

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TARIM İŞLETMELERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA

Yüksek Lisans Tezi

Serkan BÜYÜKALTUNEL

100019745

İstanbul, 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TARIM İŞLETMELERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA

Yüksek Lisans Tezi

Serkan BÜYÜKALTUNEL

100019745

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER

İstanbul, 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Sekim BİRİKALAN in "TARIM İŞLETİMLERİNDE
FINANSAL RAPORLAMA"
konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak
(oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı - Soyadı

İmza

Tez Danışmanı

: Yrd. Doç. Dr. Ali Altınbaş



Jüri Üyesi

: Doç. Dr. Şiirce Kıymetü Şenol

Jüri Üyesi

: Doç. Dr. Fatma Özkul



Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisanüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZET

Tarım sektörü hayatımızda çok geniş bir alanı etkilemektedir. Tarımı meydana getiren alt dalları, bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimidir.

Bitkisel üretim, tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Tarla ürünleri olarak, buğday, arpa, çavdar, yulaf gibi tahıllar, nohut kuru fasulye, mercimek gibi baklagiller, patates ve soğan gibi yumru bitkiler, ay çekirdeği, susam, tütün, çay, pamuk ve birçok ürün üretilmektedir. Bahçe bitkileri üretiminde ise genellikle ağaçlarda yetişen meyveler üretilerek, başta insanlar olmak üzere birçok canlıya gıda maddesi sağlanmaktadır.

Hayvancılık alt dalında, büyükbaş hayvancılık, küçükbaş hayvancılık, kümes hayvancılığı, arıcılık ve ipekböcekçiliği yetiştiriciliği yapılarak, et, süt, yumurta, bal, ipek ve deri başta olmak üzere bunlardan imal edilen birçok gıda maddesi üretimi yapılmaktadır.

Orman ürünleri üretimi, mobilya, inşaat ve kâğıt ürünleri sektörleri başta olmak üzere birçok sektöre hammadde temini sağlamaktadır.

Su ürünleri üretiminden ise başta balık olmak üzere birçok deniz ürünleri temin edilmektedir.

Tarım sektörünün, temel gıda ürünleri teminin yanında birçok sektöre hammadde sağlaması ve istihdam üzerinde de gözle görülür olumlu etkileri tarımı daha da değerli yapmaktadır.

Tarım işletmelerinin yapacakları muhasebe işlemlerinde vergi otoritesi ve muhasebe standartları açısından farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmada her iki muhasebe uygulaması da anlatılmış olup, bir arıcılık işletmesinde ki muhasebe işlemlerinin her iki yöntemine göre yapılması sonucu arada ki benzerlik ve farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

Agricultural sector has interaction with many areas widely in life. Sub-branches which compose agricultural sector are plant production, animal production, forest products' production and fishery production.

Plant production splits into two categories which are field-crops production and horticultural production. Under field-crops production; wheat, barley, rye, oatmeal are produced as cereals. Chickpea, dried bean, lentil are produced as legumes. Potato, onion are produced as tuberous crops. Also sun seed, sesame, tobacco, tea, cotton are produced and many more. Under horticultural production; fruits which grow on trees are generally produced and they provide food to many living creatures.

Animal production is comprised of cattle farming, sheep & goat farming, poultry husbandry, beekeeping and silk-worm breeding. With all these subtypes of production, foods are produced such as meat, milk, egg, honey and also products like silk and leather.

Forest products' production provides raw material to many sectors, notably to furniture and paper products.

Plentiful seafood and fish are procured by fishery production.

Not only agricultural sector provides staple food and raw materials to many sectors but also it provides employment noticeably which makes agriculture more precious.

There are differences on accounting transactions of agricultural enterprises in the way of tax authority and accounting standards. Accounting practices were examined according to both tax authority and accounting standards in the study. Similarities and differences of accounting transactions were expressed for a beekeeping enterprise according to these two methods.

TABLolar LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1. Dünya Tarım Ürünleri Üretiminde En Büyük 10 Ülke.....	05
Tablo 2. Türkiye’de Sektörler Arası İstihdam Oranları.....	08
Tablo 3. Tarımdaki İstihdam Oranları.....	10
Tablo 4. Türkiye’de Tarım Alanları.....	12
Tablo 5. Türkiye’nin Dünyada Lider Olduğu Ürünler.....	15
Tablo 6. Yıllar İtibariyle Dünyada Hayvan Varlığı.....	16
Tablo 7. Büyükbaş Hayvan Gelişim Tablosu.....	17
Tablo 8. Türkiye’de Büyükbaş Hayvan Varlığı.....	18
Tablo 9. Türkiye’de Küçükbaş Hayvan Varlığı.....	20
Tablo 10. Türlerine Göre Kumes Hayvanları.....	21
Tablo 11. Türkiye Arıcılık Verileri.....	23
Tablo 12. Türkiye Su Ürünleri Üretimi.....	25
Tablo 13. Türkiye Su Ürünleri İthalat ve İhracatı.....	26
Tablo 14. Müstahsil Oranları.....	34
Tablo 15. Normal Amortismanlar.....	46
Tablo 16. Azalan Bakiyeler.....	46
Tablo 17. Tarımdaki Amortisman Oranları.....	48
Tablo 18. TMS 41’e Canlı Varlıklar.....	63
Tablo 19. Canlı Varlıkların Ayrıntılı Olarak Gösterimi.....	66
Tablo 20. Taslak Hesap Planında Canlı Varlıklarla İlgili Hesaplar.....	74

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1.Canlı Varlıkların Sınıflandırılması.....	54
Şekil 2.Türlerine Göre Canlı Varlıklar.....	65
Şekil 3.Gerçeğe Uygun Değerin Tespit Edilmesi.....	72



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.G.E	: Adı Geçen Eser
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu
ÇİN	: Çin Halk Cumhuriyeti
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİM	: Direkt İlk Madde Ve Malzeme
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
FAO	: Food and Agriculture Organization
FADN	: Farm Accounting Standart Data Network (Tarım Muhasebesi Veri Ağı Sistemi)
GAP	: Güneydoğu Anadolu Projesi
GSMH	: Gayrisafi Milli Hâsıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GÜG	: Genel Üretim Gideri
Ha	: Hektar
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KG	: Kilogram
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadı Teşekkülleri
KOBİ TFRS	: Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartları
M.Ö	: Milattan Önce

MSUGT	: Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
S.	: Sayfa
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TABLolar LİSTESİ	iii
ŞEKİLLER LİSTESİ	iv
KISALTMALAR	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.TARIM VE TARIM MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	3
1.1 Genel Açıklamalar	3
1.2 Dünyada Tarımsal Faaliyetler	5
1.3 Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler.....	7
1.4 Tarımsal Faaliyet Türleri.....	11
1.4.1 Bitkisel Üretim	11
1.4.2 Hayvansal Üretim.....	16
1.4.3 Su Ürünleri Yetiştiriciliği.....	24
1.4.4 Orman Ürünleri Üretimi.....	27
1.5 Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı	28
1.6 Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi.....	29
1.7 Tarım Muhasebesinin Amaçları.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KANUNLARINA GÖRE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ve VERGİLENDİRME	32
2.1 Tarım İşletmelerinde Vergilendirme	32
2.1.1 Gerçek Usulde Vergilendirme.....	33
2.1.2 Tevkifat Usulüyle Vergilendirme	34
2.2 VUK’a Göre Değerleme	35
2.3 VUK’a Göre Değerleme Ölçüleri	35
2.3.1 Maliyet Bedeli.....	36
2.3.2 Borsa Rayıcı	37
2.3.3 Tasarruf Değeri	38
2.3.4 Mukayyet Değer.....	39
2.3.5 İtibari Değer	39

2.3.6 Vergi Değeri.....	40
2.3.7 Rayiç Bedel	40
2.3.8 Emsal Bedeli	40
2.4 Tarım İşletmelerinde Değerleme Ölçüleri.....	41
2.4.1 Maliyet Yöntemi	41
2.4.2 Piyasa Fiyatı Yöntemi	42
2.4.3 Yeniden Üretim Değeri	42
2.4.4 Hâsıla Değeri.....	42
2.5 Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi	43
2.5.1 Toprak Ürünlerinin Değerlemesi	43
2.5.2 Hayvanlarda Değerleme İşlemi.....	43
2.5.3 Zirai Ürünlerde Değerleme	43
2.5.4 Tarım Aletleri Demirbaşlar	44
2.5.5 Bina Ahır Gibi Duran Varlıkların Değerlenmesi	44
2.6 VUK’da Amortisman Uygulamaları	44
2.6.1 Normal Amortisman.....	45
2.6.2 Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman	46
2.6.3 Tarım İşletmelerinde Amortisman	47
2.7 Tarımsal İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi	50
2.7.1 Tarım İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri Uygulamaları.....	54
2.7.1.1 Dönen Varlık Olarak Muhasebeleştirilecek İşlemler	54
2.7.1.2 Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirilecek İşlemler	55
2.7.1.3 Yapılmakta Olan Yatırım Olarak İzlenecek Canlı Varlıklar	56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE TARIMSAL İşLEMLER MUHASEBESİ.....	57
3.1 Muhasebe Standartlarının Dünya ve Türkiye’deki Gelişim Süreci.....	57
3.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Raporlanması ..	59
3.2.1 TMS 41 Standardının Amacı	61
3.2.2 TMS 41 Standardının Kapsamı	61
3.3 Canlı Varlıkların Sınıflandırılması.....	63
3.4 TMS 41’e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Ortak Özellikleri.....	66
3.5 TMS 41’e Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm.....	67
3.6 TMS 41’e Göre Değerleme İşlemleri.....	68
3.6.1 Piyasa Fiyatı Yöntemi	69

3.6.2 Net Nakit Akışları Yöntemi	70
3.6.3 Maliyet Değeri Yöntemi	71
3.7 Gerçeğe Uygun Değer Farklarının Durumu	73
3.8 Standarda Göre Hesap Planında Gösterim	74
3.9 Standartta Devlet Teşvikleri.....	75
3.9.1 Koşulsuz Devlet Teşvikleri	75
3.9.2 Koşullu Devlet Teşvikleri	76
3.9.3 TMS 20 Kapsamında Devlet Teşvikleri.....	78
3.10 Standarda Göre Yapılacak Açıklamalar	79
3.11 Tarım İşletmeleri Muhasebe İşlemlerinin TMS 41 ve Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması	80

BÖLÜM 4

4. ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ VUK ve TMS AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR VAKA ÇALIŞMASI.....	82
4.1 Çalışmanın Amacı.....	82
4.2 Çalışmanın İçeriği ve Yöntemi	82
4.3 İşletme İle ilgili Bilgiler	82
4.4 İşletmede Kullanılan Makine ve Demirbaşlar.....	83
4.4.1 Arılar	83
4.4.2 Kovanlar	83
4.4.3 Mum Eritme Makinesi	83
4.4.4 Bal Isıtma Makinesi	84
4.4.5 Bal Sağma Makinesi	84
4.5 İşletmede Yapılan Giderler	84
4.5.1 Arı Yemleri	84
4.5.2 Bal Kavanozları.....	85
4.5.3 Çıtalar.....	85
4.5.4 Veteriner Gideri	85
4.5.5 İşçilik Gideri.....	85
4.5.6 Akaryakıt ve Bakım Gideri	85
4.5.7 Arılar için Tarım Sigortası	86
4.5.8 Kovan Temizliği Giderleri	86
4.5.9 Balmumu	86
4.6 İşletmenin Gelir Elde Ettiği Ürünler	86
4.6.1 Bal	86

4.6.2 Polen.....	87
4.6.3 Propolis	87
4.6.4 Arı Sütü.....	88
4.7 Arıların Hangi Hesapta Takip Edileceği Durumu.....	88
4.8 Uygulama Örneği	88
SONUÇ	120
KAYNAKÇA.....	123



GİRİŞ

İnsanlık ile tarım her zaman iç içe olmuştur. İlk çağlarda insanlar beslenme ihtiyaçlarını sadece doğadan karşılamıştır. Daha sonraları, değişik türde tohumlar ekip, hayvanlar yetiştirmeye başlamıştır. Bu yetiştirme ilk başlarda beslenme ihtiyacını karşılamak için yapılırken, sonra gelir getirici bir meslek olarak yapılmaya başlanmıştır.

Tarımsal faaliyetler, yakın zamana kadar aile şirketleri gibi ufak ölçekli firmalar tarafından yapılmakta iken, son zamanlarda daha büyük kapasiteli firmaların da sayısı artmıştır. Bu da tarım işletmelerinde muhasebe konusunu daha da önem kazanmasına sebep olmuştur.

Tarım ve hayvancılık sektöründe vergi ve muhasebe uygulamalarına bakıldığında; sektördeki firmalar, üretim kapasitesi, çalışan işçi sayısı, ekim yapılan alanlar ve beslenen hayvan sayılarının artmasıyla, vergi ve muhasebe konuları da daha ayrıntılı olarak ele alınmaya başlanılmıştır. Devlet tarımın aile ihtiyaçlarını sağlamak için yapıldığı varsayımından hareketle vergilendirmeyi her zaman ikinci planda tutmuştur. Bunun neticesi olarak, tarım sektörü ilk yayınlanan Gelir Vergisi Kanunu'nda vergilendirme dışında bırakılmıştır. Sektör büyük oranda tevkifat usulüyle vergilendirilmektedir.

Vergi uygulamalarında ki pozitif ayrımcılık, muhasebe uygulamalarını olumsuz etkilemiştir. Tarım ve hayvancılık sektöründe defter tutan mükellef sayısı, sektördeki kişi sayısına oranla çok düşüktür. Bu sebeple de, muhasebe uygulamalarında doğum, ölüm, çağ değişimi ve hasat işlemleri gibi kendine has özellikler barındırmasına karşın, bunlarla ilgili MSUGT' de ve vergi mevzuatında herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Entegre olarak işletilen büyük firmaların sayısının artması, tarım sektöründe ihracat rakamlarının üst düzeylere ulaşması, sektörde emek yoğun çalışma yerine sermaye ve makineleşmenin artması sonucu gibi nedenlerden dolayı muhasebe uygulamalarında da gelişmeler olmuştur. Bunların başında TMSK tarafından uluslararası standartlarla uyumlu olarak 41 No.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı yayınlanmıştır. TMSK' nın kapanmasından sonra standartlarla ilgili değişiklik ve güncellemeler KGK tarafından yapılmaktadır.

Tarımsal Faaliyetler Standardı ve uygulamadaki mevzuat hükümleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların başında, değerlendirme konusu, hesap planında gösterim ve amortisman uygulamaları gelmektedir.

Tarım sektörünün bir kolu olan arıcılık sektörü son yıllarda oldukça önem kazanmıştır. Bal, polen, propolis ve arı sütünün faydaları daha çok öğrenildikçe arıcılık sektörü Türkiye’de daha çok ilgi çekmektedir. Bu ilgi üzerine Türkiye’de ulusal ve uluslararası düzeyde fuar ve kongreler düzenlenmektedir. 27–29 Ocak 2017 tarihinde Haliç Kongre Merkezi’nde ‘Armasad Arıcılık Fuarı’, 24–26 Şubat 2017 tarihinde Harbiye Askeri Müze ve Kültür Sitesi’nde ‘Üreticiden Tüketicie: İstanbul Bal ve Arı Ürünleri Fuarı’ ve 29 Eylül–4 Ekim 2017 tarihlerinde ‘45.Dünya Arıcılık Kongresi’ İstanbul’da düzenlenecektir. Dünya arıcılık kongresinin kuruluşunun 100. yılında İstanbul’da gerçekleşecek kongreye 5 kıta ve 120 ülkeden 12.000 kişiden fazla katılım olması beklenmektedir.

Bu çalışmanın amacı tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerini yürürlükteki kanunlar ve muhasebe standartları açısından incelemektir. Bu bağlamda çalışmanın uygulama bölümünde ve bir arıcılık işletmesinde hem yürürlükteki kanunlar hem de muhasebe standartlarına göre muhasebe işlemlerinin yapılmış, aradaki uygulama benzerlik ve farkları ortaya konulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde; tarımla ilgili genel bilgiler Türkiye ve dünyadaki istatistikî bilgiler ışığında anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde; günümüzde vergi kanunları temelinde uygulanmakta olan tarım muhasebesi anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde; muhasebe standartlarının tarım muhasebesine bakışı, 41 No.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı üzerinden incelenmiş olup, TMS41 Standardı anlatılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde; tarım muhasebesinin üzerinde pek çalışılmamış bir kolu olan arıcılık işletmelerinde muhasebe işlemleri hem VUK hükümlerine hem de TMS hükümlerine göre yapılmış ve arada ki farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIM VE TARIM MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1 Genel Açıklamalar

Tarımın kelime anlamı; topraktan ve hayvanlardan, tabiatla doğrudan ilişkili olma durumunda, çeşitli ürünler elde edilmesidir.¹

Geniş anlamı ile tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal maddeler üretmek ve üretilen bu maddeleri işleyerek yarı mamul ve tam mamul haline getirmek olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamı ile tarım; meyve, çiçek hububat, pamuk, yonca, gibi çeşitli bitkilerin yetiştiriciliğı kadar, hayvan yetiştiriciliğı ve hayvansal ürünlerin yetiştiriciliğini de kapsar. Ayrıca, tarım işletmesi bünyesinde yer almak ya da işletmeye ait üretim araçlarını kullanarak yapılmak şartıyla ormancılık, avcılık ve balıkçılık faaliyetleri de tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir.²

İnsanlar beslenme ihtiyaçlarını karşılamak için ilk önce tarım sektörünü keşfetmiş, öğrenmiş ve geliştirmeye çalışmıştır. İlk çağlarda tarım sektörünü gelişmişliğinin göstergesi olmuştur. Tarım sektörünün uygulama alanının genişlemesi, veriminin artmasının ülkelere olumlu yönde doğrudan etki etmiştir. Tarımda makina kullanımıyla beraber tarımsal faaliyetlerin ölçeğinde değişmiş, tarımsal faaliyetler bir anlamda sanayi faaliyetleri gibi olmuştur.

Tarımsal faaliyetlerin dünyanın birçok yerinde farklı tarımsal ürünler yetiştirmeye yönelik olarak Milattan (MÖ) 9000 yıl önce yapılmaya başlandığı bilinmektedir. Bu zamanlarda toplumlar belli tarımsal ürünler üzerinde uzmanlaşmaya çalışmış olduğu görülmektedir. Fakat tarım toplumu olarak nitelendirilebilecek ilk toplum; MÖ 5000 yıllarında yaşamış olan Sümer Uygarlığıdır. Sümer Uygarlığının en belirgin özelliğı tarımsal teknikler yerine tarımsal ürünler üzerinde uzmanlaşarak birçok

¹Cengiz Erdamar, **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:343, 1985, s.13.

²Nalan Akdoğan vd., **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 2011, s.491.

tarımsal ürünü üretmiş olmasıdır. Sümerler zamanında, arpa, keten, erik, buğday, elma, hurma ve üzüm yetiştirilen ürünlerin başlıcalarıdır. Yine bu dönemde koyun ve keçi beslenmiş, bu hayvanların et, süt ve yününden yararlanmakla kalınmamış, yağ ve peynir yapılmıştır. Tarla sürme işlerinde büyükbaş hayvanlar kullanılmış, ekinleri biçmek için bugün kullanılan orağa benzer kesici aletler kullanılmıştır.³

Modern tarımının doğuşunun ise 1840–1850 yıllarda başladığı söylenilebilir. Bu yıllardan sonra tarımda, merdaneli makineler, gübre şerbeti pompa makineleri, koyun kırkma makineleri yani işin niteliğini ve hızını etkileyen makineler kullanılmaya başlanılmış, ürünlerin kalitesini korumaya yönelik pastörizasyon gibi işlemler bulunmuş, maddi verimi etkileyen gübre, kimyasal ilaç ve biyolojik yenilikler uygulanmaya başlanılmıştır.⁴

Tarımsal faaliyetlere öncelik verilmesi ve ölçeğinin daha da genişlemesini düşünenler şunları savunmuştur; tarım sektörüne öncelik tanıyarak sektörü güçlendirmek ve bu yolla diğer sektörlerin güçlendirilmesini, iş ve istihdam yaratılmasını düşünenler özellikler gelişen ekonomilerde tarımsal üretim artışının, sanayi sektörüne oranla daha küçük yatırımlarla, hızla gerçekleştirildiğini ileri sürmektedir. Sanayi sektörünü geliştirmek için uzman yönetici, ihtisaslaşmış işgücü, ileri teknoloji ve benzeri yüksek tutarlı yatırımlara, tarım sektöründe ihtiyaç yoktur, daha mütevazı tutarlı yatırımlarla yetinebilir. Ayrıca devletin ulusal politikası kırsal kesimde iş ve istihdam sağlayarak, kırsal nüfusu yerinde yapılan yatırımlarla kalkındırmak, göçü önlemektir.⁵

Tarım insanlara gıda temini sağlar, bunu yaparken insanların geçimini sağlayan mesleği olur, tarım ile ilişkili sektörlerle hammadde temini sağlayarak başka sektörlerinde çalışmasında etkin rol oynar. Tarım bu faydalarının yanında, istihdam sağlayıcı etkisiyle de önemli bir sektördür. Köylerde yaşayan insanların en önemli iş kolu tarım yani bitkisel ve hayvansal üretimdir. Bu yönüyle köyden kentlere göçte çok önemli bir rol alır. Etkin ve verimli tarım politikası ile bölgeler arası nüfus dağılımını kontrol edilebilir.

³ **Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi**, Ana Yayıncılık, 2004, cilt 20, s.440.

⁴ **Büyük Larousse Sözlük Ansiklopedi**, Gelişim Yayınları,1986, Cilt.22, sayfa.11252–11253.

⁵ Feriştah Sönmez, **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Sığır İşletmeleri için Uygulanabilir Kayıt Örnekleri**, Altın Nokta Yayınevi, 2006, s.8–9.

1.2 Dünyada Tarımsal Faaliyetler

Tarımın ülke ekonomilerindeki oranı az ya da çok olmakla birlikte tarım her ülkede yapılmaktadır. Bunun sebeplerinin başında tarım sektörünün gıda ihtiyacını karşılaması, istihdam sağlaması ve dışa bağımlı olunmasını önlemesi gelmektedir. Tarım sektörünün, sanayi sektörüyle ters yönde ilerlediği söylenebilir. Ülkelerin sanayileri geliştikçe, tarım sektörünün hem nüfus da, hem GSMH 'da hem de ihracat tutarlarında azalmalar olduğu görülmektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde tarımın etkisi daha azdır.

Dünya tarım pazarındaki büyüme, coğrafi olarak gelişmekte olan ülkelere doğru kaymaktadır. Bu ülkelerde üretim maliyetlerinin daha düşük olması önemli bir etkidir. Gelişmekte olan ülkelerde tarım politikasındaki reformlar tarımsal üretime verilen desteğin niteliğinde değişikliğe yol açarak, üretim miktarı ve yeri üzerinde etkilerde bulunmaktadır. Bu ülkelerde amaç üreticiyi tarım sektörünün içinde tutabilmektir. ABD ve AB başta olmak üzere gelişmiş ülkeler, Brezilya, Hindistan, Çin gibi gelişmekte olan ülkelerin yükselişine karşı durmaya çalışmaktadır.⁶

Tablo 1. Dünya Tarımsal Üretiminde En Büyük 10 Ülke (2012, milyon \$)

ÇİN	829.709	27,4
HİNDİSTAN	307.807	10,20
ABD	177.331	5,9
ENDONEZYA	126.820	4,20
BREZİLYA	100.414	3,3
NİJERYA	85.542	2,8
JAPONYA	69.242	2,3
RUSYA	66.826	2,2
TÜRKİYE	62.188	2,1
İRAN	51.043	1,7

Kaynak: İTB, Rakamlarla Dünya Tarımı, İzmir, 2014, s.4.

⁶<http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/dunyada-tarim-sektorune-genel-bakis.aspx>, Erişim tarihi: 19.08.2016.

Dünya tarımsal üretiminde en büyük üretim 829.709 Milyon Dolarla Çin'e aittir. Çin'in en yakın takipçisi 307.807 Milyon \$ Hindistan'dır. Hindistan'ı A.B.D, Endonezya ve Brezilya takip etmektedir. Türkiye 62.188 Milyon \$ ile 9.sırada bulunmaktadır. Çin dünya tarım üretiminin % 27,4'ünü, Hindistan %10,2'sini, A.B.D %5,9'unu Endonezya %4,2'sini Brezilya ise %3,3'ünü üretmektedir. Burada dikkat çeken nokta hepsinin belli bir toprak büyüklüğüne sahip olan ülkeler olduğudur. Buradan hareketle dünyadaki tarım alanı büyüklüklerini incelediğimizde ilk sırada yine Çin bulunmaktadır. 519.148.000 hektarlık(ha) tarım alanıyla, dünya tarım alanlarının % 10,6'sı Çin'dedir. Çin'i 411.263.000 ha'la A.B.D, 409.673.000 ha'la Avustralya, 275.030.000 ha'la Brezilya, 215.250.000 ha'la Rusya Federasyonu, 209.115.000 ha'la Kazakistan izlemektedir. Türkiye 38.247.000 hektarla dünyada 30. sırada bulunmaktadır.⁷

Ekonomik olarak aktif nüfusun içinde tarımın payına baktığımızda; gelişmemiş ülkelerde tarımın nüfus içinde daha fazla yer tuttuğu söylenebilir. Bu oran Nepal'de %93, Bhutan'da %92,9, Burkina Faso'da %92, Ruanda'da %89,1 ve Burundi'de %88,9'dur. Tarımın nüfus içinde en düşük olduğu ülkelerin başında ise (iklim, toprağın tarıma elverişli olmaması, doğal kaynaklar vb.) %0,1 ile Singapur gelmektedir. Singapur'u %0,6 ile Slovenya ile Bahreyn ve % 0,7 ile Katar izlemektedir.⁸

Günümüzde tarım ürünleri önemli bir dış ticaret kalemidir. Bunun en büyük sebebi ülkelerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecek tarımsal üretim yeterliliğine sahip olmamasından kaynaklanmaktadır. Örneğin; fındık ve Hindistan cevizi çok farklı iklim koşullarında yetişmektedir. Fındık Karadeniz gibi bol yağışlı, nemli bir ortam isterken, Hindistan cevizi son derece sıcak ve kurak bir ortamda yetişmektedir. Bu yüzden fındığı üreten ülke Hindistan cevizine ihtiyaç duyarsa, Hindistan cevizi üreten ülkeden dış ticaret yoluyla, yani ithal ederek sağlayabilir.

Dış ticaret, farklı iki ülke arasında mal, hizmet ya da teknolojinin birbirlerinden alımı ya da satımı işlemidir. Daha geniş bir tanımda bulunulursa; ülkelerin üretimini gerçekleştiremediği ya da diğer ülkelere daha ucuza alabilecekleri mal ve hizmetleri almaları ya da aynı şekilde bu mal ve hizmetleri satmalarına dış ticaret denir.⁹

⁷ **Rakamlarla Dünya Tarımı**, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, İzmir, 2014, s.4-5.

⁸ Rakamlarla Dünya Tarımı, **a.g.e.**, s.11.

⁹ Sami Karacan, **Dış Ticaret ve Dış Ticaret Muhasebe İşlemleri**, Umut tepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s.5.

Ülkeler kendi üretmedikleri tarımsal ürünleri dışarıdan temin ettikleri gibi üretebildikleri halde, diğer ülkelerden daha ucuza temin edebildikleri ürünleri de dış ticaret yoluyla temin edebilirler. Örnek olarak Türkiye’de hurma üretimi Batı ve Güney Anadolu’da ve Akdeniz’de çok az da olsa yapılmaktadır.¹⁰ Ama Türkiye’nin ürettiği hurmanın maliyeti ile hurmayı çok fazla üreten İran, Suriye, Tunus, Suudi Arabistan gibi ülkelere temin edilen hurmanın maliyeti karşılaştırılınca dışarıdan alınan hurma daha cazip olduğundan hurma genellikle dışarıdan ithal edilmektedir.

2012 yılında dünya ülkeleri arasında en çok tarımsal ürün ithal ve ihracat eden ülkelere bakılacak olursa; A.B.D 171.909 Milyon \$ ile en çok ihracat yapan ülkedir. Onu 103.271 Milyon \$ ile Hollanda izlemektedir. Üçüncü en yüksek ihracat yapan ülke 91.757 Milyon \$ ile Almanya’dır. Brezilya 86.435 Milyon \$ ile dördüncü, Fransa ise 78.676 Milyon \$ ile beşinci sıradadır. İthalatta ise en büyük ülke 156.823 Milyon \$ ile Çin Halk Cumhuriyeti’dir. Onu 141.849 Milyon \$ ile A.B.D izlemektedir. Almanya 111.305 Milyon \$ ile en çok ithalat yapan, üçüncü ülkedir. Japonya 93.724 Milyon \$ ve ardından Hollanda 71.912 Milyon \$’lık tarımsal ürün ithal etmiştir.¹¹

1.3 Türkiye’de Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal faaliyetler, en önemli hammadde sağlanan kaynaklardan biri olması, birbirine bağlı birçok sektörü etkilemesi, istihdam yaratması, ihracat yapılan alanlardan biri olması gibi sebeplerle, Türkiye’de çok önemli bir yere sahiptir.

Günümüzde toplumlarda sanayi ve hizmet sektörünün gelişmesine paralel olarak, tarım sektöründeki üretim ve istihdam azalmaktadır. Aslında tarım sektörü verilerinde bir azalma söz konusu değildir. Hatta artışlar meydana gelmektedir. Türkiye’de tarımsal üretim her yıl artmasına rağmen sanayi ve hizmet sektörleri tarım sektörüne göre daha hızlı bir büyüme kat etmiştir. Buna paralel olarak tarım sektöründe istihdam edilen insanların zamanla bu sektörlere geçiş yaptığı görülmektedir.

¹⁰<http://www.agacnet.com/hurma-agaci/turkiyede-hurma-nerede-yetisiyor.html> Erişim Tarihi: 10.06.2016.

¹¹Rakamlarla Dünya Tarımı, **a.g.e** s.12-13.

Tablo 2. Türkiye’de Sektörler Arası İstihdam Oranları

	Sektörler			
	Tarım	Sanayi	Hizmetler	Toplam
1927	89,60	5,60	4,80	100,00
1945	73,70	8,50	17,80	100,00
1960	74,94	9,64	15,42	100,00
1970	66,06	12,60	21,34	100,00
1980	63,90	15,50	24,60	100,00
1990	31,90	45,60	22,50	100,00
2000	36,00	24,00	40,00	100,00
2010	25,20	26,20	48,60	100,00
2012	24,60	26,00	49,40	100,00
2013	23,60	26,40	50,00	100,00
2014	21,10	27,9	51,00	100,00
2015	20,06	27,2	52,20	100,00

Kaynak: TÜİK, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1007

Türkiye’de Cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllarda sanayi ve hizmet sektöründe istihdamın az olduğu ve işgücünün %89,6’sının tarım ile % 5,5’inin sanayi ile ve % 4,8’inin ise hizmet sektöründe çalıştığı görülmektedir. 1990 yılına kadar işgücü dağılımında tarım sektörü hep en çok istihdam sağlayan sektör olmuştur. Türkiye’de gerçekleşen sanayi yatırımları ile 1990 yılında sanayi sektörü istihdamın %45’6’sı ile en çok istihdam sağlayan sektör olmuştur. Onu % 31,9 ile tarım ve %22,9 ile hizmet sektörü takip etmiştir. Son yıllara gelindiğinde ise Türkiye’de istihdamın yarısı hizmet sektöründen karşılanmakta diğer yarısı ise sanayi ve tarım sektöründen karşılanmaktadır. 2015 verilerine göre tarım sektörü %20,06, sanayi sektörü %27,02 sektörü ise %52,20 istihdam sağlamıştır. Yıllar itibariyle ülke ekonomisinde tarım sektörünün payı gün geçtikçe azalmış, tarım sektöründe ki işgücü, sanayi ve hizmet sektörüne kaymıştır.

