilen yavru balıkların hangi bedel ile değerlendirileceği konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Ancak, temel yaklaşım; anaç balıkların sofralık balık haline geldikten sonra (250-300 gr ağırlık ve 1 yaş) yumurta bırakma zamanına kadar ki süreçte (1000 gr-2 yaş) katlanılan yem, ilaç, bakım, amortisman ve benzeri giderlerin toplam tutarının, ilgili dönemde anaç balıklardan elde edilen yavru balıkların maliyetlerine yüklenmesidir⁴¹¹. Bu çerçevede işletmenin 2011 yılında elde ettiği 720 bin adet yavru balığın maliyet bedeli yaklaşık olarak (Sadece anaç balıklar için; Yem = 4.500 TL, İlaç = 500 TL, İşçilik = 2.700 TL, Balık Amortismanı = 1.200 TL ve Duran Varlık Amortismanı = 500 TL) 9.400 TL’dir.

⁴¹¹ Nurettin Hüsni Toköz, **Sanayi Muhasebesi ve Sanayide ve Tarımda Maliyet İlkeleri**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 4. Basım, VI, Ankara, 1972, s.370.

İşletme kendi anaç balıklarından elde ettiği 720 bin adet yavru balığa ilave olarak 2011 yılında muhtelif balık yavrusu üreticilerinden toplam 750 bin adet 5 gr ağırlığında yavru balık satın almış, karşılığında 100.000 TL ödeme yapmıştır.

Balık üretim işletmesinde palet yem kullanılmaktadır. Normal şartlar altında 1 kg balıketi elde etmek için 1-1,3 kg arası yem kullanılmaktadır. İşletme, 2011 yılı içerisinde yavru balıkları için toplam 573 ton, anaç balıkları için 3,6 ton balık olmak üzere toplam 576,6 ton balık yemi tüketmiştir. Balık yeminin ağırlıklı ortalama kg fiyatı 1,25 TL'dir. Bu verilere göre 2011 yılında tüketilen balık yemi tutarı 720.750 TL'dir.

Tablo 20 : 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Yavru Balık Teminine İlişkin Giderler	100.000
Yem Giderleri	720.750
TOPLAM	820.750

2. Direkt İşçilik Giderleri

Balık üretim işletmesi, balık üretimi ile balık yetiştirilmesine yönelik bir işletmedir. İşletmede çalışan personellerden; 6 işçiye ilişkin giderler, direkt işçilik niteliğindedir. İşçilerin her biri eşit ücret almakta ve her birinin işletmeye maliyeti aylık 1.750 TL'dir. Bu çerçevede işletmenin katlanmış olduğu 6 işçiye ilişkin yıllık direkt işçilik gideri tutarı;

$$1.750 \text{ TL} \times 6 \text{ İşçi} \times 12 \text{ Ay} = 126.000 \text{ TL'dir.}$$

Tablo 21 : 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Direkt İşçilik Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Direkt İşçilik Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Direkt İşçilik Giderleri	126.000
TOPLAM	126.000

3. Genel Üretim Giderleri

Balık üretim işletmesinin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu genel üretim giderleri aşağıda gibi tespit edilmiştir.

i. Endirekt İşçilik

İşletmede çalışan personellerden; su ürünleri mühendisi, laborant ve aşçıya ilişkin giderler endirekt işçilik niteliğindedir. Balık üretim işletmesinde çalışan su ürünleri mühendisinin işletmeye aylık maliyeti 3.000 TL, laborantın 2.400 TL, aşçının ise 1.000 TL'dir. Bu çerçevede endirekt işçilik tutarı;

$$(3.000 \text{ TL} + 2.400 \text{ TL} + 1.000 \text{ TL}) \times 12 \text{ Ay} = 76.800 \text{ TL'dir.}$$

ii. Amortisman Giderleri

İşletmenin üretim sürecinde kullandığı amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve 2011 yılında ayrılan amortisman tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. İşletmenin aktifleri arasında yer alan binalardan; sosyal tesisler, üretim istasyonu ile yem ve araç gereç deposuna ilişkin giderler, genel üretim giderlerine dahil edilmiştir. Ayrıca, taşıtların % 40 oranında üretim faaliyetlerine, % 40 oranında pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerine ve % 20 oranında ise yönetim faaliyetlerine destek olduğu kabul edilmektedir.

Sosyal Tesisler	61.645 TL
Üretim İstasyonu	105.875 TL
Yem ve Araç Gereç Deposu	<u>80.822 TL</u>
	= 248.342,00 TL
248.342 TL / 20 Yıl	= 12.417,10 TL/Yıl
327.546 TL x % 40	= 131.018,40 TL
131.018,40 TL / 5 Yıl	= 26.203,68 TL/Yıl

Tablo 22: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler ve Yıllık Amortisman Tutarları

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömrü	Amortismanına Tabi Değeri (TL)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
Binalar			
* Sosyal Tesis 61.645 TL	20 Yıl	248.342	12.417,10
* Üretim İstasyonu 105.875 TL			
* Yem ve Araç Gereç Deposu 80.822 TL			
Beton Balık Havuzları	20 Yıl	3.442.190	172.109,50
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	15 Yıl	206.250	13.750,00
Su Çevirme Tesisi	20 Yıl	9.018	450,90
Balık Taşıma Tankı	20 Yıl	2.958	147,90
Balık Kova ve Kapları	5 Yıl	1.300	260,00
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	5 Yıl	1.300	260,00
Oksijen Tüpü Tesisatı	10 Yıl	1.335	133,50
Terazi	7 Yıl	2.555	365,00
Trafo Tesisat ve Direkleri	10 Yıl	8.633,60	863,36
Sağım Tekneleri	12 Yıl	2.000	166,66
Jeneratör	15 Yıl	21.944	1.462,93
İstinat Duvarı	20 Yıl	95.173	4.758,65
Anaç Balıklar	5 Yıl	6.000	1.200,00
Taşıtlar			
* Üretimde Kullanılan Taşıtlar 131.018,40 TL	5 Yıl	131.018,40	26.203,68
Demirbaşlar	5 Yıl	12.015	2.403,00
TOPLAM			236.952,18

iii. İlaç ve İlaçlama Giderleri

İşletme gerek yavru üretiminde gerekse yavruların büyütülmesi aşamasında, ilaç ve ilaçlama giderlerine katlanmaktadır. İlaçlar, hastalık öncesi koruyucu, hastalık durumunda ise tedavi edici olarak kullanılmaktadır. İşletme başta mahalit yeşili, metilen mavisi, sulfamerazin, cloromin-t ve tuzlu su eriği olmak üzere 2011 yılı içerisinde 3.506 TL'lik ilaç ve ilaçlama giderlerine katlanmıştır. Bu ilaçların 500 TL'lik kısmı anaç balıklarca tüketilmiştir.

iv. Bakım ve Onarım Giderleri

İşletme 2011 yılı içerisinde üretim bölümünün hijyeni, beton balık havuzlarında oluşan çatlaklar, su çevirme, taşıma ve tahliye kanallarında onarım

olmak üzere üretim bölümlerine ait toplam 90.003 TL'lik bakım onarım giderine katlanmıştır.

v. Elektrik ve Kömür Giderleri

İşletmenin 2011 yılına ilişkin elektrik faturalarının toplam tutarı 1.360 TL'dir. Elektrik tüketiminin yarısının yönetim birimlerinde, diğer yarısının ise üretim birimlerinde yapıldığı varsayılmıştır. Ayrıca, işletme 2011 yılında idare binasını, üretim istasyonunu ve sosyal tesislerini ısıtmak için 20 ton kömür tüketmiştir. İşletme, tüketmiş olduğu 20 ton kömür ile ilgili olarak 10.000 TL ödemiştir. Yapılan petek sayılarına göre kömürün, 15 tonu üretim faaliyetlerinde, 5 tonu ise yönetim faaliyetlerinde kullanıldığı varsayılmıştır. Bu çerçevede üretim birimlerince tüketilen elektrik ve kömüre giderlerine ilişkin toplam tutar;

$$(1.360 \text{ TL} \times \% 50) + (10.000 \text{ TL} / 20 \text{ Ton}) \times 15 \text{ Ton} = 8.180 \text{ TL'dir.}$$

vi. Akaryakıt ve Yağ Giderleri

İşletme içerisinde yem, malzeme ve balıkların taşınması ve gerekli durumlarda jeneratörün kullanılması için 2011 yılı içerisinde 12.024 TL'lik akaryakıt ve yağ giderlerine katlanılmıştır. İşletme taşıtlarının % 40'ı üretim faaliyetlerinde, %40'ı pazarlama faaliyetlerinde % 20'si ise yönetim faaliyetlerinde kullanıldığı varsayıldığında, üretim giderlerine aktarılacak tutar;

$$12.024 \text{ TL} \times \% 40 = 4.809,60 \text{ TL'dir.}$$

vii. Oksijen Gazı Giderleri

Oksijen gazı gerekli durumlarda, balık yumurtalarının larva haline gelme sürecinde kullanılmaktadır. İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu oksijen gazı gideri 62,50 TL'dir.

viii. Yemekhane Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu gıda maddelerine ilişkin giderlerinin 14.400 TL, t p giderlerinin ise 1.760 TL olduğu tespit edilmiştir. İdare müdürü ile bekçilere ilişkin yemekhane giderleri, yönetim giderleri arasında, diğer personele ilişkin yemekhane giderleri ise üretim giderleri arasında gösterilmiştir.

$$\begin{aligned} 14.400 \text{ TL} + 1.760 \text{ TL} &= 16.160 \text{ TL (12 Kişi için)} \\ 16.160 \text{ TL} / 12 \text{ Kişi} &= 1.346,66 \text{ TL / Kişi} \\ 1.346,66 \text{ TL} / \text{Kişi} \times 9 \text{ Kişi} &= 12.120 \text{ TL} \end{aligned}$$

ix. Endirekt Malzeme Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere katlanmış olduğu endirekt malzeme giderleri (temizlik =2.000 TL, kırtasiye = 1.850 TL) 3.850 TL olarak hesaplanmıştır.

x. Zirai Sigorta Giderleri

İşletme 2011 yılındaki tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak 19.500 TL zirai sigorta giderine katlanmıştır. 5363 Sayılı ‘‘Tarım Sigortaları Kanunu’’ gereği  demieş olduğu sigorta giderinin % 50’si Devlet tarafından karşılanmıştır. Bu nedenle işletmenin 2011 yılı zirai sigorta gideri 9.750 TL’dir.

xi. Çeşitli Giderler

İşletme 1.700 lt/sn debili ırmak suyunun kullanım bedeli olarak Tarım İl Müdürlükleri gözetiminde, İl  zel İdaresi’ne yıllık 30.000 TL su kullanım bedeli ödemektedir.

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu genel üretim giderlerinin toplam tutarı ise aşağıdaki Tablo 23’te belirtilmiştir.

Tablo 23: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Genel Üretim Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Genel Üretim Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Endirekt İşçilik Giderleri	76.800,00
Amortisman Giderleri	236.952,18
İlaç ve İlaçlama Giderleri	3.506,00
Bakım ve Onarım Giderleri	90.003,00
Elektrik ve Kömür Giderleri	8.180,00
Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60
Oksijen Gazı Giderleri	62,50
Yemekhane Giderleri	12.120,00
Çeşitli Giderler	30.000,00
Endirekt Malzeme Giderleri	3.850,00
Zirai Sigorta Giderleri	9.750,00
TOPLAM	476.033,28

Tablo 23'e göre işletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu genel üretim giderlerinin toplam tutarının 476.033,28 TL olduğu tespit edilmiştir.

4. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin katlanmış olduğu gider türleri ve tutarları Tablo 24'te gösterilmiştir.

Taşıtlara İlişkin Amortisman Tutarı,	$327.546 \text{ TL} \times \% 40 = 131.018,40 \text{ TL}$
	$131.018,40 / 5 \text{ Yıl} = 26.203,68 \text{ TL} / \text{Yıl}$
Akaryakıt ve Yağ,	$12.024 \text{ TL} \times \% 40 = 4.809,60 \text{ TL} / \text{Yıl}$
Binalar,	$90.708 \text{ TL} / 15 \text{ Yıl} = 6.047,20 \text{ TL} / \text{Yıl}$
Soğutucu Motorlar,	$70.000 \text{ TL} / 12 \text{ Yıl} = 5.833,33 \text{ TL} / \text{Yıl}$

Tablo 24 : 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Taşıtlara Ait Amortisman Giderleri	26.203,68
Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60
Binalara İlişkin Amortisman Giderleri	6.047,20
Soğutucu Motorlara İlişkin Amortisman Giderleri	5.833,33
TOPLAM	42.893,81

Tablo 24'e göre işletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin toplam tutarının 42.893,81 TL olduğu tespit edilmiştir.

5. Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde genel yönetim faaliyetlerine ilişkin katlanmış olduğu gider türleri ve tutarları Tablo 25'te gösterilmiştir.

İdare Müdür Maaşı,	2.000 TL x 12 Ay	= 24.000,00 TL
Bekçi Maaşları,	1.000 TL x12 Ay x 2 Kişi	= 24.000,00 TL
Sigorta,		= 300,00 TL
Kırtasiye,		= 2.750,00 TL
Kömür,	10.000 TL / 20 Ton	= 500,00 TL / ton
	500 TL / ton x 5 Ton	= 2.500,00 TL
Elektrik,	1.380 TL x % 50	= 680,00 TL
Bina Amortismanı,	150.000 TL / 20 Yıl	= 7.500,00 TL / Yıl
Demirbaş Amort.,	30.335 TL / 5 Yıl	= 6.067,00 TL / Yıl
Taşıtlar Amortismanı,	327.546 TL x % 20	= 65.509,20 TL
	65.509,20 TL / 5 Yıl	= 13.101,84 TL / Yıl
Akaryakıt ve Yağ,	12.024 TL x % 20	= 2.404,80 TL
Yemekhane,	16.160 TL / 12 Kişi	= 1.346,66 TL / Kişi
	1.346,66 TL / Kişi x 3 Kişi	= 4.040,00 TL
Telefon ve İnternet,		= 957,00 TL

Tablo 25 : 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Genel Yönetim Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Maaş Giderleri	48.000,00
Sigorta Giderleri	300,00
Kırtasiye Giderleri	2.750,00
Kömür Giderleri	2.500,00
Elektrik Giderleri	680,00
Binalara İlişkin Amortisman Giderleri	7.500,00
Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderleri	6.067,00
Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderleri	13.101,84
Akaryakıt ve Yağ Giderleri	2.404,80
Yemekhane Gideri	4.040,00
Telefon ve İnternet Giderleri	957,00
TOPLAM	88.300,64

Tablo 25'e göre işletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu genel yönetim giderlerinin toplam tutarının 88.300,64 TL olduğu tespit edilmiştir.

5.3.1.1. "X" Balık Üretim İşletmesi'nin 2011 Yılı Gider Dağıtımları

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu giderlerin ilgili gider yerlerine 1. ve 2. gider dağıtımını aşağıdaki şekilde gerçekleştirmiştir.

5.3.1.1.1. Birinci Dağıtım İşleminin Gerçekleştirilmesi

"X" Balık Üretim İşletmesi'nin üretim sürecinde yer alan esas üretim ve yardımcı hizmet gider yerleri belirlenmiş olup, gider türleri uygun dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili gider yerlerine aşağıdaki şekilde dağıtılmıştır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletmenin 2011 yılında, anaç ve yavru balıklarının beslenmesi için tüketmiş olduğu toplam yem miktarı 576,6 tondur. Tüketilen yemlerin 3,6 tonluk kısmının anaç balık yetiştirme esas üretim gider yerinde, 1 tonluk kısmının yumurta üretimi ve

kuluçkahane esas üretim gider yerinde, 572 tonluk kısmının ise yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerinde tüketildiği tespit edilmiştir. İşletmenin stokları arasında yer alan yemler, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirilmiş olup, ağırlıklı ortalama kilogram maliyeti 1,25 TL⁴¹² olarak hesaplanmıştır. Ayrıca, işletme, yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerinde yetiştirilmek üzere 750.000 adet 5 gr ağırlığında balık satın almıştır. Bu çerçevede esas üretim gider yerlerine ait direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin 1. Dağıtımını aşağıdaki şekilde yapmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

3.600 Kg Balık Yemi x 1,25 TL/Kg = 4.500 TL

ii. Yumurta Üretimi ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

1.000 Kg Balık Yemi x 1,25 TL/Kg = 1.250 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

572.000 Kg Balık Yemi x 1,25 TL/Kg = 715.000 TL

750.000 adet 5 gr Ağırlığında Balık = 100.000 TL

Direkt İşçilik Giderleri

İşletmenin esas üretim gider yerleri ile ilgili olarak katlanmış olduğu direkt işçilik tutarı Tablo 21'e göre 126.000 TL'dir. İşçi çalışma kartlarından elde edilen verilere göre, direkt işçilik tutarının 2.700 TL'lik kısmı anaç balık yetiştirme esas üretim gider yeri, 12.500 TL'si yumurta üretimi ve kuluçkahane esas üretim gider yeri kalan 110.800 TL'lik kısmının ise yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerine ait olduğu tespit edilmiştir.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 2.700 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 12.500 TL

⁴¹² İşletme yıl içerisinde toplam 576,6 ton yem satın almış ve karşılığında 720.750 TL ödemiştir. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre 1 Kg yem tutarı = 720.750 TL / 576.600 Kg = 1,25 TL/Kg'dir.

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 110.800 TL

Endirekt İşçilik Giderleri

İşletmenin bütün üretim gider yerleri ile ilgili olarak katlanmış olduğu endirekt işçilik tutarı Tablo 23'e göre 76.800 TL'dir. Bu tutarın 12.000 TL'si aşçı giderleri ile ilgili olduğu için sosyal tesisler yardımcı hizmet gider yerine, kalan 64.800 TL ise esas üretim gider yerlerine Tablo 21'deki direkt işçilik tutarı esas alınarak dağıtılmıştır.