Tarım sektörüne sanayi ve hizmet sektörüne göre daha kıt sermaye ile başlanabilmektedir. Bu sektörlerde ki gibi profesyonel yönetici ve eleman ihtiyacı daha

düşüktür. Ayrıca başarılı bir tarım sektörü, kırsal kesimden şehre göçü önleyebilir ve kırsal kesimlerde refahı artırarak daha kısa sürede gelişmesini sağlayabilir.¹²

Türkiye tarım için çok elverişli bir ülkedir. Birbirinden çok farklı iklim koşullarına sahip bölgelerinin bulunması, zengin ürün çeşitliliğine sahip olan bir ülke konumuna getirmiştir.

FAO verilerine göre Türkiye'nin ürettiği tarım ürünlerinin 55 tanesi dünya üretim sıralamasında ilk 10'da 17 tanesi ise ilk 20 ürün arasında bulunmaktadır. Türkiye fındık, kayısı, vişne, ayva, incir, haşhaş tohumu ve kiraz üretiminde dünyada ilk sırada gelmektedir. Kavun, çilek, fiğde, bal, karpuz, pırasa üretiminde dünyada ikinci sırada, elma, salatalık, kestane, yeşil fasulye, mercimek, koyun sütü yeşilbiber ve Antep fıstığında ise dünya üretiminde 3. sırada bulunmaktadır.¹³

¹²Ferîştah Sönmez, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi **a.g.e.**, s.8-9.

¹³<http://www.tzob.org.tr/Bas%C4%B1n-Odas%C4%B1/Haberler/ArtMID/470/ArticleID/70/T252rk-tar%C4%B1m%C4%B1-d252nya-s%C4%B1ralamas%C4%B1nda-ba%C5%9Fa-g252re%C5%9Fiyor>
Erişim Tarihi :05.05.2016.

Tablo 3. Tarım Sektörünün İstihdamdaki Payı

YIL	NÜFUS	TOPLAM İSTİHDAM	TARIMDA İSTİHDAM	TARIMDAKİ İSTİHDAMIN ORANI	DEĞİŞİM YÜZDESİ
2002	69.626	21.354	7.458	34,9	-
2003	70.363	21.147	7.165	33,9	-3,9
2004	71.152	19.632	5.713	29,1	-20,3
2005	72.065	20.067	5.154	25,7	-9,8
2006	72.974	20.423	4.907	24,0	-4,8
2007	70.586	20.738	4.867	23,5	-0,8
2008	71.517	21.194	5.016	23,7	3,1
2009	72.561	21.277	5.240	24,6	4,5
2010	73.723	22.594	5.683	25,2	8,5
2011	74.724	24.110	6.143	25,5	8,1
2012	75.627	24.821	6.097	24,6	-0,7
2013	76.668	25.524	6.015	23,6	-1,3
2014	76.668	25.194	5.383	21,4	-1,7
2015	78.741	26.621	5.483	20,06	-1,8

Kaynak:http://www.tarim.gov.tr/Belgeler/SagMenuVeriler/Tarimsal_Veriler.pdf

Tablo 3'te tarım sektöründe istihdam edilenlerin sayıları yıllar itibariyle görülmektedir. 2002 yılında nüfus 69.626.000 ve çalışan işgücü sayısı 21.354.000 kişi iken tarım sektöründe çalışanların sayısı 7.458.000 kişidir. Tarımda çalışan kişiler toplam çalışan sayısının %34,9'unu yani 1/3'ünü oluşturmaktadır. 2015 yılında Türkiye'nin nüfusu 2002 yılına göre 9.000.000 kişi artmış fakat tarımda çalışanların sayısı bu artışa zıt olarak yaklaşık 2.000.000 kişi azalarak 5.483.000 kişi olmuştur. Tarım sektörüne istihdam edilenler toplam çalışan nüfusun % 20'si yani 1/5'i olmuştur. Bunun başlıca sebepleri arasında sanayi ve hizmet sektörlerindeki gelişmeler sonucu işgücünün bu sektörlere kayması ve tarımda makineleşmenin yaygınlaşması sonucu insan emeğine daha az ihtiyaç duyulması söylenebilir.

1.4 Tarımsal Faaliyet Türleri

Tarım, bitkisel ve hayvansal ürünler elde etmek için toprağın işlenmesi ve hayvan yetiştirmeyi de içeren etkinliklerin tümüdür.¹⁴

Tarımsal faaliyetler genel olarak; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri yetiştiriciliğidir.¹⁵ Bitkisel üretim meyve ve sebze, bakliyat ve hububat ürünleri yetiştiriciliği, hayvansal üretim büyükbaş ve küçükbaş hayvancılık, arıcılık ve kümes hayvanlarının ve bunların yumurta, süt, bal gibi ürünlerinin yetiştirilmesi, orman ürünleri üretimi; tomruk ve benzeri ağaç ürünlerinin yetiştiriciliği, su ürünleri yetiştiriciliği ise; göl ve denizlerde yapılan balık ve benzeri su ürünlerinin yetiştiriciliğini ifade etmektedir. Hayvancılık ve su ürünleri üretimi birbirine, bitkisel üretim ve orman ürünleri üretimi ise birbirine benzemektedir. Su ürünleri üretiminde yetiştirilen ürünler de canlı varlıklardır yani balık da bir hayvandır. Orman ürünleri üretimde yetiştirilen ağaçlar gövdeleri için yetiştirilmekte, bitkisel üretimdeki meyve ağaçlarında ağacın gövdesi yerine meyvelerinden faydalanmak için üretilse de iki faaliyetin kaynağı da ağaçlardır.

1.4.1 Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim, toprak ile uğraşarak her türlü bitkiyi usulüne uygun olarak yetiştirmek ve ürün almaktır. Bitkisel üretim tarla ve bahçe ürünleri üretimi olarak 2 şekilde yapılmaktadır. Türkiye’de tarımsal alanların büyük çoğunluğu tarla tarımında kullanılmaktadır. Tarla tarımı yatay olarak yapıldığı ve fazla suya ihtiyaç olmadığından çok verimli değildir. Buna karşın bahçe ürünleri üretimi daha küçük yer kullanmasına rağmen dikey olarak yapılması ve su, gübre ve ilaç kullanılması sonucu daha verimli ve kârlıdır.¹⁶ Türkiye’de tarımsal üretimin %36,4’ü tarla bitkilerinden, %17,6’sı sebze üretiminden, %20,7’si meyve üretiminden ve %25,3’ü hayvansal üretimden meydana gelmektedir.¹⁷

¹⁴ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık, 2004, Cilt 20,s.439.

¹⁵ Nalan Akdoğan ve Diğerleri, a.g.e, s.496.

¹⁶ <http://www.ortadef.org/?&Bid=559920> Erişim Tarihi: 06.07.2016.

¹⁷ H. Naci Bayraç, Fisun Yenilmez, Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Avrupa Ortak Tarım Politikası, Demokrasi Platformu Dergisi, Sayı.3, s.91-129.

Tablo.4 Türkiye’de Tarım Alanları

Tarım Alanı	1990		2002		2013		2014		2015	
	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%	(Bin ha)	%
Tarla Bitkileri	18.868	67,7	17.935	67,5	15.613	65,6	15.789	66,0	15.738	66,0
Nadas	5.324	19,1	5.040	19,0	4.147	17,4	4.108	17,2	4.114	17,2
Sebze	635	2,3	930	3,5	808	3,4	804	3,4	809	3,4
Meyve	3.029	10,9	2.674	10,1	3.323	13,6	3.238	13,5	3.284	13,7
TOPLAM	27.856	100	26.579	100	23.800	100	23.939	100	23.949	100

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Belgeler/SagMenuVeriler/Tarimsal_Veriler.pdf

Bitkisel üretimde kullanılan toprakların durumuna tablo 4 yardımıyla bakıldığında yıllar itibariyle büyük değişimler geçirilmediği görülmektedir. 1990 yılında ülke topraklarının %67,7’si tarla bitkileri dikili alanlardan oluşmaktadır. % 19,1’i nadasa¹⁸ bırakılan topraklardan, %2,3 sebze ekili alanlardan, % 10,09’u ise meyve bahçelerinden oluşmaktadır. 25 yıl sonraki 2015 yılı verilerine bakıldığında tarla bitkileri ekili alanlar %1,7 azalarak %66, nadasa bırakılan topraklar %1,9 azalarak tarım alanlarının %17,2’sini kaplamaktadır. Sebze ve meyve ekili alanlarda ise ufakta olsa bir artış meydana gelmiştir. Sebze ekili alanlar %1,1 oranında artarak %3,4, meyve ekili alanlar ise %2,8 artarak tarım alanlarının %13,7’sini kaplamaktadır.

1.4.1.1 Tarla Ürünleri Üretimi

Tarla ürünleri, tahıllar, yağlı tohumlar, baklagiller, sanayi bitkileri ve yumru bitkilerin üretiminin yapılmasıdır. Türkiye’de tarla ürünleri üretiminde ilk sırayı tahıllar, ikinci sırayı sanayi bitkileri, üçüncü sırayı yumru bitkiler almıştır.¹⁹

Tahılın diğer bir adı da hububattır. Bunlar; buğday, arpa, mısır, çavdar, yulaf, pirinç, darı gibi genelde unu da çıkarılabilen gıdalardır. Baklagiller, nohut, kuru fasulye, mercimek, bezelye, bakla, börülce gibi bitkileridir. Yağlı tohumlar, ay çekirdeği, susam, yerfıstığı, soya, aspir, kenevir, haşhaş gibi bitkilerdir. Yumru bitkiler; patates, soğan,

¹⁸ Nadas üretimde kullanılan toprakların belirli sürelerle dikim yapılmadan dinlendirilmesidir.

¹⁹ Ahmet Gökgöz, **Tarimsal Faaliyet Muhasebesi**, Ekin Yayınevi, 2013, s.5.

Sert çekirdekli meyveler: Kiraz, vişne, kayısı, şeftali, erik, kızılıçık ve iğdedir. Sert kabuklu meyveler: Badem, ceviz, kestane, fındık ve Antep fıstığıdır. Üzümsü meyveler: Üzüm, çilek, ahududu, böğürtlen, dut ve incirdir. Akdeniz meyveleri muz, zeytin, hurma, incir, gibi meyvelerdir.²⁴Turunçgiller ise portakal, mandalina, limon, greyfurt ve turunçtan meydana gelmektedir.

2015 yılında Türkiye’de toplam 3.975.875 ton turunçgil üretilmiştir. Bunda en büyük pay 1.816.798 ton ile portakaldadır. Portakalı 1.156.135 ton ile mandalina takip etmiştir. 750.355 ton üretimle limon ise 3.sırada üretilen turunçgiller olmuştur.²⁵

Sert kabuklu meyvelerin 2015 yılındaki üretim değerlerine TÜİK verilerine göre bakıldığında, fındık 646.000 ton ile ilk sıradadır. Fındığı dünyada en çok üreten ülke Türkiye’dir. İkinci olarak 190.000 ton üretim ile ceviz gelmektedir. Üçüncü olarak 144.000 ton ile antepfıstığı gelmektedir. Onları 80.000 ton ile badem ve 63.750 ton ile kestane takip etmektedir.

2015 yılında Türkiye’de üretilen meyvelerden, üzüm 3.650.00 ton ile birinci, elma 2.569.759 ton ile ikinci, portakal ise 1.816.716 ton ile üçüncü sırada üretilen meyve olmuştur.

Sebze üretiminde ise 12.615.000 ton ile domates birinci, 3.918.518 ton karpuz ikinci, 1.879.189 ton üretimle kuru soğan üçüncü olmuştur.²⁶

2015 TÜİK verilerine göre; Antalya, Bursa ve Manisa en çok sebze ekili alan, Gaziantep Ordu ve Manisa ise en çok meyve ekili şehirler olmuşlardır.

Karpuz ve kavun gibi ürünler meyve olarak adlandırılrsa da, diğer meyveler gibi bahçede yetiştirilen ürünlerden değildir. Tarlada yetişirler ve tarla ürünüdür. Kavak, okaliptüs gibi meyvesi için yetiştirilmeyip kesilip satılması amacıyla yetiştirilen ağaçlarda yine bahçe bitkisi grubuna girmeyip orman ürünleri üretimine dahildir.²⁷

²⁴ https://www.ankara.bel.tr/files/2214/3893/6740/15-meyve_16_SAYFA.pdf ,Erişim Tarihi:15.07.2016.

²⁵ http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001 , Erişim Tarihi: 15.08.2016.

²⁶ TÜİK İstatistiklerinde Karpuz sebze arasında yer verilmiştir.

²⁷ Nalan Akdoğan ve diğerleri, **a.g.e.**, s.497.

Tablo.5 Türkiye'nin Dünyada Lider Olduğu Ürünler (2013)

Sıralama	Ürünler	Dünya Üretimi* (ton)	Türkiye Üretimi** (ton)	Üretimdeki Payımız(%)
1	FINDIK	858.697	549.000	64
	KİRAZ	2.294.455	494.325	21,5
	İNCİR	1.117.452	298.914	26,7
	KAYISI	4.111.076	780.000	19
	AYVA	596.532	139.311	23
2	VİŞNE	1.348.628	179.752	13
	KESTANE	2.009.487	60.019	3,0
	KAVUN	29.462.541	1.699.550	5,8
	KARPUZ	109.278.714	3.887.324	3,6
	HIYAR	71.365.573	1.754.613	2,5
3	NOHUT	13.305.743	506.000	3,8
	ANTEP FISTIĞI	916.921	88.600	9,7
	BİBER	31.171.567	2.159.348	6,9
	ELMA	80.822.520	3.128.450	3,9
4	CEVİZ	3.458.046	212.140	6
	ZEYTİN	20.396.699	1.676.000	8,2
	DOMATES	163.963.770	11.820.000	7,2
	FASULYE(TAZE)	21.365.119	632.301	3
	ISPANAK	23.231.898	220.274	1,0
	MERCİMEK	5.303.278	417.000	7,9
	HAŞHAŞ(Tohum)	76.372	19.244	25
5	ÇAY(KURU)	4.818.000	225.000	4,7
	PATLICAN	49.418.212	826.941	1,7
Dünya Üretiminde ilk 10 içerisinde olan ürünler;				
Arpa(6),Ş.Pancar(6),Kuru Soğan(6),Greyfurt(altıntop)(6),Armut(6),Aspir(7),Limon(7),K.Pamuk(8),Çavdar(8),Ayçiçeği(8),Buğday (10),Patates(13) Kaynak: *FAO,**TÜİK				

Kaynak: <https://www.tarimdanhaber.com/haber/tarim-ve-ziraat-bilgi-bankasi/turkiyenin-dunyada-lider-oldugu-urunler>, Erişim Tarihi: 15.08.2016.

1.4.2 Hayvansal Üretim

Hayvansal üretime hayvancılık da denmektedir. Hayvansal üretim gücünü kullanmak ve ürünlerinden yararlanmak için hayvanları yetiştirme işi olarak tanımlanmaktadır.²⁸ Genellikle hayvansal üretimde büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar ve kümes hayvanları beslenir. Farklı yörelere ait hayvanlar da hayvansal üretimde kullanılabilir. Bazı ülkelerde deve, rengineyiği, alpaka ve lama gibi hayvanlarda ürünleri ve güçlerinden faydalanmak için hayvansal üretime konu olabilmektedir. Arıcılık ve ipekböcekçiliği de hayvansal üretim olarak kabul edilmektedir.

Tablo 6.Yıllar İtibariyle Dünya Hayvan Varlığı(1.000 baş)

Hayvan Türü	1970	1980	1990	2000	2011	2012	2013	2014
Sığırlar	1.081.641	1.217.018	1.298.403	1.314.761	1.399.908	1.485.212	1.494.349	1.482.144
Koyun-Keçi	1.440.966	1.562.997	1.799.114	1.805.676	1.919.243	2.165.126	2.178.436	2.216.694
Domuz	547.231	797.778	855.963	899,105	963,044	966,171	977,021	986,649
Manda	107,263	121,494	148,184	164,114	195,266	198,883	199,784	195,098
Deve	23,479	23,832	25,321	28,117	20,202	26,685	27,010	27,777
Kanatlı	5.208.633	7.215.808	10.632.870	14.401.862	19.939.329	24.042.571	23.928.549	23.243.347

Kaynak: TİGEM, **Hayvancılık Sektör Raporu**, Ankara, 2015, s.10.

Tablo 6'ya göre dünyadaki hayvan varlığının yıllar içinde göstermiş olduğu değişime baktığımız zaman en göze çarpan nokta, kanatlı hayvanların üretimindeki bariz artış olmaktadır. 1970 yılında 5.208.633 olan kanatlı hayvan sayısı 2014 yılına gelindiğinde % 346'lık bir artış göstererek, 23.243.347 sayısına ulaşmıştır. Artış ivmesi 2012 yılına kadar devamlı artış göstermiş ve 2012 yılında en yüksek kanatlı hayvan sayısı olan 24.042.571 adete ulaşılmıştır. 2013 ve 2014 yıllarında kanatlı hayvan sayısında ufak bir azalış meydana gelmiştir. 1970'li yıllardan bu yana kümes hayvancılığında otomatik makine kullanımı çok yaygınlaşmıştır. Bu gelişmede en büyük katkının kanatlı hayvan yetiştiriciliğinde meydana gelen teknolojik gelişmeler olduğu söylenebilir.

Hayvan üretiminde ikinci olarak gerçekleşen en büyük artış, koyun ve keçiden oluşan küçükbaş hayvancılıkta meydana gelmiştir. 1970 yılında 1.440.966 olan küçükbaş hayvan sayısı her yıl düzenli olarak artış göstererek 2014 yılında 2.216.694 sayısına ulaşmıştır. Toplamda da % 54 artış göstermiştir.

²⁸ Ana Britannica, **a.g.e**, Cilt :8, s.520.

Sığır sayısındaki artış kanatlı hayvanlar ve küçükbaş hayvanlarda ki artıştan daha az bir artış göstermiştir. 1970 yılında 1.081.641 olan sığır sayısı 44 yıl sonra 1.482.144'e yükselmiş, % 37'lik bir artış meydana gelmiştir. Domuz, manda ve deve sayıları genel itibariyle oldukça düşük sayılabilir. Domuz sayısı 44 yılda 439.418 artarak %80 artmıştır. Manda sayısında ki artış %82 olarak gerçekleşmiştir. Deve ise 44 yılda % 18 artarak 27.777 sayısına ulaşmıştır.

Hayvansal üretimin artırılması için, hayvancılıkla ilgili desteklemelerin artırılması, tarımsal üreticilerin birlikte hareket ederek örgütlenmesinin sağlanması, üretim koşullarının teknoloji ile desteklenmesi, tarım sigortalarının yaygınlaştırılarak meydana gelen hasarların etkisinin azaltılması sağlanmalıdır.²⁹

1.4.2.1 Büyükbaş Hayvancılık

Büyükbaş hayvancılık sığır, manda, deve, katır, eşek, at gibi hayvanların genel adıdır. Büyükbaş hayvanların etinden, sütünden, derisinden, gübresinden, boynuzundan, kemiklerinden ve gücünden yararlanılır. Sayı ve kendisinden sağlanan fayda olarak en önemli büyükbaş sığırdır.

Tablo 7. Büyükbaş Hayvan Gelişim Tablosu

Yaş	Erkek	Dişi	
0-6 Aylık	Buzağı	Buzağı	Yetişmekte Olan Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmamış)
7-12 Aylık	Dana	Dana	
13 Aylık-İlk Buzağılayıncaya Kadar		Düve	
13 Aylık-İlk Damızlıkta Kullanılıncaya Kadar	Tosun		Yetişen Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmış)
Damızlıkta Kullanılanlar(2 yaş üstü)	Boğa		
En Az Bir Kez Buzağılayanlar(Sağmallar)(2 yaş üstü)		İnek	

Kaynak: 23.03.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı:19409,5 Numaralı Cetvel.

Sığırın yavrularına altı aylığa kadar cinsiyet ayrımı yapılmaksızın buzağı, yedinci aydan 1 yaşına kadar yine cinsiyet ayrımı yapılmadan dana denir. Dişisine 1 yaşından doğum yapana kadar düve, doğum yaptıktan sonra ise inek denir. Erkekleri ise

²⁹ Ali Antepli, "41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Bir Uygulama", (Selçuk Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi), Konya, 2014, s.19.

damızlıkta kullanılacak duruma gelene kadar tosun, damızlıkta kullanıldıktan sonra boğa olarak adlandırılır.³⁰

Yerli ve kültür ırkları vardır. Başlıca yerli ırkları; Yerli Kara, Güney Anadolu Kırmızısı, Doğu Anadolu Kırmızısı ve Boz Irktır. Kültür ırkları ise; Holstein Fresian, BrownSwiss, Hereford, Simental ve Aberden Angus'tur.³¹

Tablo 8.Yıllar İtibariyle Türkiye Büyükbaş Hayvan Varlığı(1.000 baş)

YILLAR		1961	1970	1980	1990	2000	2011	2012	2013	2014	2015
BÜYÜKB AŞ	Toplam	13.577	14.369	16.609	12.604	11.221	11.455	12.484	14.024	14.245	14.128
	Sığır	12.435	13.189	15.567	12.173	11.054	11.370	12.386	13.917	14.123	13.994
	Manda	1.440	1.178	1.040	429	165	85	98	107	122	134
1961'e Göre % Artış		0	5,83	22,33	— 17,17	— 17,35	— 15,63	—8,05	3,29	4,9	4,1

Kaynak: TİGEM, **Hayvancılık Sektör Raporu**, Ankara, 2015, s.14.

Yukarıdaki tablo da Türkiye'deki sığır ve manda sayılarının 1961 ile 2015 yılları arasında belirli tarihlerdeki sayıları ve 1961 yılına göre değişimleri gözükmektedir. 1961 yılında 12.435.000 adet sığır, 1.440.000 adet manda olmak üzere toplam 13.577.000 adet büyükbaş hayvan bulunmaktadır. 1961 yılından sonra manda sayısı düzenli olarak her zaman azalış göstermiştir. Sığır sayısı ise bazen artış ve bazen azalış göstermiştir. Sığır sayısı 1980 yılında 15.567.000 adet ile en yüksek sayıya ulaşmıştır. Büyükbaşlar toplamda 1961 yılı ile 2015 arasında ki 54 yılda % 4,1 artış göstermiştir.

Tablodaki en dikkat çekici istatistik 1961 yılında sığır sayısı manda sayısının yaklaşık 9 katı iken 2015 yılına gelindiğinde bu fark 105 katına çıkmış olmasıdır. Aslında manda, eti ve sütü sığıra göre daha değerlidir. Manda eti sığır etine göre % 92 daha az yağlı, % 45 daha az kalorili, % 67 daha az kolesterollü, % 11–30 daha fazla protein içermekte ve % 10 daha fazla minerale sahiptir. Sütleri karşılaştırılınca mandanın sütü protein, laktoz, yağ ve toplam kuru madde olarak sığır sütünden daha zengindir. Bu kadar artıları olmasına rağmen manda sayısının azalmasının sebebi

³⁰ Tülay Top, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama", (Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009, s.13.

³¹ Mustafa Kaymakçı ve vd., **Tarımsal Uygulamalar**, Ege Üniversitesi Yayınları No:552, 2011, s.1-3.

ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Manda sütü sığır sütüne oranla çok daha az çıkmaktadır. Bu durumda işletmecileri sığıra yöneltmektedir.³²

2015 yılında Türkiye’de 3.765.077 adet sığır, 1.391 adet manda kesime gönderilmiştir. Bu kesimler sonucunda 1.014.926 ton sığır ve 326 ton manda eti üretilmiştir. Bu bilgilere göre 2015 yılında ortalama bir mandanın 235 Kilogram (kg) bir sığırın ise 270 kg olduğu görülmektedir.³³

Sığır hayvancılığı Türkiye’de çok önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de süt üretiminin %91’i, kırmızı et üretiminin %88’i sığırlardan karşılanmaktadır.1991 yılında bir sığır ortalama 143 kg gelmekteyken bu rakam işletmecilik eğitimi, hayvan besleme ve hayvan ıslahı alanında yapılan çalışmalarla günümüzde üstte de değinildiği gibi 270 kg’a gelmiştir.³⁴

Türkiye’de büyükbaş hayvan sayısı et ihtiyacını karşılayamamakta bu sebeple yurt dışından hayvan ve et ithali yapılmaktadır. Bu ithalat özellikle 2010 yılından sonra büyük bir artış göstermiştir. 1961 ile bugün hayvan sayısı birbirine yakın olmakla birlikte nüfus artmış bu sebeple de büyükbaş hayvanlara olan ihtiyaç artmıştır.

2015 yılında TÜİK verilerine göre 40 ton sığır eti ihraç edilmiş buna karşılık 17.574 ton ithalat yapılmıştır. Bu işlem sonucunda Türkiye’ye 457.913 USD getirilirken, 104.916.095 USD yurt dışına ödeme yapılmıştır.

1.4.2.2 Küçükbaş Hayvancılık

Küçükbaş hayvancılık etinden, sütünden, yününden yararlanmak maksadıyla koyun ve keçi yetiştiriciliğidir. Tavşanlarda küçükbaş olarak sayılabilmekte fakat ticari değeri koyun ve keçiye göre oldukça azdır. Koyun ve keçi aynı ırktan hayvanlar olup birbirine benzemektedir. Koyunun gövdesi keçiye göre daha büyük ve boynuzları daha kıvrık olur. Türkiye’de yetiştirilen başlıca yerli koyun ırkları; Karaman, Dağlıç, Kıvrıkcık, İvesi, Karayaka ve İmroz’dur. Melez ırklar; Merinos Melezleri, Ramlıç, Menemen, Tahirova, Sönmez, Acıpayam, Türkgeldi cinsi koyunlardır. Yabancı koyun ırkları ise Merinos, Doğu Friz, Texel, Rambouillet ve Karagül cinsi koyunlardır.³⁵

³²Hakan Taştan, **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, 2013, s.13-15.

³³http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1002, Erişim Tarihi:15.08.2016.

³⁴**TİGEM Hayvancılık Sektör Raporu**, Ankara, 2015, s.16.

³⁵ Mustafa Kaymakçı ve vd., **a.g.e.**, s. 6-7.

Türkiye’de yetiştirilen keçi ırkları ise Kıl keçisi, Tiftik keçisi, Kilis Keçisi, Saanen, Alaca Alman Asil keçi, Beyaz Alman keçi ve Malta ırkı keçilerdir.³⁶

Koyunun erkeğine koç, dişisine koyun, 6 aylık olana kadar yavrusuna kuzu, 6 aydan sonra erişkin olana kadar ise toklu denir.

Keçi de koyun gibi dişidir. Erkeğine teke, tekenin 3 yaşına yaklaşmış olanına erkeç, yavrusuna oğlak denir.

Tablo 9.Yıllar İtibariyle Türkiye Küçükbaş Hayvan Varlığı(1.000 baş)

YILLAR		1961	1970	1980	1990	2000	2011	2012	2013	2014	2015
KÜÇÜKBAŞ	Toplam	59.095	56.618	64.801	55.589	38.030	29,383	32,310	35,783	41,123	41,924
	Koyun	34,463	36,351	46,026	43,647	30,256	23,090	25,032	27,425	31,115	31,508
	Keçi	24,632	20,267	18,775	11,942	7,774	6,293	7,278	8,357	10,347	10,416
1961’e Göre % Artış		0	-4,19	-9,65	-5,93	-35,65	-50,27	-45,32	-39,45	-30	-29

Kaynak: TİGEM, Hayvancılık Sektör Raporu, Ankara, 2015, s.14.

Türkiye’de 1961 ile 2015 yılları arasında küçükbaş hayvan varlığına Tablo 9 yardımıyla bakıldığında; 1961 yılında 34.463.000 adet koyun ve 24.632.000 adet keçi olmak üzere 59.095.000 adet küçükbaş hayvan bulunmaktadır. Küçükbaş hayvan sayısı 1970 yılında 56.618.000 adet, 1980 yılında 64.801.000 adet, 1990 yılında 55.589.000 adet, 2000 yılında 38.030.000 adet küçükbaş hayvan vardır. Küçükbaş hayvan sayısı bazen ufak artışlar olmuşsa da genel itibariye azalmaktadır.1961 yılından 2015 yılına gelindiğinde hayvan varlığında % 29 azalma meydana gelmiştir. 2011 yılından itibaren küçükbaş hayvan varlığı artmaya başlamıştır. Bunun sebebi devletin sağladığı desteklemeler ve teşviklerdir.

Küçükbaş hayvancılık 2015 yılında Türkiye’de kırmızı et ihtiyacının % 12’sini süt ihtiyacının % 9’unu karşılamıştır. Bunun yanında kurban bayramlarında yaklaşık 2.000.000 küçükbaş hayvan kesimi de sektörün önemini belirtmektedir.³⁷

³⁶ Mustafa Kaymakçı vd., a.g.e, s.8-10.

³⁷TİGEM Hayvancılık Sektör Raporu 2015, Ankara, s.19.

1.4.2.3 Kümes Hayvanı Yetiştiriciliği

Eti, yumurtası, tüyü için yetiştirilen tavuk, ördek, hindi, kaz, güvercin gibi hayvanların beslenmesi kümes hayvancılığı olarak adlandırılmaktadır.

Kümes hayvanları içinde en önemlisi tavukçuluk faaliyetidir. Sanayi sektörü tavukçuluk için makineler, yemlikler, suluklar ve ekipmanlar üretmekte, inşaat sektöründe kümes, kuluçkahane, kesimhaneler yapılmakta, yem sanayi, yem üretmekte, sağlık sektörü ilaç, aşı vitamin üretmekte, nakliyeciler, toptancılar, lokantalar, marketler, perakendeciler, veterinerler, işçiler, muhasebeciler hepsi bu üretimin içine dâhil olmaktadır. Bu sebeple tavukçuluk ekonomik olarak çok geniş bir çevreye etki eder.³⁸

Kümes hayvancılığı, artan nüfus ile birlikte daha da önemli bir hale gelmiştir. Beyaz et ve yumurta insan için gerekli olan protein ihtiyacını karşılayan önemli bir kaynaktır. Bununla birlikte kırmızı ete göre daha uygun fiyatlıdır. Günümüzde tavukçuluk gelişmiş entegre tesislerde yapılmaktadır.

Tablo 10. Türlerine Göre Kümes Hayvanları Sayısı

	Yumurta Tavuğu	Et tavuğu	Hindi	Kaz	Ördek
1991	50.826.656	88.739.548	3.132.676	1.599.831	1.112.015
1997	61.401.783	104.870.702	5.327.501	1.794.610	1.828.792
1998	69.722.271	167.275.380	3.805.345	1.771.327	1.339.468
2010	70.933.660	163.984.725	2.942.170	715.555	396.851
2011	78.956.861	158.916.608	2.563.330	679.516	382.223
2012	84.677.290	169.034.283	2.760.859	676.179	356.730
2013	88.720.709	177.432.745	2.925.473	755.286	367.821
2014	93.751.470	199.976.150	2.990.304	911.990	399.820
2015	98.597.340	213.658.294	2.827.731	850.694	398.387

Kaynak: TÜİK, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1002

Yukarıdaki tablo kümes hayvanlarının Türkiye'deki genel durumu hakkında bilgi vermektedir. Türkiye'de en çok et tavuğu bulunmaktadır. 1991 yılında 88.739.548 adet olan et tavuğu sayısı, 2015 yılında 213.658.294 âdete yükselmiştir. 1991 yılından

³⁸ Ersoy Canküyer, **Tavukçuluk ve Kümes Hayvancılığı**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayın Daire Başkanlığı Matbaası, .s.2.

bu güne yumurta tavuklarının sayısında yaklaşık % 100'lük bir artış söz konusudur. Türkiye'de et tavuğu sayısı yumurta tavuğu sayısının yaklaşık 2 katı kadardır.

2015 yılında 1.909.276 ton ile Türkiye'de en çok tüketilen et tavuk eti olmuştur. Onu 1.041.926 ton ile sığır ve 100.021 ton ile koyun eti takip etmiştir.

Tavuk eti ve yumurta son derece faydalı gıdalardır. 1 litre sütte 35 gram protein bulunur. 35 gram proteinin kümes hayvancılığında ki karşılığı 5 yumurta ya da 175 gram tavuk etidir. Tavuk eti ve yumurtanın beyin gücünü yükselttiği de az bilenen bir bilgidir.³⁹

1.4.2.4 Arıcılık

Arıcılık; balmumu, arısütü, polen, propolis gibi ürünler elde etmek için bal arısı yetiştirilmesi ve bakımı faaliyetidir. Aslında arılar bitkilerde tozlaşma sağlayarak tarım ürünlerine verdikleri fayda bal ve ürünlerinin değerinden çok fazladır. Arıcılık ilk çağlarda insanların, arıların ağaç gövdelerine yuva yaptığını görerek, ağaç kabuğu, saz saman ya da çamurdan kovan yapmalarıyla başlamıştır.

Arıcılık faaliyetinin sonucu olarak elde edilen ürün baldır. Balın % 80'i şeker, %17'si su, geriye kalan kısmı ise vitamin, mineral ve çeşitli enzimlerden oluşmaktadır. Pazarlama açısından, süzme ve petek balı, üretim şekline göre de çiçek balı ve salgı balları çeşitleri vardır. Salgı balı çam, meşe, ladin, kayın gibi ağaçlarda bulunan böceklerin salgıladıkları salgularla beslenen arıların yaptığı baldır.⁴⁰

FAO 2013 verilerine göre dünyada en çok arı kovanı bulunan ülke 11.600.000 kovan ile Hindistan'dır. Onu 9.020.000 kovan ile Çin izlemekte ardından da 6.641.348 kovan ile Türkiye gelmektedir. Rusya 5.250.000, Etiyopya ise 3.284.176 kovan ile dünyada ön sırada bulunan ülkelerdendir. Bal üretiminde kovan sayısında 2.sırada bulunan Çin 450.300 ton ile açık ara önde bulunmaktadır. Onu 94.694 ton ile Türkiye takip etmektedir. Arjantin 80.000 ton ile 3 sırada bulunmaktadır. Dünya genelinde kovan başı bal üretimi 20 kg'dır. Türkiye'de kovan başı bal üretimi ise 14,3 kg'dır. Bu

³⁹ http://www.tarimkutuphanesi.com/Tavuk_etinin_faydalari_Semra_TURKMEN_Ev_Ekonomisti_0104_6.html, Erişim Tarihi: 16.08.2016.

⁴⁰ Arıcılık Sektör Toplantısı Sonuç Raporu, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu(TKDK), Ankara, 2016, s.3.

oran Çin’de 46 kg, Hindistan’da 5 kg, Kanada’da 55 kg, Rusya’da ise 20 kg olarak gerçekleşmiştir.⁴¹

Tablo 11.Türkiye Arıcılık Verileri

	Arıcılık yapılan Köy sayısı	Arıcılık yapan İşletme sayısı	Yeni kovan	Eski kovan	Bal	Balmumu
1991	21.540	-	3.161.583	266.859	54.655	2.863
1997	22.145	-	3.798.200	204.102	63.319	3.751
1998	22.302	-	4.005.369	193.982	67.490	3.324
2004	22.133	-	4.237.065	162.660	73.929	3.471
2005	22.550	-	4.432.954	157.059	82.336	4.178
2010	20.845	-	5.465.669	137.000	81.115	4.148
2011	21.131	-	5.862.312	149.020	94.245	4.235
2012	21.307	-	6.191.232	156.777	89.162	4.222
2013	-	79.934	6.458.083	183.265	94.694	4.241
2014	-	81.108	6.888.907	193.825	103.525	4.053
2015	-	83.467	7.486.621	223.015	107.665	4.750

Kaynak: <http://arastirma.tarim.gov.tr/aricilik/Link/2/Aricilik-Istatistikleri>

Türkiye’de 2015 yılında 83.467 adet arıcılık yapan işletme bulunmaktadır. İşletmelerde çoğunlukla yeni tip arı kovanı kullanımına geçiş sağlanmıştır. Kullanılan 7.709.636 adet kovanın 7.486.621 adeti yeni tipte kovan, 223.015 adeti eski tip kovandır. Toplam 107.665 ton bal, 4.75 ton balmumu üretimi yapılmıştır.

2015 yılı TUİK verilerine göre en çok arıcılık işletmesi bulunan il 4.947 işletme ile Muğla’dadır. İkinci olarak 4.022 adet ile Sivas ve 2.733 işletme ile Antalya’dır. Ordu 16.600,75 ton üretim ile en çok bal üretimi yapan ilimizdir. Muğla 15.205.72 ton ile 2. Adana 9.762.60 ton ile 3.sıradadır. Balmumu üretiminde ise Muğla 892.949 ton ile ilk sıradadır. 380.523 ton ile Adana 2. 252.306 ton ile Hakkâri 3.sıradadır.

⁴¹Arıcılık Sektör Toplantısı Sonuç Raporu 2016, a.g.e, s.5–6.

1.4.3 Su Ürünleri Yetiştiriciliği

Yapılan bir araştırmada 2050'li yıllara doğru nüfus artışına paralel olarak insanların beslenme ihtiyacının karşılanması için bugünkü üretimin yaklaşık iki katı gıda üretime ihtiyaç duyulacağı saptanmıştır. Su ürünleri beslenme ihtiyacımızın karşılanmasında çok değerli bir öğedir. Su ürünleri bu kadar önemli olmasına karşılık, denizlerin kirletilmesi ve yanlış zamanda bilinçsizce avlanma sonucunda dünyada balık sayısı azalmış, birçok balık türünün nesli tükenmiştir. İleride avcılık ile karşılanamayacak olan su ürünleri ihtiyacı, ancak yetiştiricilik faaliyetine önem verilmesi ve geliştirilmesi ile karşılatılabilecektir.⁴²

Su ürünleri yetiştiriciliği; sucul organizmaların biyolojik gelişim evrelerine göre optimum çevresel koşulların kontrollü olarak sunulması, su kaynaklarının ekolojik yapılarını ve dengelerini bozmadan yok etmeden doğal çevrenin ve stokların korunması, doğal stoklardaki av baskısının azaltılması, yetiştiricilikte ekonomik prensipler dikkate alan çok sayıda bilim dalları ve çeşitli sektörlerle ilişkisi olan önemli bir üretim ve bilim alanıdır.⁴³

Su ürünleri yetiştiriciliğinin ilk olarak MÖ 2000 yılında Çinliler tarafından başlatıldığı onlardan da Roma İmparatorluğuna geçtiği bilinmektedir.⁴⁴

Önceleri avcılık faaliyeti, su ürünleri yetiştiriciliğinin tamamına yakını karşılamaktayken, son yıllarda yetiştiricilik faaliyeti, avcılık faaliyetine yetişmek üzeredir. 2014 yılında Dünya genelinde 167.292.123 ton balık üretimi yapılmıştır. Bunun %56'sı avcılık faaliyetinden, %44'ü ise yetiştiricilik faaliyetinden kaynaklanmaktadır. Avcılık üretiminin %87'si denizden, %13'ü ise iç sulardan karşılanmıştır. Yetiştiricilik faaliyetinde ise ibre tersine dönmekte ve iç su yetiştiriciliği ön plana çıkmaktadır. 2014 yılında yetiştiricilik faaliyetinin %64'ü iç sulardan, %36'sı ise denizlerden karşılanmıştır.⁴⁵

Dünyada balıkçılık denilince akla ilk gelen ülke Çin Halk Cumhuriyeti (Çin)'dir. Çin, dünya balık üretiminin % 62'sini tek başına üretmektedir. Onu % 6,5 ile Hindistan,

⁴² http://www.isub.org.tr/assets/rapor_suurunlurvekulturbalikciligiileilgilirevize_3eylul2014.pdf Erişim Tarihi:14.08.2016.

⁴³ <http://esuf.sdu.edu.tr/tr/genel/su-urunleri-yetistirciligi-28> Erişim Tarihi:17.08.2016.

⁴⁴ Fatma Tektüfekçi, **Su Ürünlerinin Yetiştirilmesi ve Finansal Raporlanması**, Altın Nokta Yayınevi, 2010, s.29.

⁴⁵ http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=27302&tipi=17&sube=0 Erişim Tarihi: 15.08.2016.

% 5,5 ile Endonezya, % 4,6 ile Vietnam, % 2,6 ile Bangladeş takip etmiştir. Avrupa ülkelerinde ise en büyük üretimi yapan Norveç, dünya su ürünlerinin %1,8 ini karşılamıştır. Türkiye ise %0,3 ile 21.sırada kendine yer bulmuştur.⁴⁶

Türkiye deniz ve iç su kaynakları toplamı 25 milyon hektar yüzey alanı ile büyük bir su ürünleri yetiştiriciliği kapasitesine sahiptir. Su ürünleri yetiştiriciliği alanında ilk tesis 1970 yılında kurulmuştur.⁴⁷ İlk kurulan su ürünleri tesisleri alabalık çiftliği olarak Bilecik, Bozüyük ve Akyazı da kurulmuştur. Kamu alanında ilk su ürünleri yatırımı ise Sivas Gürün Gök Pınar Gölü ve Konya Konuklar Devlet Üretim Çiftliği'nde yapılmıştır.⁴⁸ 2016 yılına gelindiğinde Türkiye'deki su ürünleri üretim tesisi sayısı 2326'ya yükselmiştir.⁴⁹

Tablo 12. Türkiye Su Ürünleri Üretimi

Yıllar	AVCILIK(ton)			YETİŞTİRİCİLİK(ton)			TOPLAM M (ton)
	Deniz	İç su	Toplam	Deniz	İç su	Toplam	
2000	460.521	42.824	503.345	35.646	43.385	79.031	582.376
2001	484.410	43.323	527.733	29.730	37.514	67.244	594.977
2002	522.744	43.938	566.682	26.868	34.297	61.165	627.847
2003	463.074	44.698	507.772	39.726	40.217	79.943	587.715
2004	504.897	45.585	550.482	49.895	44.115	94.010	644.492
2005	380.381	46.115	426.496	69.673	48.604	118.277	544.773
2006	488.966	44.082	533.048	72.249	56.694	128.943	661.991
2007	589.129	43.321	632.450	80.840	59.033	139.873	772.323
2008	453.113	41.011	494.124	85.629	66.557	152.186	646.310
2009	425.275	39.187	464.462	82.481	76.248	158.729	623.191
2010	445.680	40.259	485.939	88.573	78.568	167.141	653.080
2011	477.658	37.097	514.755	88.344	100.446	188.790	703.545
2012	396.322	36.120	432.442	100.853	111.557	212.410	644.852
2013	339.047	35.074	374.121	110.375	123.019	233.394	607.515
2014	266.078	36.134	302.212	126.894	108.239	235.133	537.345
2015	397.731	34.176	431.907	138.879	101.455	240.334	672.241

Kaynak: <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BSGM.pdf>

Türkiye su ürünleri üretimini incelediğinde; 2015 yılında toplam üretim miktarı 672.241 tondur. Bunun 431.907 (%64) tonu avcılıktan, 240.334 (%36) tonu ise

⁴⁶ Balıkçılık Sektör Raporu ve Global Ürünler Fuarı Raporu, Brüksel Ticaret Müşavirliği, Nisan 2015, s.2-3.

⁴⁷ Fatma Tektüfekçi, **a.g.e.**, s.40.

⁴⁸ Ahmet Karapınar, "Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi", (Gaziosmanpaşa Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Tokat, 2007, s.1-2.

⁴⁹ <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BSGM.pdf>, Erişim Tarihi: 14.08.2016.

yetiştiricilikten kaynaklanmaktadır. Dünya ortalaması ile karşılaştırılınca Türkiye’de yetiştiricilik oranı daha düşüktür. Avcılık faaliyeti doğa şartlarına tam olarak bağlı olduğundan dolayı, gün geçtikçe tablodaki oranın düşmesi beklenmektedir. Genel oranın da avcılık ile birlikte düşmemesi için yetiştiricilik alanı çeşitli destek ve teşviklerle desteklenmelidir.

Dünya’da ortalama balık tüketimi 19,2 kg’dır. AB’de bu oran 24 kg, Türkiye’de ise bu oran 7,6 kg’dır. Türkiye su ürünleriyle iç içe olmasına rağmen bu oran çok düşüktür. Bunun temel sebebi bölgesel farklılıklardır. Örneğin Karadeniz Bölgesinde balık tüketimi 25 kg iken Doğu Anadolu Bölgesinde 0,5 kg’dır.⁵⁰

Tablo 13. Türkiye’nin Su Ürünleri İthalatı ve İhracatı

Yıllar	İHRACAT			İTHALAT		
	Miktar(ton)	Değer(\$)	Değer(₺)	Miktar(ton)	Değer(\$)	Değer(₺)
2000	14.533	46.374.937	28.752.958	44.230	36.647.254	22.601.314
2001	18.978	54.487.312	68.838.077	12.971	11.295.373	11.917.561
2002	26.860	96.728.389	148.444.397	22.532	18.754.783	29.392.818
2003	29.937	124.842.223	186.152.895	45.606	32.636.120	48.123.816
2004	32.804	180.513.989	258.987.885	57.694	54.240.304	77.423.079
2005	37.655	206.039.936	277.963.150	47.676	68.558.341	92.425.248
2006	41.973	233.385.315	336.723.477	53.563	83.409.842	120.592.605
2007	47.214	273.077.508	356.293.408	58.022	96.632.063	126.432.371
2008	54.526	383.297.348	505.545.565	63.222	119.768.842	154.343.337
2009	54.354	318.063.028	494.899.926	72.686	105.822.852	163.633.104
2010	55.109	312.935.016	471.459.989	80.726	133.829.563	200.395.897
2011	66.738	395.306.914	664.333.252	65.698	173.886.517	290.826.203
2012	74.006	413.917.190	744.907.572	65.384	176.402.894	317.626.975
2013	101.063	568.207.316	1.083.243.678	67.530	188.068.388	359.490.196
2014	115.381	675.844.523	1.481.211.383	77.551	198.273.838	435.691.472
2015	121.053	692.220.595	1.879.701.163	110.761	250.969.660	685.467.749

Kaynak: <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BSGM.pdf>

Türkiye’de su ürünlerinin son 15 yıllık ithalat ve ihracat rakamlarını incelendiğinde; genelde dalgalı bir tablo ile karşılaşılmaktadır. Bazen ithalat bazen ihracat rakamının fazla olduğu görülmektedir. Fakat son 5 yıla baktığımızda ihracat tutarları ithalat tutarlarını geçmektedir. Bununla beraber ihracat tutarımızın miktar olarak ithalatın gerisinde kaldığı zamanlar bile tutar olarak, ithalata ödenen tutardan daha yüksek döviz girdisi sağlanmıştır. Bu da gösteriyor ki düşük fiyatlı deniz ürünü

⁵⁰ http://www.isub.org.tr/assets/rapor_suurunlurvekulturbalikciligileilgilirevize_3eylul2014.pdf Erişim Tarihi:16.08.2016.

ithal edip karşılığında daha yüksek bedelli ürünler ihraç edilmektedir. Örneğin 2015 yılında 121.053 ton su ürünü ihraç edilmiş ve karşılığında 1.879.701.163 TL gelir elde edilmişken, karşılığında 110.761 ton su ürünü ihraç edilmiş ve 685.467.749 TL ödenmiştir.

2015 yılında toplam su ürünleri üretimimizin (672.241 ton) yaklaşık % 18'i ihraç edilmiş olup % 82'si iç piyasada tüketilmiştir. 2015 yılında avcılık yapılarak en çok avlanan balık 193.492 ton ile hamsidir. Hamsiden sonra 76.996 ton ile çaça avlanmıştır. Onları 16.693 ton ile sardalye, 16.664 ton ile istavrit, 13.158 ton ile mezgit izlemektedir. Yetiştirilen balıklarda 108.038 ton ile alabalık ilk sırayı almıştır. Onu 751.64 ton ile levrek, 51.844 ton ile çipura izlemiştir.⁵¹

1.4.4 Orman Ürünleri Üretimi

Orman ürünleri birçok sektörü etkilemesi yönünden alt dalı olduğu tarıma benzemektedir. Orman ürünleri, yakacak ihtiyacını karşılamakta, inşaat sektörünün birçok alanında kullanılmaktadır. Mobilya sektörünün olmazsa olmazıdır. Kâğıt ve karton sanayisinin hammaddesidir. Ülke için ekonomik değeri çok büyük olmasa da istihdama olan etkisi oldukça yüksektir.

Dünyada ormanlık alan toplamı 4 milyar hektardır(ha). Ormanlık alanlar dünyanın %31' ini kaplamaktadır. Dünyada en çok ormanlık alana sahip ülkeler; Rusya, Brezilya, Kanada, ABD ve Çin'dir. Bu ülkelerin ormanlık alanları dünya ormanlarının yarısını kaplamaktadır. Ormanlık alanların %95'i doğal ormanlardan, % 5'lik kısmı ise plantasyonlardan meydana gelmiştir.⁵²

Orman ürünleri ikiye ayrılabilir. Birincisi yakacak olarak kullanılan orman ürünleri, ikincisi ise endüstriyel orman ürünleridir. Yakacak olarak kullanılan orman ürünleri gelişmemiş, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde daha yoğun olarak kullanılmaktadır. Gelişmiş ülkeler ise orman ürünlerini endüstriyel olarak, mobilya, kâğıt karton ve ahşap eşya sektöründe kullanmaktadır. Gelişmiş ülkeler orman ürünleri yerine doğalgaz gibi enerji kaynaklarını kullanmaktadır.

⁵¹<http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BSGM.pdf>, Erişim Tarihi: 15.06.2016.

⁵²Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu 2012, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı, s.5.

21.389 milyon hektar olan ormanlık alanlar Türkiye'nin % 27'sini kaplamaktadır. Ormanlarımız bitki çeşitliliği açısından oldukça zengindir. Ülke ormanlarının % 50,1'i verimli, %49,9'u ise verimsiz ormanlardır.⁵³

2015 yılında Türkiye'nin mobilya, kâğıt ve orman ürünleri toplam ihracatı % 9,3 oranında düşerek 4,6 milyar USD seviyesinde gerçekleşmiştir. 2015 yılında Türkiye en fazla Irak, İran, Azerbaycan, İngiltere, Arabistan, Almanya, Libya, Türkmenistan, Mısır ve Gürcistan'a mobilya, kâğıt ve orman ürünleri ihracatı yapmıştır.⁵⁴

1.5 Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı

Muhasebe Arapça bir kelime olup, hesap kelimesinden türetilmiştir. Genel anlamda muhasebe, finansal olayların, çeşitli kurum ve kişilere bilgi vermek amacıyla toplanması, sınıflandırılarak kaydedilmesinden sonra raporlanması ve rapor sonuçlarının analiz edilmesi işlemidir.⁵⁵

Tarım muhasebesi ihtisas muhasebelerinden biridir. Muhasebe bilimi temel olarak üç bölüme ayrılmaktadır. Bunlar genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Bu muhasebe çeşitleri ihtiyacı olan standart her firma tarafından kullanılabilir. Bir de tarım muhasebesi, bankacılık muhasebesi, sigorta muhasebesi, taşımacılık muhasebesi, inşaat muhasebesi gibi kendine has özellikleri olan sektörlerin uyguladığı ihtisas muhasebeleri vardır.⁵⁶Örneğin İnşaat muhasebesinde yıllar yaygın inşaat işleri uygulaması, bankacılık muhasebesinde bankalara özel bir hesap planı uygulaması, sigorta şirketlerinin KDV Beyannamesi vermemesi, tarım muhasebesinde, canlı varlıkların doğum, ölüm, çağ değişimi gibi sadece kendilerine özel diğer sektörlerde uygulanmayan farklılıkları mevcuttur.

Tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım firmalarının, maliyetlerini, giderlerini, hasılatlarını, borçlarını kısaca finansal olaylarının kaydedilmesini, özetlenmesini, analiz edilmesini ve bunlardan faydalı veriler çıkarılmasını sağlayan muhasebe dalıdır denilebilir.⁵⁷

⁵³Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu 2012, **a.g.e.**, s.7.

⁵⁴Mobilya, Kâğıt ve Orman Ürünleri Sektörü Raporu 2016, Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri, s.8.

⁵⁵Nurten Erdoğan ve Diğerleri, **Genel Muhasebe**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:2595, 2012, s.3.

⁵⁶Remzi Örtün, **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Uygulama Örnekleri**, Gazi Kitabevi, 2000, s.2.

⁵⁷Ali Aras, **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 1988, s.2.

Türkiye’de tarımsal faaliyet muhasebesi ufak tarım işletmelerinde çok fazla kullanılmaz, kullanıldığı takdirde ise genellikle basit muhasebe sistemine göre uygulanır. Firmanın kapasitesi büyüdükçe, üretimi, borçları, alacakları, sorumluluk ve riskler arttıkça muhasebe sistemine olan ihtiyacı da artar. Bu sebeple muhasebe uygulamaları Devlet Üretim Çiftliklerinde ve büyük çiftliklerde uygulanmıştır. Devlet Üretim Çiftliklerinde 1976 yılına kadar Amerikan Muhasebe Sistemi uygulanmıştır. Daha sonra (KİT) Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Uygulanan Muhasebe Sistemi, son olarak da Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına geçilmiş ve halen muhasebe işlemleri bu çerçevede yapılmaktadır.⁵⁸

1.6 Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi

Toplumda ki en ufak yapı olan birey bile kendi muhasebesini yani hesabını kitabını tutmaktadır. Muhasebe sistemi gelecekle ilgili plan yapmak için, denetimi kolaylaştırmak, işlemlerin daha sistematik ve düzenli yapılmasını sağlamak için gereklidir. Ayrıca muhasebe yardımıyla kaçak ve kayıpların önlenmesi sağlanabilmekte, işletmenin para kazanıp kazanmadığı görülebilmekte, bilgi kullanıcılarına doğru ve gerçek bilgi akışı sağlanabilmektedir.

Küçük tarım işletmelerinde muhasebeye gerekli önemin verilmediği görülmektedir. Bunun en büyük sebebi işletmelerin ve çiftçilerin muhasebe konusunda ve özellikle önemi hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasıdır.

Tarım işletmeleri muhasebe sisteminden faydalanarak aşağıdaki sorulara cevap bulabilir:⁵⁹

- Mahsullerimizin maliyeti ve birim maliyeti ne kadardır?
- Hangi ürünleri üretmek benim için daha kârlıdır?
- Alacaklar ve borçlar ne kadardır?
- Alacaklar ile borçların tahsil ve ödemesinde gecikmeler var mı?
- Alınan devlet teşviklerinin tutarı ne kadar?
- Ne kadar daha alınacak teşvikler var?
- İşçilere zam yapılabilecek mi?

⁵⁸ Zeki Yanık, “Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması”, (Gazi Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1996, s.29.

⁵⁹ Nihat Küçüksavaş, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, 1998, s.8.

- Kasada ki para ödemelerimizi yapmaya yeterli mi?
- Kredi kullanarak tarım ile ilgili makine teçhizat alınabilir mi?
Tarım muhasebesi, işletme sahiplerine bu gibi sorulara cevap bulunabilmesi için yardımcı olur.

Tarım muhasebesinin önemine binaen ulusal ve uluslararası önemli gelişmeler meydana gelmiştir. İlk olarak 1965 yılında Avrupa Birliği'ne⁶⁰ üye 10 ülke arasındaki işlemler için uygulanmak üzere, Tarım Muhasebesi Veri Ağını(FADN) kurmuştur. Bugün FADN üye sayısı 27'ye yükselmiş ve uygulanmaya devam edilmektedir.⁶¹Tarım muhasebesinde ülkeler arası oluşan farklılıkların önlenmesi ve işlemlerin belli bir standartta yapılması amacıyla 1 Ocak 2003 tarihinde UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standartı uluslararası düzeyde uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye'de tarım muhasebesi alanındaki uygulamalar ise vergi alanındaki gelişmeler ve muhasebe standartları açısından meydana gelen gelişmeler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Vergi alanında GVK'nın da zirai kazançların vergilendirilmesi ve VUK'ta zirai ürünler ve hayvanların değerlemesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Standartlarla ilgili ise UMS 41'in uygulamaya başladığı tarihten yaklaşık 11 ay sonra Sermaye Piyasası Kurulunda (SPK) gerçekleşmiştir. 15.11.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanan, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in 31.Kısmı, Tarımsal Faaliyetler ile ilgilidir. Yayınlanan bu tebliğ UMS'ye bağlı kalarak uygulamaya geçilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) 07.03.2002 tarihinde göreve başlamasıyla birlikte, yine UMS'lerine bağlı kalarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) oluşturulmaya başlanılmıştır. Tarım Muhasebesi ile ilgili standart olan 41 No.lu Tarımsal Faaliyetler Standartı 24.02.2006 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Günümüzde muhasebe standartları ile ilgili yetkili kurum KGK'dır.

1.7 Tarım Muhasebesinin Amaçları

Tarım muhasebesinin amaçları, yani neden tarım muhasebesinin yapıldığı sorusunun cevabı, firmanın muhasebeden sağlayacağı yararlarından faydalanması şeklinde olacaktır. Tarım muhasebesinin amaçları, normal muhasebe uygulama

⁶⁰ O zaman ki adı Avrupa Ekonomik Topluluğu'dur.

⁶¹ Halil Karaca, "Tekirdağ İli Tarım İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Model Önerisi ve Bir Uygulama", (Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, 1995, s.15.

amaçlarından farklı olmayıp, sadece bu faydaların tarım sektörü ile ilişkilendirilmesinden ibarettir.

Tarım muhasebesinin başlıca amaçları aşağıda sıralanmıştır:⁶²

- İşletmenin finansal durumunun geçmiş tarihlerle kıyaslama yapılmasına imkân tanıyarak, finansal durum hakkında bilgi vermek.
- İşletmenin başarı ya da başarısızlığı hakkında bilgi vermek.
- Devlete ödenecek vergileri ile ilgili kâr ya da zarar durumunun tespit edilmesini sağlamak.
- Tarımsal faaliyet ile ilgili elde edilmiş bir kazanç varsa bunun paydaşlar hakkında eşit olarak paylaşımını sağlamak.
- Tarım işletmesinin ileriye dönük yatırım planları ve gelecek hedeflerinin belirlenmesinde işletmeye yardımcı olmak.
- İşletmede çalışanların maaşlarının hesaplamak.
- Kredi kuruluşlarının talep ettiği verilerin hazırlanmasında yardımcı olmak.
- Ürünlerin birim maliyetlerinin tespit edilmesinde yardımcı olmak.
- Devletlerin uygulayacakları tarım politikalarını temel teşkil etmek üzere onlara bilgi sağlamak.
- Devlet ve çeşitli Tarım Kredi Kooperatiflerinin sağlamış olduğu desteklemelerden faydalanmak için, gerekli bilgi ve belgeleri hazırlamak.
- Tarım işletmesindeki çalışanların ve yöneticilerin performansları hakkında bilgi vermek.
- Varlıkların satılması, kiralanması ya da yeni varlık alımı hakkında karar vericilere yardımcı olmak.
- İstatistik, eğitim, öğretim ve çeşitli araştırma kuruluşlarına bilgi sağlanmasında yardımcı olmak.
- İmalat yerinin verimliliği hakkında bilgi vermek.

⁶² Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği Belge ve Defter Düzeni, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, s.42.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KANUNLARINA GÖRE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ve VERGİLENDİRME

2.1 Tarım İşletmelerinde Vergilendirme

Ülkeler, kamu giderlerini karşılamak, yatırımlar yapmak, millî güvenlik hizmetleri gibi bilumum ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla vergi toplamaktadır. Bunu yaparken de vergiyi devamlı belli kişilerden almak yerine ülkenin geneline yayması gerekmektedir. Bunun sağlanması için gelir üzerinden, harcama üzerinden ve servet üzerinden en adil şekilde toplanması gerekmektedir.

Tarım işletmelerin kazançları Türkiye’de iki şekilde vergilendirilmektedir. Bunlardan ilki gerçek usulde vergilendirme, ikincisi ise tevkifat usulüyle vergilendirilmiştir.

Büyük işletmeler genelde gerçek usulde vergilendirilirken, daha ufak işletmeler tevkifat usulüyle vergilendirilir.

GVK’nın 53. maddesinde mükellefin kendi isteğiyle başvurması ya da belirli limitleri aşması, biçerdöver ya da benzeri büyüklükteki bir makineye sahip olması ya da on yaşını geçmemiş ikiden fazla traktöre sahip olması halinde gerçek usulde vergilendirileceği belirtilmiştir.

GVK’nın 54. maddesinde gerçek usulde vergilendirme için büyüklük ölçüleri sayılırken temel olarak 2 ayrıma gidilmiştir. İlkinde toprak üzerinde yetiştirilen bitkiler ile ilgili limitler belirtilmiştir. İkinci olarak ise hayvan sayılarıyla ilgili limitler belirtilmiştir. Buna göre üzerinde tütün, sebze, patates, soğan, sarımsak yetiştirilen alanlar 200 dönümü, fındıklıklar, bağ ve incir yetiştirilen alanlar 250 dönümü, kavun karpuz, çeltik, pancar ekili alanların 300 dönümü, pamuk yetiştirilen alanların 400 dönümü, sera ve çiçekçilik yapılan alanların 8 dönümü, ay çekirdeği yetiştirilen toprakların 950 dönümü, çay yetiştirilen alanların 150 dönümü, muz yetiştirilen alanların 30 dönümü, zeytinliklerde 4500 ağaç, Antep fıstığında 2500 ağaç, armut, şeftali, kiraz, kayısı ağaçlarında 2000 ağaç sayısını geçmesi gerekmektedir.

Hayvan sayılarına bakıldığında; büyükbaşlar için 150 adet, küçükbaşlar için 750 adet, denizlerde ağ ya da kafesle yapılan balık yetiştiriciliği için 750 m2, göllerde, göletlerde ya da yapay olarak yapılan havuzlarda yapılan balık üretiminde 900 m2, arıcılık ve ipekböcekçiliği işletmelerinde 500 kovan aşıldığı takdirde gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁶³

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yukarıdaki hayvan sayıları verilirken kümes hayvanları ile ilgili bir sayı belirtilmemiştir. Bu sebeple et ve yumurta ihtiyacının temini için kanatlı hayvan besleyen işletmelerin gerçek usulde vergilendirilmesi için bir zorunluluk yoktur. İşverenler kendileri istemeleri halinde gerçek usulde vergilendirilecektir.⁶⁴

2.1.1 Gerçek Usulde Vergilendirme

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler vergi mükellefi olmaktadır. Düzenli olarak beyanname vererek kazançlarını beyan eder ve zirai işletme defteri ya da bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olurlar.