Dağıtım anahtarı = 64.800 TL /126.000 TL = 0,51428

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Endirekt İşçilik Tutarı = 0,51428 x 2.700 TL = 1.388,57 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

Endirekt İşçilik Tutarı = 0,51428 x 12.500 TL = 6.428,57 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Endirekt İşçilik Tutarı = 0,51428 x 110.800 TL = 56.982,86 TL

Amortisman Giderleri

İşletmenin amortismanına tabi iktisadi varlıklarının ilgili gider yerleri itibariyle dağılımı Tablo 26'daki gibidir. Tablo 26'daki veriler, Tablo 22'den yararlanılarak hazırlanmıştır. Ancak trafo tesisat ve direkleri, jeneratör ile istinat duvarına ilişkin amortisman tutarlarının, bütün gider yerlerine dağıtımında, gider yerlerinin yıllık amortisman tutarları dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

Trafo Tesisat ve Direkleri Yıllık Amortisman Tutarı = 863,36 TL

Jeneratör Yıllık Amortisman Tutarı = 1.462,93 TL

İstinat Duvarı Yıllık Amortisman Tutarı = 4.758,65 TL

= 7.084,94 TL

- i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri Yıllık Amortisman Tutarı**
= 1.700,00 TL
- ii. Yumurta Üretimi ve Kuluçkahane Esas Üret. Gid. Yeri Yıllık Amor. Tutarı**
= 5.593,91 TL
- iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri Yıllık Amor. Tutarı**
= 213.181,98 TL
- iv. Yem ve Araç Gereç Deposu Yardımcı Hiz. Gid. Yeri Yıllık Amort. Tutarı**
= 4.406,10 TL
- v. Sosyal Tesisler Yardımcı Hizmet Gider Yeri Yıllık Amort. Tutarı**
= 5.485,25 TL

Toplam = 230.367,24 TL

Dağıtım Anahtarı = 7.084,94 TL / 230.367,24 TL = 0,03075

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,03075 x 1 700 TL = 52,28 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

0,03075 x 5.593,91 TL = 172,04 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,03075 x 213.181,98 TL = 6.556,41 TL

iv. Yem ve Araç Gereç Deposu Yardımcı Hizmet Gider Yeri

0,03075 x 4.406,10 TL = 135,51 TL

v. Sosyal Tesisler Yardımcı Hizmet Gider Yeri

0,03075 x 5.485,25 TL = 168,70 TL

Tablo 26 : Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Gider Yerleri İtibariyle Dağılımı ve Tutarları

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Gider Yeri	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
Anaç Balıklar	Anaç Balık Yetiştirme	1.200,00
Beton Balık Havuzları	Anaç Balık Yetiştirme	500,00
Trafo, Jeneratör ve İst. Duvarı	Anaç Balık Yetiştirme	52,28
Üretim İstasyonu	Yumurta Üretim ve Kuluçkahane	5.293,75
Sağım Tekneleri	Yumurta Üretim ve Kuluçkahane	166,66
Oksijen Tüpü Tesisatı	Yumurta Üretim ve Kuluçkahane	133,50
Trafo, Jeneratör ve İst. Duvarı	Yumurta Üretim ve Kuluçkahane	172,04
Beton Balık Havuzları	Yavru Balık Yetiştirme	171.609,50
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	Yavru Balık Yetiştirme	13.750,00
Su Çevirme Tesisi	Yavru Balık Yetiştirme	450,90
Balık Kova ve Kapları	Yavru Balık Yetiştirme	260,00
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	Yavru Balık Yetiştirme	260,00
Balık Taşıma Tankı	Yavru Balık Yetiştirme	147,90
Üretimde Kullanılan Taşıtlar	Yavru Balık Yetiştirme	26.203,68
Trafo, Jeneratör ve İst. Duvarı	Yavru Balık Yetiştirme	6.556,41
Yem ve Araç Gereç Deposu	Yem ve Araç Gereç Deposu	4.041,10
Terazi	Yem ve Araç Gereç Deposu	365,00
Trafo, Jeneratör ve İst. Duvarı	Yem ve Araç Gereç Deposu	135,51
Sosyal Tesisler Binası	Sosyal Tesisler	3.082,25
Demirbaşlar	Sosyal Tesisler	2.403,00
Trafo, Jeneratör ve İst. Duvarı	Sosyal Tesisler	168,70
TOPLAM		236.952,18

Ayrıca işletmenin genel yönetim ile pazarlama, satış ve dağıtım dönem gider yerine ilişkin amortisman giderlerinin dağılımı Tablo 27’de gösterilmiştir.

Tablo 27: Pazarlama, Satış ve Dağıtım ve Genel Yönetim Gider Yerine Ait Amortisman Giderleri

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Dönem Gider Yerlerine Ait Amortisman Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Taşıtlara Ait Amortisman Giderleri	26.203,68
Binalara İlişkin Amortisman Giderleri	6.047,20
Soğutucu Motorlara İlişkin Amortisman Giderleri	5.833,33
TOPLAM	38.084,21
Genel Yönetim Gider Yerlerine Ait Amortisman Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Binalara İlişkin Amortisman Giderleri	7.500,00
Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderleri	6.067,00
Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderleri	13.101,84
TOPLAM	26.668,84

İlaç ve İlaçlama Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu 3.506 TL'lik ilaç ve ilaçlama giderlerinin, 500 TL'sinin anaç balık yetiştirme, 300 TL'sinin yumurta üretimi ve kuluçkahane, kalan 2.706 TL'sinin ise yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerine ait olduğu tespit edilmiştir.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

= 500 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

= 300 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

= 2.706 TL

Bakım ve Onarım Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu 90.003 TL'lik bakım ve onarım giderlerinin havuz sayıları dikkate alınmak suretiyle, % 10'unun anaç balık yetiştirme gider yerine, % 90'nının ise yavru balık yetiştirme gider yerine ait olduğu varsayılmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

90.003 TL x % 10 = 9.000,30 TL

ii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

90.003 TL x % 90 = 81.002,70 TL

Elektrik ve Kömür Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu 1.360 TL'lik elektrik giderlerinin 680 TL'lik kısmının yumurta üretim ve kuluçkahane esas üretim gider yerine, 680 TL'lik kısmının ise yönetim birimlerine ait olduğu varsayılmıştır. Ayrıca, işletmenin tüketmiş olduğu 20 ton kömürün ise 15 tonu (7.500 TL) yumurta üretim

ve kuluçkahane esas üretim gider yerinde, kalan 5 tonu ise (2.500 TL) idare binasının ısıtılmasında kullanılmıştır.

i. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

$$= 680 \text{ TL} + 7.500 \text{ TL} = 8.180 \text{ TL}$$

ii. Genel Yönetim Gider Yerleri

$$= 680 \text{ TL} + 2.500 \text{ TL} = 3.180 \text{ TL}$$

Akaryakıt ve Yağ Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu 12.024 TL'lik akaryakıt ve yağ giderlerinin % 40'ı üretim faaliyetlerinde, %40'ı pazarlama faaliyetlerinde % 20'si ise yönetim faaliyetlerinde kullanılmıştır. Üretim faaliyetlerinde kullanılan taşıtlara ilişkin akaryakıt giderlerinin tamamının yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerine ait olduğu varsayılmıştır.

i. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

$$12.024 \text{ TL} \times \% 40 = 4.809,60 \text{ TL}$$

ii. Genel Yönetim Dönem Gider Yerleri

$$12.024 \text{ TL} \times \% 20 = 2.404,80 \text{ TL}$$

iii. Pazarlama, Satış Dağıtım Gider Yerleri

$$12.024 \text{ TL} \times \% 40 = 4.809,60 \text{ TL}$$

Oksijen Gazı Giderleri

İşletmenin 2011 yılında katlanmış olduğu oksijen gazı gideri tutarı 62,50 TL'dir. Oksijen gazı, işletmenin yumurta üretimi ve kuluçkahane esas üretim gider yerinde kullanılmaktadır.

i. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

$$= 62,50 \text{ TL}$$

Yemekhane Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde sosyal tesislerinin içerisinde yer alan yemekhane ile ilgili olarak gıda maddesi giderlerin tutarı 14.400 TL, tüp giderlerinin tutarının ise 1.760 TL'dir. Balık üretim işletmesinde 12 kişi çalışmaktadır. Ayrıca, idare müdürü ile iki bekçiye ilişkin yemekhane giderleri genel yönetim giderleri arasında gösterilmiştir.

$$\begin{aligned} 14.400 \text{ TL} + 1.760 \text{ TL} &= 16.160 \text{ TL (Sosyal Tesisler)} \\ 16.160 \text{ TL} / 12 \text{ Kişi} &= 1.346,66 \text{ TL /Kişi} \end{aligned}$$

i. Sosyal Tesisler Yardımcı Hizmet Gider Yeri

$$1.346,66 \text{ TL /Kişi} \times 9 \text{ Kişi} = 12.120 \text{ TL}$$

ii. Genel Yönetim Gider Yerleri

$$1.346,66 \text{ TL /Kişi} \times 3 \text{ Kişi} = 4.040 \text{ TL}$$

Endirekt Malzeme Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde üretim faaliyetlerinde kullanmış olduğu endirekt malzemelerin 2.000 TL'lik kısmı sosyal tesislere, 1.850 TL'lik kısmı ise yem ve araç gereç deposu yardımcı hizmet gider yerine aittir.

i. Sosyal Tesisler Yardımcı Hizmet Gider Yeri

$$= 2.000 \text{ TL}$$

ii. Yem ve Araç Gereç Deposu Yardımcı Hizmet Gider Yeri

$$= 1.850 \text{ TL}$$

Sigorta Giderleri

İşletmenin 2011 yılı için zirai faaliyetleri ile ilgili tarımsal sigorta gideri 9.750 TL'dir. Bu tutarın esas üretim gider yerlerine dağıtımında, alabalıkların defter

değerleri dağıtım anahtarı olarak dikkate alınmıştır. Ayrıca, 2011 yılı için işletmenin idare binasındaki demirbaşları için ödenen sigorta bedeli 300 TL'dir.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Anaç alabalık defter değeri = 6.000 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

720 bin balık yumurtasının defter değeri = 9.400 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

5 gr'lık alabalıkların defter değeri = 100.000 TL
115.400 TL

Dağıtım anahtarı = 9.750 TL / 115.400 TL
= 0,08448

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,08448 x 6.000 TL = 506,93 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

0,08448 x 9.400 TL = 794,19 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,08448 x 100.000 TL = 8.448,88

iv. Genel Yönetim Dönem Gider Yerleri

= 300 TL

Çeşitli Giderler

İşletmenin 2011 yılı için İl Özel İdaresi'ne ödemiş olduğu 30.000 TL su kullanım bedelinin % 5'inin anaç balık yetiştirme esas üretim gider yerine, % 95'inin ise yavru balık yetiştirme esas üretim gider yerine dağıtılacağı varsayılmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

30.000 TL x % 5 = 1.500 TL

ii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

30.000 TL x % 95 = 28.500 TL

5.3.1.1.2. İkinci Dağıtım İşleminin Gerçekleştirilmesi

İkinci dağıtım daha öncede ifade edildiği gibi işletmenin yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, hizmet sundukları esas üretim gider yerlerine dağıtılması işlemidir. İşletme, ikinci dağıtım yöntemleri arasından basit dağıtım yöntemini kullanmaktadır.

i. Yem araç ve gereç deposu ile sosyal tesislere ilişkin amortisman giderlerinin, esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı olarak esas üretim gider yerlerinin amortisman tutarları Tablo 26'dan yararlanılarak hesaplanmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Amortisman Tutarı = 1.752,28 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

Amortisman Tutarı = 5.765,95 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Amortisman Tutarı = 219.238,39 TL

= 226.756,62 TL

Dağıtım Anahtarı = 4.541,61 TL + 5.653,95 TL / 226.756,62 TL

= 10.195,56 TL / 226.756,62 TL

= 0,04496

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,04496 x 1.752,28 TL = 78,79 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

0,04496 x 5.765,95 TL = 259,25 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,04496 x 219.238,39 TL = 9.857,52 TL

ii. Aşçı ve yemekhane giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik tutarları kullanılmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 2.700 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 12.500 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt İşçilik Tutarı = 110.800 TL

= 126.000 TL

Dağıtım Anahtarı = 24.120 TL / 126.000 TL

= 0,19142

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,19142 x 2.700 TL = 516,86 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

0,19142x 12.500 TL =2.392,86 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

0,19142 x 110.800 TL = 21.210,28 TL

iii. Endirekt malzeme giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarı olarak direkt ilk madde ve malzeme tutarları kullanılmıştır.

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt ilk madde ve malzeme tutarı = 4.500 TL

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

Direkt ilk madde ve malzeme tutarı = 1.250 TL

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

Direkt ilk madde ve malzeme tutarı = 815.000 TL

= 820.750 TL

Dağıtım Anahtarı = 3.850 TL/820.750 TL = 0,00469

i. Anaç Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

$$0,00469 \times 4.500 \text{ TL} = 21,11 \text{ TL}$$

ii. Yumurta Üretim ve Kuluçkahane Esas Üretim Gider Yeri

$$0,00469 \times 1.250 \text{ TL} = 5,86 \text{ TL}$$

iii. Yavru Balık Yetiştirme Esas Üretim Gider Yeri

$$0,00469 \times 815.000 \text{ TL} = 3.823,03 \text{ TL}$$

Tablo 28: “X” Balık Üretim İşletmesi 2011 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		DİĞER GİDER YERLERİ			TOPLAM
	Anaç Balık Yetiştirme	Yumurta Üretimi ve Kuluçka	Yavru Balık Yetiştirme	Yem ve Araç Gereç Deposu	Sosyal Tesisler	Pazarlama,Satış ve Dağıtım	Genel Yönetim	Finansman		
Direkt İlk Madde ve Malzeme		4.500,00	1.250,00	715.000,00						820.750,00
Direkt İşçilik		2.700,00	12.500,00	110.800,00						126.000,00
DİREKT İLK MADDE VE MLZM. VE İŞÇİLİK GİD.		7.200,00	13.750,00	925.800,00						946.750,00
Endirekt İşçilik		1.388,57	6.428,57	56.982,86						76.800,00
Amortisman Giderleri		1.752,28	5.765,95	219.238,39	4.541,61	5.653,95	38.084,21	26.668,84		301.705,23
İlaç ve İlaçlama		500,00	300,00	2.706,00						3.506,00
Bakım ve Onarım		9.000,30	-	81.002,70						90.003,00
Elektrik ve Kömür Giderleri		-	8.180,00					3.180,00		11.360,00
Akaryakıt ve Yağ Giderleri		-		4.809,60				4.809,60	2.404,80	12.024,00
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			62,50							62,50
Aşçı ve Yemekhane Giderleri								12.120,00	4.040,00	16.160,00
Çeşitli Giderler		1.500,00	-	28.500,00						30.000,00
Endirekt Malzeme Giderleri					1.850,00	2.000,00				3.850,00
Sigorta Giderleri		506,93	794,19	8.448,88				300,00		10.050,00
Kırtasiye Giderleri								2.750,00		2.750,00
Telefon ve İnternet Giderleri								957,00		957,00
İdare Müdürü Maaşı								48.000,00		48.000,00
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri									75.000,00	75.000,00
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ TOPLAMI		14.648,08	21.593,71	401.688,43	6.391,61	31.773,95	42.893,81	88.300,64	75.000,00	682.290,23
Amortisman Giderleri		78,79	259,25	9.857,52	(4.541,61)	(5.653,95)				
Aşçı ve Yemekhane Giderleri		516,86	2.392,86	21.210,28		(24.120,00)				
Endirekt Malzeme Giderleri		21,11	5,86	3.823,03	(1.850,00)	(2.000,00)				
DAĞITIMDAN SONRA GENEL ÜRETİM GİDERİ TOPLAMI		616,76	2.657,97	34.890,83						
GENEL TOPLAM		22.464,84	37.939,18	1.362.379,26			42.893,81	88.300,64	75.000,00	1.628.977,23

5.3.1.2. Alabalık Üretim Maliyetinin Hesaplanması

“X” Balık Üretim İşletmesi'nin 2011 yılında katlanmış olduğu üretim maliyetleri Tablo 29'da gösterilmiştir⁴¹³.

Tablo 29 : 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Toplam Üretim Maliyeti

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Toplam Üretim Maliyeti	Maliyet Tutarları (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	820.750,00
Direkt İşçilik Maliyetleri	126.000,00
Genel Üretim Maliyetleri	476.033,28
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	1.422.783,28

İşletmenin 2011 yılı boyunca üretmiş olduğu alabalıklar yaklaşık 440 ton olarak hesaplanmıştır. Tartılan bu balıkların yaklaşık 100 Kg'lık kısmı anaç balık olarak yetiştirilmek üzere ayrı bir havuza alınmış, geriye kalan balıklar ise muhtelif işletmelere kilogramı 4,25 TL'den satılmıştır. İşletmenin yetiştirmiş ve üretmiş olduğu alabalıkların satışından elde ettiği hâsılat tutarı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Bununla birlikte işletme, devletin su ürünleri yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerine 2011 yılı için kilo başında ödediği 0,65 TL tarımsal üretim desteğinden faydalanmış ve ödeme devlet tarafından işletmeye yapılmıştır.

$$439.900 \text{ Kg} \times 4,25 \text{ TL} = 1.869.575 \text{ TL}$$

$$439.900 \text{ Kg} \times 0,65 \text{ TL} = 285.935 \text{ TL}$$

5.3.1.3. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Kayıtları

Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) yavru balıklar; “151 YARI MAMULLER” hesabında, sofralık balıklar ise “152 MAMULLER” hesabında izlenmektedir. TDHP'de anaç balıkların izlenebilmesi için ayrı bir hesap bulunmamaktadır. Uygulamada anaç balıklar “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabında izlenmiştir. Ancak uygulamaya konu olan işletmede hem

⁴¹³ Gider kavramı yerine maliyet kavramı kullanılmıştır.

balık yumurtalarının, hem yavru balıkların hem de anaç balıkların “150 İLK MADDE VE MALZEMELER” hesabında izlendiği tespit edilmiştir. Teoride bu şekilde bir muhasebeleştirme bilgi muhasebesi ve muhasebe kuramı açısından uygun değildir. Her canlı varlık TDHP’de kendine en uygun olan hesapta muhasebeleştirilmelidir. Çünkü anaç balıklar duran varlık niteliğindedir. Bu tür balıkların stoklar arasında gösterilmesi kanaatimizce uygun değildir. Yavru balıklardan seçilecek anaç balıklar ise ilk sağımın başlanacağı döneme kadar “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabında izlenmeli, daha sonra “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına aktarılmalıdır⁴¹⁴. Bu çerçevede “X” Alabalık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı içerisinde yapmış olduğu dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları maliyet bilgi sisteminden alınan bilgiler çerçevesinde aşağıdaki gibidir.