2.1.1.1 Zirai İşletme Defteri Usulü

Zirai işletme defteri işlemlerin daha basit olarak tutulduğu yöntemdir. İşlemler tek taraflı kayıt yöntemine göre tutulur. Tek taraflı kayıt yönteminde işlemler tek tarafa kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Uygulanması basittir, ancak çok fazla ayrıntı da vermez. Çoğu zaman kasa, banka, alıcılar ya da satıcılar gibi yardımcı defterlerden faydalanılması gerekebilir.

İlk olarak 1211 yılında Bologna'da uygulandığı görülmüştür. Joseph H. WLAEMMINCK'e göre bu defterin 3 eksik yönü bulunmaktadır. İlk olarak vadeli işlemlerin yaygınlaşması sonucu bu işlemlere cevap verememiştir. İkincisi ticari işletmelerin sayısı artması sonucu daha geniş kapsamlı bilgiye ihtiyaç duyulmuştur. Sonucusu ise ticaretin belirli bir komisyon karşılığı yapılmasıdır.⁶⁵

2.1.1.2 Bilanço Usulü

Çift taraflı kayıt yönteminde borç ve alacak olmak üzere iki tarafa kayıt yapılmaktadır. Borç ve alacak tutarlarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Bu

⁶³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 54.

⁶⁴ Sabri Odak, Zirai Kazanç Değerlemesi ve Amortismanlar, **Mali Çözüm Dergisi**, 2013, Sayı:65, s.166–171.

⁶⁵ Yusuf Sürmen, **Muhasebe 1**, Celepler Matbaacılık, 2010, s.90.

yöntemde muhasebe işlemleri iki aşamalı takip edilir. Örneğin çek karşılığı mal sattığımızda, işlemin ilk yönü mal satışı yapılmasıdır. Bu işlem bir hasılat işlemidir ve yurt içi satışlar hesabında muhasebeleştirilir. İkinci aşaması ise firmaya çek girişi olmuştur ve bu işlemde alınan çekler hesabında muhasebeleştirilir.⁶⁶

Uygulaması tek taraflı kayıt yöntemine göre daha karmaşıktır. Ama daha çok ayrıntı verir ve açıklayıcıdır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu yöntemi kullanmaktadır. Yevmiye defterine kayıtlar çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilir.

Çift taraflı kayıt yönteminin kimin tarafından bulunduğu ile ilgili üzerinde anlaşılacak kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Fransız yazar G.NERRO eski Yunanlılardan, Alman tarihçi G.NIBUR Eski Roma'dan, Japon tarihçi HIRAYI Kore'den, K.P.KLINGE Araplardan, KASTELLANI ise Floransalılar tarafından bulunduğunu söylemektedir. Luca PACIOLI'nin de eserlerinde çift taraflı kayıt yöntemini kullandığı görülüyor. Ancak kendisi de bu yöntemin kendisi tarafından bulunmadığını belirtmiştir.⁶⁷

Zirai kazanç elde edenler, yıllık gelirlerini takip eden yılın Mart ayının 25.günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

2.1.2 Tevkifat Usulüyle Vergilendirme

Bu vergilendirme şeklinde çiftçi vergi mükellefi olmaz vergi dairesine kayıt olmak zorunda değildir. Çiftçi malı sattığı anda müstahsil makbuzu düzenlenir. Malı alan vergi mükellefi çiftçi adına vergi kesintisi yapar. Mal bedelinden kesinti tutarını düşer ve düşülen vergiyi satıcı adına vergi dairesine yatırır. Vergiyi yatırmak malı alanın sorumluluğundadır. Çiftçinin sorumluluğu ise müstahsil makbuzunu saklamaktır. Müstahsil makbuzundaki gelir vergisi kesinti tutarları aşağıdaki gibidir.

Tablo 14.Müstahsil Oranları

Ürünler	Tic. Borsasına Kayıtlı	Tic. Borsasına Kayıtlı Değil
Zirai Mahsuller	% 2	% 4
Kara ve Su Avcılığı Mah.	% 1	% 2

Kaynak: <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2009-25.aspx>

⁶⁶ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 2011, s.17.

⁶⁷ Yusuf Sürmen, Muhasebe 1, **a.g.e**, s.90.

Örneğin: Çiftçi Ali, Ticaret Borsası'na kayıtlı olmayan zirai ürünlerini 10.000 TL bedelle tüccar Ahmet'e sattığında, tüccar Ahmet müstahsil makbuzu düzenleyecek (10.000 x % 4) 400 TL vergi kesintisi yapacak, Çiftçi Ali'ye 9.600 TL ödeyip 400 TL'yi de vergi dairesine yatıracaktır.⁶⁸

Bu yöntem çiftçiler için son derece avantajlıdır. Devamlı bir vergi mükellefiyetleri yoktur. Karmaşık bürokrasi işleriyle uğraşmalarına gerek kalmamaktadır.

2.2 VUK'a Göre Değerleme

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri güvenilir ve doğru bilgi sağlamaktır. Normal süreçte, ürünlerde fireler meydana gelmekte ya da döviz kurlarında meydana gelen değişikliklerden dolayı, finansal tablolar her zaman gerçek bilgiyi vermeyebilmektedir. Bunu önlemek için belirli tarihlerde, sayma, ölçme, tartma işlemleri yaparak miktar takibi, değerlendirme yaparak da tutar takibi yapılmalıdır. Bu işleme envanter denilmektedir. İşte envanterin ikinci ayağı tutarların doğruluğunun kontrolü değerlendirme işlemidir.

Envanter yapılmasının başlıca dört faydası bulunur; muhasebenin vazgeçilmez unsurlarından biri denetimdir. Envanter ile en başta firma da iyi bir denetim yapılmış olur. Hata ve hilelerin tespit edilmesinde bir sağlama işlemi yapılır. Gerekli önlemler alınarak, gelecekte ki hata ve hileler için önlemler alınır. Son olarak da finansal tabloların gerçeğe daha yakın bilgi vermesi sağlanmış olur.⁶⁹

Değerlemenin birçok tanımı yapılmıştır. VUK'a göre değerlendirme: 'Vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.' Başka bir tanımda ise; işletmeyi meydana getiren varlık ve kaynakların, ilgili tarihlerde ölçme, sayma ve tartma sonucu hesaplanan miktarların, değerlendirme ölçüsüyle çarpılması sonucu iktisadi değer para ile ifade edilmesidir.⁷⁰

2.3 VUK'a Göre Değerleme Ölçüleri

İşletmelerin yaptığı muhasebe kayıtları, kendileri tarafından yapılan işlemler ve bunların sonuçlarını kapsar. Fakat bu sonuçlar dışarıda meydana gelen olaylardan da

⁶⁸ Serkan Büyüktunel, Tarımsal Faaliyetlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ocak 2017, Sayı:345, s.60-72.

⁶⁹ Yusuf Sürmen, **Muhasebe 2**, Celepler Matbaacılık, 2010, s.4.

⁷⁰ Ümit Ataman, **Genel Muhasebe Cilt 2**, Türkmen Kitapevi, 2005, s.17.

etkilenebilmektedir. Bunun sonucunda finansal tablolarda değişiklikler meydana gelebilir.⁷¹ Örneğin; modası geçen ürünlerin, stoklar hesabındaki değerden daha farklı bir değeri vardır ya da aktif olarak kullanılan bir makine, yıpranmış olduğundan dolayı, dönem başında makineler ve cihazlar hesabında gözükten rakamdan daha düşük bir tutarda gözükmesi gerekmektedir. Ya da dövizlerde kur değişimi olduğundan dolayı hesaplarda gözükten tutar değişmiştir. Bunlar gibi sebepler daha da çoğaltılabilir. İşte bu sebeplerden dolayı belirli tarihlerde değerleme yapılmalıdır.

Değerlemenin nasıl yapılacağı da çok önemlidir. Yanlış değerleme ölçüsü kullanılması, finansal tablolarda yanlış sonuçlar verir. İşletmenin finansal tablolarının, dışarıdan görünüşü, kâr ya da zararını olumsuz etkiler. Bu sebeple hangi işlemde hangi değerleme ölçüsünün kullanılacağı, kanunlarla belirlenmiştir. VUK'da 8 tane değerleme ölçüsü sayılmıştır. Bunlar;

- Maliyet Bedeli
- Borsa Rayici
- Tasarruf Değeri
- Kayıtlı Değer
- İtibari Değer
- Vergi Değeri
- Rayiç Bedel
- Emsal Bedel'idir.

2.3.1 Maliyet Bedeli

Maliyet bedelinin VUK'taki tanımını şöyledir: 'Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.'⁷²

Yukarıdaki tanımdan anlaşılan şey şudur. Maliyet bedeline ilk olarak malın alım bedeli, malın değerini artırıcı harcamalar ve bunlarla direkt ilgili giderler girmektedir.

⁷¹ Sedat Ünal ve Diğerleri, **Muhasebe ve Envanter**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1988, s.43.

⁷² V.U.K Madde 261.

İkinci olarak malın değerini artırıcı olarak yapılan harcamalar maliyet bedelinin içine girer. Burada ödemenin değer artırıcı bir ödeme olduğunu anlamak için iki şey gereklidir. Yapılan harcama ya malın ömrünü uzatmalı ya da onu daha işlevsel bir hale getirmelidir. İkisinden birinin varlığında dahi yapılan harcamanın değer artırıcı bir harcama olduğu söylenebilir.⁷³

Harcama sonucunda, ürünün ömründe uzama ya da fonksiyonellik meydana gelmiyorsa yapılan ödemeler maliyet bedeli değil, dönem gideri olarak değerlendirilir. Örneğin binaya yapılan asansör, binanın fonksiyonelliğini artırır. Bu sebeple bu bir değer artırıcı harcamadır. Bunun yanında binanın temizlenmesi ya da asansörün tamiri ile ilgili giderler, binanın ne ömrünü uzatır ne de ekstra bir fonksiyon sağlar. Bu sebeple bu giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Üçüncü olarak da mütefferi yani dolaylı giderlerinde maliyet bedeline dâhil edileceği belirtilmiştir. Bu giderler ürün ile direkt bağlantılı olmamakla birlikte, ürünün maliyetine dâhil edilmesi gereken giderlerdir. Bunlara vade farkı ve kur farkı örnek olarak gösterilebilir.

Kredi ile alınan ürünlerde ki kredi faizleri ile dövizle yapılan satın alımlarda oluşan kur farkları VUK'un 262. maddesinden dolayı ürünün maliyetinin içine girmektedir.⁷⁴

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek değerlerle örnek olarak; Gayrimenkuller, haklar, taşıtlar, zirai ürünler ve hayvanlar, tesis makine ve cihazlar, ticari mallar, demirbaşlar, alet ve edevatlar, özel maliyetler, mamuller örnek gösterilebilir.⁷⁵

2.3.2 Borsa Rayıcı

Vergi Usul Kanunu'nda borsa rayıcı, “gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.⁷⁶

⁷³Şeref Demir, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı**, Seçkin Yayıncılık, 2012, s.39.

⁷⁴ Şeref Demir, **a.g.e.**, s.41.

⁷⁵ Yusuf Sürmen, **Muhasebe 2, a.g.e.**, s.13.

⁷⁶ V.U.K Madde 263.

Borsalar, alım satım işlemlerini bir yerde toplayarak şeffaflık sağlar. Alıcı ve satıcı benzer ürünleri aynı yerde görür. Ürünlerin fiyatları hakkında sabit bir rakam belirlenir. Borsa kelimesi ismini Belçika'nın De Bursa şehrinden almaktadır. Tarihte borsa ilk olarak 2. Yüzyılda Kütahya Çavdarhisar'da kurulmuştur⁷⁷.

Borsa rayici borsada kayıtlı olan ürünlerden başka ürünlere uygulanamaz. Türkiye'de İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Ticaret Borsaları, İzmir Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsası ve İstanbul Altın Borsası bulunmaktadır.

Borsa rayici ile değerlemenin özü şudur; borsada işlem gören herhangi bir ürünün fiyatı şeffaf bir pazar olan borsada belirlenir. Değerleme yapılacak günden bir önceki günün ortalama satış fiyatı, malın fiyatı kabul edilir ve mal miktarıyla çarpılarak malın bugünkü piyasa koşullarında ki gerçek bedeli bulunmuş olur. Örneğin 1 ay önce 100 gram altın alınmışsa ve defterimizde o değerden tutarı varsa, bu altının değeri aldığımız günkü değer değildir. Altının bu günkü kurdan değerlediğimiz tutarı kadar değeri vardır. Defterimizde de o değer üzerinden gözükmelidir. Yoksa bilgi kullanıcılarına yanlış bilgi verilmiş olur.

2.3.3 Tasarruf Değeri

'Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir'⁷⁸.

Bir alacak ya da borç senedi üzerinde yazılı olan vadeye geldiği zaman senet üzerinde yazılı olan değere ulaşmış olur. Bir senedin vadeden bir ay önceki değeri ile iki ay önce ki değeri aynı değildir. Senetler vade tarihinde ki tutardan vadeye kadar hesaplanacak faiz oranının düşülmesiyle o günkü değeri bulunmuş olur. Bu değer tasarruf değeridir.

Alacak senetleri ve borç senetleri tasarruf değeriyle değerlendirilmelidir.⁷⁹

Alacak ve borçlar ise mukayyet değer ile değerlendirilir. Fakat alacak ve borç senetleri vadelerine ulaştığı zaman gerçek değeri hâsıl olur. Vadesine ulaşamayan senetler iskonto edilerek tasarruf değerine indirilmiş olur. Alacak senetlerinde tasarruf

⁷⁷ Yusuf Sürmen, Muhasebe 2, a.g.e, s.14.

⁷⁸ V.U.K Madde 264.

⁷⁹ Sedat Ünal ve Diğerleri, a.g.e, s.50.

değeri senedin vadesinden önce tahsilat yapıldığı tutarı, borç senetlerinde tasarruf değeri ise senedin vadesinden önce ödenmesi durumunda ödenecek tutardır.⁸⁰

Tasarruf değeri vergi uygulamalarından ziyade ticaret hukuku uygulamalarında daha çok görülür. Burada en sık kullanıldığı işlem, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması olarak gözükmektedir. Şüpheli hale gelen alacağın, tahsil edilme olasılığı hesaplanarak tasarruf değeri belirlenir. Aradaki fark içinde karşılık ayrılır.⁸¹

2.3.4 Mukayyet Değer

Mukayyet değer, muhasebe hesaplarında gözüken değer anlamına gelmektedir. Mukayyet değer defterde gözüken değere ekstradan bir değerlendirme işlemi yapılması gerekmeyen ve çoğunlukla muhasebesel işlemler sonucunda oluşan işlemlerden dolayı kullanılan değerdir. Mukayyet değer, kayıtlı değer ve defter değeri olarak da isimlendirilmektedir.

Mukayyet değer ile karıştırılan bir kavram vardır. Bu kavram muhasebe değeri kavramıdır. Mukayyet değer olduğu gibi hesaplarda gözüken tutar iken, muhasebe değeri; ilgili hesap ile ilgili gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra ki tutarı ifade eder.⁸²

Mukayyet değer ile aktifleştirilen kuruluş giderleri, peştamallıklar, aktif ve pasif geçici hesaplar, senetsiz borç ve alacaklar değerlendirilir.⁸³

2.3.5 İtibari Değer

‘İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.’⁸⁴

İtibari değer, değerlendirilecek ürünün üzerinde yazan tutar ile değer ifade ettiğini belirtir. Türk Lirası, çıkarılan tahviller ve çıkarılan hisse senetleri itibari değer ile değerlendirilir. Örneğin 200 liralık bir banknotun üzerinde yazan değeri olan 200 lira kadar kıymeti vardır. Ya da çıkarılan bir tahvil üzerinde yazılı olan bedel onun itibari değeridir.

⁸⁰ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 1989, s.2111.

⁸¹ Kazım Yılmaz, **Vuk Gvk Kvk ve Kdvk Açısından Değerleme**, T.Ş.O.F. Plaka Matbaacılık A.Ş., 2000, s.22.

⁸² Yusuf Sürmen, **Muhasebe 2, a.g.e**, s.22.

⁸³ Ümit Ataman, **a.g.e**, s.22.

⁸⁴ VUK Madde 266.

İtibari değer ile ilgili şunu söylemek gerekir; üzerinde itibari değeri olan her şey itibari değerle değerlemeye tabi tutulamaz. Hisse senetleri üzerinde itibari değeri olan kıymetlerdir. Ancak hisse senetleri üzerinde yazılı olan değerden daha yüksek bir bedelle alınabilir. Bu sebeple hisse senetleri üzerinde yazan değer yerine alış bedeli ile değerlendirilmelidir.⁸⁵

2.3.6 Vergi Değeri

Vergi değeri bina ve arazi için kullanılan rayiç bedeldir. Vergi değeri ile rayiç bedel arasındaki fark şu şekilde ifade edilebilir: Vergi değerinin uygulanabilmesi için maliyet bedelinin bilinmiyor olması gerekir ve vergi değeri uygulanırken Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde belirtilen tüzüğe göre uygulanabilir.⁸⁶

2.3.7 Rayiç Bedel

Rayiç Bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde ki normal alım satım değeridir.⁸⁷

2.3.8 Emsal Bedeli

Emsal bedeli, bedeli belli olmayan ürünlerin satış gününde kendi eş değerindeki ürünlerle karşılaştırılarak değerinin tespit edilmesini ifade eder. VUK'un 267. maddesine göre 3 şekilde tespit edilir.

İlk olarak ortalama fiyat esaslı yöntemi kullanılmalıdır. Bu yöntemde değeri belirlenecek ürünün aynısı ya da benzerlerinin daha önceki aylardaki satış tutarlarına göre emsal bedel tespit edilecektir. Bu yöntem uygulanırken emsal alınacak satış işleminin, değeri tespit edilecek ürünlerin miktarından %25 daha fazla olması gerekmektedir.⁸⁸

İkinci olarak uygulanacak yöntem maliyet esaslı yöntemidir. Bu yöntemde emsal bedelin belirlenebilmesi için toptan satışlara %5 ve perakende satışlara %10 kâr koymak suretiyle malın bedeli tespit edilir.

Son olarak uygulanacak yöntem ise takdir esaslıdır. Bu yöntemde bedeli belli olmayan malın fiyatını tespit etmek için takdir komisyonuna başvurulur. Takdir komisyonunun tespit ettiği tutar malın fiyatı kabul edilir.

⁸⁵ Şeref Demir, **a.g.e.**, s.47.

⁸⁶ Ömer Lalik, **Envanter**, Bilim Yayınları, 1986, s.81.

⁸⁷ VUK Mükerrer 266.Madde.

⁸⁸ Sami Karacan, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, 2007, s.28.

2.4 Tarım İşletmelerinde Değerleme Ölçüleri

Değerleme, envanter gününde değerlendirilecek maldan sağlanacak fayda ve kullanım durumuna göre o mala kıymet takdiri yapılması işlemidir.⁸⁹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere değerlendirme işlemi o günkü değeri belli olmayan bir ürünün değeri hesaplanmaya çalışılmaktadır.

VUK'da tarımla ilgili değerlendirme işlemleri 276 ve 277. maddelerinde geçmektedir.

276. maddeye göre zirai ürünler değerlendirme yöntemlerinden maliyet bedeli ile değerlendirilir. 277. maddeye göre ise hayvanlar maliyet bedeli ile maliyet bedeli tespit edilemiyor ise emsal bedeli ile değerlendirilir denilmektedir.

Tarım işletmelerinde değerlendirilecek ürünler oldukça fazla ve birbirinden farklıdır. Değerleme işlemi ürünün o günkü değerini en yakın hesaplanmasını sağlayan yöntem ve usuller seçilmelidir.

Mevcut değerinden düşük ya da yüksek olarak yapılan değerlendirme işletmede ki varlıkları, sonuç hesaplarını ve dolayısıyla bu tabloları kullananları yanlış yönlendirebilir.⁹⁰

Muhasebe literatüründe tarım işletmelerinde kullanılan başka değerlendirme yöntemleri de vardır. Bunlar⁹¹

- a)Piyasa Fiyatı
- b)Maliyet Yöntemi
- c)Yeniden İkame Değeri
- d) Hasıla Değeri

2.4.1 Maliyet Yöntemi

Maliyet yöntemi üretilen ya da temin edilen ürünlerin işletmeye mal oluş bedelidir. Burada satın alınan ürünlerde satış bedeli ve satın alma maliyetleri, imal edilen ürünlerde ise ürünün kullanıma hazır hale gelene kadarki masraflarıdır. Yeni imal edilen ya da satın alınan ürünler için objektif bir değerlendirme ölçüsüdür.

⁸⁹Feritah Sönmez, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, **a.g.e** , s,37.

⁹⁰ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, **Tarım Muhasebesi**, Nobel Yayın Dağıtım, 2011, s.33.

⁹¹ Ali Aras, **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 1988, s.58.

2.4.2 Piyasa Fiyatı Yöntemi

Herhangi bir şekilde piyasası olan ürünlerin, fiyatlarının bu piyasada belirlenen fiyatlara göre değerlemesinin yapıldığı yöntemdir.⁹² Ticaret borsalarında belirlenen fiyatlar üzerinden yapılan değerlendirme bu yöntemde örnek olarak verilebilir. Bu yöntemde dikkat edilmesi gereken şey pazarın oldukça şeffaf olması gerektiğidir. Piyasa fiyatı yöntemi iki şekilde uygulanabilir:⁹³

- a) **Mevcut Net Piyasa Fiyatı:** Bu yöntemde çiftlik avlusu fiyatı da denir.⁹⁴ Pazarda belirlenen fiyat üzerinden satışı yapılacak ürünün fiyatından, satış için yapılacak masrafların düşülmesi suretiyle belirlenen yöntemdir. Bu yöntem Muhasebe Standartlarındaki 'Net Gerçeğe Uygun Değer' kavramıyla aynı yöntemdir.
- b) **Emsal (İkame Yöntemi) Bedeli:** Mevcut net piyasa yöntemi piyasada aynı olan ürünler için kullanılır. Emsal bedeli ya da ikame yöntemi ise piyasada aynı olmayan ürünler için kullanılır. Değerleme yapılacak ürünlerin, piyasadaki benzerlerine nazaran fiyat tahmin edilerek değerlendirme yapılmasıdır.

2.4.3 Yeniden Üretim Değeri

Değerleme yapılacak ürünün bu gün şartlarında imal edileceği değerden, ürünün yıpranma bedelinin düşülmesi suretiyle değerlemenin yapıldığı yöntemdir. Örnek verecek olursak bir ahırın şu anki yapım maliyeti 300.000 TL diyelim amortisman süresi ise 50 yıl olsun. Kullandığımız ahır ise 20 yıldır kullanıyor olalım. Ahırımızın şimdiki değeri olan 300.000 TL'den yıpranma payı olan $(300.000/50 \times 20 = 120.000)$ 120.000 TL'yi düşersek bulacağımız 180.000 TL ahırımızın şimdiki değerini verir.⁹⁵

2.4.4 Hâsıla Değeri

Bu yöntem belirli bir hasılat değeri olan ürünlerin değerlemesinde kullanılan bir yöntemdir. Genellikle uzun yıllar hasılat alınması beklenen meyve bahçelerinin değerlendirilmesi bu yöntemle yapılır.

⁹² Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, **a.g.e.**, s.34.

⁹³ Ali Aras, **a.g.e.**, s.59.

⁹⁴ Ali Aras, **a.g.e.**, s.59.

⁹⁵ Bahattin Çetin ve Tolga Tipi, **a.g.e.**, s.39.

Örnekle açıklamaya çalışacak olursak:⁹⁶ Yıllık mevduat faizi %10 olsun. Meyve bahçesinin yıllık hasılatı ise 15.000 TL olmuş olsun. Bu yöntemle göre meyve bahçesinin fiyatı $(15.000/10 \times 100) = 150.000$ TL'dir.

Bu yöntemle göre meyve bahçesinin bedeli hasılat değerinden yola çıkarak, bulunan mevduatın anaparasına eşdeğerdir. Elde edilen hasılatın yıllık faize eş değer olduğu kabul edilir. Yöntemin en büyük eksikliği faiz oranının değişimine göre ya da hasılatın değişimine göre bahçe bedelinin değişecek olmasıdır.

2.5 Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

Bu bölümde tarım ürünlerinin ne şekilde değerlemeye tabi tutulacağı incelenmiştir.

2.5.1 Toprak Ürünlerinin Değerlemesi

Yeni satın alınan toprak ürünleri ve bedeli zaten belliyken maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Bedeli belli olmayanların eskiden beri elimizde olanların değerlendirilmesi ise hasılat yöntemi ya da emsal bedelden uygun olan ile yapılmalıdır.⁹⁷

2.5.2 Hayvanlarda Değerleme İşlemi

VUK'un 277. maddesine göre hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Burada da aynı mantık geçerlidir. Yeni satın alınan bir hayvanın alış bedeli belli olduğundan bu tutara maliyet bedeline dâhil edilen diğer harcamalarda dâhil edilerek maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yeni doğan hayvanlarda ise maliyet bedelini tespit etmek kolay değildir. Örneğin bir büyükbaş hayvan doğumdan iki ay önce kuruya çekilir.⁹⁸ Bu dönemde yenilen yemin ne kadarının kendi yaşamını sürdürmesi için ne kadarını yavrusunun beslemek için kullandığının tespiti çok zordur. Bu sebeple yeni doğan hayvanlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilmelidir.

2.5.3 Zirai Ürünlerde Değerleme

Zirai ürünlerde değerlendirme VUK'un 276. maddesine göre maliyet bedeli ile yapılır. Dikildikten kısa bir süre sonra hasat edilmeye başlanılan ağaçlar, üzüm bağları maliyet bedeli tespiti kolay olduğundan maliyet bedeli ile uzun süre sonra hasat edilecek ağaçlar ise o ana kadar ki maliyet bedelinin tespiti zor olduğu için hasılat yöntemi ya da emsal bedelinden biriyle değerlendirilebilir.

⁹⁶ Ali Aras, **a.g.e.**, s.59.

⁹⁷ Ali Aras, **a.g.e.**, s.62.

⁹⁸ Hayvanın kuruya çekilmesi doğuma 2 ay kala hayvanın süttten kesilmesi ve yavrunun doğumu için bakılmasıdır.

2.5.4 Tarım Aletleri Demirbaşlar

Tarımsal faaliyetin devamlılığı için kullanılan aletler ve makineler maliyet bedeli ile işletme tarafından yapılan alet, edevat, demirbaşlar emsal bedeli ile değerlendirilir.⁹⁹

2.5.5 Bina Ahır Gibi Duran Varlıkların Değerlenmesi

Binalar kural olarak vergi değeri ile değerlendirilir. Fakat vergi değerlerinin sağlıklı olmadığı ya da hiç olmadığı durumlarda vergi değeri yerine maliyet bedeli ile değerlemek daha sağlıklı olur.

2.6 VUK'da Amortisman Uygulamaları

Duran varlıklar işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun süre kullanılan varlıklardır. Sahip olunan duran varlıklar bir dönemden daha fazla kullanılacakları için bu varlıklar önce aktifleştirilir. İşletme faaliyetleri sırasında, duran varlıklarda kullanımdan dolayı fiziksel kayıplar ve teknolojik eskimeler olacağından bu varlıklarda değer kayıpları meydana gelir. Duran varlıklardaki bu değer kaybı dönemler itibariyle hesaplanarak, amortisman adı altında gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁰⁰

Amortisman VUK'un 313. maddesinde "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi teşkil eder." diye tanımlanmıştır.

Amortisman hakkında ayrıca, işletmelerde oluşan değer azalışlarının, bunlardan yararlanılan yıllar arasında bölünerek, karşılanması işlemi¹⁰¹, tanımı da yapılmıştır.

Amortisman uygulaması 2004 yılında yayınlanan 333 ve 339 Seri No'lu V.U.K tebliğlerine kadar Türkiye'de sabit 5 yıl olarak uygulanmaktaydı. Bu tebliğle birlikte amortisman tabi konu duran varlıkların, faydalı ömürleri devlet tarafından tespit edilmiş ve bu süreler üzerinden amortisman ayrılması öngörülmüştür.

Bununla birlikte, özel durumlar halinde Maliye Bakanlığı'nın amortisman süresi takdir etme yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, ilgili tebliğlerde otomobil, kamyon, otobüs,

⁹⁹Ferîştah Sönmez, Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, **a.g.e**, s.39.

¹⁰⁰ Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli, **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s.299.

¹⁰¹ Ferîştah Sönmez, Tarım İşletmelerinde Amortisman, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Temmuz 2006, s.51.

lastiklerinin faydalı ömrü 2 yıl ve amortisman oranı % 50 olarak belirlenmiştir. Ancak İstanbul Defterdarlığı'nın 23/03/2005 tarih ve 2254 sayılı numaralı özelgesinde, beton sektöründe kullanılan transmikser ve pompa lastiklerinin, aşınmaya daha fazla tabi olduğundan bir yıl ömrü olması durumunda, amortisman ayırmadan direkt gider yazılmasına izin verilmiştir.

Amortisman uygulaması, zorunlu bir uygulama olmayıp, kullanılması ihtiyari bir uygulamadır.

Amortisman uygulaması, amortisman konusundaki kıymetin, alındığı ilk yıldan itibaren başlayarak, faydalı ömrü süresince giderleştirmemizi sağlayan bir vergi uygulamasıdır.

Amortisman, direkt yöntem ve endirekt yöntem olarak iki şekilde ayrılır. Direkt yöntemde giderleştirilen tutar, direkt ürünün maliyetinden düşülmek suretiyle, endirekt yöntemde ise amortisman gideri, birikmiş amortismanlar hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Amortisman ayırma yöntemleri temelde iki tanedir. Normal yöntem ve azalan bakiyeler yöntemi. Bununla birlikte fevkalade amortisman ve madenlerde amortisman konuları da kanunda açıklanmıştır.

2.6.1 Normal Amortisman

Bu yöntemde maddi duran varlığın maliyet bedeli, ekonomik ömrü boyunca, her yıl eşit tutarlar ile amortisman gideri yoluyla ilgili yılların kârlarından düşülür.¹⁰²Bu yöntemde eşit tutarlı amortismanda denilmektedir.

Örneğin bir arıcılık işletmesindeki mum eritme makinesinin, ekonomik ömrü 4 yıl ise her yıl dörtte biri yani %25'i kadar gider yazılabilir. Bu yöntemde 4. yılın sonunda mum eritme makinesinin tamamı giderleştirilmiş oluyor. Bu yöntemde gider yazılacak tutarlar yıllar itibariyle birbirine eşit tutarlardan oluşmaktadır.

¹⁰² Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 2011, s.90.

Tablo 15 Normal Amortisman

YIL	ALİŞ BEDELİ	AMORTİSMAN ORANI	GİDERLEŞECEK TUTAR
2016	10.000	%25	2.500 TL
2017	10.000	%25	2.500 TL
2018	10.000	%25	2.500 TL
2019	10.000	%25	2.500 TL

Her yıl 2.500 TL gider yazılmak, suretiyle 4 yılın sonunda, mum eritme makinesinin kullanım süresi dolduğunda, tamamı giderleştirilmiş olmaktadır.