5.3.1.4. 2011 Yılı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

.../.../2011		
150 İLK MADDE VE MALZEME		843.606,00
150 01 Yavru Balıklar	100.000	
150 03 Yem	716.250	
150 04 İlaç	3.506	
150 05 Kömür	20.000	
150 06 Endirekt Malzeme	3.850	
150 06 01 Temizlik	2.000	
150 06 02 Kırtasiye	1.850	
102 BANKALAR		843.606,00
İlk madde ve malzeme alımı nedeniyle		
.../.../2011		

⁴¹⁴Finansal tablolarda fazla önemli görülmeyen ve “DİĞER” başlığı altında yer alan bir hesap kalemine ait tutarın, ait olduğu hesap grubunun toplam tutarının % 20’sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Balık üretim işletmelerinin aktifleri arasında yer alan anaç balıkların “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabında izlenmesi esas faaliyeti balık üretmek olan işletmeler için bilgi muhasebesi açısından uygun olamayabilir. 25 No’lu hesap grubunda da boş hesap kodu bulunmadığı için TDHP’de “25X CANLI SU VARLIKLARI” adında yeni bir hesabın yer alması tarafımızca önerilmektedir.

.../.../2011		
100 KASA		127.750,00
100 01 TL Kasası		
101 ALINAN ÇEKLER		127.750,00
101 01 "A" Müşterisi Çeki	100.000	
101 02 "B" Müşterisi Çeki	27.750	
Müşteri çeklerinin tahsili nedeniyle		
.../.../2011		
320 SATICILAR		100.000,00
320 01 Satıcı "Y"		
100 KASA		100.000,00
100 01 TL Kasası		
Satıcılara olan borcun ödenmesi nedeniyle		
.../.../2011		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		820.750,00
710 01 Yavru Balıklar	100.000	
710 02 Yem	720.750	
150 İLK MADDE VE MALZEME		820.750,00
150 01 Yavru Balıklar	100.000	
150 02 Yem	720.750	
İlk madde ve malzemelerin üretime gönderilmesi nedeniyle		
.../.../2011		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		126.000,00
720 01 Direkt İşçilik Giderleri	126.000	
102 BANKALAR		123.300,00
100 KASA		2.700,00
Direkt işçilik giderleri nedeniyle		
.../.../2011		

.../.../2011		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		476.033,28
730 01 Endirekt İşçilik Giderleri	76.800,00	
730 02 Amortisman Giderleri	236.952,18	
730 03 İlaç ve İlaçlama Giderleri	3.506,00	
730 04 Bakım ve Onarım Giderleri	90.003,00	
730 05 Kömür Giderleri	7.500,00	
730 06 Elektrik Giderleri	680,00	
730 07 Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60	
730 08 Oksijen Gazı Giderleri	62,50	
730 09 Yemekhane Giderleri	12.120,00	
730 10 Çeşitli Giderler	30.000,00	
730 11 Endirekt Malzeme Giderleri	3.850,00	
730 12 Zirai Sigorta Giderleri	9.750,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		14.856,00
150 04 Zirai İlaçlar	3.506,00	
150 05 Kömür Giderleri	7.500,00	
150 06 Endirekt Malzeme	3.850,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		236.952,18
102 BANKALAR		224.225,10
Genel üretim giderleri nedeniyle		
.../.../2011		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ		42.893,81
760 01 Taşıtlara İlişkin Amortisman	26.203,68	
730 02 Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60	
760 03 Binalara İlişkin Amortisman	6.047,20	
760 04 Soğutucu Motorlara İlişkin Amor.	5.833,33	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		38.084,21
102 BANKALAR		4.809,60
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri nedeniyle		
.../.../2011		

.../.../2011		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		88.300,64
770 01 İdare Müdürü Maaşı	24.000,00	
770 02 Bekçilerin Maaşı	24.000,00	
770 03 Sigorta Giderleri	300,00	
770 03 01 İdare Binası		
770 04 Kırtasiye Giderleri	2.750,00	
770 05 Kömür Giderleri	2.500,00	
770 06 Elektrik	680,00	
770 07 İdare Binası Amortisman Gid.	7.500,00	
770 08 Demirbaş Amortisman Gid.	6.067,00	
770 09 Taşıt Amortisman Gid.	13.101,84	
770 10 Akaryakıt ve Yağ Gid:	2.404,80	
770 09 Tel. ve İnternet Kullanım Gid.	957,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		26.668,84
150 İLK MADDE VE MALZEME		2.500,00
150 05 Kömür Giderleri	2.500,00	
100 KASA		59.131,80
Genel yönetim giderleri nedeniyle		
.../.../....		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		75.000,00
780 01 Banka Kredi Faizleri	75.000,00	
400 BANKA KREDİLERİ		75.000,00
Hesaba yürütülen faiz nedeniyle		
.../.../2011		
400 BANKA KREDİLERİ		100.000,00
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ		100.000,00
Vadesi 1 yılın altına düşen kredi nedeniyle		
.../.../2011		
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ		100.000,00
102 BANKALAR		100.000,00
Uzun vadeli kredilerin anapara ve faiz giderlerinin ödenmesi nedeniyle		
.../.../2011		

.../.../2011	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	1.422.783,28
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	825.650,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	123.300,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	473.833,28
Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin ilgili stok hesabına yansıtılması nedeniyle	
.../.../2011	
152 MAMULLER	1.422.783,28
152 01 Sofralık Alabalık	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	1.422.783,28
Üretimi tamamlanan yarı mamuller (440 ton alabalık) nedeniyle	
.../.../2011	
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	42.893,81
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	42.893,81
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	88.300,64
Pazarlama, satış ve dağıtım ile yönetim giderlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle	
.../.../2011	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	75.000,00
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	75.000,00
Finansman giderlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle	
.../.../2011	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	323,36
152 MAMULLER	323,36
152 01 Sofralık Alabalık	
Yavru alabalıklardan anaç olarak seçilenlerin farklı bir havuza alınması (100 Kg alabalığın anaç olarak seçilmesi) nedeniyle (1.422.783,28 TL / 440.000 Kg) x 100 Kg = 323,36 TL	
.../.../2011	

.../.../2011	
102 BANKALAR	87.352,35
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	13.102,85
642 FAİZ GELİRLERİ	100.455,20
Mevduat ve net faiz tutarının tahsili nedeniyle	
.../.../2011	
102 BANKALAR	1.869.575,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.869.575,00
439,9 ton sofralık balığın ortalama kg fiyatı 4,25 TL'den Satılması Nedeniyle (439.900 Kg x 4,25 TL = 1.869.575 TL)	
.../.../2011	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.422.459,92
152 MAMULLER	1.422.459,92
152 01 Sofralık Alabalık	
Satılan mamullere ilişkin maliyet kaydı nedeniyle	
.../.../2011	
102 BANKALAR	285.935,00
602 DİĞER GELİRLER	285.935,00
602 01 Devlet Teşvikleri	
Teşvik gelirleri nedeniyle	
.../.../2011	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	825.650,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	123.300,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	473.833,28
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	825.650,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	123.300,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	473.833,28
İlgili gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması	
.../.../2011	

.../.../2011	
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	42.893,81
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	88.300,64
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	75.000,00
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	42.893,81
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	75.000,00
780 01 Banka Kredi Faizleri	75.000
İlgili gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması	
.../.../2011	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.628.654,37
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.422.459,92
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	42.893,81
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	75.000,00
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması nedeniyle	
.../.../2011	
600 YURTIÇI SATIŞLAR	1.869.575,00
642 FAİZ GELİRLERİ	100.455,20
602 DİĞER GELİRLER	285.935,00
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.255.965,20
Gelir, kar ve hâsılat hesaplarının kapatılması nedeniyle	
.../.../2011	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	627.310,83
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	125.462,17
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	501.848,66
Dönem karından verginin mahsup edilmesi ve işletmenin dönem net karının tespit edilmesi nedeniyle	
.../.../2011	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	125.462,17
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	125.462,17
Dönem karından ayrılan verginin karşılığı nedeniyle	
.../.../2011	

.../.../2011	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	13.102,85
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	13.102,85
Peşin ödenen vergilerin mahsup edilmek üzere aktarılması nedeniyle	
.../.../2011	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	125.462,17
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	13.102,85
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	112.359,32
Kesinleşen vergi borcu nedeniyle	
.../.../2011	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	501.848,66
590 DÖNEM NET KARI	501.848,66
Dönem net karının ilgili bilanço hesabına aktarılması nedeniyle	
.../.../2011	

Tablo 30: Balık Üretim İşletmesi'nin 2011 Yılı Sonu Gelir Tablosu

A-BRÜT SATIŞLAR		2.155.510,00
1-Yurt İçi Satışlar	1.869.575,00	
2-Yurt Dışı Satışlar		
3-Diğer Gelirler	285.935,00	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00
1-Satıştan İadeler (-)		
2-Satıştan İskontolar (-)		
3-Diğer İndirimler (-)		
C-NET SATIŞLAR		2.155.510,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.422.459,92)
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	1.422.459,92	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		733.050,08
E-FAALİYET GİDERLERİ		(131.194,45)
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	42.893,81	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	88.300,64	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		601.855,63
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		100.455,20
1-Faiz Gelirleri	100.455,20	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(75.000,00)
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	75.000,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		627.310,83
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		627.310,83
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)		125.462,17
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		501.848,66

31.12.2011 Tarihli "X" Balık Üretim İşletmesi Kapanış Bilânçosu

1. DÖNEN VARLIKLAR		3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
KASA	29.356,20	SATICILAR	28.734,30
BANKALAR	2.580.447,65	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	112.359,32
ALINAN ÇEKLER	40.000,00	4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
İLK MADDE VE MALZEME	43.000,00	BANKA KREDİSİ	1.075.000,00
2. DURAN VARLIKLAR		5. ÖZ KAYNAKLAR	
ARSA VE ARAZİLER	80.383,00	SERMAYE	4.500.000,00
BİNALAR	489.050,00	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	92.750,00
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	3.877.607,00	DÖNEM NET KARI	501.848,66
TAŞITLAR	327.546,00		
DEMİRBAŞLAR	42.350,00		
DİĞER MADDİ DURAN VARLIK.	6.000,00		
YAPILMAKTA OLAN YATIRIM.	323,36		
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.205.620,90		
AKTİF TOPLAMI	6.310.692,28	PASİF TOPLAMI	6.310.692,28

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin aktif ve pasif hesaplarına ilişkin dönem başı ve dönem sonu hesap ayrıntıları ise Tablo 31’de yer almaktadır.

Tablo 31: Dönem Başı ve Dönem Sonu Aktif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları

	DÖNEM BAŞI		DÖNEM SONU	
KASA		63.688,00		29.356,20
TL Kasası	63.688,00		1.856,20	
BANKALAR		1.633.526,00		2.580.447,65
“A” Bankası	1.500.000,00		1.250.000,00	
“B” Bankası	133.526,00		1.330.447,65	
ALINAN ÇEKLER		167.750,00		40.000,00
Müşteri “A” İşletmesi Çeki	100.000,00			
Müşteri “B” İşletmesi Çeki	27.750,00			
Müşteri “C” İşletmesi Çeki	40.000,00		40.000,00	
İLK MADDE VE MALZEME		37.500,00		43.000,00
Yem	27.000,00		22.500,00	
İlaç	3.500,00		3.500,00	
Kırtasiye Malzemesi	3.500,00		3.500,00	
Temizlik Malzemesi	3.500,00		3.500,00	
Kömür			10.000,00	
ARSA VE ARAZİLER		80.383,00		80.383,00
40 Dönüm Çiftlik Arazisi	80.383,00		80.383,00	
BİNALAR		489.050,00		489.050,00
250 m ² İdare Binası	150.000,00		150.000,00	
200 m ² Sosyal Tesis	61.645,00		61.645,00	
100 m ² Üretim İstasyonu	105.875,00		105.875,00	
150 m ² Yem ve Araç Gereç Deposu	80.822,00		80.822,00	
100 m ² Soğuk Hava Deposu	90.708,00		90.708,00	
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		3.877.607,00		3.877.607,00
Beton Balık Havuzları	3.442.190,00		3.442.190,00	
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	206.250,00		275.000,00	
Su Çevirme Tesisi	9.018,00		9.018,00	
Balık Taşıma Tankı	2.958,00		2.958,00	
Balık Kova ve Kapları	1.300,00		1.300,00	
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	1.300,00		1.300,00	
Oksijen Tüpü Tesisatı	1.335,00		1.335,00	
Terazi	2.555,00		2.555,00	
Trafo Tesisat ve Direkleri	21.584,00		21.584,00	
Sağım Tekneleri	2.000,00		2.000,00	
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	70.000,00		70.000,00	
Jeneratör	21.944,00		21.944,00	
İstinat Duvarı	95.173,00		95.173,00	
TAŞITLAR		327.546,00		327.546,00
3,5 Ton Kapasiteli Mercedes Kamyonet	85.914,00		85.914,00	
7 Ton Kapasiteli Soğutuculu Ford Kamyon	241.632,00		241.632,00	
DEMİRBAŞLAR		42.350,00		42.350,00
İdare Binasında Kullanılan Demirbaşlar	30.335,00		30.335,00	

Diğer Demirbaşlar	12.015,00		12.015,00	
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		6.000,00		6.000,00
Anaç Balıklar	6.000,00		6.000,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		(903.915,70)		(1.205.620,90)
Binalar	77.892,90		103.857,20	
Beton Balık Havuzları	516.328,50		688.438,00	
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	41.250,00		55.000,00	
Su Çevirme Tesisi	1.352,70		1.803,60	
Balık Taşıma Tankı	443,70		591,60	
Balık Kova ve Kapları	780,00		1.040,00	
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	780,00		1.040,00	
Oksijen Tüpü Tesisatı	400,50		534,00	
Terazi	1.095,00		1.460,00	
Trafo Tesisat ve Direkleri	2.590,08		3.453,44	
Sağım Tekneleri	499,98		666,64	
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	17.500,00		23.333,32	
Jeneratör	4.388,79		5.851,72	
İstinat Duvarı	14.275,95		19.034,60	
Taşıtlar	196.527,60		262.036,80	
Demirbaşlar	25.410,00		33.880,00	
Anaç Balıklar	2.400,00		3.600,00	
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				323,36
Yetiştirilmekte Olan Anaç Balıklar			323,36	
TOPLAM	5.821.484,30	5.821.484,30	6.310.692,28	6.310.692,28

Tablo 32 : Dönem Başı ve Dönem Sonu Pasif Hesaplara İlişkin Hesap Ayrıntıları

	DÖNEM BAŞI		DÖNEM SONU	
SATICILAR		128.734,30		28.734,30
Satıcı "Y" İşletmesi	128.734,30		28.734,30	
ÖDENECEK VERGİ VE FON.				112.359,32
Kurumlar Vergisi			112.359,32	
BANKA KREDİLERİ		1.100.000,00		1.075.000,00
"Z" Bankası	1.100.000,00		1.075.000,00	
SERMAYE		4.500.000		4.500.000
Ödenmiş Sermaye	4.500.000		4.500.000	
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI				92.750,00
2011 Yılı Dönem Net Karı			92.750,00	
DÖNEM NET KARI		92.750,00		501.848,66
2010 Yılı Dönem Net Karı	92.750,00			
2011 Yılı Dönem Net Karı			501.848,66	
TOPLAM	5.821.484,30	5.821.484,30	6.310.692,28	6.310.692,28

5.3.2. 41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplamaları

X” Balık Üretim İşletmesi’nin, cari varlık ile cari kaynak ve cari olmayan varlık ile cari olmayan kaynak ayırımına göre, TMS ve TFRS’ler esas alınarak hazırlanan, 2011 yılı dönem başı bilânçosu aşağıdaki gibidir. Çalışmanın uygulama alanının tarımsal faaliyetler ile canlı varlıklar olması nedeniyle, tarımsal faaliyetler standardının kapsamı alanı dışında kalan bilanço kalemlerinin (ticari alacaklar, maddi varlıklar, birikmiş amortismanlar vb.) TMS’ler esas alınarak bilançoda yer alan tutarlarda hesaplandığı varsayılmıştır.

Bu çerçevede işletmenin kasasında bulunan paralar ile bankalarda bulunan mevduatlarına ilişkin tutarları, “NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR” hesap grubunda, alınan çekler hesabında bulunan tutarları, “TİCARİ ALACAKLAR” hesap grubunda, ilk madde ve malzeme hesabında bulunan tutarları “STOKLAR” hesap grubunda, Arsa ve araziler, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar ile demirbaşlar, “MADDİ VARLIKLAR” hesap grubunda, diğer maddi duran varlıklar hesabında bulunan tutarları “CANLI VARLIKLAR” hesap grubunda, satıcılara olan veresiye borçları “TİCARİ BORÇLAR” hesap grubunda ve bankalara olan kredi borçları ise “FİNANSAL BORÇLAR” hesap grubunda yer almaktadır.

01.01.2011 Tarihli “X” Balık Üretim İşletmesi Dönem Başı Bilânçosu

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
CARİ VARLIKLAR		CARİ KAYNAKLAR	
NAKİT VE NAKİT BENZ. VAR.	1.697.214,00	TİCARİ BORÇLAR	128.734,30
TİCARİ ALACAKLAR	167.750,00	DÖNEM KARI VERGİ YÜKÜM.	370,00
STOKLAR	37.500,00	CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR	
CARİ OLMAYAN VARLIKLAR		FİNANSAL BORÇLAR	1.100.000,00
MADDİ VARLIKLAR	4.816.936,00	5. ÖZ KAYNAKLAR	
CANLI SU VARLIKLARI	5.450,00	SERMAYE	4.500.000,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	901.515,70	DÖNEM NET KARI	94.230,00
TOPLAM VARLIKLAR		TOPLAM KAYNAKLAR	5.823.334,30
	5.823.334,30		

01.01.2011 tarihi itibariyle, işletmenin cari olmayan varlıkları arasında yer alan anaç balıkları, TMS-41'in kapsamında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmiştir. TMS-41, daha öncede ifade edildiği gibi tarımsal faaliyetler ile ilgili olan canlı varlıkların, gerçek uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilmesini öngörmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Gerçeğe Uygun Değer} &= \text{Aktif Piyasa Fiyatı} - \text{Aktif Piyasaya Taşıma Maliyetleri} \\ \text{Net Gerçeğe Uygun Değer} &= \text{Gerçeğe Uygun Değer} - \text{Satış Maliyetleri} \end{aligned}$$

- i. Her biri ortalama 2 Kg olan 400 adet anaç balığın aktif piyasa kg fiyatı 7 TL'dir.
- ii. Anaç balıkların aktif piyasaya taşınması ile ilgili katlanılacak maliyet tutarı 150 TL'dir.
- iii. İşletmenin satış maliyetleri bulunmamaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Gerçeğe Uygun Değer} &= (400 \text{ adet} \times 2 \text{ Kg}) \times 7 \text{ TL} - 150 \text{ TL} \\ &= 5.450 \text{ TL} \\ \text{Net Gerçeğe Uygun Değer} &= 5.450 \text{ TL} - 0 \\ &= 5.450 \text{ TL}^{415} \end{aligned}$$

“X” Balık Üretim İşletmesi'nin aktifleri arasında yer alan, Tekdüzen muhasebe sistemine göre 6.000 TL kayıtlı değeri ile “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” arasında, yer alan anaç balıkları, gerçeğe uygun değer ile yukarıda ifade edildiği şekilde değerlendirilmiş ve bilançoda 5.450 TL'lik değeri ile 213 “CANLI SU VARLIKLARI” hesabı altında yer almıştır⁴¹⁶.

		31/12/2010	
257 Birikmiş Amortismanlar		2.400	
213 Canlı Su Varlıkları		5.450	
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar		6.000	
604 Canlı Varlık Değer Artışları		1.850	
		/	

İşletmenin anaç balıklarını raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlediğinde, yukarıdaki şekilde bir kayıt yapmalıdır. Yapılan bu kayıt sonucunda ise işletmenin dönem net karı 1.480 TL, dönem karı vergi yükümlülüğü ise 370 TL artacaktır. Bu durum sonucunda işletmenin dönem başı bilançosu düzeltilerek yukarıdaki halini almıştır.

⁴¹⁶ 213 Canlı Su Varlıkları hesabı tarafımızca önerilmektedir.

“ X ” Balık Üretim İşletmesi'nin 2011 yılı içerisinde tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak katlanmış olduğu giderler ve bu giderlerin açıklamaları aşağıdaki gibidir.

İşletmenin iki yaşında 400 dişi anaç balığı bulunmaktadır. İşletmenin varlıkları arasında yer alan bu anaç balıklardan ise her yıl yaklaşık 720 bin adet yumurtadan gözlenmiş olarak çıkan yavru balık elde edilmektedir. İşletmenin anaç balıklarından elde edilen gözlenmiş yumurtalar, TMS-41'e (KOBİ TFRS, 34. Bölüm) göre aşağıdaki şekilde değerlendirilmekte ve muhasebe kaydı yapılmaktadır.

i. 100.000 adet gözlenmiş yumurtanın aktif piyasa fiyatı 3.000 TL'dir.

(1 adet yumurta = 0,03 TL)

ii. Gözlenmiş yumurtaların aktif piyasaya taşınması ile ilgili katlanılacak maliyet tutarı 150 TL'dir.

iii. Aracı kişi veya kurumlara ödenen ücret 195 TL'dir.

Gerçeğe Uygun Değer	= (720.000 adet x 0,03 TL) – 150 TL=	21.450 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	= 21.450 TL – 195 TL	= 21.255 TL

.../.../2011		
163 CANLI SU VARLIKLARI ⁴¹⁷		21.255,00
163 01 Alabalıklar		
163 01 001 Gözlenmiş Yumurtalar		
603 EK CANLI VARLIK ÜRETİM GELİRLERİ ⁴¹⁸		21.255,00
Anaç balıklardan elde edilen gözlenmiş yumurtaların aktifleştirilmesi nedeniyle		
.../.../2011		

⁴¹⁷ 163 Canlı Su Varlıkları hesabı tarafımızca da önerilmektedir. (Bakınız Abitter Özulucan, Ali Deran, “41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı, 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, s.1-22.

⁴¹⁸ 603 Ek Canlı Varlık Üretim Gelirleri hesabı tarafımızca önerilmektedir. İşletmenin varlıkları arasında yer alan anaç balıklardan sağılan yumurtalar Net Gerçeğe Uygun Değer ile değerlendirilmiş ve elde edilen tutar yevmiye kaydında gösterildiği gibi muhasebeleştirilmiştir.

İşletme kendi anaç balıklarından elde ettiği 720 bin adet yavru balığa ilave olarak 2011 yılında muhtelif balık yavrusu üreticilerinden toplam 750 bin adet 5 gr ağırlığında yavru balık satın almış, karşılığında 100.000 TL banka aracılığı ile ödeme yapmıştır. İşletmenin satın almış olduğu 5 gr'lık yavru balıklara ödediği 100.000 TL, yavru balıkların aynı zamanda net gerçeğe uygun değeridir. Bu çerçevede işletmenin, TMS-41'e (KOBİ TFRS, 34. Bölüm) göre yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2011	
163 CANLI SU VARLIKLARI	100.000,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 5 gr Ağırlığındaki Yavru Alabalıklar	
102 BANKALAR	100.000,00
5 gr ağırlığındaki yavru alabalıkların aktifleştirilmesi nedeniyle	
.../.../2011	

“X” Balık Üretim İşletmesi'nin 2011 yılında katlandığı gider türleri ve tutarları aşağıdaki gibidir.

- i. Balık yemi tutarı 720.750 TL'dir.
- ii. Direkt işçilik giderleri 126.000 TL'dir.
- iii. Endirekt işçilik giderleri 76.800 TL'dir.
- iv. Amortisman giderleri Tablo 33'de gösterilmiştir.

Tablo 33: Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler ve Yıllık Amortisman Tutarları

Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömrü	Amortismanına Tabi Değeri	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
Binalar			
* Sosyal Tesis 61.645	20 Yıl	248.342	12.417,10
* Üretim İstasyonu 105.875			
* Yem ve Araç Gereç Deposu 80.822			
Beton Balık Havuzları	20 Yıl	3.442.190	172.109,50
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	15 Yıl	206.250	13.750,00
Su Çevirme Tesisi	20 Yıl	9.018	450,90
Balık Taşıma Tankı	20 Yıl	2.958	147,90
Balık Kova ve Kapları	5 Yıl	1.300	260,00
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	5 Yıl	1.300	260,00
Oksijen Tüpü Tesisatı	10 Yıl	1.335	133,50
Terazi	7 Yıl	2.555	365,00
Trafo Tesisat ve Direkleri	10 Yıl	8.633,6	863,36
Sağım Tekneleri	12 Yıl	2.000	166,66
Jeneratör	15 Yıl	21.944	1.462,93
İstinat Duvarı	20 Yıl	95.173	4.758,65
Taşıtlar			
* Üretimde Kullanılan Taşıtlar 131.018,40	5 Yıl	131.018,4	26.203,68
Demirbaşlar	5 Yıl	12.015	2.403,00
TOPLAM			235.752,18

- v. İlaç ve ilaçlama giderleri tutarı 3.506 TL'dir.
- vi. Bakım ve onarım giderleri tutarı 90.003 TL'dir.
- vii. Elektrik ve kömür giderleri tutarı 8.180 TL'dir.
- viii. Akaryakıt ve yağ giderleri tutarı 4.809,60 TL'dir.
- ix. Oksijen gazı gideri tutarı 62,50 TL'dir.
- x. Yemekhane giderleri tutarı 12.120 TL'dir.
- xi. Endirekt malzeme giderleri tutarı 3.850 TL'dir.
- xii. Ziraî sigorta gideri 9.750 TL'dir.
- xiii. Çeşitli giderler tutarı 30.000 TL'dir.

Tablo 34: 2011 Yılı İçerisinde Katlanılan Üretim Giderleri

İşletmenin 2011 Yılı İçerisinde Katlanmış Olduğu Üretim Giderleri	Gider Tutarları (TL)
Balık Yemi Giderleri	720.750,00
Direkt İşçilik Giderleri	126.000,00
Endirekt İşçilik Giderleri	76.800,00
Amortisman Giderleri	235.752,18
İlaç ve İlaçlama Giderleri	3.506,00
Bakım ve Onarım Giderleri	90.003,00
Elektrik ve Kömür Giderleri	8.180,00
Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60
Oksijen Gazı Giderleri	62,50
Yemekhane Giderleri	12.120,00
Endirekt Malzeme Giderleri	3.850,00
Zirai Sigorta Gideri	9.750,00
Çeşitli Giderler	30.000,00
TOPLAM	1.321.583,28

Tablo 34'e göre işletmenin 2011 yılı içerisinde katlanmış olduğu üretim giderlerinin toplam tutarı 1.321.583,28 TL'dir.

ii. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin olarak katlanmış olduğu gider türleri ve tutarları Tablo 24'te gösterildiği gibi 42.893,81 TL olarak hesaplanmıştır.

iii. Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin 2011 yılı içerisinde genel yönetim faaliyetlerine ilişkin olarak katlanmış olduğu gider türleri ve tutarları Tablo 25'te gösterildiği gibi 88.300,64 TL olarak hesaplanmıştır.

5.3.2.1. 2011 Yılı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

İşletmenin varlıkları arasında yer alan ve 213 "CANLI SU VARLIKLARI" hesabında izlenen anaç balıkların dönem sonu itibarıyla net gerçeğe uygun değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmış ve gerekli muhasebe kaydı yapılmıştır.

i. Her biri ortalama 3 Kg olan 400 adet anaç balığın aktif piyasa kg fiyatı 8 TL'dir.

ii. Anaç balıkların aktif piyasaya taşınması ile ilgili olarak katlanılacak maliyet tutarı 150 TL'dir.

iii. İşletmenin satış maliyetleri bulunmamaktadır.

Gerçeğe Uygun Değer	= (400 adet x 3 Kg) x 8 TL – 150 TL
	= 9.450 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	= 9.450 TL – 0
	= 9.450 TL

31/12/2011	
213 CANLI SU VARLIKLARI ⁴¹⁹	4.000,00
213 01 Alabalıklar	
203 01 001 Olgunlaşmış Anaç Balıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI ⁴²⁰	4.000,00
Anaç balıkların net gerçeğe uygun değer ile finansal tablolarda gösterilmesi nedeniyle	
.../.../2011	

İşletmenin 2011 yılı içerisinde üretmiş ve yetiştirmiş olduğu alabalıklar yaklaşık 440 ton olarak hesaplanmıştır. İşletmenin varlıkları arasında yer alan bu alabalıklar hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiştir. İşletmenin değerlendirme ile ilgili olarak yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

i. 720 bin adet (yaklaşık 215 ton) sofralık alabalığın aktif piyasa fiyatı 774.000 TL'dir. (1 kg sofralık alabalığın aktif piyasa fiyatı = 3,6 TL)

⁴¹⁹ Yapılan diğer çalışmalarda bu hesap yerine 213 Canlı Su Hayvanları hesabının da kullanıldığı görülmektedir. (Bakınız Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No:83,2007, s.197-203.

⁴²⁰ 604 Canlı Varlık Değer Artışları hesabı tarafımızca önerilmektedir. Yapılan diğer çalışmalarda bu hesap yerine 604 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının da kullanıldığı görülmektedir. (Bakınız Hilmi Kırhoğlu ve Ahmet Gökgöz, "TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması" **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2012, Cilt 26, Sayı: 2, s.107-126.

ii. Sofralık alabalıkların aktif piyasaya taşınması ile ilgili katlanılacak maliyet tutarı 1.500 TL'dir.

iii. Aracı kişi veya kurumlara ödenen ücret 2.500 TL'dir.

Gerçeğe Uygun Değer	= 774.000 TL – 1.500 TL	= 772.500 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	= 772.500 TL – 2.500 TL	= 770.000 TL

.../.../2011	
155 TARIMSAL MAMULLER ⁴²¹	770.000,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	748.745,00
163 CANLI SU VARLIKLARI	21.255,00
163 01 Alabalıklar	
163 01 001 Gözlenmiş Yumurtalar	
Anaç balıklardan elde edilen gözlenmiş yumurtaların hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi nedeniyle	
.../.../2011	

i. 749.600 adet (yaklaşık 224,9 ton) sofralık alabalığın aktif piyasa fiyatı 809.640 TL'dir. (1 kg sofralık alabalığın aktif piyasa fiyatı = 3,6 TL)

ii. Sofralık alabalıkların aktif piyasaya taşınması ile ilgili katlanılacak maliyet tutarı 4.500 TL'dir.

iii. Aracı kişi veya kurumlara ödenen ücret 6.000 TL'dir.

Gerçeğe Uygun Değer	= 809.640 TL – 4.500 TL	= 805.140 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer	= 805.140 TL – 6.000 TL	= 799.140 TL

⁴²¹ 155 Tarımsal Mamuller hesabı tarafımızca önerilmektedir. İşletme canlı varlıklarını hasat ettiğinde, hasat edilen varlıkların "Stoklar" hesap grubunda izlenmesi uygun görülmüştür. Bu hesap yerine TDHP'de 152 Mamuller hesabı da kullanılmaktadır.

.../.../2011	
155 TARIMSAL MAMULLER	799.140,00
155 01 Alabalıklar	
155 01 003 Olgunlaşmış Sofralık Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	699.193,33
163 CANLI SU VARLIKLARI	99.946,67
163 01 Alabalıklar	
163 01 002 Yavru Alabalıklar	
5 gr ağırlığındaki yavru alabalıkların hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi nedeniyle	
.../.../2011	

750.000 adet 5 gr ağırlığındaki alabalık 100.000 TL'lik değer ile aktifleştirilmiştir. Aktifleştirilen bu alabalıklardan yaklaşık 400 adedi (100 Kg) anaç balık olarak yetiştirilmek üzere ayrı bir havuza alınmıştır. İşletmenin hasat ettiği alabalıkların dönem başındaki kayıtlı tutarı 99.954,55 TL olarak aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$750.000 \text{ alabalığın kayıtlı değeri } 100.000 \text{ TL ise,}$$

$$\frac{400 \text{ alabalığın kayıtlı değeri}}{750.000} = X$$

$$X = (400 \times 100.000 \text{ TL}) / 750.000 = 53,33 \text{ TL}$$

Yukarıda da ifade edildiği gibi sofralık alabalıkların yaklaşık 100 Kg'lık kısmı (yaklaşık 400 adet, 1 yaşına gelmiş ve her biri yaklaşık 250-300 gr olan alabalıklar) anaç balık olarak yetiştirilmek üzere ayrı bir havuza alınmıştır. Bu balıkların 1 kg'nın aktif piyasa fiyatı 3,60 TL, aktif piyasaya taşıma maliyeti 150 TL'dir. Balıkların satış maliyetleri bulunmamaktadır. Anaç olarak yetiştirilmek üzere ilgili varlık hesabına alınacak balıkların net gerçeğe uygun değeri;

Gerçeğe Uygun Değer	= (100 Kg x 3,60 TL) -150 TL	= 210 TL
Net Gerçeğe Uygun Değer		= 210 TL

31/12/2011	
218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI ⁴²²	210,00
218 01 Olgunlaşmamış Anaç Alabalıklar	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	156,67
163 CANLI SU VARLIKLARI	53,33
163 01 Alabalıklar	
163 01 003 Olgunlaşmış Yavru Alabalıklar	
100 Kg alabalığın anaç balık olarak yetiştirilmesi nedeniyle	
.../.../2011	

Geriye kalan alabalıklar ise muhtelif işletmelere ortalama kg fiyatı 4,25 TL'den satılmıştır. İşletmenin yetiştirmiş ve üretmiş olduğu alabalıkların satışından elde ettiği hâsılat tutarı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Bununla birlikte işletme, devletin su ürünleri yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerine 2011 yılı için kilo başında ödediği 0,65 TL tarımsal üretim desteğinden faydalanmış ve ödeme devlet tarafından işletmeye yapılmıştır.

$$439.900 \text{ Kg} \times 4,25 \text{ TL} = 1.869.575 \text{ TL}$$

$$439.900 \text{ Kg} \times 0,65 \text{ TL} = 285.935 \text{ TL}$$

⁴²² 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabı tarafımızca da önerilmektedir. (Bakınız Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No:83,2007, s.276.