2.6.2 Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman

Azalan bakiyelerle amortisman konusu VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; her yıl hesaplanacak amortismana tabi değer, daha önce ayrılan amortismanların, duran varlığın değerinden düşülmesi sonucu bulunur. Hesaplanacak amortisman oranı duran varlığın değerinin yarısını geçmeyecek şekilde normal amortisman oranının iki katıdır. Amortismandan kalan tutar son yıl giderleştirilir. Bu yöntemle hızlandırılmış amortismanda denmektedir.

Aynı örneği hızlandırılmış amortisman yöntemine göre hesaplayalım. Mum eritme makinesinin maliyet bedeli 10.000 TL amortisman süresi 4 yıldır.

Tablo 16. Azalan Bakiyelerle Amortisman

YIL	ALİŞ BEDELİ	AMORTİSMAN AYRILACAK TUTAR	GİDERLEŞECEK TUTAR
2016	10.000	10.000	5.000
2017	10.000	10.000 -5.000=5000	2.500
2018	10.000	5.000-2.500=2500	1.250
2019	10.000	2.500-1.250=1.250	1.250

Örnekte de görüldüğü üzere 2016 yılında alınan mum eritme makinesi için ilk yıl iki kat oran uygulayarak, 5.000 TL gider yazılmıştır. 2017 yılında 10.000 liradan giderleştirdiğimiz 5.000 TL düşülmüş ve kalan 5.000 TL üzerinden %50, normal oranın iki katı oranında amortisman ayrılmıştır. 2018 yılında maliyet bedelinden, daha önce

giderleştirilen tutarlar düşülmüş (10.000- 5.000- 2,500) kalan 2.500 lira üzerinden amortisman ayrılmıştır. Son yılda ise elde kalan tutarın hepsi gider yazılmak suretiyle 4 yılda duran varlığın bedeli giderleştirilmiştir.

Normal amortisman yöntemiyle hızlandırılmış amortisman yöntemini karşılaştırdığımızda; hızlandırılmış amortismanda ilk yıllar daha büyük giderler kârdan düşülürken, son yıllarda daha az gider düşümü yapılmıştır. Normal yöntemde ise her yıl düşülen gider miktarı sabittir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, duran varlığın amortisman oranı değişmemektedir. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği faydalı ömür süresi aynı kalmaktadır. Yıllara göre giderleştirilen tutarlar değişmektedir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman bir vergisel teşvik niteliğindedir. Yatırım yapan mükelleflerin ilk yıllarda fazla amortisman ayrılarak daha az vergi ödemek suretiyle finansal olarak belirli bir rahatlığa kavuşmaları sağlanmıştır. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman normal amortismana göre bir vergi erteleme niteliğindedir.¹⁰³

2.6.3 Tarım İşletmelerinde Amortisman

Tarım işletmelerinde amortisman konusundan iki şekilde bahsedilebilir. Birincisi işletmede kullanılan, makine, cihaz, alet ve edevat gibi araçlardan ayrılacak olan amortisman ikincisi ise bir yıldan fazla süre için işletme bulunması planlan süt, bal, yumurta gibi ürünler elde etmek için elde bulunan inekler, koyunlar, keçiler, arılar, yumurta tavukları, yavru almak için kullanılan anaç balıklar, meyve veren ağaçlar gibi canlı varlıklardır.

Türkiye'de tarım işletmelerinde amortisman uygulamasında kullanılan kurallar Maliye Bakanlığı tarafından konulmuştur. Bu konuda Maliye Bakanlığı 2004 yılından itibaren geçerli olmak üzere amortismana konu olan ürünlerin faydalı ömür sürelerini 333 Seri no.lu VUK Genel Tebliği'yle belirlemiştir.

Bu liste de belirtilen faydalı ömür sürelerince duran varlıklar giderleştirilir. Kanun koyucunun verdiği bu süreler dışına çıkılamaz. Bu süreler tahmini olarak belirlenmiştir. Tarım işletmelerine herhangi bir yorum hakkı tanınmamıştır. Aşağıdaki tabloda tarımla ilgili amortisman süreleri ve oranları bulunmaktadır.

¹⁰³ Kazım Yılmaz, a.g.e, s.336.

Tablo 17.Tarımda ki Amortisman Oranları

NO	Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı	Tebliğ No
7.4.5	Tavuk Yolma Makinesi	5	%20	339
7.4.9	Buzağı Emzirme Makinesi	5	%20	339
7.4.10	Meyve Bahçelerinde Oluşabilecek Don Riski Zararlarının Asgariye İndirilmesi İçin Kullanılan, Rüzgar Pervaneleri	10	%10	389
7.5	Mandıralar	7	%14.28	333
7.6	Sütlük Ve Damızlık Sığırlar(Süt İneği, Damızlık Danalar Vb. Bu Sınıfa Dahildir.)	5	%20	333
7.7.1	Damızlık Olarak Kullanılmak Üzere İktisap Edilen Atlar (4 Yaşından Büyük Olanlar)	18	%5,5	389
7.7.2	Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	%10	389
7.8	Sütlük Koyun Ve Keçiler (Damızlık Koç Ve Tekeler Dahil)	5	%20	333
7.9	Arılar	5	%20	333
7.10	Yumurtalık Tavuklar (Civciv Ve Besilik Tavuklar Hariç)	2	%50	333
7.11	Kümes Hayvanları Üretim Tesisleri	10	%10	333
7.12	Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	%20	333
7.13	Diğer hayvanlar (Köpek, vb)	5	%20	333
7.14.1	Zeytinlikler	50	%2	333
7.14.2	Dutluklar	40	%2,50	333
7.14.3	Fındıklıklar	25	%4	333
7.14.4	Süs Ağaçları, Güllükler	20	%5	333
7.14.5	Bağlar	20	%5	333
7.14.6	Narenciye Ağaçları	25	%4	333
7.14.7	Şeftali Ağaçları	10	%10	333
7.14.8	Kayısı, Erik, Badem Ağaçları	25	%4	333
7.14.9	Elma, Armut, Ayva, İncir Ağaçları	25	%4	333
7.14.10	Vişne, Kiraz Ağaçları	20	%5	333
7.14.11	Ceviz, Kestane, Antep fıstığı ağaçları	40	%2,50	333
7.14.12	Sair Meyveli Ağaçlar	10	%10	333
7.14.14	Tarımsal Sulama Makinaları	10	%10	333
7.14.17	Sağım Tesis Ve Makineleri	5	%20	333
7.14.20	Yoncalık Tesisi	3	%33,3	333
7.14.21	Korunganlık Tesisi	2	%50	333
7.14.22	Suni Çayır Mera Tesisi	3	%33,3	333
7.14.23	Çam Fıstığı Tesisi	50	%2	339
7.14.24	Kavaklık Tesisi	10	%10	339

Kaynak:333, 339 ve 389 nolu VUK Genel Tebliğinde Tarım Sektöründe Amortisman Süre ve Oranları

Canlı varlıklarda amortisman uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir nokta vardır. Canlı varlıklarda amortisman uygulaması, diğer duran varlıklarda olduğu gibi envantere girdiği tarihte başlamaz. Bitkilerde ürün alınmaya, hayvanlarda ise süt, yumurta, bal gibi ürünler vermeye başladığında amortisman ayrılmaya başlanması gerekir. Bu süreye kadar geçen sürede canlı varlıktan faydalanılmadığı için, onda herhangi bir eskime, yıpranma ve aşınma meydana gelmez. Maliye Bakanlığı 59 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'yle, meyve veren ağaçlarda, ağaçlarda hangi yaştan itibaren amortisman ayrılmaya başlanması gerektiğini belirlemiştir. Hayvanlarda ise bu konuda herhangi bir belirlemeye gidilmemiştir.

Tarım işletmeleri istediği amortisman yöntemini seçmekte serbesttir. İster normal yöntemi ister azalan bakiyelerle amortisman ayırma yöntemini kullanılabilir. Tarım işletmelerinde birde fevkalade amortisman yöntemi kullanılması gerekebilir. Fevkalade amortisman hakkında VUK 317. maddesinde;

Amortisman tabi iktisadi kıymetin yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi durumunda ve bu durumun mükellefçe yetkili kurumlarca tespit ettirilmesi durumunda,

Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen kıymetler için, amortisman tabi iktisadi kıymetin cebri çalışma nedeniyle değerini kaybetmesi durumunda, Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak fevkalade amortisman ayrılabilir.

VUK'un 317. maddesinin 1.fikrasına göre, hayvanlar, tarım için kullanılan ekili dikili alanlar ve meyve bahçeleri gibi tarım alanlarında, doğal afetler ve benzeri durumlarda Maliye Bakanlığı yetkililerinin görüşü alınarak fevkalade amortisman yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemde olağan dışı bir zayıat söz konusu olduğu için, inceleme ve takdir komisyonu yetkililerinin belirlediği oranlarda amortisman uygulaması yapılabilir.

2.7 Tarımsal İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe, ekonomik olaylar üzerinden, işletmelerin geçmişi hakkında bilgi veren, bugünkü durumdan hareketle gelecek hakkında doğru kararlar verilmesini sağlayan bir bilim dalıdır.¹⁰⁴

Muhasebe işlemlerinin, doğru ve düzgün şekilde muhasebeleştirilmesi, karşılaştırılmaya uygun finansal tablolar elde edilmesi, muhasebe işlemlerinde başına buyrukluğun önlenerek tek tipte işlem yapılmasını, sağlamak amacıyla 26.02.1992 tarihinde 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmış olan 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmıştır.¹⁰⁵

MSUGT’de, muhasebenin temel kavramları, finansal tablo ilkeleri ve hazırlanma usulleri, tekdüzen hesap planı ve nasıl uygulanacağı yer almaktadır. Uygulamada muhasebe işlemleri burada belirtilen tek düzen hesap planına göre yapılmaktadır.

İşletmede bulunan varlıklar, borçlar ve öz kaynaklar bilançoğu meydana getirir.

Varlıklar bilançoda en kolay paraya çevrilebilenden en zor çevrilene doğru sıralanmıştır. Bir yıla kadar paraya çevrilebilen ya da likiditesi daha kısa olanlar dönen varlık, bir yıldan uzun olanlar ise duran varlık olarak adlandırılmaktadır.¹⁰⁶

Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde bulunan dönen varlık ve duran varlık hesaplarında, zirai ürünler ve hayvanları ayrı olarak takip edilmesini sağlayan hesaplara yer verilmemiştir. Bu sebeple tarım işletmeleri üretim aşamalarında, imalat yapan bir sanayi işletmesi ile aynı hesapları kullanmaktadır.

Tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarında, diğer sektörlerde bulunmayan doğum, çağ değişimi, ölüm, bozulma gibi olaylarla karşılaşmaktadır. Canlı varlıklar ve zirai ürünler, değişim kapasitesine sahip olmaları sebebiyle, THP’de ayrı hesaplarda

¹⁰⁴Onur Akpınar, Ekrem Özdemir, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Detay Yayıncılık, 2010, s.6.

¹⁰⁵ Nail Sanlı, **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, Türmob Yayınları, 2014, s.1.

¹⁰⁶ Alaettin İmamoğlu, Nuri Sait Altun, **Genel Muhasebe 1**, Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu ders Notu, 2012, s.7.

izlenilmesi gerekmektedir.¹⁰⁷ Bu şekilde tarım işletmelerinin finansal tabloları daha anlaşılır ve açık olacaktır.

Tarım işletmelerinin hangi varlıkları dönen varlık, hangilerini ise duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği, MSUGT'da açıklanmamıştır. Bu muhasebe işlemleri, kişilerin kendi görüşleri ya da başka kişilerin fikirleri doğrultusunda yapılmaktadır. Canlı varlıkların dönen varlık mı yoksa duran varlık mı olarak muhasebeleştirileceğini tespit ederken en önemli nokta canlı varlığın ne için kullanıldığıdır.¹⁰⁸

İşletmede bir yıldan kısa bir süre beslenecek ve sonra satılacak canlı varlıklar dönen varlıklarda, bir yıldan fazla süre ile işletmede bulanacak olan canlı varlıklar ise duran varlıklarda izlenecektir. Konuyu biraz daha açacak olursak, satış amacı ile elde bulundurulacak varlıklar dönen varlıklarda, kendisinden faydalanılmak üzere ya da ürünü için elde bulundurulan canlı varlıklar dönen varlıklar hesaplarında muhasebeleştirilir.

Tarımsal ürünler aşağıdaki hesaplarda muhasebeleştirilmelidir.

Tarla ve bahçe ürünleri, tek yıllık olarak tabir edilen ve ürünü hasat edilmesiyle ömrü son bulan yeniden ürün vermeyen, buğday, arpa, yulaf, patates, soğan, kavun karpuz, ay çekirdeği gibi ürünler dönen varlıklar hesabında izlenmelidir. Çok yıllık olarak tabir edilen, ürünün hasat edilmesi kendi ömrünü etkilemeyen, kendisinden uzun yıllar ürün hasat edilen bitkiler ise duran varlıklar hesabında izlenilir. Bunlara örnek olarak, çay bitkisi, zeytinlikler ve çeşitli meyve ağaçları örnek olarak verilebilir.

Büyükbaş hayvanlarda, besicilik için beslenen hayvanlar dönen varlık olarak muhasebeleştirilir. Çünkü büyümesi beklenir ve kesilerek hasat edilince ömrü sona erer. Duran varlıklara örnek olarak ise sütü için beslenen hayvanlar ve damızlık olarak elde tutulan hayvanları örnek olarak verilebilir. Bu hayvanlardan uzun yıllar faydalanılabilmektedir.

¹⁰⁷ Abitter Özulucan ve Ali Deran, 41 No.lu Muhasebe Standartı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, **Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı 25, s.9.

¹⁰⁸ Hakan Taştan, **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, 2013, s.110.

Küçükbaş hayvanlarda büyükbaş hayvanlarda olduğu gibi besi için beslenen hayvanlar dönen varlıklarda, sütü için beslenen küçükbaşlar ise duran varlıklarda takip edilir.

Kümes hayvanlarında; yumurtlayan hayvanlar duran varlıklarda, etçilik (broyler)¹⁰⁹yani eti için beslenen ve kesilince artık başka fayda veremeyecek hayvanlar dönen varlıklarda takip edilir.

Su ürünlerinde de mantık aynı şekilde işlemektedir. Örneğin bir alabalık çiftliğinde satılmak için beslenen balıklar dönen varlıklarda, alabalık üretmek için anaç balık olarak kullanılan damızlık balıklar ise duran varlıklarda takip edilmelidir.

Orman ürünleri ağaçlardan oluşmaktadır. Her ne kadar kesildiği zaman faydası bitecek olsa da, bir ağacın büyümesi belli bir zaman gerektirdiği için, kesim dönemine kadar ağaçların duran varlıklar hesabında izlenilmesi daha uygun olacaktır.

Çalışmanın uygulama kısmında ele alınan bal üretiminde kullanılan arıların ise duran varlık, hesaplarında izlenmesi uygun olacaktır.

Uygulamada olan hesap planımızda canlı varlıklar ile ilgili hesaplar bulunmadığından dolayı, hesap planında bulunan hesaplardan en uygun olanına işlenmesi gerekmektedir.

Dönen varlıklarda izlenilecek olan canlı varlıklar; işletmede üretilip büyümüşse 152 Mamuller hesabında, dışarıdan kullanıma hazır olarak alınıyorsa 157 Diğer Stoklar Hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Çalışmanın uygulama kısmı için yapılan görüşmelerde duran varlıklarda izlenmesi gereken canlı varlıkların uygulamada 255 Demirbaşlar, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar ya da 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar hesaplarında izlendiği görülmüştür. Canlı varlıkların işletmede bulunan diğer demirbaş eşyalardan ayrı olarak izlenmesinin uygun olacağı, 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar hesabının da bulunduğu grup olarak uygun olmamasından dolayı, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında takip edilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

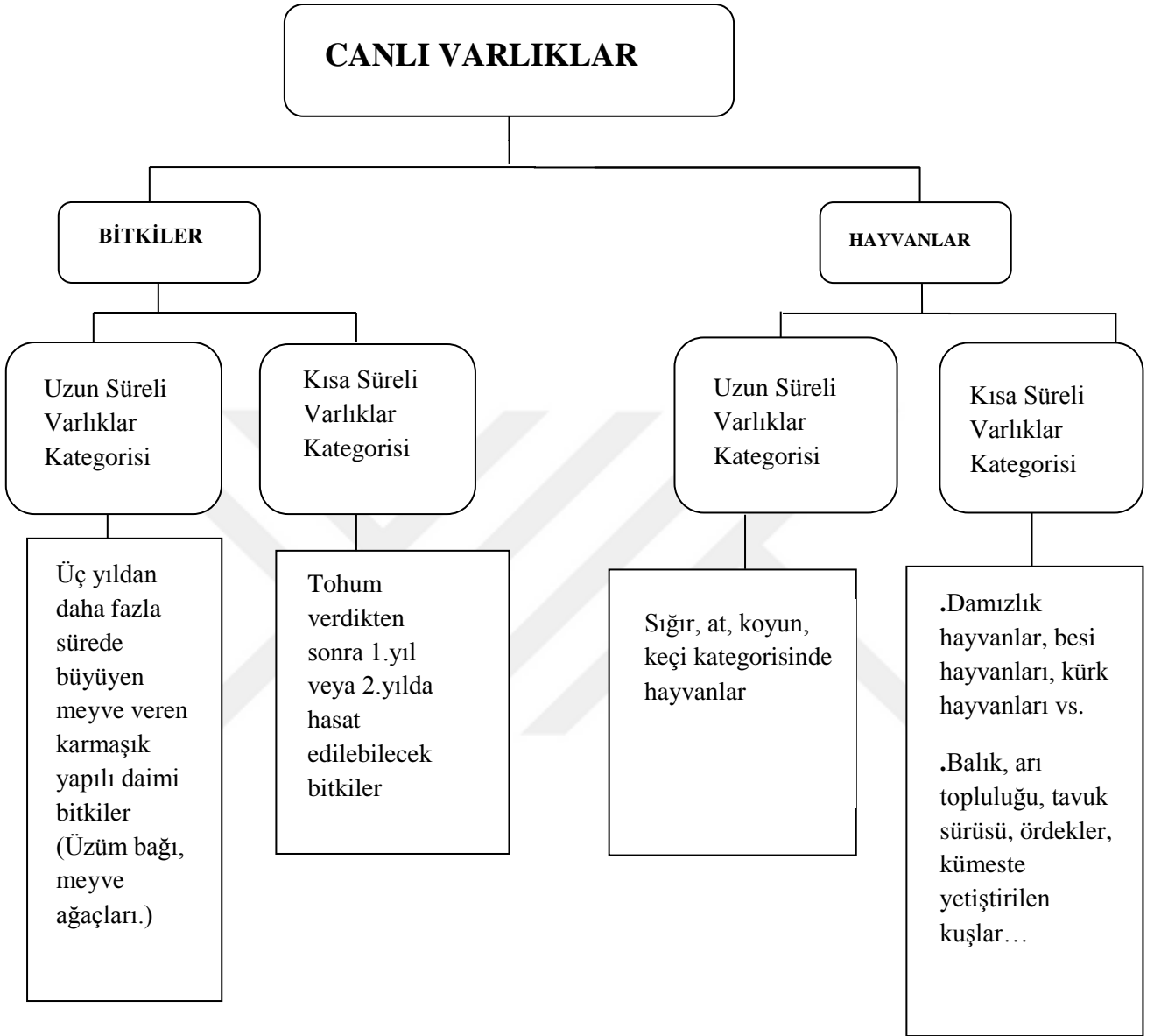
¹⁰⁹ Broyler et tavukçuluğu için kullanılan bir terimdir.

Kendisinden henüz hasat alınmayan ya da yavru olan daha sonra duran varlık niteliğinde kullanılacak canlı varlıklar, öz itibarıyla işleyişi benzeyen 258 Yapılmakta Olan Yatımlar hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Günümüzde vergi kanunlarına göre yapılan tarımsal işlemlerin muhasebesi daha önceden de belirtildiği gibi bir üretim işletmesinin kayıtlarıyla aynıdır. Tarımsal ürün üretimine giren, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİM) , 720 Direkt İşçilik Giderleri (DİG) ve 730 Genel Üretim Giderleri (GÜG) yansıtma hesaplarıyla 151 Yarı Mamuller Hesabına intikal ettirilir. Oradan da hasat durumuna gelenler 152 Mamuller Hesabına aktarılır.



Şekil 1: Canlı Varlıkların Sınıflandırılması



Kaynak: Semra Öncü, Lale Demiroğlu, **Tarımsal Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler ve Sektörel Bir Uygulama**, Gazi Yayınevi, 2016, s.68.

2.7.1 Tarım İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri Uygulamaları

Takip eden kısımlarda yapılan muhasebe işlemleri yevmiye kayıtları yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.1.1 Dönen Varlık Olarak Muhasebeleştirilecek İşlemler

Örnek: İşletme kurban bayramında satmak için peşin olarak tanesi 4.000 TL'den 10 tane boğa almıştır.

157 Diğer Stoklar	40.000	
100 Kasa		40.000
Boğaların Alış Kaydı		

Kullanmakta olduğumuz hesap planında canlı varlıklarla ilgili ayrı hesaplar olmadığı ve canlı varlıkların hangi hesaplarda takip edileceği kullanıcılara herhangi bir şekilde açıklanmadığı için uygulamada dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 153 Ticari Mallar ya da 157 Diğer Stoklar Hesabının kullanıldığı görülmektedir. 157 Diğer Stoklar Hesabının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

2.7.1.2 Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirilecek İşlemler

İşletme süt elde edip satmak amacıyla tanesi 500 TL'den 100 adet koyun almış ve bakiyesini bankadan göndermiştir. Koyunlar yetişmiştir ve süt verecek aşamaya gelmiştir.

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar	50.000	
102 Bankalar		50.000
Koyunların Alış Kaydı		

Koyunlardan uzun süreli faydalanılması düşünüldüğü için duran varlıklar hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Uygulamada duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların 255 Demirbaşlar, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar, 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar hesaplarının kullanıldığı görülmektedir. 255 hesaba diğer demirbaşlarında işleneceği için başka bir hesapta takip edilmesi daha uygun olacaktır. 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı madenler vb. ilgili olduğu 27 No.lu gruptaki hesapların genel anlamda uzun vadeli olduğundan dolayı duran varlıklar içinde yer aldığı fakat yapılan bir harcama ve gider niteliğinde olduğundan dolayı bu hesapta takip edilmesi pek uygun olmayacaktır. 297 hesap ile ilgili 29 No.lu hesabın genel açıklamasında; 'Bundan önceki bölümlerde

sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu grupta yer alır¹¹⁰ifadesi yer almaktadır. Buna göre canlı demirbaşları 25 No.lu hesabın altında takip etmek daha uygun görünmektedir. 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

2.7.1.3 Yapılmakta Olan Yatırım Olarak İzlenecek Canlı Varlıklar

İşletmede doğup büyüyen ya da sıfırdan yetiştirilen canlı varlıklardan henüz yetişmemiş yetiştikten sonra ürününden devamlı olarak faydalanılacak ve işletmede bir dönemden uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıklar yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenilmektedir.¹¹¹

Örnek: Tarlaya tanesi 10 TL'den çek keşide edilerek 300 Adet ceviz fidanı alınmıştır. Fidanlar 5 yaşında hasat edilebilecek duruma gelecektir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.000	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Em.		3.000
Ceviz Fidanlarının Alınması		

Ceviz fidanları olgunlaştıkları döneme kadar bu hesapta takip edilecek, ceviz vermeye başladığı dönemde bu hesap alacaklandırılacak ve 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının borcuna aktarılacaktır. Bu dönemden sonra amortisman ayrılmaya başlanacaktır. Örnek: Ağaçların değeri 10.000 TL'ye ulaşmıştır.

730 Genel Üretim Gideri	75	
257 Birikmiş Amortismanlar		75
Cevizlere Amortisman Ayrılması		
(Cevizin VUK hükümlerine göre faydalı ömrü 40 yıl)		

¹¹⁰ <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> Erişim Tarihi: 15.05.2016

¹¹¹ Azzem Özkan, Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl : 21 Sayı : 249, 2002, s.106-109.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE TARIMSAL İŞLEMLER MUHASEBESİ

3.1 Muhasebe Standartlarının Dünya ve Türkiye'deki Gelişim Süreci

Ülkeler kendi devletleri içindeki uyulması gereken çeşitli kuralları kendileri belirler. Her ülkenin kendi içinde kabul ettiği kurallar bazen birbiriyle çelişmektedir. Dış ticaretin etkisinin artmasıyla ülkeler birbirleriyle daha çok ticari ilişki içine girmişlerdir. İnsanlar başka ülkelere işyerleri açmış, oralardaki firmalara ortak olmuş ya da en basit şekliyle ticaret yapmıştır.

Bu süreçte muhasebe uygulamalarının farklı oluşu, ülkeler arasında yapılan ticari işlemlerden farklı kâr ve zararlar çıkmasına, farklı ölçülerle hazırlanmış finansal raporların meydana gelmesine, muhasebe departmanlarının ticarete bulunan iki ülke mevzuatına göre iki kere farklı işlem yapmasını gerektirmiştir.

Bu sorunların ortadan kaldırılması düşüncesi ortak bir muhasebe standartları kavramı ihtiyacı doğurmuştur. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanması sürecine düzen getiren kurallar olarak tanımlanabilir.¹¹²

Muhasebe standartlarına aşağıda ki sebeplerden dolayı ihtiyaç duyulmuştur:¹¹³

- Ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilke ve işlemlerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Finansal tabloların, açık, karşılaştırmaya uygun, tarafsız olarak hazırlanmasını sağlamak,
- Firma ile ilgili ilişkili kişilerin (devlet, çalışanlar, ortaklar, alıcılar, satıcılar vb.) doğru kararlar vermesine sebep olacak raporların hazırlanmasına olan ihtiyaç,
- Uluslararası ortamda finansal bilgi üretilmesi ve raporlanması hususunda ortak bir dil oluşturmak.

¹¹² Cemal Elitaş, **UFRS (Tms-Tfrs) Uygulamaları**, Hipotez Yayınları, 2011, s.7.

¹¹³ Cemal Elitaş, **a.g.e.**, s.7-8.

Türkiye’de muhasebe standartları ile ilk olarak 1972 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) Uluslararası Muhasebe Standartları Derneğine (IASC-International Accounting Standart Committee) üye olmayı taahhüt etmesiyle tanışmıştır. TMUD 1975 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirmiştir. 1977 yılında da Almanya’nın Münih kentinde toplanan 12.Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu’na kurucu üye olarak atanmıştır. TMUD Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye ilk olarak çeviren kurumdur.¹¹⁴

Muhasebe standartları bugünkü haline gelmesi kolay olmamıştır. Birçok devlet ve özel kurum muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak için çalışmalar yapmıştır. Bu kurumlar aşağıda sayılmıştır:¹¹⁵

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği (TBB),
- Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Murakabe(Denetleme) Kurumu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUSDESK),
- Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
- Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK).

Yukarıda sayılan kurumların hepsi muhasebe standartları ile ilgili çalışmalarda bulunmuşlarsa da TMUSDESK ve TMSK’ya ayrı bir parantez açmak gerekir. Çünkü bu iki kurum Türkiye’de uygulanacak olan muhasebe standartlarını, uygulamada olan

¹¹⁴<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> Erişim Tarihi:14.10.2016.

¹¹⁵ Cemal Elitaş, **a.g.e.**, s.11.

Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirmek için yoğun çaba sarf etmiş, IASB ile anlaşarak, standartların haklarını almış ve Türkçeye çevirmiştir.

Günümüzde muhasebe standartları ile ilgili yetkili kurum Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dır. KGK 2 Kasım 2011 tarihinde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur.

KGK'nın başlıca görevleri aşağıda sıralanmıştır:¹¹⁶

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

3.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Raporlanması

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, standartları yaparken belirli bir sıra göz ederek ona göre hareket etmiştir. İlk önce daha geneli etkileyen standartlar çıkartmaya çalışmış, daha sonra herkesi etkilememekle birlikte çıkarılmasına ihtiyaç duyulan standartları çıkarmıştır.

Tarımsal faaliyetler ile ilgili standartlara, standartları çıkaran ülkelerin büyük çoğunluğunun tarım ile uğraşmaktan ziyade sanayileşmiş ülkeler olması sebebiyle ilk başlarda çok ilgi gösterilmemiş, fakat daha sonra tarım işletmelerinin sayısının giderek artması, tarım işletmelerinin belli alanlarda uzmanlaşmaları, makine kullanımıyla birlikte sanayi işletmeleri gibi işleyişleri, aile işletmesi statüsünden çok ortaklı işletmeler haline gelmesi gibi sebeplerden dolayı tarım ile ilgili muhasebe standartları oluşturulması gündeme gelmiştir.¹¹⁷

Bunun neticesinde tarım muhasebesiyle ilgili olarak ilk çalışma 1999 yılında 'Nihai Taslak E65 Tarım' adıyla yapılmıştır. Bu taslak 1 yıl sonra kabul edilmiş ve 1

¹¹⁶https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf Erişim Tarihi: 14.10.2016.

¹¹⁷ Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.1088.

Ocak 2003 tarihinde IAS 41 adlı standardın uygulamaya başlanılmasına karar verilmiştir.

IAS 41'in uygulanmaya başlamasından sonra Türkiye'de de standarda uyumluluk çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmaların ilki Sermaye Piyasası Kurumu tarafından yapılmıştır. SPK 15.11.2003 tarihinde Seri: XI, No.25 'Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır. Bu tebliğin 31.Kısmı Tarımsal Faaliyetler ile ilgilidir.

Daha sonra o zamanlar yürürlükte olan yetkili muhasebe standartları kurumu olan TMSK tarafından 24.02.2006 tarihinde 26090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak, TMS 41 'Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı' yayınlanmıştır.

Standartta şu başlıklar yer almaktadır:

- Amaç
- Kapsam
- Tanımlar
- Muhasebeleştirme ve Ölçüm
- Kazanç ve Zararlar
- Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi
- Devlet Teşvikleri
- Açıklamalar.

SPK 31 ile TMS 41 öz itibariyle birbiriyile aynıdır. İkisi de UMS 41'i esas almıştır. Fakat aralarında standartların açıklanması ile şekil farklılıkları vardır. TMS 41 59 madde halinde yayınlanmışken, SPK 31 ise 4 ana başlık altında 21 madde halinde yayınlanmıştır. Birinci kısımda genel bilgiler, tanımlar, standardın amacı ve konusu, ikinci bölümde daha çok muhasebe ile ilgili açıklamalar, üçüncü bölümde devlet teşvikleri ile ilgili hususlar ve son bölümde kamuya açıklanacak hususlar açıklanmıştır.¹¹⁸

Son olarak da 1.11.2010 tarihinde kobilerle ilgili olarak KOBİ TFRS standardı yayınlanmıştır. Standardın 34.maddesi 'Özellikli Faaliyetler' başlığı ismiyle

¹¹⁸ Ahmet Erhan Cihangir, "Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama" (T.C. Hitit Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2010, s.35.

yayınlanmıştır. Bu madde de tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmetler ve maden çıkarma faaliyetleri konuları ele alınmıştır. Burada tarımsal faaliyetler ilgili konular TMS 41 ile aynı paralelde biraz daha sade olarak ele alınmış ve devlet teşviklerine yer verilmemiştir.¹¹⁹

3.2.1 TMS 41 Standardının Amacı

TMS 41 Standardının amacı derken aslında çevirisi olduğu UMS 41'in çıkarılış sebeplerinden bahsetmek gerekmektedir. Bunların bazıları aşağıda sayılmıştır:¹²⁰

- IASB'ye üye ülkeler içinde tarım sektörünün öneminin büyük olduğu ülke sayısının azımsanmayacak derecede olması,
- Tarım işletmelerini özellikli işletme yapan biyolojik dönüşüm olayının muhasebeleştirilmesi hususunda yaşanan karışıklıklar,
- Canlı varlıkların bilançoda hangi hesaplarda gösterileceği ile ilgili ortak bir görüşün var olmaması,
- Geleneksel muhasebe yöntemlerini tarımsal faaliyetlere uygulamanın güçlükleri
- Tarımsal faaliyet muhasebesini her ülkenin kendine göre yorumlamasından dolayı, herkes tarafından kabul edilen bir ortak görüş oluşturulmasının istenmesi,
- Diğer standartlardaki düzenlemelerin ihtiyaca cevap vermemesi,
- Tarım işletmelerinin borsada işlem görmesi ve kredi talepleri.