.../.../2011		
100 KASA		127.750,00
100 01 TL Kasası		
101 ALINAN ÇEKLER		127.750,00
101 01 "A" Müşterisi Çeki	100.000	
101 02 "B" Müşterisi Çeki	27.750	
Müşteri çeklerinin tahsili nedeniyle		
.../.../2011		
320 SATICILAR		100.000,00
320 01 Satıcı "Y"		
100 KASA		100.000,00
100 01 TL Kasası		
Satıcılara olan borcun ödenmesi nedeniyle		
.../.../2011		
635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ⁴²³		1.321.583,28
635 01 Balık Yemi Giderleri	720.750,00	
635 02 Direkt İşçilik Giderleri	126.000,00	
635 03 Endirekt İşçilik Giderleri	76.800,00	
635 04 Amortisman Giderleri	235.752,18	
635 05 İlaç ve İlaçlama Giderleri	3.506,00	
635 06 Bakım ve Onarım Giderleri	90.003,00	
635 07 Kömür Giderleri	7.500,00	
635 08 Elektrik Giderleri	680,00	
635 09 Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60	
635 10 Oksijen Giderleri	62,50	
635 11 Yemekhane Giderleri	12.120,00	
635 12 Çeşitli Giderler	30.000,00	
635 13 Endirekt Malzeme Giderleri	3.850,00	
635 14 Zirai Sigorta Giderleri	9.750,00	
102 BANKALAR		1.083.131,10
100 KASA		2.700,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		235.752,18
Dönemde ortaya çıkan üretim giderleri nedeniyle		
.../.../2011		

⁴²³ 635 Canlı Varlık Üretim giderleri hesabı tarafımızca önerilmektedir. İşletmenin üretim sürecinde katlanmış olduğu giderlerin tamamının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesini öneren çalışmalarda bulunmaktadır. (Bakınız Azzem Özkan ve Semra Aksoylu, "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi: Hayvancılık Örneği", E- Yaklaşım Dergisi, 2012, s.11.

.../.../....		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDELERİ		42.893,81
760 01 Taşıtlara İlişkin Amortisman	26.203,68	
730 02 Akaryakıt ve Yağ Giderleri	4.809,60	
760 03 Binalara İlişkin Amortisman	6.047,20	
760 04 Soğut. Motorlara İlişkin Amor.	5.833,33	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		38.084,21
102 BANKALAR		4.809,60
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri nedeniyle		
.../.../2011		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		88.300,64
770 01 İdare Müdürü Maaşı	24.000,00	
770 02 Bekçilerin Maaşı	24.000,00	
770 03 Sigorta Giderleri	300,00	
770 03 01 İdare Binası		
770 04 Kırtasiye Giderleri	2.750,00	
770 05 Kömür Giderleri	2.500,00	
770 06 Elektrik	680,00	
770 07 İdare Binası Amortisman Gid.	7.500,00	
770 08 Demirbaş Amortisman Gid.	6.067,00	
770 09 Taşıt Amortisman Gid.	13.101,84	
770 10 Akaryakıt ve Yağ Gid:	2.404,80	
770 09 Tel. ve İnternet Kullanım Gid.	957,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		26.668,84
100 KASA		59.131,80
102 BANKALAR		2.500,00
Genel yönetim giderleri nedeniyle		
.../.../....		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		75.000,00
780 01 Banka Kredi Faizleri	75.000,00	
400 BANKA KREDİLERİ		75.000,00
Hesaba yürütülen faiz nedeniyle		
.../.../2011		
400 BANKA KREDİLERİ		100.000,00
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ		100.000,00
Vadesi 1 yılın altına düşen kredi nedeniyle		
.../.../2011		

.../.../....		
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	100.000,00	
102 BANKALAR		100.000,00
Uzun vadeli kredilerin anapara ve faiz giderlerinin ödenmesi nedeniyle .../.../2011		
150 İLK MADDE VE MALZEME	5.500,00	
102 BANKALAR		5.500,00
İlk madde ve malzeme alımı nedeniyle .../.../2011		
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	42.893,81	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64	
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		42.893,81
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		88.300,64
Pazarlama, satış dağıtım ve genel yönetim giderlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle .../.../2011		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	75.000,00	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		75.000,00
Finansman giderlerinin ilgili sonuç hesabına aktarılması nedeniyle .../.../....		
102 BANKALAR	87.352,35	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	13.102,85	
642 FAİZ GELİRLERİ		100.455,20
Mevduat ve net faiz tutarının tahsili nedeniyle .../.../2011		
102 BANKALAR	1.869.575,00	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		1.869.575,00
439,9 ton sofralık balığın ortalama kg fiyatı 4,25 TL'den satılması nedeniyle (439.900 Kg x 4,25 TL = 1.869.575 TL) .../.../2011		

.../.../2011	
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLERİN MALİYETİ ⁴²⁴	1.569.140,00
155 TARIMSAL MAMULLER	1.569.140,00
155 01 Alabalık	
155 01 001 Olgunlaşmış Sofralık Alabalık	
Maliyet kaydı nedeniyle	
.../.../2011	
102 BANKALAR	285.935,00
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	285.935,00
Teşvik gelirleri nedeniyle	
.../.../.....	
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	42.893,81
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	88.300,64
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	75.000,00
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDELERİ	42.893,81
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	75.000,00
780 01 Banka Kredi Faizleri	75.000
İlgili gider ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması	
.../.../2011	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.096.917,73
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLERİN MALİYETİ	1.569.140,00
635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ	1.321.583,28
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	42.893,81
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	88.300,64
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	75.000,00
Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması nedeniyle	
.../.../2011	

⁴²⁴ 624 Satılan Tarımsal Mamullerin Maliyeti hesabı tarafımızca önerilmektedir. Hasat anında işletmenin canlı su varlıkları 155 Tarımsal Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Bu nedenle 155 Tarımsal Mamuller hesabı ile ilgili satış sonrası maliyet kaydında bu hesabın kullanılması tarafımızca uygun görülmüştür.

.../.../2011	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.869.575,00
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	1.452.095,00
603 EK CANLI VARLIK ÜRETİM GELİRİ	21.255,00
642 FAİZ GELİRLERİ	100.455,20
602 DİĞER GELİRLER	285.935,00
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.729.315,20
Gelir, kar ve hâsılat hesaplarının kapatılması nedeniyle	
.../.../2011	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	632.397,47
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	126.479,49
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	505.917,98
Dönem karından verginin mahsup edilmesi ve işletmenin dönem net karının tespit edilmesi nedeniyle (Vergi oranı % 20)	
.../.../2011	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	126.479,49
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	126.479,49
Dönem karından ayrılan verginin karşılığı nedeniyle	
.../.../2011	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	13.102,85
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	13.102,85
Peşin ödenen vergilerin mahsup edilmek üzere aktarılması nedeniyle	
.../.../....	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	126.479,49
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	13.102,85
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	113.376,64
Kesinleşen vergi borcu nedeniyle	
.../.../2011	

.../.../2011	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	505.917,98
590 DÖNEM NET KARI	505.917,98
Dönem net karının ilgili bilanço hesabına aktarılması nedeniyle	
.../.../2011	

Tablo 35: “X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 Yılı Sonu Gelir Tablosu

A-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		3.342.925,00
1-Yurt İçi Satışlar	1.869.575,00	
2-Canlı Varlık Değer Artışları	1.452.095,00	
3-Canlı Varlık Değer Azalışları (-)	-	
4-Ek Canlı Varlık Üretim Gelirleri	21.255,00	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00
1-Satıştan İadeler (-)		
2-Satıştan İskontolar (-)		
3-Diğer İndirimler (-)		
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.569.140,00
1-Satılan Tarımsal Mamullerin Maliyeti	1.569.140,00	
E-CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ (-)		1.321.583,28
BRÜT SATIŞ KARI		452.201,72
F-FAALİYET GİDERLERİ		131.194,45
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	42.893,81	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	88.300,64	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		321.007,27
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		386.390,20
1-Faiz Gelirleri	100.455,20	
2-Teşvik Gelirleri	285.935,00	
H-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		0,00
I-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		75.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	75.000,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
VERGİ ÖNCESİ KAR		632.397,47
L-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)		126.479,49
DÖNEM NET KARI		505.917,98

31.12.2011 Tarihli “X” Balık Üretim İşletmesi Dönem Sonu Bilânçosu

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
CARİ VARLIKLAR		CARİ KAYNAKLAR	
NAKİT VE NAKİT BENZ. VAR.	2.609.803,85	TİCARİ BORÇLAR	28.734,30
TİCARİ ALACAKLAR	40.000,00	ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜM.	113.746,64
STOKLAR	43.000,00	CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR	
CARİ OLMAYAN VARLIKLAR		FİNANSAL BORÇLAR	1.075.000,00
MADDİ VARLIKLAR	4.816.936,00	5. ÖZ KAYNAKLAR	
CANLI VARLIKLAR	9.450,00	SERMAYE	4.500.000,00
YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	210,00	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	94.230,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.202.020,93	DÖNEM NET KARI	505.917,98
TOPLAM VARLIKLAR		TOPLAM KAYNAKLAR	6.317.628,92
	6.317.628,92		6.317.628,92

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin varlık hesaplarına ilişkin dönem başı ve dönem sonu ayrıntılı döküm ise Tablo 36’de yer almaktadır.

Tablo 36: Dönem Başı ve Dönem Sonu Varlık Hesaplarına İlişkin Ayrıntılar

	DÖNEM BAŞI	DÖNEM SONU
KASA	63.688,00	29.356,20
TL Kasası	63.688,00	29.356,20
BANKALAR	1.633.526,00	2.580.447,65
“A” Bankası	1.500.000,00	1.250.000,00
“B” Bankası	133.526,00	1.330.447,65
ALINAN ÇEKLER	167.750,00	40.000,00
Müşteri “A” İşletmesi Çeki	100.000,00	
Müşteri “B” İşletmesi Çeki	27.750,00	
Müşteri “C” İşletmesi Çeki	40.000,00	40.000,00
İLK MADDE VE MALZEME	37.500,00	43.000,00
Yem	27.000,00	22.500,00
İlaç	3.500,00	3.500,00
Kırtasiye Malzemesi	3.500,00	3.500,00
Temizlik Malzemesi	3.500,00	3.500,00
Kömür		10.000,00
ARSA VE ARAZİLER	80.383,00	80.383,00
40 Dönüm Çiftlik Arazisi	80.383,00	80.383,00
BİNALAR	489.050,00	489.050,00
250 m ² İdare Binası	150.000,00	150.000,00
200 m ² Sosyal Tesis	61.645,00	61.645,00
100 m ² Üretim İstasyonu	105.875,00	105.875,00
150 m ² Yem ve Araç Gereç Deposu	80.822,00	80.822,00
100 m ² Soğuk Hava Deposu	90.708,00	90.708,00
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	3.877.607,00	3.877.650,00
Beton Balık Havuzları	3.442.190,00	3.442.190,00
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	206.250,00	275.000,00
Su Çevirme Tesisi	9.018,00	9.018,00
Balık Taşıma Tankı	2.958,00	2.958,00
Balık Kova ve Kapları	1.300,00	1.300,00
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	1.300,00	1.300,00
Oksijen Tüpü Tesisatı	1.335,00	1.335,00
Terazi	2.555,00	2.555,00
Trafo Tesisat ve Direkleri	21.584,00	21.584,00
Sağım Tekneleri	2.000,00	2.000,00
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	70.000,00	70.000,00
Jeneratör	21.944,00	21.944,00
İstinat Duvarı	95.173,00	95.173,00
TAŞITLAR	327.546,00	327.546,00

3,5 Ton Kapasiteli Mercedes Kamyonet	85.914,00		85.914,00	
7 Ton Kapasiteli Soğutuculu Ford Kamyon	241.632,00		241.632,00	
DEMİRBAŞLAR		42.350,00		42.350,00
İdare Binasında Kullanılan Demirbaşlar	30.335,00		30.335,00	
Diğer Demirbaşlar	12.015,00		12.015,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		(901.515,70)		(1.202.020,93)
Binalar	77.892,90		103.857,20	
Beton Balık Havuzları	516.328,50		688.438,00	
Su Taşıma ve Tahliye Kanalları	41.250,00		55.000,00	
Su Çevirme Tesisi	1.352,70		1.803,60	
Balık Taşıma Tankı	443,70		591,60	
Balık Kova ve Kapları	780,00		1.040,00	
Balık Kepçe ve Toplayıcıları	780,00		1.040,00	
Oksijen Tüpü Tesisatı	400,50		534,00	
Terazi	1.095,00		1.460,00	
Trafo Tesisat ve Direkleri	2.590,08		3.453,44	
Sağım Tekneleri	499,98		666,64	
Soğutucu Motorlar ve Tesisatı	17.500,00		23.333,32	
Jeneratör	4.388,79		5.851,72	
İstinat Duvarı	14.275,95		19.034,60	
Taşıtlar	196.527,60		262.036,80	
Demirbaşlar	25.410,00		33.880,00	
CANLI VARLIKLAR		5.450,00		9.450,00
Anaç Balıklar	5.450,00		9.450,00	
YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI				210,00
Yetiştirilmekte Olan Anaç Balıklar			210,00	
TOPLAM	5.823.334,30	5.823.334,30	6.317.628,92	6.317.628,92

Tablo 37: Dönem Başı ve Dönem Sonu Kaynak Hesaplarına İlişkin Ayrıntılar

	DÖNEM BAŞI		DÖNEM SONU	
SATICILAR		128.734,30		28.734,30
Satıcı "Y" İşletmesi	128.734,30		28.734,30	
ÖDENECEK VERGİ YÜKÜM.		370,00		113.746,64
Kurumlar Vergisi	370,00		113.746,64	
BANKA KREDİLERİ		1.100.000,00		1.075.000,00
"Z" Bankası	1.100.000,00		1.075.000,00	
SERMAYE		4.500.000,00		4.500.000,00
Ödenmiş Sermaye	4.500.000,00		4.500.000,00	
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI				94.230,00
2011 Yılı Dönem Net Karı			94.230,00	
DÖNEM NET KARI		94.230,00		505.917,98
2010 Yılı Dönem Net Karı	94.230,00			
2011 Yılı Dönem Net Karı			505.917,98	
TOPLAM	5.823.334,30	5.823.334,30	6.317.628,92	6.317.628,92

5.3.3. Türk Vergi Mevzuatı ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Uygulama Sonuçlarının Karşılaştırılması

Çalışmanın uygulama alanında, balık üretimi ile ilgili finansal işlemler, öncelikle Türk Vergi Mevzuatı daha sonra TMS-41 esas alınarak muhasebeleştirilmiş ve çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır. 2011 yılı sonu itibariyle elde edilen finansal bilgiler Tablo 38 ve Tablo 39’da karşılaştırılmıştır.

Tablo 38: 2011 Yılı Dönem Sonu Bilançoların Karşılaştırılması

“X” Balık Üretim İşletmesi 2011 Yılı Dönem Sonu Bilançosu			
VUK ve TDHP’ye GÖRE	TUTAR	TMS-41’e GÖRE	TUTAR
DÖNEN VARLIKLAR		CARİ VARLIKLAR	
Kasa	29.356,20	Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar	2.609.803,85
Bankalar	2.580.447,65		
Alınan Çekler	40.000,00	Ticari Alacaklar	40.000,00
İlk Madde ve Malzemeler	43.000,00	Stoklar	43.000,00
DURAN VARLIKLAR		CARİ OLMAYAN VARLIKLAR	
Arsa ve Araziler	80.383,00	Maddi Varlıklar	4.816.936,00
Binalar	489.050,00		
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.877.607,00		
Taşıtlar	327.546,00		
Demirbaşlar	42.350,00		
Diğer Maddi Duran Varlıklar	6.000,00	Canlı Su Varlıkları	9.450,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	323,36	Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları	210,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	1.205.620,90	Birikmiş Amortismanlar (-)	1.202.020,93
AKTİF TOPLAMI	6.310.962,28	VARLIK TOPLAMI	6.317.628,92
KISA VADEALİ YAB. KAY.		CARİ KAYNAKLAR	
Satıcılar	28.734,30	Ticari Borçlar	28.734,30
Ödenecek Vergi ve Fonlar	112.359,32	Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler	113.746,64
UZUN VADELİ YAB. KAY.		CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR	
Banka Kredisi	1.075.000,00	Finansal Borçlar	1.075.000,00
ÖZKAYNAKLAR		ÖZ KAYNAKLAR	
Sermaye	4.500.000,00	Sermaye	4.500.000,00
Geçmiş Yıllar Karları	92.750,00	Geçmiş Yıllar Karları	94.230,00
Dönem Net Karı	501.848,66	Dönem Net Karı	505.917,98
PASİF TOPLAMI	6.310.692,28	KAYNAK TOPLAMI	6.317.628,92

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı sonunda, iki farklı değerlendirme yöntemine hazırlanmış bilançoları karşılaştırıldığında; Türk Vergi Mevzuatı (TVM) esas alınarak hazırlanan bilançoda, “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabında 6.000 TL maliyet bedeli ile yer alan anaç balıklar, TMS-41’e göre hazırlanan bilançoda “213 CANLI SU VARLIKLARI” hesabında 9.450 TL’lik net gerçeğe uygun değer ile yer almaktadır. Yine aynı şekilde “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabında 323,36 TL maliyet bedeli ile yer alan olgunlaşmamış anaç balıklar, TMS-41’de “218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında 210 TL’lik net gerçeğe uygun değer ile yer almaktadır. Ortaya çıkan fark tutarları iki yöntemdeki değerlendirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Ayrıca Tekdüzen Hesap Planı’nda yukarıda ifade edilen hesap adları altında ifade edilen tarımsal varlıklar, TMS-41’e göre hazırlanan bilançoda kullanıcılarına daha açık, anlaşılır ve yararlı bilgiler sunması amacıyla değiştirilmiştir.

“257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR” hesabı karşılaştırıldığında ise ortaya çıkan fark tutarının nedeni TMS-41’de anaç balıklara amortisman ayrılmamasıdır. Çünkü, TMS-41, anaç balıkları her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlendirmekte, anaç balıklardaki değer azalış ya da artışları yapılan bu değerlendirme ile finansal tablolara “604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI ya da “605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI” şeklinde yansıtılmaktadır. TMS-41 değerlendirme yaklaşımını benimsediği için yapılan bu değerlendirme işlemi ile aktif düzeltilmesi yapılmaktadır.