Bu standardın amacı tarımsal faaliyetlere ilgili muhasebe işlemlerine açıklık getirmek ve ayrıca finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaları belirlemektir.

3.2.2 TMS 41 Standardının Kapsamı

TMS 41 Standardı aşağıdaki sayılan tarımsal faaliyetlerin muhasebe sürecine açıklık getirmeye çalışmaktadır:¹²¹

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- Tarımsal ürünler (Hasat Aşamasına Kadar)

¹¹⁹Ahmet Gökğöz, "Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi", (T.C. Sakarya Üniversitesi SBE Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi), Sakarya, 2012, s.75.

¹²⁰Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk. **a.g.e.**, s.1089, Ömer Faruk Demirkol, "Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması", (T.C. Gazi Üniversitesi SBE Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006, s.45.

¹²¹ TMS 41, Madde 1.

- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri.

Taşıyıcı bitkiler, 12.11.2014 tarih ve 30 ve 31 Sıra No.lu tebliğler ile TMS 41 standardı kapsamında çıkartılarak, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına dâhil edilmiştir. Bu tebliğlerle taşıyıcı bitkilerin tanımı yapılmıştır. Yapılan tanıma göre taşıyıcı bitki; tarımsal ürün elde etmek için kullanılan, bir yıldan daha fazla süre ile fayda sağlanması beklenen, yararlı ömrü sonunda kalıntı değerinin çok düşük ya da kalıntı değerinin olmaması beklenen bitkilerdir. Tanımı örnek vererek açıklamak daha anlaşılır olacaktır. Örneğin çay bahçeleri, üzüm asmaları, palmye ve kauçuk ağaçları taşıyıcı bitki olarak değerlendirilir ve TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Buna karşılık bir meyve ağacı yararlı ömrü bitince odun olarak değerlendirilmesi muhtemel olduğu için TMS 41 kapsamında değerlendirilmektedir.¹²²

Bu standart değişikliğinin sebebi; taşıyıcı bitkilerin, maddi duran varlıkların üretim sürecinde kullanılmasına benzemesi sebebiyle maddi duran varlıklara aynı şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği görüşüdür.¹²³

TMS 41 Standardı aşağıda sayılan başka muhasebe standartların kapsamına giren faaliyetlere uygulanmaz.¹²⁴

- Tarımsal faaliyetle ilgili arsalara.
- Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkilere.(Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.)
- Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerine.
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklara.

Yukarıda sayılan faaliyetlerin standart dışında bırakılmasının nedeni öz itibariyle TMS 41 Standardından ziyade başka standartların kapsamına daha uygun olmalarından kaynaklanmaktadır.

¹²² İlker Kıymetli Şen, Arman Aziz Karagül, Yeni Bir Maddi Duran Varlık Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2014-3, s.27-34.

¹²³ <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/finansal-tablolar-hazirlarken-dikkat-edilecek-yeni-standartlar.pdf> Erişim Tarihi:10.10.2016.

¹²⁴ TMS 41, Madde 2.

Standart tarımsal faaliyet sürecini kapsamaktadır. Tarımsal faaliyet süreci bir tohumun ekilmesinden ürün alınmasına kadar geçen süreyi kapsar. Ya da bir tavuğun yumurtlayana kadarki durumu tarımsal faaliyettir. Yumurthanın satılması süreci tarımsal faaliyet değildir. Ürün alındıktan sonra tarımsal faaliyet bitmiş, bundan sonra ticari faaliyet başlamış olur. Tarımsal ürünler, TMS 41'in bittiği, başka bir standardın başladığı yerdir.¹²⁵Bu durum aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo.18 TMS 41'e Göre Canlı Varlıklar

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, Halı
Kereste İçin Yetiştirilen Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk, Şeker Pancarı	İplik, Giysi, 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

Kaynak: TMS 41 Madde 4.

3.3 Canlı Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 41 Standardı canlı varlıkların sınıflandırılmaya tabi tutulmasını ve raporlama sürecinde yapılan sınıflandırmalarla ilgili açıklamalar yapılması gerektiğini belirtmektedir.¹²⁶

Standart canlı varlıkları, tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmış canlı varlıklar ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak sınıflandırmayı teşvik etmektedir.

Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Kendisinden bir kere yararlanılabilen canlı varlıklardır. Hasat edildiğinde ya da satışa sunulduğunda faydaları tükenir. Örneğin besi hayvanları, buğday, arpa yulaf gibi tarla bitkileri, marul, ıspanak, biber gibi bahçe bitlileri, etlik tavuklar vb.

Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Uzun ömürlü canlı varlıklardır. Kendilerinden tarımsal ürün hasat edilir. Kendisinden de faydalanılmasına rağmen, kendisinden ziyade

¹²⁵ TMS 41, Madde 3.

¹²⁶ TMS 41, Madde 43.

ürününden faydalanmak için yetiştirilen canlı varlıklardır. Örneğin: Sağmal inek, yumurta tavuğu, meyve ağaçları vb.

Olgunlaşmamış Canlı Varlık: Ürün verme aşamasına henüz gelmemiş canlı varlıklardır. Örneğin yavru hayvanlar, meyve verme aşamasına gelmemiş fidanlar vb.

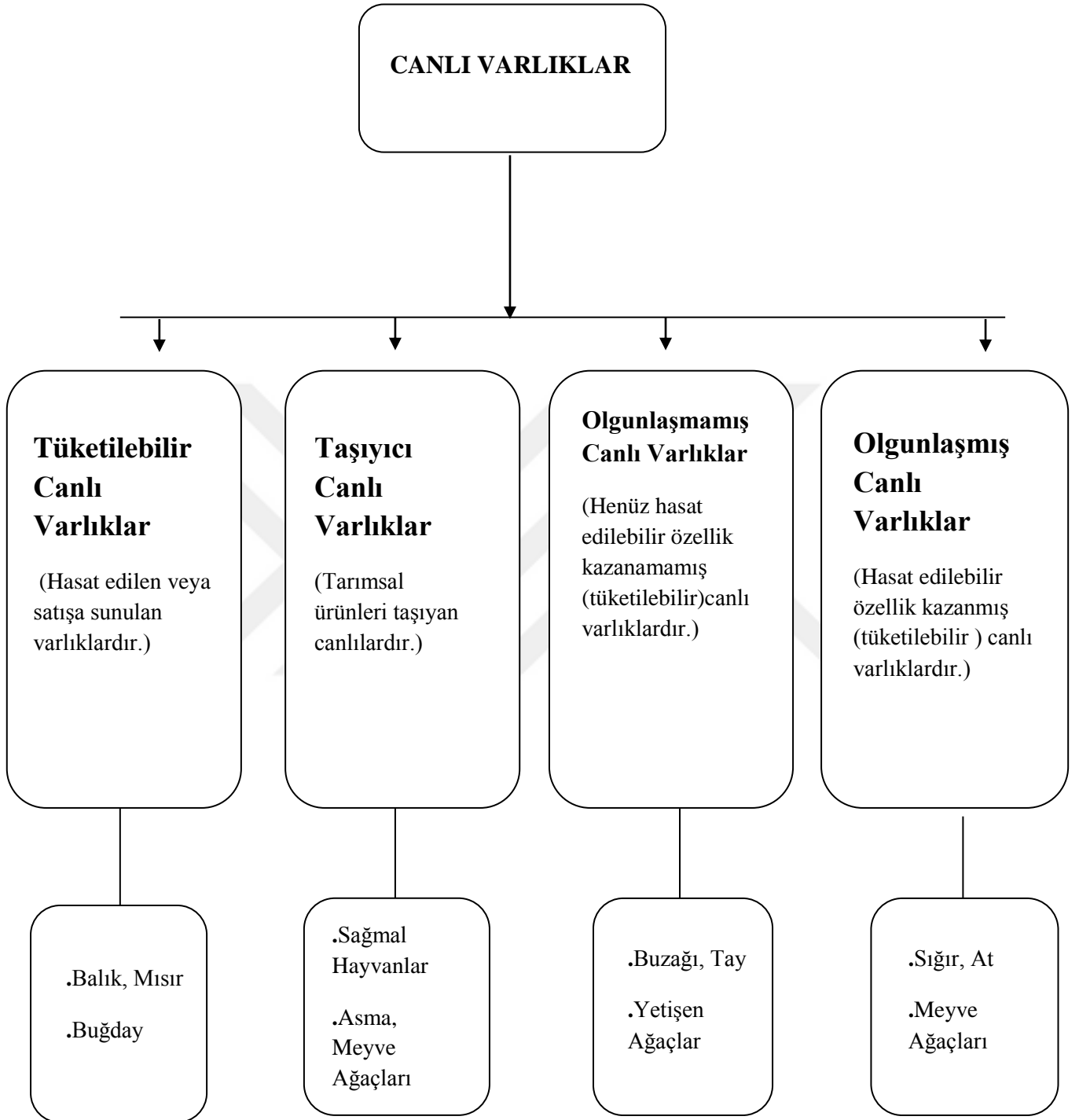
Olgunlaşmış Canlı varlıklar: Ürün verme aşamasına gelmiş ya da hasat edilebilir özelliği kazanmış canlı varlıklardır. Örneğin: Kesilebilecek kadar büyümüş besi hayvanı, hasat edilecek kadar büyümüş olan bitkiler ya da ürün verecek duruma gelmiş taşıyıcı canlı varlıklar.

Bazı canlı varlıklar, canlı varlık olmamalarına rağmen standart kapsamında değerlendirilmemektedir. Bunlar:¹²⁷

- Dövüşme amacıyla beslenen hayvanlar,
- Sürü ve bahçe korumasında kullanılan hayvanlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvanlar,
- Dekoratif amaçlı canlı varlıklar,
- Gücünden faydalanmak için beslenen hayvanlar,
- Hava kirliliğini önlemek için yetiştirilen ağaçlar.

¹²⁷ Hayrettin Usul ve Tülay Top, TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, **Muhasebe ve Denetime Bakış** , Mayıs 2010, s.66.

Şekil 2 : Türlerine Göre Canlı Varlıklar



Kaynak: : Semra Öncü, Lale Demiroğlu, **Tarımsal Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler ve Sektörel Bir Uygulama**, Gazi Yayınevi, 2016, s.68.

Tablo19:Canlı Varlıkların Ayrıntılı Olarak Gösterimi

Tarla Bitkileri	Bahçe Bitkileri	Ağaçlar	Kümes Hayvanları	Su Hayvanları	Büyükbaş Hayvanlar	Küçükbaş Hayvanlar	Diğer Canlı Varlıklar
Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)	Taşıyıcı ya da tüketilebilir (Olgun ya da Olgun değil)
Buğday, Arpa, Mercimek, Yulaf, Vb Tek Yıllıklar	Marul, Ispanak, Lahana, Bamya, Biber, Patlıcan vb. Tek Yıllıklar	Meyvesiz Ağaçlar (Çam, Kavak, Ardiç, Köknar, Meşe gibi çok yıllıklar ,) Meyveli Ağaçlar (elma, erik, şeftali, portakal, ceviz, kestane fındık, çay, tütün, üzüm bağları gibi çok yıllıklar)	Tavuk, Hindi, Kaz, Ördek,v.b Amaca göre Tek ya da Çok Yıllıklar	Değişimi Yönetilen Kültür Balıkçılığı (Levrek, Çupra, Alabalık) Avlanma ile elde edilen değişim ve dönüşümü yönetilmeyen su hayvanları Standart kapsamı dışındadır	Deve, Manda, İnek; öküz Boğa, Sığır gibi besi, damızlık ve süt amaçlı hayvanlar	Koyun, Keçi gibi et süt, damızlık, deri , yün, kıl, tiftik amaçlılar.	Diğer gruplara girmeyen TMS 41 şartlarını taşıyan ipekböceği yetiştiriciliği ,arıcılık (bal,polen ...vs..), gibi tarımsal ürünler
Dönen Varlık: 1 yıldan kısa sürede yetiştirilip hasat edilir.	Dönen Varlık:1 yıldan kısa sürede yetiştirilip hasat edilir	Duran Varlık: Olgunlaşmamış ve olgunlaşmış ağaçlar (çay bitkisi, fındık ağacı) Dönen Varlık: Olgunlaşmış ağaçların hasat edilmiş tarımsal ürünleri (çay yaprağı,taze fındık)	Dönen Varlık: Olgunlaşmış et tüketimi amaçlı kasaplık hayvanlar, Duran Varlık: Olgunlaşmamış besiler, olgunlaşmamış yumurta amaçlılar	Dönen Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan az ise Duran Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan fazla ise	Dönen Varlık: Olgunlaşmamış et tüketimi amaçlı besiler Duran Varlık: Olgunlaşmamış ve olgunlaşmamış süt amaçlı sağmallar olgunlaşmamış süt ve besi amaçlı damızlıklar	Dönen Varlık: Olgunlaşmış et tüketimi amaçlı besiler Duran Varlık: Olgunlaşmamış ve olgunlaşmamış süt amaçlı sağmallar olgunlaşmamış süt ve besi amaçlı damızlıklar	Dönen Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan az ise Duran Varlık: Yetiştirme dönemi 1 yıldan fazla ise

Kaynak: Cemkut Badem, Mustafa Savcı ve Yavuz Kılınç, Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması, **Möдав** 2013/3, s.126.

3.4 TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyetlerin Ortak Özellikleri

Tarımsal faaliyet kavramı; tavukçuluk, besicilik, sebze meyve bahçelerinde yapılan üretim, arıcılık, fidan üretimi, balıkçılık, seracılık, süs bitkileri yetiştiriciliği, tarlalarda yapılan gıda ürünleri üretimi gibi tarımla ilgili birçok faaliyeti kapsamaktadır. Tarımsal

faaliyetler birbirinden tamamen farklı gibi gözükseler de tarımsal faaliyetler standardına göre taşıdıkları bazı ortak özellikleri vardır:¹²⁸

- **Değişim Kapasitesi:** Canlı varlıkları diğer varlıklardan ayıran en büyük fark değişim kapasitesidir. Canlı varlıklar diğer varlıklarda görülmeyen doğma, büyüme, çağ değişimi ve ölme gibi özelliklere sahiptir. Buna biyolojik dönüşüm denmektedir. Örneğin bir tavuk da ekilen bir bitkide biyolojik dönüşüm geçirmektedir.
- **Değişimin yönetilmesi:** Değişimin yönetilmesi biyolojik dönüşüme müdahale edebilmemiz anlamına gelmektedir. Biyolojik dönüşüm kontrol altında olmadan kendiliğinden gerçekleşmişse bu olay tarımsal faaliyet değildir. Örneğin bir çiftlikte hayvanlara verilen yeme müdahale edilerek sağılan sütte artış ya da azalışa sebebiyet verilebilir. Değişimin yönetilmemesine de kendiliğinden yetişen ağaçların kesilerek satılması örnek olarak verilebilir.
- **Değişimin Ölçülmesi:** İşletmenin biyolojik değişimi çeşitli ölçülerle (olgunluk, yoğunluk, fiber gücü, ağırlık, hacim ve tomurcuk sayısı gibi) ölçmesi gerektiğidir.

3.5 TMS 41'e Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Standart tarımsal faaliyetleri muhasebeleştirmek için bazı şartlar belirtmiştir:¹²⁹

- Muhasebeleştirilecek varlığın kontrolünün işletmede bulunması,
- Canlı varlık veya tarımsal ürünlerden elde edilecek ekonomik faydanın işletmeye dönmesi,
- Muhasebeleştirilecek varlıkların gerçeğe uygun değerinin veya maliyet değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi gereklidir.

Birinci maddede varlığın işletmeye ait olması gerektiği söylenmektedir. Bunu ispatlamak için standartta sığırın damgalanabileceği,¹³⁰ başka bir çalışmada da balık üretim çiftliklerinde damızlık balıkların işaretlenebileceği örnek olarak verilmektedir.¹³¹

¹²⁸ TMS 41, Madde 6.

¹²⁹ TMS 41, Madde 10.

¹³⁰ TMS 41, Madde 11.

¹³¹ Ahmet GÖKGÖZ, **Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması**, Dora Yayıncılık, 2012, s.62.

İkinci ve üçüncü maddede belirtilen koşullar kavramsal çerçevede belirtilen finansal tablo unsurlarının tahakkuk koşullardır. Dolayısıyla bu koşulların canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin bilançoda veya gelir tablosunda gösterilebilmesine ilişkin koşullar niteliğinde olduğu ifade edilebilir.¹³²

Tarımsal ürünler ve canlı varlıklar standartta göre ilke olarak gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetlerinin çıkarılması sonucu bulunan değer ile değerlendirilir.¹³³

3.6 TMS 41'e Göre Değerleme İşlemleri

Uluslararası muhasebe standartlarında değerlendirme ölçüleri olarak,¹³⁴

- Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet)
- Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)
- Gerçekleşebilir Değer (İtfa Değeri)
- Gerçeğe Uygun Değer
- Kullanım Değeri (Bu Günkü Değer) ölçüleri sayılmıştır.

TMS 41 Standardında tarım ürünleri ve canlı varlıkların yukarıdaki değerlendirme ölçülerinden gerçeğe uygun değerle değerlendirileceği belirtilmektedir. Ancak bunu yaparken gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi gerektiği de ilave edilmiştir.¹³⁵ Standartta ifade edilen gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetlerinin düşülmesi durumu net gerçeğe uygun değer olarak ifade edilmelidir.¹³⁶ Net gerçeğe uygun kavramı farklı bir değerlendirme ölçüsü olmayıp TMS 41'deki satış maliyetlerinin düşülmesine binaen, gerçeğe uygun değerle arasındaki farkı ifade etmek için kullanılmaktadır.

Standartta gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcılar arasında üzerinde anlaşılan tutar olarak ifade edilmektedir.¹³⁷

Tarım ürünleri günümüzde, genellikle sözleşmeli tarım (contracted farming) uygulaması ile satılmaktadır. Bu uygulamada alıcı ile satıcı daha ürün üretilmeden bir

¹³² Yıldız Özerhan, Serap Yanık, **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları No:427, 2012, s.773.

¹³³ TMS 41, Madde 12-13.

¹³⁴ Ayşe Nur Buyruk Akbaba, Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz, **Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı:2, 2015, s.85.

¹³⁵ TMS 41 Madde 12-13.

¹³⁶ Semih Hüseyin TOKAY ve Ali Deran, Tarımsal Faaliyet Standart tında Canlı Varlıklar için Önerilen Muhasebe Yaklaşımı I, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2004, s.18.

¹³⁷ TMS 41 Madde 8.

anlaşma yaparak ürünün fiyatını belirlerler. Standartta göre sözleşme ile belirlenen bu fiyat gerçeğe uygun değer olarak kabul edilemez. Gerçeğe uygun değer kişiden kişiye değişmez. Pazarda herkesi etkileyen fiyattır.¹³⁸ Gerçeğe uygun değer aşağıdaki yöntemlerle hesaplanabilir.

3.6.1 Piyasa Fiyatı Yöntemi

Standart gerçeğe uygun değer belirlenmesinde en güvenilir yöntem olarak aktif bir piyasanın olması ve bu piyasada belirlenen fiyatın gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir.¹³⁹

Aktif bir piyasanın olmaması durumunda yapılacakları ise şöyle sıralamıştır:

3.6.1.1 En Son Piyasa İşlem Fiyatı

İşlem tarihi ile raporlama dönemi arasında önemli ekonomik koşulların olmadığı durumlarda en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer olarak kabul edilebilir.¹⁴⁰ Burada dikkat edilmesi gereken nokta ürünün daha önce belirlenmiş bir gerçeğe uygun değeri olduğudur. Ekonomik olarak fiyatı üzerinde büyük bir değişiklik olmadığından dolayı ya da başka bir tabirle eski gerçeğe uygun değeri şu andaki gerçeğe uygun değerine yakın olmasından dolayı eski değeri gerçeği uygun değer olarak kullanılabilir.

Örneğin işletme 01.11.2016 tarihinde gerçeğe uygun değeri 100 TL'den 50 tane Kafkas Kraliçe Arı almıştır. Yıl sonunda bu arıları değerlemek istediğinde, aktif piyasada arılarla ilgili bir fiyat elde edememiştir. İşletme ekonomik koşullarda büyük bir değişim olmamasından dolayı en son piyasa fiyatı olan 5.000 TL gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir.

3.6.1.2 Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Benzer iki ürün arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması suretiyle gerçeğe uygun değer belirlenebilir.¹⁴¹

Arıcılık işletmesi ana arı olarak iki cins arı kullanmaktadır. Bunlar Kafkas Arısı ile İtalyan Ana Arısıdır. Dönem sonunda ana arılarını değerlemek isteyen işletme Kafkas Arı'nın gerçeğe uygun değerini 100 TL olarak tespit edebiliyorken İtalyan Ana Arı'nın gerçeğe uygun değerini tespit edememiştir. İşletme bu durumda İtalyan Ana Arı'nın

¹³⁸ Semih Büyük ipekçi ve Aziz Kağıtçı, Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt :12, Sayı :1, 2015, s.109.

¹³⁹ TMS 41 Madde 18.

¹⁴⁰ TMS 41 Madde 18/a.

¹⁴¹ TMS 41 Madde 18/b.

Kafkas Ana Arı'ya göre veriminin ve yavrulama kabiliyetinin %10 daha düşük olduğunu tespit etmiştir. Bu durumda Kafkas Arı'nın fiyatından %10 düşülerek İtalyan Arı'nın gerçeğe uygun değerini 90 TL olarak dikkate almıştır.

3.6.1.3 Sektör Emsal Fiyatları

Aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda, gerçeğe uygun değer tespitinde bir meyve bahçesinin sandık, kilo, hektar başı ya da bir hayvanın kilo fiyatından dolayı gerçeğe uygun değeri belirlenebilir.¹⁴²

Örnekle açıklamak gerekirse, bir kovandaki arıların ve kovanın gerçeğe uygun değerini bilmiyorsa, yaklaşık bir hesapla bir kovandan 30 kilo bal çıkacağı ve balın kilosunun 50 TL'den satılacağı hesaplanırsa gerçeğe uygun değeri 1.500 TL olarak belirlenebilir. Ya da bir sığırdan 250 kilo et çıkıyorsa, etin kilosu 30 TL ise sığırın fiyatı 7.500 TL olarak belirlenebilir.

3.6.2 Net Nakit Akışları Yöntemi

Aktif bir piyasası bulunmayan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında net nakit akışları yöntemi de kullanılabilir. Bu yöntemde elde edilmesi beklenen gelirlerin piyasadaki cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucu bulunan değer gerçeğe uygun değer olarak kabul edilebilir.¹⁴³

Beklenen net nakit akışları hesaplanırken, varlıkların mevcut durumları göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durum hasat sonrası canlı varlığın dönüşüm sonrasında değerinde artışa yol açacak durumları içermez.¹⁴⁴

Net nakit akışları yönteminde gerçeğe uygun değer şu şekilde tespit edilir:¹⁴⁵

- Hesaplama yapılacak canlı varlıkla ilgili beklenen gelirler, yapılacak giderler ya da amortisman gideri gibi nakit girişi çıkışı gerektirmeyen giderler tespit edilir.
- Nakit akışlarının bu günkü değerini, hesaplamak için uygun iskonto oranı belirlenir.
- Tahmin edilen nakit akışları, iskonto oranı ile iskonto edilerek bugünkü değeri hesaplanmaya çalışılır.

¹⁴² TMS 41 Madde 18/c.

¹⁴³ TMS 41 Madde 20.

¹⁴⁴ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Yayınevi, 2010, s.641.

¹⁴⁵ Ahmet Gökgöz, Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, **İşletme Araştırma Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4, 2012, s.99.

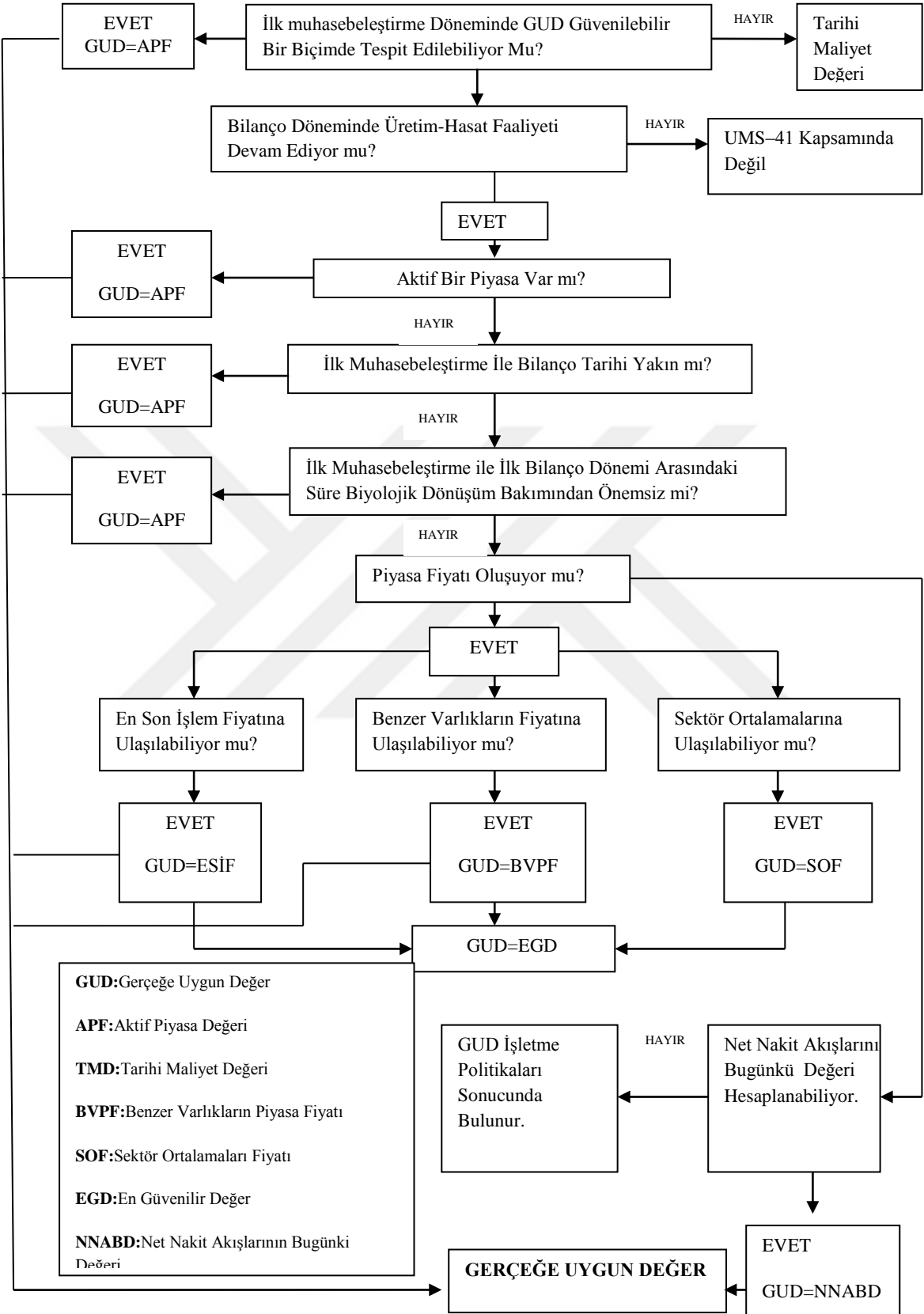
3.6.3 Maliyet Değeri Yöntemi

TMS 41 24. maddesinde gerçeğe uygun değerin tespitinde maliyet bedelinin kullanılması ile ilgili açıklamalarda bulunmuştur. Bu maddede maliyet bedelinin gerçeğe uygun değere iki şekilde yakınlaştığı belirtilmiştir. Bunlardan ilki biyolojik değişimde geneli etkilemeyecek derecede az değişim meydana gelmesidir. Değerleme döneminden 15 gün önce doğan bir buzağı buna örnek olarak verilebilir. Aradaki 15 günlük biyolojik değişim gerçeğe uygun değerin tespitinde önemsiz sayılabilecek bir boyuttur. İkincisi ise biyolojik dönüşümde bir fark olmakla birlikte bunun fiyatları etkilemeyecek derecede düşük olmasıdır. Örneğin bir zeytinliğin ömrü 50 yıla yakındır. Yıl içinde ekilen zeytin ağaçları bir biyolojik dönüşüm geçirmiş olsa bile gerçeğe uygun değerin tespitinde çok önemli bir değişikliğe sebep olmayacaktır.

Standardın 30. ve 31. maddesinde de gerçeğe uygun değerin ilk muhasebeleştirme sırasında güvenilir bir biçimde hesaplanamayacağı durumlarda, değerleme ölçüsü olarak varlıkların maliyet bedelinden eğer varsa birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının düşülmesi sonucu bulunan değerle değerlenebileceği belirtilmiştir. Aynı maddede gerçeğe uygun değerin hesaplanabilmesi durumunda yukarıdaki yöntem yerine gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmesi suretiyle değerlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Şekil 3'te gerçeğe uygun değerin hangi durumda nasıl tespit edileceği ile ilgili bilgiler verilmiştir. Şekildeki oklar takip edilerek farklı durumlarda gerçeğe uygun değerin ne şekilde tespit edileceği açıklanmaktadır.

Şekil 3. Gerçeğe Uygun Değerin Tespit Edilmesi



Kaynak: Ömer Faruk Demirkol, Seracılıkta UMS'na Göre Maliyetlerin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2006, s.100.

3.7 Gerçeğe Uygun Değer Farklarının Durumu

Standartta göre canlı varlıkların ve değerlerinde biyolojik dönüşümden dolayı meydana gelen değişimler ait olduğu dönemde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.¹⁴⁶

Standartta muhasebe işlemleri ile ilgili herhangi bir hesap önerilmemiştir. Taslak hesap planında ise bu işlemler de kullanılmak üzere ‘605 Canlı Varlık Değerleme Artışları’ hesabı ile ‘628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları’ hesapları bulunmaktadır. Muhasebe kayıtları yapılırken taslak hesap planındaki hesaplar üzerinden işlemler yapılacaktır.

Örnek: İşletme 05.09.2016 tarihinde tanesi 450 TL’den 100 tane koyun satın almıştır. Dönem sonunda koyunların bir tanesinin gerçeğe uygun değeri 500 TL’ye yükselmiştir. Koyunların toplam satış masraflarının ise 1.500 TL olduğu hesap edilmiştir.

$$\text{Net Gerçeğe Uygun Değer (500* 100) - 1500 = 48.500 TL}$$

$$\text{Kayıtlı Değer: 45.000 TL}$$

$$\text{Değer Artışı: 48.500- 45.000= 3.500 TL}$$

163 Küçükbaş Hayvanlar	3.500	
605 Canlı Varlık Değerleme Artışları		3.500
Gerçeğe Uygun Değer Artışının Muhasebeleştirilmesi		

Örnek: Yukarıdaki örnekteki koyunların dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri 38.000 TL olduğu saptanmıştır.

$$\text{Net Gerçeğe Uygun Değer: 38.000 - 1500 = 36.500 TL}$$

$$\text{Kayıtlı Değer: 45.000 TL}$$

$$\text{Değer Azalışı: 45.000 - 36.500 = (-8.500) TL}$$

¹⁴⁶ TMS 41 Madde 26.