“Dönem Net Karı” ve dolayısı ile “Ödenecek Vergiler” hesabında ortaya çıkan fark tutarının nedeni de gerek anaç balıkların, gerek yumurtadan elde edilen yavru balıkların, gerekse dışarıdan satın alınarak yetiştirilen yavru balıkların her raporlama dönemi sonunda TMS-41’e göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesidir. Değerleme sonucu ortaya çıkan değer artış ya da değer azalışları finansal tablolara yansıtılmakta bu nedenle işletmenin dönem karı veya zararı hesabı da değerlendirme sonuçlarına göre farklılık göstermektedir.

Tablo 39: 2011 Yılı Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

VUK ve TDHP'ye GÖRE			TMS-41'e GÖRE		
A-BRÜT SATIŞLAR		2.155.510,00	A-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		3.342.925,00
1-Yurt İçi Satışlar	1.869.575,00		1-Yurt İçi Satışlar	1.869.575,00	
2-Diğer Gelirler	285.935,00		2-Canlı Varlık Değer Artışları	1.452.095,00	
			3-Canlı Varlık Değer Azalışları (-)	-	
			4-Ek Canlı Varlık Üretim Gelirleri	21.255,00	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00	B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00
1-Satıştan İadeler (-)			1-Satıştan İadeler (-)		
2-Satıştan İskontolar (-)			2-Satıştan İskontolar (-)		
3-Diğer İndirimler (-)			3-Diğer İndirimler (-)		
C-NET SATIŞLAR		2.155.510,00	C-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.569.140,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.422.459,92	1-Satılan Tarımsal Mamullerin Maliyeti	1.569.140,00	
1-Satılan Mamuller Maliyeti	1.422.459,92		D-CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ (-)		1.321.583,28
BRÜT SATIŞ KARI		733.050,68	BRÜT SATIŞ KARI		452.201,72
F-FAALİYET GİDERLERİ		131.194,45	E-FAALİYET GİDERLERİ		131.194,45
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	42.893,81		2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	42.893,81	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	88.300,64		3-Genel Yönetim Giderleri (-)	88.300,64	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		601.855,63	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		321.007,27
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		100.455,20	G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		386.390,20
1-Faiz Gelirleri	100.455,20		1-Faiz Gelirleri	100.455,20	
			2-Teşvik Gelirleri	285.935,00	
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		0,00	F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		0,00
I-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		75.000,00	F-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		75.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	75.000,00		1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	75.000,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
VERGİ ÖNCESİ KAR		627.310,83	VERGİ ÖNCESİ KAR		632.397,47
L-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)		125.462,17	H-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)		126.479,49
DÖNEM NET KARI		501.848,66	DÖNEM NET KARI		505.917,98

“X” Balık Üretim İşletmesi’nin 2011 yılı sonunda iki farklı değerlendirme yöntemine hazırlanan gelir tabloları karşılaştırıldığında; Türk Vergi Mevzuatı (TVM) esas alınarak hazırlanan gelir tablosunda “60 BRÜT SATIŞLARIN” hesap grubu altında yer alan “602 DİĞER GELİRLER”, TMS-41 esas alınarak hazırlanan gelir tablosunda “64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR” hesap grubu altında yer almıştır. TVM, sübvansiyon niteliğindeki gelirlerin brüt satışlara dahil edilmesini öngörürken, TMS-41, bu tür gelirlerin diğer faaliyetlerden olağan gelir niteliğinde dikkate alınmasını öngörmektedir.

TDHP’ye göre brüt satışlar hesap grubu; yurt içi satışlar, yurt dışı satışlar ile diğer gelirlerden oluşmakta iken TMS-41’de “SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER” hesap grubu altında yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar, canlı varlık değer artışları ve azalışları ile ek canlı varlık üretim gelirleri gibi hesaplar yer almaktadır.

TDHP’ye göre satışların maliyeti hesap grubunda yer alan satılan mamuller maliyeti hesabının adı TMS-41’de satılan tarımsal mamullerin maliyeti şeklinde değiştirilmiştir. Aynı zamanda bu hesap grubunda yer alan maliyet tutarları da farklılık göstermektedir. Çünkü TDHP’de maliyetler, tarihi maliyetleri oluştururken, TMS-41’de üretim süreci sonunda hasat edilen alabalıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte, değer artış ya da azalışları hasat anında finansal tablolara doğrudan yansıtılmaktadır.

Uygulama sonucunda elde edilen finansal bilgiler incelendiğinde, Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde yapılan maliyet hesaplamalarında, birim üretim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \text{Toplam Üretim Maliyeti} / \text{Toplam Üretim Miktarı}$$

$$\begin{aligned} \text{Birim Üretim Maliyeti} &= 1.422.783,28 \text{ TL} / 440.000 \text{ Kg} \\ &= 3,23 \text{ TL/Kg} \end{aligned}$$

Yine aynı şekilde uygulama sonucunda elde edilen finansal bilgiler incelendiğinde, TMS-41 çerçevesinde yapılan maliyet hesaplamalarında, birim üretim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\text{Birim Üretim Maliyeti} = \text{Toplam Üretim Maliyeti} / \text{Toplam Üretim Miktarı}$$

$$\begin{aligned} \text{Birim Üretim Maliyeti} &= 1.569.140,00 \text{ TL} / 440.000 \text{ Kg} \\ &= 3,56 \text{ TL/Kg} \end{aligned}$$

Her iki bakış açısına göre yapılan hesaplamalarda, birim üretim maliyetlerinin de farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Yukarıda ifade edilen finansal işlemlerdeki farklılıklar sonucunda iki değerlendirme yöntemine göre hesaplanan brüt satış kar ya da zararı ile faaliyet kar ya da zarar tutarları farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar sonucunda da işletmenin dönem karı veya zararı, vergi yükümlülüğü ile dönem net kar tutarları da birbirinden farklı hesaplanmaktadır.

SONUÇ

Tarım sektörü, ülkelerin gelişmişlik düzeyi hangi seviyede olursa olsun, tüm ülkelerin ekonomik hayatlarında önemli bir yere sahiptir. Çünkü insanların yaşamlarını sürdürebilmesi için gereken gıda maddeleri ile kullandıkları hammaddelerin büyük bir bölümünün temini, tarım sektörüyle sağlanmakta ve bu sektörün ikamesi bulunmamaktadır. Ekonomik kalkınma sürecinde, tarım sektörü ile sanayi sektörü arasında sıkı bir ilişki ve etkileşim mevcuttur. Bu nedenle geçmişte tarıma dayalı ekonomilere sahip olan gelişmiş ülkeler, önce tarım sektörüne ağırlık vererek tarım sektörünün gelişmesini sağlamış, daha sonra bu sektörden elde edilen kaynak birikimleri ile sanayileşmeye hız vermiştir.

Tarım sektörünün diğer sektörlerle nazaran daha vazgeçilmez ve stratejik öneme sahip bir sektör olması nedeniyle, büyük ölçekli hatta çok uluslu işletmelerin tarım sektörüne ya da bu sektöre bağlı yan sektörlerle olan ilgisinin arttığı görülmektedir. Tarımsal faaliyetler, büyük ölçekli ve alanında uzman tarım işletmeleri tarafından, modern tarımsal yöntemler kullanılarak sürdürülmelidir. Sürekli olarak değişim ve gelişim gösteren piyasa şartlarında, gerek büyük ölçekli, gerekse orta ölçekli tarım işletmelerinin yöneticileri, işletme faaliyetleri sürdürülürken, yaşanan olaylar karşısında daha profesyonel ve planlı davranmak zorundadır. İşletme yöneticilerinin belirli bir plan içerisinde olması ya da gelişen olaylar karşısında bilinçli davranıp rasyonel kararlar alması ise doğru ve gerçek bilgilerin varlığı ile mümkündür. Bu nedenler ile bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de muhasebe bilgi sisteminin, işletmenin geleceği açısından ayrı bir yeri ve önemi bulunmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerde bulunan diğer işletmelerde olduğu gibi üretim süreçleri sonucunda elde edilen tarımsal mamullere ilişkin gerçek ve kesin muhasebe bilgilerine ulaşmak, balık üretim işletmeleri açısından da oldukça güçtür. Çünkü tarımsal üretim sürecinde; birçok tarımsal mamulün birlikte üretilmesi, tarımsal üretim için yapılan harcamalardan ilgili döneme ait olan payın tespit edilemeyeşi, tarımsal alet, makine, araç ile üretilen tarımsal mamullerin kişisel kullanımı, tarımsal

varlıkların diğerk tarımsal mamullerin üretiminde hammadde olarak kullanılması, işletme sahiplerinin ya da çiftçilerin birbirinden farklı tarımsal faaliyetlerde çalışarak kendi emeklerini dikkate almayışı ve ücretlerin tarımsal mamuller karşılığı ödenmesi gibi nedenler sonucunda tarımsal üretim maliyetleri ve dolayısıyla da kar veya zararın tespit edilmesi güçleşmektedir.

Balık üretim işletmelerinde finansal bilgilere ulaşabilmede yaşanan güçlüklerden bir diğeri ise işletmede sahiplerinin ya da çiftçilerin muhasebe uygulamalarının kendilerine sağlayacağı yararlar hakkında yeterince bilgi sahibi olmamasıdır. Çünkü gerek işletme sahiplerinin gerekse çiftçilerin büyük bir bölümü muhasebeyi sadece vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için kullanmaktadır. Oysa muhasebe hem içe, hem de dışa dönük çok yararlı bilgiler üretmekte ve bu bilgiler de işletmelerin doğru karar alma süreçlerinde önemli rol oynamaktadır. İfade edilen bu güçlükler nedeniyle, balık üretim işletmeleri için tarımsal mamullere ilişkin muhasebe bilgilerine ulaşmak zor da olsa, günümüzde bu bilgilere sahip olmak işletmenin geleceği açısından bir zorunluluk haline gelmiştir. Ancak, balık üretim işletmelerinin üretmiş olduğu tarımsal mamullere ilişkin muhasebe bilgilerine ulaşabilmesi, etkin bir maliyet muhasebesi bilgi sisteminin kurulması ile mümkün olmaktadır.

Ülkemizde 2011 yılında 515.000 tonu avcılık, 189.000 tonu yetiştiricilik olmak üzere toplam 704.000 tonluk su ürünleri üretimi gerçekleştirilmiştir. Balık üretim işletmelerinde üretimi yapılan 189.000 ton su ürününün yaklaşık % 60'ını (110.000 ton) alabalık üretimi oluşturmaktadır. Ülkemiz alabalık üretiminde Avrupa'da 1. sırada yer alırken, Dünya'da su ürünleri üretiminde en fazla büyüyen 3. ülke konumundadır. Ayrıca 2002-2011 yıllarında su ürünleri ihracatında ülkemiz önemli oranda artışlar kaydetmiş ve bu dönemde ihracat yaklaşık % 264 artarak 448 milyon dolara yükselmiştir. Ülkemiz iç sularında 1.791 balık üretim işletmesi faaliyet göstermektedir.

Yukarıda ifade edilen balık üretim işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun finansal tabloları, 01.01.2013 tarihi itibarıyla uygulanması zorunlu olan (KOBİ

TFRS 34. Bölüm) esas alınarak düzenlenecektir. Balık üretim işletmeleri ile ilgili yeterli sayıda çalışmanın olmaması nedeniyle vaka çalışması bir balık üretim işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmamızda öncelikle balık üretim işletmelerinde bir maliyet muhasebesi bilgi sistemi kurulmuş, üretim maliyetleri, gider yerleri, gider çeşitleri ve gider dağıtımları açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra maliyet bilgi sisteminden elde edilen veriler doğrultusunda, önce TVM/TDHP daha sonra ise TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemleri yapılmıştır.

Balık üretim işletmesinde, üretim sürecinde karşılaşılan faaliyetler incelendiğinde, çalışmanın yapıldığı balık üretim işletmesinin iki temel faaliyette bulunduğu tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi, balık üretim işletmesinin varlıkları arasında yer alan anaç balıklarından balık yumurtası sağımının yapılması ve bu balık yumurtalarının da döllenmesi suretiyle yavru balık elde edilmesi, ikincisi ise yavru tedarikçisi işletmelerden satın alınan 5 gr'lık yavru balıkların yaklaşık 10 aylık bir üretim sürecine dahil edilerek sofralık balık haline getirilmesi faaliyetidir.

Balık üretim işletmesinin temel faaliyetlerinin sürdürülmesinde, muhasebe bilgi sistemi ile ilgili olarak karşılaşılmış olduğu sorunlar; değerlendirme ile ilgili sorunlar ile muhasebeleştirme ve hesap kodları ile ilgili sorunlar olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

Değerleme İle İlgili Sorunlar

1. İşletmenin temel faaliyetleri arasında yer alan birinci faaliyetteki yumurta sağımı sonrası yumurtanın döllenmesi ve belli bir süre sonra balık larvasının oluşması sonucu ortaya çıkan tarımsal varlığın, yan ürün mü yoksa esas ürün mü olarak muhasebeleştirileceği tartışma konusu olmaktadır. Balık yumurta ve larvalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin çeşitli kaynaklarda farklı görüşlere yer verilmektedir. Bazı kaynaklar; anaç balıklardan sağım döneminde elde edilen yumurtaların elde edildiği anda önemli bir piyasa değeri olmadığını ve değerinin zamanla oluşacağını varsaymaktadır. Dolayısı ile balık yumurta ve larvalarının iz

bedeli ile muhasebeleştirilmesi gerektiği, satışa hazır hale gelinceye kadar ki katlanılan maliyetlerin de alabalıkların esas maliyetini oluşturduğunu ifade etmektedir. Bazı kaynaklar elde edilen balık yumurta ve larvalarının yan ürün olarak, emsal bedelleri ile muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir⁴²⁵. Bazı kaynaklar ise elde edilen yumurta ve larvaların esas ürün olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ve maliyetlerden pay alması gerektiğini savunmaktadır⁴²⁶. Çalışmamızda da ortaya çıkan balık yumurtaları esas ürün olarak kabul edilmiş olup yumurta ve larvalara maliyetten pay verilmiştir. Çünkü balık üretim işletmesinin esas faaliyeti balık üretmek ve bu balıkları sofralık balık haline gelinceye kadar yetiştirmektir.

2. TVM canlı varlıkların değerlemesinde maliyet bedeli ya da emsal değerinin kullanılmasını öngörmekte iken, TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) canlı varlıkların değerlemesinde temelde gerçeğe uygun değer kullanılması esas almıştır. Bu çerçevede canlı varlıklar çalışmamızda hem maliyet bedeli ile hem de gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmiştir.

3. TVM tarımsal mamullerin değerlemesinde maliyet bedelinin kullanılmasını öngörmekte iken, TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) tarımsal mamullerin değerlemesinde sadece gerçeğe uygun değer kullanılması esas almıştır. Bu çerçevede tarımsal mamuller çalışmamızda hem maliyet bedeli ile hem de gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmiştir.

4. Balık üretim işletmelerinde yetiştirilmekte olan yavru balıklar ile anaç balıkların zamanla, ağırlığında ya da boyutlarındaki değişim, TVM gereği finansal tablolara yansıtılamamaktadır. Ancak canlı varlıklar, diğer sabit varlıklardan farklı olarak kendilerini yenileyebilme, bir başka ifade ile niteliksel ve niceliksel olarak değişim gösterebilme özelliklerine sahiptir. Dolayısıyla, bu varlıkların değerlerinde meydana gelen değişimler, piyasa fiyatındaki değişimlerden çok, önemli ölçüde varlıkların fiziki değişimleri ile ilgilidir. Bu nedenle, bu fiziki değişimden kaynaklanan değer değişikliklerinin, özün önceliği ve dönemsellik kavramlarının bir

⁴²⁵ Azzem Özkan-a, a.g.e., s.238.

⁴²⁶ Nurettin Hüsnü Toköz, a.g.e., s.370.

gereği olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir⁴²⁷. TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) de bu görüşe uygun olarak değer değişimlerinin her raporlama dönemi sonunda kar ya da zarar olarak finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

5. Tarımsal mamullerin üretimi ile satışı sürecinde ortaya çıkan kar veya zarar tutarları, TVM'ye göre sadece satış anında ortaya çıkarken, TMS-41'e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre kar veya zarar tutarları; ilk kayıt, her raporlama dönemi sonu veya satış anında ortaya çıkabilmektedir.

6. TVM'de amortisman işlemleri ile ilgili olarak dağıtım yaklaşımı esas alınmakta iken TMS-41'de (KOBİ TFRS 34. Bölüm) değerlendirme yaklaşımı esas alınmıştır.

Muhasebeleştirme ve Hesap Kodları İle İlgili Sorunlar

1. TVM'de muhasebeleştirme kriteri hasat etme ve edinme iken, TMS-41'de (KOBİ TFRS 34. Bölüm) kontrolü altında olma, fayda sağlama ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi şartı bulunmaktadır.

2. Ülkemizde muhasebe uygulamaları genellikle tekdüzen muhasebe sistemine ve vergi yasalarına uygun olarak yapılmaktadır. Bu nedenle gerek tarım işletmelerinin gerekse balık üretim işletmelerinin kendilerine özgü kullanabilecekleri bir hesap planı bulunmamaktadır.

3. Teorik bilgiler ile balık üretim işletmelerince yapılan muhasebe işlemlerinin birbiri ile çeliştiği görülmüştür. Balık üretim işletmelerinde balık yumurtası, yem, yavru balık ve anaç balıkların tamamının ilgili dönem boyunca "150 İLK MADDE VE MALZEMELER" hesabında muhasebeleştirildiği, yavru balıkların sofralık balık haline geldiğinde ise "152 MAMULLER" hesabına alındığı ve hiçbir

⁴²⁷ Ali Deran, a.g.e., s.86.

yansıtma hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, TDHP'ye göre işletmenin aktifleri arasında yer alan ve 1 yıldan uzun süre işletmenin üretim faaliyetlerinde kullanılan anaç balıkların "150 İLK MADDE VE MALZEMELER" hesabında izlenmesi uygun değildir. TDHP'de anaç balıkların muhasebeleştirilmeleri için kullanılacak hesap "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabıdır. Ancak finansal tablolarda fazla önemli görülmeyen ve "DİĞER" başlığı altında yer alan bir hesap kalemine ait tutarın, ait olduğu hesap grubunun toplam tutarının % 20'sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Balık üretim işletmelerinin aktifleri arasında yer alan anaç balıkların "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabında izlenmesi esas faaliyeti balık üretmek olan işletmeler için bilgi muhasebesi açısından uygun olamayabilir. 25 No'lu hesap grubunda da boş hesap kodu bulunmadığı için TDHP'de "25X CANLI SU VARLIKLARI" adında yeni bir hesabın yer alması tarafımızca önerilmektedir.