628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları	8.500	
163 Küçükbaş Hayvanlar		8.500
Canlı Varlık Değerleme Azalışın Kaydı		

3.8 Standarda Göre Hesap Planında Gösterim

Uygulamada kullanılan Tekdüzen Hesap Planı'nda canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerle ilgili hesaplar yer almamaktadır. Bu konuda da muhasebe işiyle ilgilenenler, canlı varlıkları dönen varlıklarda mı, duran varlıklarda mı ya da hangi hesapta izleyeceği hususunda belirsizliklerden dolayı sıkıntı yaşamaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 54. maddesinde bilançoda asgari olarak gösterilmesi gereken hesap grupları sayılırken 'f' bendinde canlı varlıklar da sayılmıştır.¹⁴⁷

Daha sonra TMSK tarafından bir taslak hesap planı yapılmış ve bu hesap planında kısa vadeli ve uzun vadeli varlık gruplarının içinde canlı varlıklara da yer verilmiştir.

Tablo 20.Taslak Hesap Planında Canlı Varlıklarla İlgili Hesaplar

16.CANLI VARLIKLAR	23.CANLI VARLIKLAR
160 Tarla Bitkileri Hesabı	230 Meyve Ağaçları Hesabı
161 Bahçe Bitkileri Hesabı	231 Meyve Vermeyen Ağaçlar Hesabı
162 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı	232 Büyükbaş Hayvanlar Hesabı
163 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı	233 Küçükbaş Hayvanlar Hesabı
164 Kanatlı Hayvanlar Hesabı	234 Kanatlı Hayvanlar Hesabı
165 Su Hayvanları Hesabı	235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıkları Hesabı
166 Diğer Canlı Varlıklar Hesabı	236 Canlı Varlıkları Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı(-)
167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı(-)	237 Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)
168	238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı
169 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	239 Verilen Avanslar Hesabı

Kaynak:http://www.esmmmo.org/storage/file/hesap_plani_taslagi.pdf

¹⁴⁷ Erdal Yılmaz, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:22, 2014, s.237.

Bu taslağı yapan TMSK, KKG'nın kurulmasıyla kapatılmıştır. KKG'nın kuruluş tarihinden 5 yıl geçmesine rağmen bu taslak hesap planının yasallaşması ile ilgili herhangi bir adım atılmamıştır. Standartlar öz itibarıyla canlı varlıkları ayrı hesaplarda izlenmesini öngörmekte iken standartları çıkaran kurum tarafından bu konuda herhangi bir adım atılmamıştır.

3.9 Standartta Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri standartta üzerinde önemle durulan konulardan biridir. Muhasebe standartları genel olarak devlet teşvikleri ile ilgili olarak 'TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması' isimli standarda göre işlem yapılmakta iken TMS 41 Standardında sadece tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak devlet teşviklerinin açıklanmasına yer verilmiştir.

Standartta devlet teşvikleri uygulanırken değerlendirme ölçüsüne göre işlem yapılacaktır. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilen varlıklar teşvikleri kâr olarak gelir tablosu hesaplarında gösterecekken, maliyet değerinden brikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülmesi suretiyle değerlendirilen varlıklar ise TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre işlem yapılacaktır.¹⁴⁸

Standart gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilen canlı varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin herhangi şarta bağlı olup olmamasına göre yapılacak işlemleri açıklamıştır.

3.9.1 Koşulsuz Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikinin alınması için herhangi bir şey yapılmasına gerek bulunmayan teşvik türüdür. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; koşulsuz devlet teşviklerinin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek yani net gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklara uygulanabileceğidir. Teşvik için herhangi bir şey yapılmasına ihtiyaç duyulmadığı için teşvik alınabilecek duruma geldiğinde '643 Devlet Teşvik Gelirleri' hesabında muhasebeleştirilir.

Örnek: Bal üretimi ile uğraşan arıcılık işletmesinin 250 adet kovani bulunmaktadır. Devlet bal üretimini desteklemek için herhangi bir şart olmadan arıcılık

¹⁴⁸ TMS 41 Madde 34-37.

işletmelerine kovan başı yıllık 10 TL devlet desteği sağlamaktadır. Teşvik tutarı işletmenin banka hesabına yatmıştır.

102 Bankalar Hesabı 643 Devlet Teşvik Gelirleri Koşulsuz Devlet Teşvikinin Kaydı	2.500	2.500
--	-------	-------

3.9.2 Koşullu Devlet Teşvikleri

Koşullu devlet teşviklerinde, koşulsuz devlet teşviklerine göre belirli bir şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Devlet teşviki ancak teşvikinin verildiği şartın yerine getirilmesi durumunda gelir olarak muhasebeleştirilebilecektir. unk o şartın gerçekleşmemesi ihtimalinde teşvikin geri alınması ya da hiç verilmemesi söz konusu olabilecektir.

Gelir tablosu ilkelerine göre şarta bağlı gelir ve krlar gelir tablosunda işlem görmez ve dipnotlarda açıklanması gerekir. Ancak her dönem verilen teşvik o dönemin geçmesine bağlı olarak elde edilmişse, o yıl için alınan teşvik hak kazanılan bir teşvik haline gelir ve gelir tablosunda gelir olarak muhasebeleştirilir.¹⁴⁹

rnek: Devlet yatırım teşvik uygulamasında 6.bölgede bulunan illerde ticareti geliştirmek maksadıyla tavukçuluk işletmesi açılmasına 600.000 TL destek verecektir. Bu destek koşullu bir destek olup aynı yerde en az 3 yıl faaliyet göstermesi şartıyla verilecektir. deme peşin yapılacak olup, 3 yıl sona ermeden kapanan işletmelerden teşvik geri alınacaktır.

Örneğimizde teşvikimiz koşullu bir teşvik olduğundan dolayı teşvik tamamıyla hak edilmeden gelir olarak muhasebeleştirilmeyecektir. Bunun yerine uzun vadeli olarak 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve yardımları ve kısa vadeli olarak da 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı kullanılacaktır.

¹⁴⁹ Osman Tuğay, **Tarımсал Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Ekin Yayınevi, 2015, s.96.

102 Bankalar Hesabı 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Koşullu Devlet Desteğinin Bankaya Yatması	600.000	600.000
--	---------	---------

1.YIL

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları İlk yıl tahakkuk kaydı	200.000	200.000
--	---------	---------

2.YIL

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları İkinci yıl tahakkuk kaydı	200.000	200.000
---	---------	---------

3.YIL

482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları 3.Yıl tahakkuk kaydı	200.000	200.000
--	---------	---------

3. YIL Bitiminde

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları 643 Devlet Teşvik ve Yardımları Koşulun Gerçekleşmesi ile Teşvikin Gelir Olarak Kaydedilmesi	600.000	600.000
--	---------	---------

3.9.3 TMS 20 Kapsamında Devlet Teşvikleri

Tarımsal faaliyetlerle ilgili devlet teşviklerinin ‘TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre işlem yapılabilmesi için değerlemenin maliyet bedeli ile yapılması varsa birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığının düşülmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değeri TMS 41 Standardının belirlediği ölçüde tespit edilebilen canlı varlıklar ile ilgili olarak alınan teşviklerinde bu yöntem kullanılmayacak olup gelir hesaplarında kâr olarak muhasebeleştirilmelidir.

TMS 20 standardına göre devlet destekleri iki şekilde muhasebeleştirilir. Bunlardan ilki sermaye yaklaşımı, ikincisi ise gelir yaklaşımıdır.¹⁵⁰

Sermaye yaklaşımında teşvik öz kaynak hesap grubu altında bir hesapta takip edilir. Alınan teşvikin işletmeye sermaye olarak konulduğu düşüncesi hâkimdir. Teşvikle genellikle makine teçhizat gibi uzun süre işletmede kalması muhtemel araçlar alındığında teşvikin sermaye gibi düşünülmesi mantıklı gelmektedir.

Gelir yaklaşımında ise teşvik gelir hesaplarında muhasebeleştirilir. Gelir yaklaşımının genellikle doğrudan verilen destekler, üretimi artırmaya yönelik destekler ya da elde uzun süre kalmayacak harcamalara yönelik olarak desteklerle ilgili kullanılması daha mantıklıdır. Çünkü alınan teşvik 1 yıl içinde ortadan kaybolduğunda işletme sermayesinde yıllar boyu taşınacak bir sermaye hareketi meydana gelecektir. Ayrıca verilen teşvikle ilgili bir hammadde alımı söz konusu olduğunda zaten alınan mal ile ilgili bir alış faturası meydana gelecektir. Aynı şekilde teşvikin gelir hesaplarında gösterilmesi ortadaki durumu eşitleyecektir.

Örnek: Canlı varlıklarını maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığını düşerek değerleyen Biçer Tarım İşletmesi devletten makine alımı ile ilgili 150.000 TL teşvik almıştır. Teşvikin her iki yaklaşıma göre de muhasebeleştirilmesi yapılacaktır.

Gelir Yaklaşımı

253 Tesis Makine Cihazlar	150.000	
643 Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hes.		150.000
Teşvikin Gelir Yaklaşımına Göre Kaydı		

¹⁵⁰ Ahmet Gökgöz, Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2012, Sayı :2, s.53.

Sermaye Yaklaşımı

253 Tesis Makine ve Cihazlar	150.000	
549 Özel Fonlar Hesabı		150.000
Teşvikin Sermaye Yaklaşımına Göre Kaydı		

3.10 Standarda Göre Yapılacak Açıklamalar

Standardın en önemli amaçları arasında bilgi kullanıcılarına doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi sağlamak gelmektedir. TMS 41 Standardı bu konuda oldukça özverili ve ayrıntılı hazırlandığı görülmektedir. 60 maddeden oluşan standardın 16 maddesi yapılacak olan açıklamalara ayrılmıştır.

BİST’te (Borsa İstanbul) işlem görüp standardı uygulayan yaklaşık 10 tane firmanın finansal tablolarını incelendiğinde finansal tablolarda sadece canlı varlıklarla ilgili rakamlardan ibaret olmadığını görülmektedir. Nitekim ilgili şirketlerin finansal tabloları incelendiğinde aşağıdaki açıklamalar dikkat çekmektedir.¹⁵¹

- Standardın 41. maddesine göre Canlı varlıklarını sınıflandırdıkları görülmektedir. Buradan elde ki canlı varlıkların kimi şirkette ceviz bahçesi, kimi işletmede büyükbaş hayvan olduğu görülmüştür.
- Standardın 42–43–44–45 maddelerine göre canlı varlıklarını ne kadarı olgunlaşmış ne kadarı olgunlaşmamış varlık olarak hem sayı hem de TL cinsinden bedellerini ayrı ayrı gösterdikleri görülmüştür.
- Başka bir tabloda firmadaki olgunlaşmış büyükbaşların kaçının süt sığırcılığı kaçının besi faaliyeti için bulunduğu tablosu verilmiştir.
- Başka bir açıklamada standardın 47. maddesinde belirtildiği üzere değerlendirme usulünün gerçeğe uygun değer olarak kullanıldığı belirtilmiştir.
- Başka bir açıklamada elde edilen sütlerin hangi kuruma satıldığı hakkında açıklama yapılmıştır.

Açıklamalar standardın bilgi kullanıcılarına verdiği bilgilerle yapılan finansal işlemleri tamamlayarak yapılan işin daha anlaşılır olması için imkân tanımaktadır.

¹⁵¹ file:///C:/Users/USER/Downloads/31%2003%202016%20Konsolide%20Finansal%20Tablolara%20li-kin%20Dipnotlar.pdf, Erişim Tarihi: 16.08.2016.

3.11 Tarım İşletmeleri Muhasebe İşlemlerinin TMS 41 ve Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması

Tarım işletmelerinde muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı ve TMS 41 açısından incelenmiş ve aşağıda ki farklar ve benzerlikler tespit edilmiştir.¹⁵²

- TMS 41'in amacı karmaşık olan tarım muhasebesi işlemleriyle ilgili açıklamalar yapmak ve farklı olan muhasebe uygulamalarında standartlaştırma sağlayarak finansal tabloların daha gerçeğe yakın olmasını sağlamaktır. Vergi mevzuatının amacı ise vergi alınması için gerekli kuralların konmasıdır.
- TMS 41'in kapsamı vergi mevzuatına göre daha dardır. TMS 41 Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve devlet teşviklerini kapsamaktadır. TMS 41 tarımsal faaliyetleri hasat anına kadar kapsamına almaktadır. Hasat anından sonra ise başka bir standartın kapsamına girmektedir. Vergi mevzuatı ise hasattan sonraki bazı işlemleri de kapsamaktadır. Ayrıca son yapılan değişiklikle taşıyıcı bitkiler TMS 41 kapsamından çıkarılmışken, vergi mevzuatında taşıyıcı bitkiler tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir.
- Vergi mevzuatında tarımsal faaliyetlerle ilgili giderler sayılmışken TMS 41'de giderler sayılmamıştır.
- Vergi mevzuatında devlet teşvikleri ile ilgili her hangi bir açıklama yapılmamışken, TMS 41'de devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalar vardır.
- TMS 41'de kâr ve zarar durumu, varlık ilk alındığı anda, dönem sonlarında değerlendirme yaparken ve canlı varlık satıldığında meydana gelirken, vergi mevzuatında sadece satış anında meydana gelmektedir.
- TMS 41'de varlıklar gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilirse amortisman ayrılmıyor. Başka durumlarda ise TMS 16 standardı kapsamında amortisman ayrılıyor. VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oranlarda amortisman ayrılmaktadır. Ayrıca TMS 41 toprak ve üzerinde ki ağaçları ayrı ayrı değerlendirirken, vergi, mevzuatı birlikte kabul ederek toplam bedel üzerinden amortisman ayırmaktadır.

¹⁵² Mustafa Kılıç, "Tarım İşletmelerinde Tarımsal Faaliyet Standardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplaması: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama", (Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kahramanmaraş, 2014 ,s.72-73, Nalan Akdoğan vd, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 201, s.556.

- TMS 41’de aktifleştirme için varlığın kontrol edilmesi, varlığın değerinin işletmede kalacağının tahmin edilmesi ve değişimin ölçülebilmesi gerekirken, vergi mevzuatı için varlığın alınması ve kayıt edilmesidir.
- TMS 41 değerleme konusunda net gerçeğe uygun değerle değerlemeyi öngörürken vergi mevzuatı maliyet bedeli ile değerlemeyi kabul etmektedir.
- Hem TMS 41 hem de vergi mevzuatı kayıt usul olarak tahakkuk esasını benimsemiştir.
- TMS 41’in uygulanması sırasında canlı varlıkların bilançoda ayrı hesaplarda belirtilmesi uygun görülmektedir. Bunun ile ilgili bir taslak hesap planı yayınlanmıştır. Vergi mevzuatında ki uygulamada ise canlı varlıklar ile ilgili hesaplara yer verilmemiştir.

BÖLÜM 4

4. ARICILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ VUK ve TMS AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR VAKA ÇALIŞMASI

4.1 Çalışmanın Amacı

Türkiye FAO verilerine göre dünya bal üretiminde 2.sırada, koloni sayısı bakımından ise 3.sırada bulunmaktadır. Buna rağmen arıcılık işletmelerinde genellikle muhasebe işlemlerinin yapılmadığı, işlemlerin belgelendirilmediği ve kayıt altına alınmadığı görülmüştür. Bunun ana sebebi işletme büyüklüğü ölçülerinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat sektörün hızla gelişmesi ile bu işin çok uzun süre böyle gitmeyeceği tahmin edilmektedir. 2014 yılında Muğla'da 50'den fazla arıcıya 50.000 TL'yi bulan vergi cezaları kesilmiştir. Ticaret odası ve vergi idaresi tarafından ortak kullanılan meslek listelerini içeren Nace Kodu listesinde: 01.49.01 Arıcılık, Bal ve Balmumu üretilmesi (Arı sütü dâhil) ismiyle kod açılması kamunun bu duruma bakış açısını göstermektedir. Çalışmada arıcılık işletmelerin hakkında bilgi verilecek olup muhasebe işlemleri hem VUK hem de TMS'ye göre yapılacaktır.

4.2 Çalışmanın İçeriği ve Yöntemi

Çalışmada ilk olarak literatür çalışması yapılmış, tarım işletmelerinde muhasebe uygulamaları, TMS 41 ve vergi uygulamaları incelenmiştir. Bu süreçte 4-5 işletme ile görüşülüp bilgi sahibi olunmuştur. Daha sonra Kocaeli ili Gebze ilçesinde arıcılık işi ile iştigal eden isminin açıklanması istemeyen X işletmesine gidilmiş, orada incelemelerde bulunulmuş, yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgiler derlenerek uygulamaya kaynak teşkil etmiştir. Uygulama örneği monografi şeklinde yapılmıştır.

4.3 İşletme İle ilgili Bilgiler

Bilgi temin edilen işletme Kocaeli ili Gebze ilçesindedir. İşletme ana faaliyet konusu bal üretimidir. Balın yanında balmumu, propolis, polen, arı sütü gibi diğer arı ürünlerinin üretimi ve satışını yapmaktadır. Çok nadir olmakla birlikte oğul (yavru) ve gelişmiş arı satışı da yapmaktadır.

İşletmede 150 arı kovani ve ekipmanları bulunmaktadır. 1 Adet bal sağım makinesi, 1 adet mum eritme makinesi, 1 adet bal ısıtma makinesi, demirbaş olarak bulunmaktadır. 1 adet kamyonet kovanları taşımak için kullanılmaktadır. İşletmede 1

adet çalışan bulunmaktadır. Gezici arıcılık yapmakta olup yılda 3 kere bal hasadı yapmaktadır.

4.4 İşletmede Kullanılan Makine ve Demirbaşlar

4.4.1 Arılar

Arılar bitkiler tarafından salgılanan nektarları toplayarak bal ve ürünlerini yapan canlı varlıktır. Bal üretiminde kraliçe arı, erkek arı ve dişi arı olmak üzere 3 çeşit arı vardır. Kraliçe arının ömrü 5-7 yıla kadar sürmektedir. Diğer arılar kışın en fazla 5-6 ay yazın ise 45 gün yaşamaktadır. Kraliçe arı kovanda 1 tane olmakta diğer arılar ise kovan büyüklüğüne göre yaklaşık 70.000 arıya kadar çıkabilmektedir. Arılar bal üretim işletmelerinin en önemli duran varlıklarıdır. 333 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde arıların amortisman süresi 5 yıl olarak tespit edilmiştir.

4.4.2 Kovanlar

Arı kovanı, bal arılarının yuvalarıdır. Burada bakımları ve beslenmeleri yapılır. Kovan arıları yazın sıcaktan, kışın soğuktan ve dışarıdan gelebilecek tehlikelerden korur. Arı kovanları genelde tahtadan yapılmaktadır. Bunun sebebi arıların doğasından kaynaklanmaktadır. Kovanın olmadığı klasik arıcılıkta da arılar ağaç gövdelerine kolonilerini yerleştirir. Modern arıcılıkta kovanlar klasik arıcılıktakilere göre daha büyüktür ve daha çok çita almaktadır. Modern arıcılıkta bir kovanda genellikle 10 ya da 20 çita bulunur.

4.4.3 Mum Eritme Makinesi

Bal üretimi sırasında çıtaların arasında balmumundan yapılan peteklerin içine arılar ballarını doldurmaktadır. Çitanın içinde ki bal mumunu arı kendisi doğal olarak yapabilmektedir. Fakat bu çok uzun ve masraflı bir süreçtir. 1 kilo bal mumu için arıların 9 ila 12 kilo arası bal tüketmesi gerekmektedir. Bu işlem süresince üstüne bir de arılarda yorulmaktadır. Bunun için arıcılar petekli balı süzerek ondan elde edilen bal mumunu eritip dondurmaktadır. Daha sonra bu balmumlarını bal mumu işleyen tesislere götürerek çıtaların içine konulacak şekilde geri almaktadır. 1 kilo bal mumundan 12 ya da 13 çitaya yetecek kadar balmumu geri alınır. Bal mumu eritme makinesi bal mumunun toplanarak sonradan kullanılması için eritilmesinde kullanılmaktadır.

4.4.4 Bal Isıtma Makinesi

Hasadı yapılan süzme ballar soğukta kaldıklarında kristalleşir. Başka bir ifadeyle içlerindeki şekerler donmaktadır. Balın bu şekilde tüketilmesinde hiçbir sakınca yoktur. Fakat kristalleşen balın kötü bal olduğu izlenimden dolayı arıcılar kristalleşen balları ısıtarak satmaktadır. Bal ısıtma makinesi kristalleşen balları ısıtarak yeniden sıvı hale getirmek için kullanılan makinedir.

4.4.5 Bal Sağma Makinesi

Ballar kovanlarda çıtaların içinde ki peteklerde üretilir. Üretilen ballar 2 şekilde pazarlanmaktadır. Birincisi peteğiyle beraber petekli bal olarak, ikincisi ise peteğinden süzülerek süzme bal olarak. Petekli balların süzülmesi bal sağma makinesiyle yapılmaktadır. Üzerinde ki sırları toplanmış ballı petekler bal sağma makinesine konulur. Sonra makinesinin iç aksamı dönmeye başlar merkezkaç kuvvetinin etkisiyle peteklerin içinde ki balların makinenin haznesine dolmasını sağlar. Sağımdan sonra sağlam petekler bir sonraki hasatta yeniden kullanılır. Bal sağma makinelerinin 2 çeşidi vardır. Biri manüel olarak elle çevrilir, diğeri ise otomatik olup motor tarafından çevrilmektedir.

Petekli baldan geleneksel yöntemlerle süzme bal yapılması balın kalitesini belirgin ölçüde düşürür. Ama bal süzme makinesi ile bu sakınca bertaraf edilmiş olur.¹⁵³

4.5 İşletmede Yapılan Giderler

İşletmede balın üretimi için gereken, İlk Madde ve Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve Genel Üretim Giderleri aşağıda incelenmiştir.

4.5.1 Arı Yemleri

Arının ana gıdası baldır. Arı yaptığı baldan kendisi de yer. Ancak kışın arılar kovan dışına çıkamaz. Yeni bal üretmezler. Kış aylarında arıların daha iyi beslenmesi, ilk bahara daha hazır girebilmesi için modern arıcılıkta arılar kışın arı keki ve şerbet adı verilen arı besinleri ile beslenmektedir. Bu gider kaleminin bal üretiminde ilk madde ve malzeme olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

¹⁵³<http://aricilik.gen.tr/index.php?topic=501.0> Erişim Tarihi : 31.12.2016.

4.5.2 Bal Kavanozları

Bal kavanozları peteklerden süzölen balların içine doldurularak satıldığı kaplardır. Süzme balların satımında kavanoz kullanmak bir mecburiyettir. Maliyet bedelinin nelerden oluştuğı sayılan VUK 275. maddesinin 5. bendinde, mamulün ambalajlı olarak piyasaya sunulmasının zorunlu olduğı durumlarda ambalaj gideri maliyet bedellerinden sayılmıştır. İlk madde ve malzeme olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

4.5.3 Çıtalar

Çıtalar arıların balları doldurduğu balmumunun içine monte edildiğı dikdörtgen şeklindeki tahta parçasıdır. Çıtalar olmadan bal yapımı düşünölemez. Bu sebeple ilk madde ve malzeme gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

4.5.4 Veteriner Gideri

Veteriner gideri, arıların hastalanmasından ya da belirli durumlarda arıların veterinerler tarafından kontrolünün zorunlu olduğı durumlarda veterinerlere verdiği hizmetten dolayı ödenen ücrettir. Veteriner gideri bal üretimine direkt yüklenilebilecek bir gider değildir. Genel üretim gideri hesaplarında izlenilmesi gerekmektedir.

4.5.5 İşçilik Gideri

İşçilik gideri, işletmede çalışan işçilere yaptıkları hizmetlerden dolayı ödenen ücrettir. İşletmede işçiler bal üretimiyle ilgili olarak; çıtaların arasına mum koyar, çıtaların içine tel çeker, kovanların temizliğini ve tamiratını yapar, kovanları hasat yapılacak yerlere götürür, kovanların konulacağı yerleri tespit ederek kovanları yerleştirir. Kovanları dışarıdan gelecek tehlikelere karşı korumakla görevlidir. İşçilik giderlerinin Direkt İşçilik Giderleri hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

4.5.6 Akaryakıt ve Bakım Gideri

Akaryakıt gideri, arı kovanlarının hasat yerleri arasında taşıyan kamyonetin akaryakıt gideri için kullanılmaktadır. Akaryakıt gideri ve araç bakım gideri genel üretim gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

4.5.7 Arılar için Tarım Sigortası

Arıcılık sektörü son derece yüksek riskli bir sektördür. Kovanlara dışarıdan gelebilecek birçok risk ile karşı karşıyadır. Kovanlara ayı saldırabilir, eşek arıları saldırıp arıları öldürebilir, bunlar ve bunlar gibi birçok sebepten dolayı arıcılık işletmeleri sigorta yaptırmalıdır. Sigorta gideri genel üretim giderleri hesabında izlenmelidir.

4.5.8 Kovan Temizliği Giderleri

Kovan temizliği gideri belirli periyotlarda kovanın içini dezenfekte etmek için kullanılan kimyasal ilaç giderinden kaynaklanmaktadır. Bu ilaç giderleri ilk madde ve malzeme gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

4.5.9 Balmumu

Balmumu, çitanın içine serilerek arılar tarafından şişirilmektedir. Şişirilen balmumundan petekler meydana gelir. Arılarda bu peteklerin içine balları doldurur. Balmumu bal imalinde ilk madde ve malzeme olarak muhasebeleştirilmelidir.

4.6 İşletmenin Gelir Elde Ettiği Ürünler

4.6.1 Bal

Bal bitkilerin salgıladığı sıvıların ve bazı böcekler tarafından salgılanan maddelerin arıların ağızlarıyla kovana getirmesi ve daha sonra kovanda toplanan içeriği değişmiş özlerin içindeki suyu kovanda kanatlarını çırpma suretiyle buharlaştırması sonucu elde edilen gıda maddesidir.

Balın kansızlığa, bağırsak iltihabına, on iki parmak bağırsağındaki ülser, difteriye, boğmacaya kızıla, kızamığa, iskorbüte, nezleye, gribe, damar sertliğine ve prematüre doğan bebeklere faydalı olduğu tespit edilmiştir. Ameliyatlardan sonra kalbin zayıflaması ve tansiyon düşmesinden olayı Fransızların damardan bal enjekte ettiği de bilinmektedir.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Güner Kayral, **Yeni Teknik Arıcılık**, İstanbul, 2010, 435-436.

Türkiye’de üretilen başlıca ballar, çiçeklerden elde edilen çiçek balı, çam ağaçlarından elde edilen çam balı ve ayçiçeğinden elde edilen ayçiçeği balıdır. Balların fiyatları elde edildiği nektarın çeşitliliğine göre değişir. Örneğin ayçiçeği balının kilosu 20-30 liraya satılırken birçok bitkinin karışımı ile elde edilen Anzer balının kilosu 1.000 TL civarı satılmaktadır.

4.6.2 Polen

Polen işçi arıların oğul arıları beslemek için erkek bitki özlerinden topladığı çiçek tozlarından bazılarını ayaklarının arkasında bulunan sepetlerde kovana getirmesi ile oluşan arı ürünüdür. Polen genellikle ilkbahar aylarında sabah saatlerinde arılar tarafından toplanmaktadır. Polenlerin renkleri toplandığı bitkilerin özlerine göre farklılık göstermektedir. Polenler genellikle sarı, kırmızı, mor ve gri tonlarındadır.

1 gram polende ki B5 vitamini, ancak 95 litre süt, 13 kilo sığır eti ve 25 buğdaydan elde edilebilmektedir. Ayrıca 1 gramdaki B1 ve B2 vitamini de ancak 40 ile 70 ekmekten ya da 16 ile 20 kilo arası elmadan sağlanabilmektedir.¹⁵⁵ Polenin kilosu 50 TL ile 300 TL arasında değişmektedir.

4.6.3 Propolis

Propolis arıların, kovan içinde sterilizasyon için kullandığı maddedir. Arılar bu maddeyi bitki tomurcuklarından toplayarak balmumu ile karıştırarak meydana getirmektedir. Propolis kovan arasında ki boşlukları doldurmada kovan içindeki zararlı maddeleri, kovan içine giren böcek, fare gibi hayvanların öldürülmesi sonucunda kovana zarar vermemesi için propolis ile örülür.

Propolis, doğal antibiyotik olarak bilinmektedir. Antimikrobiyal etkisi çok yüksektir. Yapılan araştırmalarda 21 bakteri, 9 mantar, 3 proktoz hakkında inhübütör etkisi saptanmıştır. Propolisin başta bronşit olmak üzere solunum yolu hastalıkları, deri hastalıkları, diş eti hastalıkları, ülser gibi hastalıklarla mücadele etmede yararlı olduğu tespit edilmiştir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ <http://www.kackarbali.com/kackar-poleni.shtm> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

¹⁵⁶ <http://www.aricilik.com.tr/propolis-nedir-ve-faydaları-nelerdir/> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

4.6.4 Arı Sütü

Arı sütü kraliçe arının beslendiği maddedir. Genç arılar kraliçe arıyı beslemek ve yeni doğan arılara 3 gün süreyle vermek maksadıyla arı sütünü salgılar. Arı sütü koyu beyaz kremi bir maddedir. Bal gibi tatlı değildir. Ama arıcılıkta üretilen en değerli üründür. Kilosu 5.000 TL ile 10.000 TL civarındadır. Bir kovandan sadece 1 gram elde edilebilmektedir.

Arı sütünün belirlenen yararları arasında, damar tıkanıklıklarını açtığı, hipertansiyona iyi geldiği, sperm sayısını ve kalitesini artırdığı, hücre yenilenmesini hızlandırdığı, cilt ve deri hastalıklarına karşı yararlı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca hayvanlar üzerinde yapılan bir deneyde kanser hücresi verilen kobaylardan, arı sütü verilenlerin 12 ay daha fazla yaşadığı bildirilmiştir.¹⁵⁷

4.7 Arıların Hangi Hesapta Takip Edileceği Durumu

Bal yapımı için gerekli olan arılar, kraliçe arı, erkek arı ve işçi (dişi) arı olmak üzere 3 çeşittir. Kraliçe arının 4-5 yıl ömrü vardır. Diğer arılar ise yazın en fazla 45 gün kışın 6 ay yaşayabilmektedir. Birisi öldüğünde yerine yenisi doğup hayata başlamaktadır. Kovan içindeki arı sayısı kraliçe arı tarafından sabit tutulmaktadır. Bir kovanda günde 1500-2000 ölüm ve doğum olayı yaşanması doğaldır. Dolayısı ile işçi arıların doğum ve ölümünü takip etmek olanaksızdır. Ölüm ve peşinden doğum geldikçe kovan içindeki sirkülasyon devam etmektedir. Hatta kraliçe arı yaşlanıp ölmekte fakat kovan içindeki sirkülasyon hala devam etmektedir. Yeni kraliçeyle işçi arılar çalışmaya devam etmektedir. Bu sebeple bal üretiminde arıların hepsinin kovan boyunca uzun vadeli duran varlıklarda muhasebeleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

4.8 Uygulama Örneği

Uygulama örneği konunun daha iyi anlaşılabilmesi için hem VUK hükümlerine göre hem de TMS 41'e göre yapılacaktır.