4. Vaka çalışmasına konu olan balık üretim işletmesinde, anaç balıklara amortisman ayrılmadığı görülmüştür. Oysa anaç balıklar VUK Tebliği'ne göre amortisman tabi ve faydalı ömürleri ise 5 yıldır. Ancak TMS-41'e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen anaç balıklarda amortisman ayrılmasına gerek yoktur. Çünkü TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) değerlendirme yaklaşımını esas almaktadır. Bu nedenle anaç balıklar her raporlama dönemi sonunda değerlendirilmekte değer azalışları aktif düzeltmesi şeklinde finansal tablolara yansıtılmaktadır.

5. TDHP'de canlı varlıkları kapsayan bir hesap grubu bulunmamaktadır. Yapılan çalışmalar incelendiğinde, dönen varlık niteliğindeki canlı varlıkların "16 CANLI VARLIKLAR" hesap grubunda, duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların ise "21 CANLI VARLIKLAR" hesap grubunda muhasebeleştirilmesi uygun görülmektedir. Bu çerçevede olgunlaşmamış yavru balıklar "163 CANLI SU VARLIKLARI" hesabında, anaç balıklar ise "213 CANLI SU VARLIKLARI" hesabında muhasebeleştirilebilir. Bu öneri doğrultusunda sofralık balıklardan anaç balık olmak üzere seçilen alabalıklar ise ilk yumurta sağım dönemine kadar "218

YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında muhasebeleştirilebilir.

6. TMS-41’e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre canlı varlıklardaki veya tarımsal mamullerdeki değer değişimlerinden kaynaklanan kar ya da zarar tutarlarının “604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI” ve “605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI (-)” hesabında izlenmesi, bu varlıkların finansal tablolarda gerçek değerleri ile yer almasını sağlayacaktır. Yapılan bazı çalışmalarda değer azalışları için “628 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI” hesabının da kullanıldığı tespit edilmiştir. Ancak 62 No’lu hesap grubu “SATIŞLARIN MALİYETİ” hesap grubudur. Bu nedenle değer azalışlarının bu hesap grubunda yer alması tarafımızca uygun değildir.

7. Değerleme ile ilgili sorunların 1. maddesinde yer alan balık yumurtalarının değerlemesindeki tartışma, TMS-41’in (KOBİ TFRS 34. Bölüm) uygulanması ile ortadan kalkmaktadır. Çünkü TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm), balık yumurtalarının net gerçeğe uygun değer ile finansal tablolarda yer almasını öngörmektedir. Balık yumurtalarının net gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan kar tutarının ise “603 EK CANLI VARLIK ÜRETİM GELİRLERİ” hesabında izlenmesi tarafımızca önerilmektedir.

8. TDMS/TVM üretim işletmelerinin üretim sürecinde katlanmış olduğu giderlerin üretilecek mamulün maliyeti ile doğrudan ilişkilendirildiğini öngörmektedir. Oysa TMS-41’e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre işletmenin üretim sürecinde katlanmış olduğu giderler, mamul ile doğrudan ilişkilendirilmeyip, gerçekleştiği dönemde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle balık üretim işletmelerinin üretim sürecinde katlanmış olduğu tüm giderlerin maliyetler ile ilişkilendirilmeyip, “635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ” hesabında, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi tarafımızca da önerilmektedir.

9. TDHP’ye göre balık üretim işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak devletten almış oldukları teşvik tutarları “602 DİĞER GELİRLER” hesabında

muhasebeleştirilmektedir. Ancak tarımsal varlıklarını gerçeğe uygun değer ile değerleyen tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili olarak devletten almış oldukları teşvik tutarları, TMS-41'e (KOBİ TFRS 34. Bölüm) göre alınabilir hale geldiklerinde ilgili dönemde kar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede "64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ" hesabı tarafımızca önerilmektedir. TDHP'de "64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR" hesap grubunda boş hesap kodu bulunmadığı için teşvik gelirleri ile ilgili olarak "64X" hesap kodu kullanılmıştır. Devlet teşviklerinin bu grupta muhasebeleştirilmesi tarafımızca daha uygundur.

Yukarıda ifade edilen sorunlara çözüm yolu bulmak için başta TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınmak üzere, bu konuda çalışma yapan akademisyenler ile tarafımızca bazı öneriler getirilmiştir. TVM ile TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak yapılan vaka çalışmasında farklı finansal bilgilere ulaşılmıştır. Bunun nedeni değerlendirme ile muhasebeleştirme biçimlerinde farklı görüşlerin benimsenmiş olmasıdır. TVM esas alınarak yapılan maliyet hesaplamalarında birim üretim maliyeti; 3,23 TL/Kg, TMS-41 (KOBİ TFRS 34. Bölüm) esas alınarak yapılan maliyet hesaplamalarında ise birim üretim maliyeti 3,56 TL/Kg olarak hesaplanmıştır. Her iki düzenleme esas alınarak yapılan maliyet hesaplamalarında birim maliyetler birbirine yakın olarak hesaplanmış olsa da üretim kapasitesi büyük olan işletmelerde 0,33 TL/Kg'lık (yaklaşık % 10) birim maliyet farkı önem arz etmektedir.

Bununla birlikte balık üretim işletmelerindeki üretim sürecinin 10-12 aylık bir dönemi kapsaması nedeniyle, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün değer etkisi hesaplanan birim maliyetlerdeki farkın fazla olmamasına neden olmuştur. Balık üretim işletmelerinden farklı tarımsal faaliyetler ile uğraşan tarım işletmelerinde biyolojik dönüşümün değer etkisi çok fazla olabilir. Örneğin, büyükbaş hayvan besiciliği yapan tarım işletmelerinde (üretim süreci 3-5 yıl) gerek üretim maliyetlerinin, gerekse dönem net karının hesaplanmasında önemli farklılıklara rastlanabilmektedir. TOP'un yapmış olduğu büyükbaş hayvanlar ile ilgili çalışmada,

TVM ile TMS-41 esas alınarak yapılan hesaplamalarda dönem net karının TMS-41'e göre yapılan hesaplamada yaklaşık % 300 daha fazla olduğu sonucuna varılmıştır.

Yine aynı şekilde DERAN'ın yapmış olduğu meyve bahçeleri ile ilgili çalışmada (üretim süreci 3-5 yıl) işletmenin aktifleri arasında yer alan meyve ağaçlarının değerlerinde yaklaşık % 310'luk bir artışın ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde balık üretim işletmesinde gerçekleştirilen vaka çalışması ile ilgili aşağıdaki finansal bilgilere ulaşılmıştır.

1. TVM esas alınarak hazırlanan bilançoda, "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabında 6.000 TL kayıtlı değeri ile yer alan anaç balıklar, TMS-41'e göre hazırlanan bilançoda "213 CANLI SU VARLIKLARI" hesabında 9.450 TL'lik gerçeğe uygun değer ile yer almaktadır.

2. TVM esas alınarak hazırlanan bilançoda "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR" hesabında 323,36 TL kayıtlı değeri ile yer alan olgunlaşmamış anaç balıklar, TMS-41'e göre hazırlanan bilançoda "218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI" hesabında 210 TL'lik gerçeğe uygun değeri ile yer almaktadır.

3. TVM esas alınarak hazırlanan bilançoda, anaç balıklara ilişkin "257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN" tutarı 3.600 TL'lik değer ile yer alırken, TMS-41 esas alınarak hazırlanan bilançoda anaç balıklara amortisman ayrılmamıştır.

4. TVM esas alınarak hazırlanan bilançoda, aktif toplamı 6.310.692,28 TL iken, TMS-41 esas alınarak hazırlanan bilançoda aktif toplamı 6.317.628,92 TL olarak hesaplanmıştır.

5. TVM esas alınarak hazırlanan bilançoda, dönem net karı 501.848,66 TL iken, TMS-41 esas alınarak hazırlanan bilançoda dönem net karı 505.917,98 TL olarak hesaplanmıştır.

6. TVM ile TMS-41' e göre yapılan hesaplamalarda, brüt satış karı ile faaliyet karı tutarları farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar sonucunda da işletmenin dönem karı veya zararı, vergi yükümlülüğü ile dönem net kar tutarları da birbirinden farklı hesaplanmıştır.

7. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının, tarihi maliyet yaklaşımına göre daha gerçekçi bilgiler sunduğu sonucuna varılmıştır.

Yapılan bu çalışma ile balık üretim işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanacak olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın ilgili kişilerce anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak, diğer bir ifade ile teorik olarak standartlarda yer alan bilgilerin uygulama alanlarında nasıl kullanıldığını göstermek amaçlanmıştır. Uygulamanın bir diğer amacı ise balık üretim işletmelerindeki tarımsal üretim faaliyetlerinin diğer işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden farklı olması ve bu farklılıkların da muhasebe uygulamalarını nasıl etkilediğinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca alabalıkların canlı bir varlık olması ve canlı varlıklara ilişkin muhasebeleştirilme işlemlerinde de özellikli hususların bulunması nedeniyle uygulama alanı olarak balık üretim işletmesi seçilmiştir.

Çalışmamızda balık üretim işletmelerinin TFRS'leri benimseme sürecine yararlı olabilecek bazı öneriler de yer almaktadır. Bu öneriler;

i. Öncelikle balık üretim işletmelerinde muhasebe biliminin tanıtılması gerekmektedir.

ii. Muhasebe organizasyonunun doğru bir şekilde kurulması sağlamalıdır. Çünkü işletmeler TDMS'nin gereklerini bile tam olarak yerine getirememektedir.

iii. "Balık üretim işletmelerinde TFRS uygulamaları" adı altında eğitimler verilmeli işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışan kişiler bu standartlar konusunda bilgilendirilmelidir.

iv. Balık üretim işletmelerinde kurulması gereken muhasebe bilgi sistemi ve TFRS uygulamaları ile ilgili sempozyumlar düzenlenmeli konuya ilgi duyan kişilerin farklı uygulamaları da görme imkanı sağlanmalıdır.

v. Yukarıda ifade edilen hesap adlarının ve kodlarının yeniden düzenlenerek hesap planlarında yer alması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

1. MAKALELER

AĞCA, Ahmet ve AKTAŞ, Rafet (2007), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi ?”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 18: s. 2.

ARGILES Josep Maria and SLOF Eric John (2001), “New Opportunities For Farm Accounting”, *The European Accounting Review*, 10:2, p. 371.

ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY Aylın (2006), “Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 25, Sayı: 300: s. 135.

BENGÜ Haluk (2005), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması” *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı: 25, s.187.

CAN, A. V., KARAPINAR, S. ve KÜÇÜKER M. (2012), “Kutadgu Bilig’de Muhasebe, Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu”, *Muftad Dergisi*, Ocak, s. 1.

BENLİKOL, Sabahattin ve MÜFTÜOĞLU, Hilal (1997), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar”, *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*, Sayı: 7: s.6.

DEMİR, Kemal ve ÇABUK, Suat (2010), “Türkiye’de Metropoliten Kentlerin Nüfus Gelişimi” *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 28, Cilt: 1, s. 205.

- DEMİR, Şeref (2011), “Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Sayı 104: s. 70.
- DEMİRKOL Ömer Faruk (2008), “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara, ASMMMO Yayınları, Cilt: 1, Sayı: 2, s.113-124.
- FELEAGA Liliana, FELEAGA N. and RAILEANU V. (2012), “Theoretical Considerations About Implementation of IAS 41 in Romania, *Theoretical and Applied Economics*, Volume XIX, No :2(567), p.34.
- GÜNAYDIN, Gökhan (2006), “Türkiye Tarım Sektörü”, *Tarım ve Mühendislik Dergisi*, Sayı 76-77, s.21.
- HATIPOĞLU, Ayşe Gül (2012), “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 23, s.13-14.
- HERBOHN, Kathleen and HERBOHN John (2006), “International Accounting Standard (IAS 41): What Are The Implications For Reporting Forest Assets?”, *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5(2), p. 178.
- KIRLIOĞLU Hilmi ve GÖKGÖZ Ahmet (2012), “TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması” *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, , Cilt 26, Sayı: 2, s.107-126.

- KÖSOĞLU, Mustafa, YÜCEL B., SANER G. ve DOĞAROĞLU M. (2008), “Türkiye Arıcılığının Güncel Durum Analizi”, *Hasad Hayvancılık Dergisi*, İstanbul, Sayı: 281, s.3.
- ÖZKAN, Azzem ve AKSOYLU, Semra (2012), “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği I”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 20, Sayı: 234, s.1.
- ÖZKAN, Azzem ve AKSOYLU, Semra (2012), “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 20, Sayı 235, s.1.
- ÖZULUCAN Abitter ve DERAN Ali (2008), “41 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı, 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, s. 1-22.
- ŞEN, Çiğdem (2011), “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul, İSMMM Yayınları, Sayı: 106, s.133-159.
- TOKAY, Semih Hüseyin (1999), “8 ve 9 No’lu TMS’ye göre Amortisman İşlemlerinin Özellikleri ve Muhasebe Kayıtları”, Ankara, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 202, s.43.
- TOKAY, Semih Hüseyin ve DERAN Ali (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması I”, Ankara, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 157, s.2.

TOKAY, Semih Hüseyin ve DERAN Ali (2006), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması II”, Ankara, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 158, s.3-4.

TOKAY, Semih Hüseyin ve DERAN Ali (2008), “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMOMO Yayınları, Sayı: 90, s.30.

ULUSAN Hikmet (2010), “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 2, s.416.

YALÇINKAYA, Neslihan, YALÇINKAYA, H. ve ÇILBANT, C. (2006), “Avrupa Birliği’ne Yönelik Düzenlemeler Çerçevesinde Türk Tarım Politikaları ve Sektörün Geleceği Üzerine Etkisi”, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, s.102.

YERELİ, Ayşe N. (2007), “Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl: 7, Sayı: 23, s.16.

YÜKÇÜ, Süleyman (2006), “Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMOMO Yayınları, Sayı: 76, s.374.

2. KİTAPLAR

AÇIL, A. Fethi ve KÖYLÜ, K. (1971), *Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri*, Ankara, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:465.

AKDOĞAN Nalan, AKTAŞ R., DERAN A., ERHAN D. ve ACAR V., (2011), *Sektörel Muhasebe*, Ankara, Gazi Kitabevi.

- AKDOĞAN, Nalan (1998), *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara, Cem Ofset.
- AKDOĞAN, Nalan ve AYDIN, Hamdi (1987), *Muhasebe Teorileri*, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları, No: 98.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (1995), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İSMMMMO Yayınları, Yayın No: 83.
- AKINCI Nejat ve ERDOĞAN Necmettin (1995), *Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Barış Yayınları.
- AKSÖZ, İbrahim (1972), *Zirai Ekonomiye Giriş*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi.
- AKTAŞ, Rabia (2012), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, Lisans Yayıncılık.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1972), *Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi*, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası.
- ALTUĞ, Osman (2001), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ARAS, Ali (1988), *Tarım Muhasebesi*, İzmir, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486.
- ARSLAN, Metin (2011), *Genel İşletme Ders Notları*, Birecik.
- ASLAN, İ. Yılmaz (2012), *Ticaret Hukuku Dersleri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ATABEY, N. Ata ve PARLAKKAYA, Raif (2004), *Muhasebede Belge Düzeni*, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.

ATIŞ, Ela (2005), *Türkiye’de Tarım*, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.

BENEKE, Raymond R.(1966), *Managing The Farm Business*, New York, John Wiley&Sons Inc.

BENLİGİRAY Yılmaz, ERDOĞAN, N., BEKTÖRE, S., KAYA, E. ve SAĞLAM, N.(2011), *Muhasebe Uygulamaları*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1675.

BURSAL Nasuhi ve ERCAN, Yücel (2001), *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 888.

BURSAL Nasuhi ve ERCAN, Yücel, (1997), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Der Yayınları.

BÜYÜKMİRZA, Kamil (2007), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

CİVELEK, Muzaffer (2000), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, A Ajans Tesisleri.

CİVELEK, Muzaffer ve ÖZKAN, Azzem (2004), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara, Detay Yayıncılık.

ÇABUK, Adem (2009), *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Bursa, Dora Basım Yayın Dağıtım.

ÇAĞILTAY, Ferhat (2007), *İçsu Balıkları Yetiştiriciliği*, İstanbul, Nobel Yayın Dağıtım.

ÇALGÜNER, Cemil (1974), *Ziraat Politikası*, Ankara, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 529.

ÇETİN, Bahattin ve TİPİ Tolga (2011), *Tarım Muhasebesi*, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.

ÇETİNER, Ertuğrul (2000), *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

DAKA (Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı) (2011), *TRB2 Bölgesi Mevcut Durum Analizi*, Tarım Sektörü.

DİE (2004): 2001 *Genel Tarım Sayımı Köy Genel Bilgileri*, Yayın No: 2898, Ankara, DİE Matbaası.

DİREK, Mithat (2010), *Tarım Tarihi ve Deontoloji*, Konya, Eğitim Akademi Yayınları.

DOĞAN, Hasan (1975), *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*, Adana, Kemal Matbaası.

DOĞAN, Zeki ve HATUNOĞLU, Zeynep (2012), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, Lisans Yayıncılık.

DOĞRUSÖZ Bumin, ONAT Ö. ve TUNÇEL TÖRALP F. (2011), *Gereğe, Karşılaştırmalı Maddeler, Komisyon Raporları, Önergeler ve Karşılaştırmalı Tabloları ile Türk Ticaret Kanunu*”, Ankara, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları, Cilt II.

DURA, Cihan (1987), *Tarımın Türk Ekonomisinin Gelişmesine Katkısı Bugün ve Yarın*, İstanbul, Enka Vakfı Yayınları.

EGE, Hüsnü (2011), *Tarım Sektörünün Ekonomideki Yeri ve Önemi*, Ankara, Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü Yayınları, s.1.

- ELDENBURG, Leslie G., WOLCOTT, Susan K. (2004), *Cost Management*, USA, John Wiley&Sons, Inc.
- ERDAMAR, Cengiz (1985), *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3343, Bayrak Matbaacılık.
- ERTÜRK, Mümin (1998), *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, İstanbul, Beta Yayınları.
- ERUYGUR, Ozan (2011), *Maliyet Teorisi*, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Ders Notları.
- GHOSH, Arun Kumar (1991), *Cost Accounting and Farm Product Costing*, India, KLM Inc.
- GRANOF, Michael H. (1983), *Accounting For Managers and Investors*, USA, Prentice Hall,
- GREUNING, Hennie Van, SCOTT, Darrel and TERBLANCHE, Simonet (2011), *International Financial Standards: A Practical Guide*, 6 th. Edition, Washington, USA, The World Bank Inc.
- GÖZENÇ Selami, GÜMÜŞ E. ve ERTİN G. (1998), *Türkiye Coğrafyası*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1069.
- GÜLCUBUK, Bülent (2005), *Kırsal Kalkınma*, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.
- GÜRLER, Aslan Zafer (2008), *Tarım Ekonomisi*, Ankara, Nobel Yayın ve Dağıtım.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer (2006), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Beta Yayınevi.

GÜVEMLİ, Oktay (2001), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl)*, 4. Cilt, İstanbul, Avcıol Basım Yayım.

GÜVEMLİ, Oktay (2000), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)*, 3. Cilt, İstanbul, İstanbul YMM Odası Yayınları.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (1995), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri.

HIRSCH, Maurice L. and LOUDERBACK, Joseph G.(1992), *Cost Accounting*, Third Edition, Cengage Learning College Inc.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, G. and DATAR, S. M. (1994), *Cost Accounting a Managerial, Emphasis*, 8th Edition, New Jersey, Prentice Hall, Englewood Cliffs.

İNAN, İ. Hakkı (2001), *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*, İstanbul, Avcı Ofset ve Basımevi.

KARAGÖLGE, Cahit (1987), *Tarım Ekonomisi*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi.

KARAKAYA, Mevlüt (2007), *Maliyet Muhasebesi*, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

KARTAL, Ali, SEVİM, A. ve GÜNDÜZ, H. E.(2007), *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1524.

KAYGUSUZ, Sait Y. ve DOKUR, Şükrü (2009), *Maliyet Muhasebesi*, Bursa, Dora Yayınları.

KHAN, M. Y. and JAIN P. K. (2007), *Management Accounting*, 4 th. Edirtion, New Delhi, Mc Graw Hill Companies.

KIZILOT, Şükrü (1991), *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, Savaş Yayınları.

KÖSE Yasemin (2012), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, Lisans Yayıncılık.

KÜÇÜK, Muzaffer (2005), *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Yıl 13, Sayı: 145.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2006), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Kare Yayınları.

MCNEILL, William Hardy (2007), *A World History*, (Çev. A. Şenel) Ankara, İmge Yayıncılık.

MUTLUER, Kamil, HEREKMAN, A., HEPER, F. ve DÖNMEZ, R. (2010), *Türk Vergi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1751.

MİRAN, Bülent (2005), *Tarımsal Yapı ve Üretim*, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.

NIGAM B. M. Lall and JAIN I. C. (2001), *Cost Accounting An Introduction*, India, Prentice Hall Inc.

OLALI, Hasan ve DUYMAZ, İsmail (1987), *Tarımın Türk Ekonomisindeki Yeri ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı*, İzmir, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, Yayın No: 28.

ÖZDEMİR, Niyazi (1996), *Alabalık Yetiştiriciliği*, İstanbul, Hasad Yayıncılık.

ÖZGÜVEN, Ali (1997), *Tarım Ekonomisi ve Avrupa Birliği*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

ÖZTÜRK, Ali İhsan (2001), *Arıcılık*, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Yaygın Çiftçi Eğitim Projesi, Yayın No: 33.

ÖZTÜRK, Bünyamin (2007), *Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

ÖZTÜRK, Bünyamin ve ÖĞREDİK, Güray (2007), *Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Antalya, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 50.

ÖZULUCAN, Abitter-a (2009), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

ÖZULUCAN, Abitter-b (2010), *Stok Muhasebesi: Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

ÖZULUCAN, Abitter-c (2003), *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

ÖZULUCAN, Abitter, ÖZDEMİR F. S. ve ARSLAN S. (2007), *Muhasebe Uygulamaları*, Ankara, Siyasal Kitabevi.

PARASIZ, İlker (1998), *İktisada Giriş*, Bursa, Ezgi Yayınları.

PEHLİVAN, Osman (2000), *Vergi Hukuku*, Trabzon, Eser Ofset.

PEKER, Alpaslan (1998), *Modern Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, Muhasebe Enstitüsü Yayınları.

RICH Jay, JONES J., HEITGER D. L., MOWEN M. and HANSEN D. (2011), *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting*, Kanada, Rob Dewey.

RAJASEKARAN V. and LALITHA R.(2006), *Cost Accounting*, India, Dorling Kindersley Pvt.

SARIHAN, Ercan ve TEKELİOĞLU, Nazmi (2005), *Balık Üretimi*, İstanbul, Nobel Yayın Dağıtım.

SARILI, Mustafa Ali (2010), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara, Ümit Ofset.

SEVGENER, A. Sait ve HACIRÜSTEMOĞLU R. (2000), *Yönetim Muhasebesi*, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım.

SEVİLENGÜL, Orhan (2008), *Genel Muhasebe*, Ankara, Gazi Kitabevi.

SÜRMEİLİ, Fevzi, ERDOĞAN M., ERDOĞAN N., BANAR, K., KAYA E. ve SEVİM A. (2006), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1644.

ŞAHİN, Hüseyin (2000), *Türkiye Ekonomisi*, Bursa, Ezgi Kitabevi.

ŞAHİN Yeliz (2011), *AB ve İş Dünyası: Balıkçılık Sektörü*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No: 38.

ŞİMŞEK Şerif (2010), *İşletme Bilimlerine Giriş*, Konya, İpek Ofset.

ŞİMŞEK, Salih ve AYDIN, M. Kemal (1992), *İktisat*, Adapazarı, Değişim Yayınları.

TALİM, Metin (1973), *Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyet*, İzmir, Ege Üniversitesi Matbaası.

T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (2011), *Organik ve Konvansiyonel Bal Üretiminin Teknik ve Ekonomik Yönden Geliştirilmesi ve Alternatif Pazar Olanaklarının Saptanması Üzerine Bir Araştırma: İzmir İli Kemalpaşa İlçesi Örneği* TEPGE Yayınları, Yayın No: 195, Ankara.

TOKAY, Semih Hüseyin (2002), *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, Ankara, Gazi Kitabevi.

TOKAY Semih, Hüseyin, DERAN, A., CERAN Y. ve DEMİR V. (2012), *Lojistik Maliyetleri ve Raporlama-I*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2549, Eskişehir.

TOKÖZ Nurettin Hüsnü (1972), *Sanayi Muhasebesi ve Sanayide ve Tarımda Maliyet İlkeleri*, 4. Basım, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

TUNA, Yusuf (1993), *Tarımda Verimlilik Artışının Ekonomik Sonuçları: Türkiye İle İlgili Bir Değerlendirme*, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No:487.

URAGUN, Mehmet (1993), *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara, Yetkin Basımevi.

ÜSTÜN, Rıfat (1996), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi.

TETİK, Nilüfer (2002), *Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe*, Ankara, Gazi Kitabevi.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2009), *Su Ürünleri İstatistikleri*, TÜİK Matbaası, Ankara.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2010), *Tarım İstatistikleri Özeti*, TÜİK Matbaası, Ankara.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2007), *Tarımsal Yapı; Üretim, Fiyat, Değer*, TÜİK Matbaası, Ankara.

VANDERBECK Edward J.(2012), *Principles of Cost Accounting*, 16. Edition, Rob Dewey Inc.

YAVUZ, Fahri (2005), *Türkiye'de Tarım*, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.

YÜKÇÜ, Süleyman (1999), *Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Cem Ofset.

YÜKÇÜ, Süleyman (2007), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Birleşik Matbaacılık.

ZİNCİRLİOĞLU, Öncel (1977), *Tarımsal Yatırım Projelerinde Fizibilite*, Ankara, Şark Matbaası.

3. RAPORLAR

BÜGEM (Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü) (2011), *Faaliyet Raporu*, Ankara.

DİE (Devlet İstatistik Enstitüsü) (1991-2001), *Genel Tarım Sayımı Anket Sonuçları*.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) (2001), *Sekizinci Kalkınma Planı, Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Yayın No: 2575, ÖİK: 588, Ankara.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) (2007), *Dokuzuncu Kalkınma Planı, Bitkisel Üretim, Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Yayın No: 2713, ÖİK: 666, Ankara.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) (2007), Dokuzuncu Kalkınma Planı, Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2712, Ankara

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) (2008), Gayri Menkul Sermaye Şirketleri Tanıtım Rehberi.

T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü (2009) Sektörel Gelişmeler ve Rekabet Gücü Göstergeleri, Haziran.

T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü (2012), Su Ürünleri İstatistikleri.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2011), Bitkisel Üretim Sonuçları, TÜİK Haber Bülteni, Sayı: 64, Mart.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2011), Fasıllara Göre İhracat ve İthalat Rakamları.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), Hayvansal Üretim, TÜİK Haber Bülteni, 2011, Sayı: 160, s.1.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2011), Hayvansal Üretim İstatistikleri, Sayı: 10820, (24.05.2012)

Türkiye Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurulu: Türkiye Muhasebe Standartları.

Türkiye Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurulu: Türkiye Finansal Raporlama Standartları.

Türkiye Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurulu: KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları.

4. KURULTAY/SEMPOZYUM/KONGRE BİLDİRİ KİTAPLARI

KIRAL, Taner ve AKDER Halis (2000), “Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü”, *Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi*, 17-21 Ocak, Milli Kütüphane, Ankara, s.1.

KIRAL, Taner ve TATLIDİL, F. Füsün (1996), “Avrupa Birliği’nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçütlerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar”, *Türkiye 2. Tarım Kongresi*, 4-6 Eylül, Adana, s.108.

MUGAN, Can Şınga (2008), “Gerçeğe Uygun Değer Kavramı”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII*, Kıbrıs, 26-30 Kasım, s.6.

5. TEZLER

ARSLAN, Seçkin (Niğde), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

DERAN Ali (2005), Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

KARACA, Halil (1995), Tekirdağ İli Tarım İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Model Önerisi ve Bir Uygulama, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Edirne.

KARAMAN, Süleyman (2008), Türkiye Ekonomisinin Gelişmesinde Tarımın Rolü: Eşbütünleşme Analizi, *Yayınlanmamış Doktora Tezi* Uludağ Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Bursa.

- KAYAPINAR, Ahmet (2007), Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Tokat.
- NAZLI, Cihan-a (2006), Avrupa Birliği Tarım Muhasebesi Veri Ağı Sistemi Çerçevesinde Türkiye’de Çiftçi Kayıt Sisteminin İncelenmesi, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- NAZLI, Cihan-b (2008), Avrupa Birliği Çiftlik Muhasebe Veri Ağı, Sistemi ve Türkiye’de Pilot Uygulaması, *Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi*, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Ankara.
- ÖZKAN, Azzem-a (2001), Et ve Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖZKAN, Azzem-b (1998), Hastane Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- SEVİM, Adnan (1990), Türk Tarım İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Bir Yönetim Kontrol Aracı Olarak Kullanılması, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- SÖNMEZ, Ersan (2000), Gıda Sanayinde Tam Zamanında Üretim Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Bursa, Uludağ Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, 2000.

TOLAN, Öner (2006) , “Bizans Devletinde Ziraat”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ.

6. İNTERNET KAYNAKLARI

AVDER, Erdoğan, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (22.03.2012)

BAYRAÇ, H. Naci ve EĞİLMEZ, Füsün, “Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Ortak Tarım Politikası, s.7, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/Naci2.doc (13.03.2012)

BAYRAKTAROĞLU, Nedim, “Özel Hesap ve Kıst Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları”, Price Water House Coopers, s.5, <http://www.vergiportali.com/doc/yayinlar/ohd.pdf> (24.03.2012)

CEYHAN, Murat, “Muhasebe Biliminde Belge”, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, (29.03.2012)

DEMİRCİ, Rasih ve ÖZÇELİK, Ahmet, “Tarımın Başlangıcı” <http://mdirek.blogcu.com/tarimin-gelisimi/7399028>

“Dünyada Tarım Sektörüne Genel Bir Bakış”, <http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/dunyada-tarim-sektorune-genel-bakis.aspx>, (11.10.2011)

GÖKÇEN, Hazım, “Tarım Sektöründe Sorunlar ve Çözümler”, <http://www.hazimgokcen.com/hzm/index.php?showtopic=21Ocak2007> (13.03.2012)

GÜREL, Gürsel, “Toplayıcılık ve Avcılık”, <http://www.devadim.com/pagelist/konu.php?id=8936&sayfa=1#lastMessage> (07.10.2011)

<http://muhasibedersleri.com/kurumsal-basvurular/defter-tutma-sorumlulugu.html>
(29.03.2012)

<http://tdkterim.gov.tr/bts>

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Hayvancılık> (20.02.2012)

http://www.ers.usda.gov/Briefing/FarmIncome/Glossary/def_bsht.htm (04.04.2012)

http://www.fao.org/figis/servlet/SQServlet?file=/usr/local/tomcat/FI/5.5.23/figis/webapps/figis/temp/hqp_11747.xml&outtype=html (28.02.2012)

<http://www.iasplus.com/en/standards>, (24.07.2012)

<http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard40> (14.05.2012)

<http://www.orguder.org.tr/turkiyede.html#> Türkiye’de Organik Tarım Uygulamaları
(20.03.2012)

<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=359&submenuheader=null>, (05.06.2012)

http://www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=2493
(20.02.2012)

<http://www.tarim.gov.tr/uretim/Aricilik,ariyetistiriciligi.html>. (23.02.2012)

<http://www.tdk.gov.tr>

http://www.tuik.gov.tr/VeriBilgi.do?tb_id=50&ust_id=13, Türkiye İstatistik Kurumu, Bitkisel ve Hayvansal Üretim Değerleri, (03.11.2011)

OKSAY, Suna ve ACAR, Onur (2005), “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları-3, <http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/TMSK> (14.05.2012)

PRICEWATERHOUSECOOPERS (2009), “A Practical Guide To Accounting For Agriculturel Assets”, November.

SİLSÜPÜR, Selçuk, “Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisine Katkısı”, <http://www.ilgazetesi.com.tr/2011/06/25/tarim-sektorunun-turkiye-ekonomi-sine-katkisi>. (05.10.2011)

ŞERİFLER Ünal, “IASB, IFRS ve IAS Hakkında, <http://www.mudefin.com/ufrs/iasb-ifrs-ve-ias-hakkinda>, Deloitte Turkey, s.1, (24.07.2012)

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu): Ulusal Hesaplar Veri Tabanı http://www.tuik.gov.tr/AltKategori.do?ust_id=16

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu): Ulusal ve Uluslararası Ekonomik Göstergeler <http://tuikapp.tuik.gov.tr/ulusalgostergeler/menuAction.do>

Tarım Sektörü, Kosova Türkiye Ticaret Odası Yayınları, s.13., <http://www.kt-to.org/kt/images/pdf/tarim-tur.pdf>, (11.10.2011)

Vergi Usul Kanunu Gereğince Düzenlenen Belgeler ve Bu Belgeleri Düzenlemek Zorunda Olan Mükellefler, http://www.alomaliye.com/vuk_geregi_duzn_belgeler.htm (29.03.2012)

2011 Yılı Ocak-Ekim Dönemi Tarım Ürünleri Dış Ticareti, http://www.tarim.gov.tr/Duyurular,haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=2113, (19.12.2011)

7. KANUN, YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, 10.05.1969 Tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete,
s.1.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 14.2.2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmi
Gazete.

15.11.2003 tarihli Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkındaki XI Seri
25 No'lu, Tebliğ.

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, 15.03.1969.

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) Mevzuatı, 39. Madde, Seri: XI, No: 1, 20064 Sayılı
Resmi Gazete, 29.01.1989.

Su Ürünleri Yönetmeliği, 10.03.1995 Tarih ve 22223 sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri

ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Kayseri’de doğan Seçkin ARSLAN, ilk ve ortaöğrenimini 1995 yılında TED Kayseri Koleji Vakfı Özel İlköğretim okulunda, lise öğrenimini ise 1998 yılında Melikgazi Lisesi’nde tamamladı.

1999 yılında Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü’nde başladığı yüksek öğrenimini 2003 yılında iyi bir derece ile tamamlayarak, 2003 yılında İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nden mezun oldu. 2004 yılında Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı’nda yüksek lisans öğrenimine başladı ve “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama” isimli çalışmasını hazırladı.

2006-2007 yılları arasında Amerika’nın Georgia Eyaletinde bulunan Mercer Üniversitesi’ne akademik çalışmalar yapmak üzere görevlendirildi.

2008 yılında Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı’nda doktora öğrenimine başladı ve “Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması” isimli doktora tezini hazırladı.

Seçkin ARSLAN, 2004 yılından bu yana, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı’nda araştırma görevlisi olarak görev yapmaktadır.