Uygulama örneğimize başlarken işletmemizin sermayesi 100.000 TL olup, bu sermayenin 50.000 TL'si bankaya yatırılmıştır.

Örneğimizde asıl yapılmak istenen balın maliyetini bulmak olduğundan dolayı konuyu fazla dağıtmamak için maaş tahakkuk kaydı ve KDV hesaplaması ihmal edilmiştir. İşletme de aralıklı envanter yöntemi kullanılmaktadır.

¹⁵⁷ <http://www.beslenmedestegi.com/dogal-urun/ari-sutu-faydalari>, Erişim Tarihi: 03.01.2017.

01.02.2016

501 Ödenmemiş Ser. Hes. 500 Sermaye Hesabı Sermayenin Taahhüt Edilmemesinin Kaydı	100.000	100.000
---	---------	---------

102 Bankalar Hesabı 501 Ödenmemiş Ser.Hes. Bankaya Sermaye Yatırılmasının Kaydı	50.000	50.000
---	--------	--------

VUK Hükümlerine Göre Muhasebe İşlemlerinin Yapılması

1-İşletme 10.02.2016 tarihinde tanesi 300 TL'den 150 adet arı kovanı almış ve bedelini bankadan göndermiştir.

10.02.2016

256 Diğer Maddi Duran Var. 102 Bankalar Hes. Arı Kovanlarının Alınması	45.000	45.000
--	--------	--------

İşletme kovanlardan 1 yıldan fazla süre ile faydalanmayı düşünmektedir. Kovanlar 255 veya 256 hesapta takip edilebilir. Kovan arıların yaşayabilmesi gerekli olup arılarla aynı hesapta alt hesap olarak 256 hesapta takip edilmesi, sınıflandırma açısından daha uygundur.

2-İşletme 12.02.2016 tarihinde 150 kovanın içine her bir kovana 20 adet olmak üzere tanesi 2 liradan 3.000 adet çıta alınmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

12.02.2016

150 İlk Madde ve Malzeme Hes. 100 Kasa Hes. 3000*2=6.000 Kovanların İçine Çıta Alınması	6.000	6.000
---	-------	-------

Çıtalar her kovana 20 tane konulmuştur. Arılar bu çıtaların içinde ki balmumlarına bal yapacaklardır. Bu yüzden ilk madde malzeme hesabında takip edilerek balın maliyetine girmesi gerekmektedir.

3-İşletme 15.02.2016 tarihinde 150 kovanın içine bir kovani 250 TL'den arı almış ve bedelin yarısını peşin olarak ödemiş yarısı için senet imzalamıştır.

15.02.2016		
256 Diğer Maddi Duran Var.	37.500	
100 Kasa Hes		18.750
321 Borç Senetleri Hes.		18.750
Arıların Alınması		

Arılar işletmenin en önemli maliyetidir. Arılarda 1 yıldan fazla süre ile faydalanılacağı için demirbaş olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak arıların canlı varlık olmasından dolayı diğer demirbaşlar ile arıların aynı hesapta takip edilmesi sınıflandırma açısından uygun olmayacaktır. Bu sebeple arıların 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi daha uygun olacaktır.

4-İşletme 20.02.2016 tarihinde 4.500 TL'ye 1 adet bal sağım makinesi almış ve bedelini nakit ödemiştir.

20.02.2016		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	4.500	
100 Kasa Hesabı		4.500
Bal Sağım Makinesinin Alınması		

İşletme bal sağım makinesi arıların yapmış olduğu petekli balları süzerek süzme bal yapmak için almıştır. 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabına kaydedilmelidir.

5-İşletme 22.02.2016 çıtaların arasına yerleştirilmek üzere 4.000 TL balmumu almıştır.

22.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	4.000	
100 Kasa Hes.		4.000
Balmumu Alınması		

Alınan balmumu çıtaların içine konulmaktadır. Arılar balmumunu ŐiŐirmesi sonucu petekler meydana gelmektedir. Balmumu bal ile direkt ilişkili bir gider olduğu için 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına kayıt yapılmalıdır.

6-İŞletme 25.02.2016 tarihinde arıların beslenmesi için 5.000 liralık arı keki almış ve bedelini nakit göndermiştir.

25.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000
Arı Keki Alınması		

Arı keki içinde pudra Őekeri bal olan kışın arıların beslenmesi için arılara verilen yemlerden biridir. İlk madde ve malzeme hesabında muhasebeleştirilmelidir.

7-İŞletme 25.02.2016 tarihinde arıların beslenmesi için 4.000 TL'lik arı Şerbeti almış bedelini peşin ödemiştir.

25.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	4.000	
100 Kasa Hesabı		4.000
Arılara Şerbet Alımı		

Arı Şerbeti de arı keki gibi özellikle kışın arılara ek gıda olarak verilir. 150 İlk Madde ve Malzeme olarak muhasebeleştirilmelidir.

8-İŞletme 01.03.2016 tarihinde kovanlarda meydan gelebilecek varroa hastalığına karşı 1.000 TL'ye karşı kimyasal ilaç almış ve bedelini peşin ödemiştir.

01.03.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	1.000	
100 Kasa Hesabı		1.000
Kimyasal İlaç Alınması		

Arıları çeşitli hastalıklara karşı korumak için belirli periyotlarda kovanlar ilaçlanır. Bu ilaç gideri 150 İlk Madde ve Malzeme olarak muhasebeleştirilmelidir.

9- İşletmede 30.03.2016 tarihinde çalışan işçiye 2.000 TL maaş ödenmiştir.

30.03.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
İşçiye Maaş Ödenmesi		

İşçi ücretleri bal üretiminde 720 Direkt İşçilik Gideri Hesabında muhasebeleştirilir. Örneğimizde asıl yapılmak istenen balın maliyetini bulmak olduğu için konuyu fazla dağıtmamak için maaş tahakkuk kaydı ihmal edilmiştir.

10- 10.04.2016 tarihinde veterinerine 250 TL ödeme yapılmıştır.

10.04.2016		
730 Genel Üretim Gideri	250	
100 Kasa Hes.		250
Veteriner Ücreti Ödenmesi		

Kovanlarda meydana gelebilecek hastalıklara karşı veteriner tarafından yapılan kontrol için veterinerine ödenen ücrettir. Genel üretim gideridir.

11- 10.05.2016 tarihinde süzme balların konulması için 5.000 TL'lik bal kabı (kavanoz) alınmıştır.

10.05.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000
Kavanoz Alınması		

Elde edilen ballar süzme bal olarak satılacağı için sağılan balların cam kavanozlara konularak satılacaktır. Kavanozlar olmadan bal satılamayacağı için kavanozlar balın maliyetine dâhil edilmelidir.

12- 28.05.2016 tarihinde hasat için arılar yaylaya götürülmüştür. Arıların nakliyesi için 2.000 TL akaryakıt gideri nakit olarak ödemiştir.

28.05.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Arıların Taşınması için Akaryakıt Gideri Alınması		

Arıların yaylaya götürülmesi için yapılan nakliye gideri, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ve 720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı dışında kalan giderler için kullanılan 730 Genel Üretim Gideri Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

13- 01.06.2016 tarihinde arsa sahibine kovanları koymak için yer kiralanmış ve 1.000 TL ödemesi nakit yapılmıştır.

01.06.2016		
730 Genel Üretim Gideri	1.000	
100 Kasa Hes.		1.000
Kovanların Konulacağı Arsa Kiralanması		

Arı kovanlarının koyulacağı yerin sahibine ödenen ücret 730 Genel Üretim Gideri Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

14- 02.06.2016. tarihinde arıcı tulumu, maske ve çadır alınmıştır. 750 TL nakit olarak ödenmiştir.

02.06.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	750	
100 Kasa Hes.		750
İlk Madde ve Malzeme Gideri		

İşletmede kullanılmak üzere alınan malzemeler 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında muhasebeleştirilmelidir.

15- 30.06.2016 tarihinde yapılan ballar hasat edilmiş ve 1.500 kg bal elde edilmiştir. Elde edilen ballar kg fiyatı 50 TL'den nakit olarak satılmıştır.

30.06.2016		
100 Kasa Hesabı	75.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hes.		75.000
1.500*50=75.000 TL Balların Satışının Kaydı		

Yaylada 150 kovandan 1.500 kg bal elde edilmiştir. Bu da ortalama olarak bir kovandan 10 kg bal elde edilmesi anlamına gelmektedir.

16- 30.06.2016 tarihinde işçiyeye maaşları için 6.000 TL nakden ödeme yapılmıştır.

30.06.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri Hes.	6.000	
100 Kasa Hesabı		6.000
İşçiyeye Maaş Ödenmesi		

İşçinin önceki aylardan kalan maaşı ödenmiş ve direkt işçilik gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

17- 10.07.2016 tarihinde arılar oğul yapmış ve 150 olan kovan sayısı 200 kovana çıkmıştır

10.07.2016		
256 Diğer Maddi Duran Varlık Hes.	12.500	
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler		12.500
50*250=12.500 TL Oğul Arı Bedeli		

Kovanlarda yavrulamadan dolayı arı sayısı artmıştır. 50 kovanlık ekstra arı sahibi olunmuştur. Arıları emsal bedeli 250 TL'dir. İşletme 12.500 TL ekstradan gelir

elde etmiştir. Vergi kanunlarına göre satış yapıldığı anda gelir elde edilebilmektedir. Satış yapılana kadar oğul arıların bedeli 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

18- 01.08.2016 tarihinde arılar hasat için Tekirdağ'a ayçiçeği tarlalarına götürülmüştür. Nakliye için 2.500 TL kredi kartıyla ödenmiştir.

01.08.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.500	
329 Diğer Ticari Borçlar		2.500
Arıların Nakliyesi için Akaryakıt Gideri		

Yaylada hasat yapıldıktan sonra yeni hasat yapılması için arılar Tekirdağ'a götürülmüştür.

19- 15.08.2016 tarihinde genel üretim gideri için 2.000 TL ödeme yapılmıştır.

15.08.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Çeşitli Genel Üretim Gideri Yapılması		

Çeşitli genel üretim giderleri için 2.000 TL nakden ödeme yapılmıştır.

20- 25.08.2016 Tekirdağ'da arı kovanlarına eşek arıları saldırmış ve 15 kovan arı zayi olmuştur.

25.08.2016		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zar.	3.750	
256 Diğer Maddi Duran Var. Hes.		3.750
15 Kovan Arının Ölümü		

Kovanlarımıza eşek arılarının saldırması sonucu 15 kovan arı zayi olmuştur. 1 kovanın bedeli 250 TL olduğundan $15 \times 250 = 3.750$ TL gider olarak gösterilmelidir.

Burada 659 Diğer Olağan Giderler ve 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar hesabı kullanılabilir. Uygulamada 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabı tercih edilmiştir.

21- 31.08.2016 tarihinde Tekirdağ'da bal hasadı yapılmış 3.000 kg bal sağılmıştır. Kg fiyatı 30 TL'den kredili olarak satılmıştır.

31.08.2016		
120 Alıcılar Hesabı	90.000	
600 Yurt içi Satışlar		90.000
Tekirdağ'da Bal Satışı Yapılması		

Tekirdağ'da bal hasadı yapılmıştır. Ayçiçeği balı diğer ballara göre daha çok bal vermektedir. Çünkü bir sürü ayçiçeğinin içinde arılar daha kısa sürede çiçek özlerine ulaşabilmektedir. $30 \times 3.000 = 90.000$ TL bal satış geliri elde edilmiştir.

22- 05.09.2016 tarihinde arılar çam balı üretimi için Muğla'ya gidilmiştir. Nakliye gideri 1.000 TL, yemek ve genel üretim gideri 2.000 TL nakit olarak ödenmiştir.

05.09.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Genel Üretim Giderinin Yapılması		

Yapılan 2.000 TL'lik genel üretim gideri ile ilgili ödemenin muhasebe kaydı yapılmıştır.

23- 08.09.2016 tarihinde Orman İşletme Müdürlüğü'ne çam korusunda yer tahsisi için 2.000 TL ödenmiştir.

08.09.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Muğla'da Yer Kiralanması İçin Yapılan Ödeme		

Kovanların konulacağı yer için yapılan ödeme ilk madde ve malzeme gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

24- 15.09.2016 tarihinde 3.000 TL bal kavanozu alınmış ve bedeli kredili olarak ödenmiştir.

15.09.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	3.000	
320 Satıcılar Hes.		3.000
Kavanoz Alınmasının Kaydı		

Önceden alınan kavanozlar Muğla'daki hasat için yeterli olmadığından dolayı yeniden kavanoz alınmıştır.

25- 05.10.2016 tarihinde bal hasadı yapılmıştır. 2.000 kg bal hasat edilmiş ve kilosu 30 TL'den nakit olarak satmıştır.

05.10.2016		
100 Kasa Hes.	60.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hes.		60.000
Muğla'da Bal Hasadı Yapılması		

Muğla'da 2.000 kg bal hasat edilmiş ve kilosu 30 TL'den nakit olarak satılmıştır.

26- 31.12.2016 tarihinde işçiye kalan 12.000 TL maaşı için ödeme yapılmıştır.

31.12.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri	12.000	
100 Kasa Hes.		12.000
İşçinin Maaşının Ödenmesi		

Çalışan işçiye kalan 6 aylık ücreti ödenmiştir.

27-Dönem sonunda arıların gerçeğe uygun bedeli 60.000 TL olarak tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirme işlemi için VUK'a göre herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

28-VUK'a göre amortisman işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır. Bütün ilk madde ve malzemeler üretime girdiği varsayılmıştır.

Makineler ve Kovanlar için Amortisman Ayrılması

VUK hükümlerine göre bal sağma makinelerinin ve kovanların amortisman süresi 5 yıl ve amortisman oranı % 20'dir. Makine bedeli 4.500 TL+ kovan bedeli 45.000 TL'dir. Yani amortismana tabi değer 49.500 TL'dir. $49.500/100*20= 9.900$ TL amortisman ayrılarak 1 yıllık yıpranma payı olarak giderleştirilecektir.

31.12.2016		
730 Genel Üretim Gideri	9.900	
257 Birikmiş Amortismanlar		9.900
Makineler ve Kovanlar için Amortisman Ayrılması		

Arılar için Amortisman Ayrılması

VUK hükümlerine göre Arıların amortisman süresi 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Dönem sonunda Arılar hesabının bakiyesi; alıştan kaynaklanan 37.500 TL iken Arıların oğul vermesi sonucunda 12.500 TL artmış, 50.000 TL'ye ulaşmıştır. Arı kovanına eşek arılarının saldırması sonucu 3.750 TL azalmış ve 46.250 TL dönem sonu amortismana tabi değer olarak kabul edilmiştir. 46.250 TL olan amortismana tabi bedel üzerinden %20 amortisman hesaplanacak olup $46.250/100*20= 9.250$ TL bir yıllık yıpranma payı olarak giderleştirilecektir.

31.12.2016		
730 Genel Üretim Gideri	9.250	
257 Birikmiş Amortismanlar Hes.		9.250
Arılar için Amortisman Ayrılması		

Yansıtma Kayıtları

31.12.2016		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	28.750	
150 İlk Madde ve Malzeme Gid.		28.750
İlk maddelerin Üretime Sokulması		

31.12.2016		
151 Yarı Mamuller Hes.	79,650	
711 D.İlk Madde ve Malz.Yansıtma		28.750
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma		20.000
731 Genel Üretim Gideri Yansıtma		30.900
Maliyetlerin Yarı Mamul Hesabına Yüklenmesi		

31.12.2016		
711 D.İlk Madde ve Malz.Yansıtma	28.750	
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma	20.000	
731 Genel Üretim Gideri Yansıtma	30.900	
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.		28.750
720 Direkt İşçilik Gideri		20.000
730 Genel Üretim Gideri		30.900
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

31.12.2016		
152 Mamuller Hes.	79.650	
151 Yarı Mamuller Hes.		79.650
Mamul Hesabına Devir		

31.12.2016		
620 Satılan Mamuller Maliyeti	79.650	
152 Mamuller Hes.		79.650
Satılan Mamulle İlgili Kayıt		

Gelir Hesapları Kapanış İşlemleri

31.12.2016		
600 Yurtiçi Satışlar	225.000	
690 Dönem Kârı Zararı		225.000

31.12.2016		
690 Dönem Kârı Zararı	83.400	
620 Sat. Mamuller Maliyeti		79.650
689 Diğer Olağan Dışı Giderler		3.750

31.12.2016		
690 Dönem Kârı Zararı	141.600	
691 Kurumlar Vergisi		28.320
692 Dönem Net Kârı Zararı		113.280

31.12.2016		
692 Dönem Net Kârı Zararı	113.280	
590 Dönem Net Kârı		113.280

Yukarıdaki maddelerde brüt kâr olan 141.600 TL'den %20 Kurumlar Vergisi kesintisi 28.320 TL yapılarak 113.280 TL net kara ulaşılmıştır.

2016 YILI GELİR TABLOSU

X ARICILIK İŞLETMESİ LTD.ŞTİ		
GELİR TABLOSU (Ayrıntı)	31.12.2016	
A- BRÜT SATIŞLAR		225,000,00
1-Yurtiçi Satışlar	225,000,00	
C-NET SATIŞLAR		225,000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ		79,650,00
1-Satılan Mamuller Maliyeti	79,650,00	
BRÜT SATIŞ KARI		145,350,00
FAALİYET KARI		145,350,00
OLAĞAN KAR		145,350,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR [-]		3,750,00
3-Diğer olağandışı Gider ve Zararlar	3,750,00	
DÖNEM BRÜT KARI		141,600.00
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞIL [-]	28,320,00	
DÖNEM NET KAR		113,280.00

X ARICILIK İŞLETMESİ LTD.ŞTİ	
BİLANÇO TABLOSU (Ayrıntı)	31.12.2016

DÖNEN VARLIKLAR		151,750.00
A-Hazır Değerler	61,750.00	
1- Kasa	56,750.00	
3-Bankalar	5,000.00	
C-Ticari Alacaklar	90,000.00	
1-Alıcılar	90,000.00	
DÖNEM VARLIKLAR TOPLAMI		151,750.00
DURAN VARLIKLAR		76,600.00
D-Maddi Duran Varlıklar	76,600.00	
4- Tesis, Makine ve Cihazlar	4,500.00	
6-Demirbaşlar	0.00	
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	91.250.00	
8-Birikmiş Amortismanlar	19,150.00	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		76,600.00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		228,350.00

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		52,570.00
B-Ticari Borçlar	24,250.00	
1- Satıcılar	3,000.00	
2-Borç Senetleri	18,750.00	
5-Diğer Ticari Borçlar	2.500,00	
G-Borç ve Gider Karşılıkları	28.320,00	
1-Dönem Karı Vergi/Diğer Yasal Yüküm.Karşılı.	28,320.00	
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		12,500.00
F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklar	12,500.00	
1- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	12,500.00	
ÖZKAYNAKLAR		163,280.00
A-Ödenmiş Sermaye	50.000,00	
1-Sermaye	100,000.00	
2-Ödenmemiş Sermaye	50,000.00	
f-Dönem Net Karı	113,280.00	
ÖZKAYNAKLAR TOPLAM		163,280.00
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		228,350.00

X Arıcılık İşletmesinin Finansal Tablolarına İlişkin Dipnotlar

- 1- X Arıcılık İşletmesi 01.02.2016 tarihinde Gebze'de kurulmuştur. Ana kuruluş amacı bal ve diğer arı ürünleri üretimi ve satışı olup, Limited Şirket statüsüne sahiptir.
- 2- İşletme maddi duran varlıklarını VUK hükümlerine göre maliyet bedeliyle değerlemektedir.
- 3- İşletmenin 2016 yılı içinde maddi duran varlık alımları şöyledir.
Tesis Makine ve Cihazlar: 4.500 TL (Bal Sağma Makinesi)
Demirbaşlar : 45.000 TL (Kovanlar)
Diğer Maddi Duran Var. : 37.500 TL (Arılar)
- 4- İşletme 150 kovan arı almıştır. 2016 yılında 50 kovan arı yavru yapmış, 15 kovan arı ölmüştür. 2016 yılı sonunda kovan sayısı aktif çalışan 185 kovan arısı bulunmaktadır.
- 5- İşletmenin 1 personeli bulunmaktadır.
- 6- İşletme maliyetlerini safha maliyet sistemini kullanarak hesaplamıştır.
- 7- İşletmenin 2016 yılı maddi duran varlık amortisman süreleri aşağıda ki gibidir.
Tesis Makine ve Cihazlar: 5 Yıl
Demirbaşlar : 5 Yıl
Diğer Maddi Duran Var. : 5 Yıl
- 8- İşletme 2016 yılında 19.500 TL amortisman ayırmıştır. Bu 19.500 TL'nin 9.000 TL'si kovanlardan, 9.250 TL'si arılardan, 990 TL'si bal sağma makinesinden dolayı ayrılmıştır.
- 9- İşletme amortisman ayırma yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.
- 10- İşletmede 2016 yılında kullanılan Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar 15 kovan arının ölümünden dolayı kaynaklanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Yapılacak Muhasebe İşlemleri

1-İşletme 10.02.2016 tarihinde tanesi 300 TL'den 150 adet arı kovana almış ve bedelini bankadan göndermiştir.

10.02.2016		
256 Diğer Maddi Duran Var.Hes.	45.000	
102 Bankalar Hesabı		45.000
Arı Kovanlarının Alımı		

Kovan alımı işletme için duran varlıktır. VUK ve TMS'nin ikisinde de aynı kayıt yapılacaktır.

2-İşletme 12.02.2016 tarihinde 150 kovanın içine her bir kovana 20 adet olmak üzere tanesi 2 liradan 3.000 adet çıta alınmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

12.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	6.000	
100 Kasa Hes.		6.000
3000*2: 6.000 Çıta Alınması		

Çıtalar her kovana 20 tane konulmuştur. Arılar bu çıtaların içindeki balmumlarına bal yapacaktır. Bu yüzden ilk madde malzeme hesabında takip edilerek balın maliyetine girmesi gerekmektedir.

3-İşletme 15.02.2016 tarihinde 150 kovanın içine bir kovana 250 TL'den arı almış ve bedelin yarısını peşin olarak ödemiş yarısı için senet imzalamıştır.

15.02.2016		
235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar Hesabı	37.500	
100 Kasa Hes		18.750
321 Borç Senetleri Hes.		18.750
Arıların Alınması		

Arılar işletme için demirbaştır. VUK'a göre işlemler yapılırken arılar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına kayıt edilmişti. Muhasebe standartları ise canlı varlıkların bilançoda ayrı hesaplarda gösterilmesi gerektiğini söylemektedir. Taslak hesap planındaki kodlara göre arıların 235 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar hesabına kayıt edilmesi gerekmektedir.

4-İşletme 20.02.2016 tarihinde 4.500 TL'ye 1 adet bal sağım makinesi almış ve bedelini nakit ödemiştir.

20.02.2016		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	4.500	
100 Kasa Hesabı		4.500
Bal Sağım Makinesinin Alınması		

Bal sağım makinesi de işletme için bir duran varlıktır. VUK ve TMS için yapılan kayıtlarda herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

5- İşletme 22.02.2016 çıtaların arasına yerleştirilmek üzere 4.000 TL balmumu almıştır.

22.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	4.000	
100 Kasa Hes.		4.000
Peteklerin içine Konulması için Balmumu Alınması		

Peteklerin içine konulan balmumu işletme için İlk Madde ve Malzeme gideridir. Arılar balmumlarını şişirerek petek yapar. VUK ve TMS açısından kayıta bir fark yoktur.

6-İşletme 25.02.2016 tarihinde arıların beslenmesi için 5.000 liralık arı keki almış ve bedelini nakit göndermiştir.

25.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000
Arı Keki Alınması		

Arı keki arıların beslenmesi için arılara verilir. 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

7-İşletme 25.02.2016 tarihinde arıların beslenmesi için 4.000 TL'lik arı şerbeti almış bedelini peşin ödemiştir.

25.02.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes. 100 Kasa Hesabı Arı Şerbeti Alınması	4.000	4.000

Arı şerbeti arıların beslenmesi için arılara verilen yemlerdir. Arı keki gibi 150 İlk Madde ve Malzeme olarak muhasebeleştirilmelidir.

8-İşletme 01.03.2016 tarihinde kovanlarda meydan gelebilecek varroa hastalığına karşı 1.000 TL'ye karşı kimyasal ilaç almış ve bedelini peşin ödemiştir.

01.03.2016		
150 Genel Üretim Gideri 100 Kasa Hesabı Arılar için Kimyasal İlaç Alınması	1.000	1.000

Arıları çeşitli hastalıklara karşı korumak için belirli periyotlarda kovanlar ilaçlanır. Bu ilaç gideri ilk madde ve malzeme gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

9- İşletmede 30.03.2016 tarihinde çalışan işçiye 2.000 TL maaş ödenmiştir.

30.03.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri 100 Kasa Hes. İşçiye Maaş Ödenmesi	2.000	2.000

İşçi ücretleri bal üretiminde 720 Direkt İşçilik Gideri Hesabında muhasebeleştirilir. Örneğimizde asıl yapılmak istenen balın maliyetini bulmak olduğu için konuyu fazla dağıtmamak için maaş tahakkuk kaydı ihmal edilmiştir.

10- 10.04.2016 tarihinde veterinere 250 TL ödeme yapılmıştır.

10.04.2016		
730 Genel Üretim Gideri	250	
100 Kasa Hes.		250
Veteriner Ücretinin Ödenmesi		

Kovanlarda meydana gelebilecek hastalıklara karşı veteriner tarafından yapılan kontrol için veterinerine ödenen ücrettir. Genel Üretim Gideridir. VUK ve TMS arasında bir fark yoktur.

11- 10.05.2016 tarihinde süzme balların konulması için 5.000 TL'lik bal kabı (kavanoz) alınmıştır.

10.05.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000
Bal Kabı Alınması		

Elde edilen ballar süzme bal olarak satılacağı için sağlan balların cam kavanozlara konularak satılacaktır. Kavanozlar olmadan bal satılamayacağı için kavanozlar balın maliyetine dâhil edilmelidir. Muhasebesinde VUK ve TMS açısından bir fark yoktur.

12- 28.05.2016 tarihinde hasat için arılar yaylaya götürülmüştür. Arıların nakliyesi için 2.000 TL akaryakıt gideri nakit olarak ödemiştir.

28.05.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Arıların Taşınması için Akaryakıt Gideri Alınması		

Arıların yaylaya götürülmesi için yapılan nakliye gideri, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ve 720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı dışında kalan giderler için kullanılan 730 Genel Üretim Gideri Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

13- 01.06.2016 tarihinde arsa sahibine kovanları koymak için yer kiralanmış ve 1.000 TL ödemesi nakit yapılmıştır.

01.06.2016		
730 Genel Üretim Gideri	1.000	
100 Kasa Hes.		1.000
Kovanların Koymak için Arsa Kiralanması		

Arı kovanlarının koyulacağı yerin sahibine ödenen ücret 730 Genel Üretim Gideri Hesabında muhasebeleştirilmelidir.

14- 02.06.2016. tarihinde arıcı tulumu, maske ve çadır alınmıştır. 750 TL nakit olarak ödenmiştir.

02.06.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Gideri	750	
100 Kasa Hes.		750
Genel Üretim Giderine Katlanması		

İşletme için yapılan tulum, maske ve çadır gibi giderler 150 İlk Madde ve Malzeme Gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

15- 30.06.2016 tarihinde yapılan ballar hasat edilmiş ve 1.500 kg bal elde edilmiştir. Elde edilen ballar kg fiyatı 50 TL'den nakit olarak satılmıştır.

30.06.2016		
100 Kasa Hesabı	75.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hes.		75.000
Balların Satışının Yapılması		

Yaylada 150 kovandan 1.500 kg bal elde edilmiştir. Buda ortalama olarak bir kovandan 10 kg bal elde edilmesi anlamına gelmektedir. Hasılat işlemin VUK ve TMS açısından muhasebeleştirilmesinde bir fark bulunmamaktadır.

16- 30.06.2016 İşçinin maaşı için nakden 6.000 TL ödeme yapılmıştır.

30.06.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri	6.000	
100 Kasa Hes.		6.000
İşçiye Maaşının Ödenmesi		

İşçiye maaş ödemesi yapılmıştır. İşçinin önceki aylardan kalan maaşı ödenmiş ve 720 Direkt İşçilik Gideri hesabında muhasebeleştirilmiştir.

17- 10.07.2016 tarihinde arılar oğul yapmış ve 150 olan kovan sayısı 170 kovana çıkmıştır.

10.07.2016		
235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Var.	12.500	
605 Canlı Varlık Değerleme Artışları		12.500
50*250=5.000 TL Oğul Arı Bedeli		

Arıların oğul vermesinin yani yavrulamasının kaydı VUK ve TMS açısından farklı yapılan işlemlerinden biridir. TMS 41'e göre canlı varlık değerleme artışları gelir olarak muhasebeleştirilmelidir. Standartta bu işlem için herhangi bir hesap belirtilmemiştir. Uygulama örneğimizde taslak tekdüzen hesap planını kullandığımızdan dolayı burada bu işlem için kullanılması öngörülen 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabında gelir olarak muhasebeleştirilir. Arıların doğmasından elde edilen gelir, böylece gelir tablosunda gösterilmiş olur.

18- 01.08.2016 tarihinde arılar hasat için Tekirdağ'a ayçiçeği tarlalarına götürülmüştür. Nakliye için 2.500 TL kredi kartıyla ödenmiştir.

01.08.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.500	
329 Diğer Ticari Borçlar		2.500
Arıların Taşınması Gideri		

Arıların başka bir yere taşınması için yapılan giderler 730 Genel Üretim Giderleri hesabında muhasebeleştirilir.

19- 15.08.2016 tarihinde genel üretim gideri için 2.000 TL ödeme yapılmıştır.

15.08.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Genel Üretim Gideri Yapılması		

20- 25.08.2016 Tekirdağ'da arı kovanlarına eşek arıları saldırmış ve 15 kovan arı zayı olmuştur.

25.08.2016		
606 Canlı Varlık Değerleme Azalışları	(3.750)	
235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Var.		3.750
15 Kovan Arının Ölümü		

Kovanlarımıza eşek arılarının saldırması sonucu 15 kovan arımız zayı olmuştur. 1 kovanın bedeli 250 TL olduğundan $15 \times 250 = 3.750$ TL gelir tablosunda gider olarak göstermemiz gerekmektedir. Daha önce yapılan çalışmalarda 628 ve 659 hesapların kullanıldığı görülmüştür. Kanaatimizce canlı varlıklarda ki artışların Gelir Tablosunun Brüt Satışlar bölümünde gösterildiği gibi azalışlarının da yapılacak bir düzenlemeyle Brüt Satışlar bölümünden düşülmesi raporlama açısından daha faydalı olacaktır.

21- 31.08.2016 tarihinde Tekirdağ'da bal hasadı yapılmış 3000 kg bal sağılmıştır. Kg fiyatı 30 TL'den kredili olarak satılmıştır.

31.08.2016		
120 Alıcılar Hes.	90.000	
600 Yurt içi Satışlar		90.000
Tekirdağ'da Bal Satışı Yapılması		

Tekirdağ'da bal hasadı yapılmıştır. Ayçiçeği balı diğer ballara göre daha çok bal verir. Çünkü bir sürü ayçiçeğinin içinde arılar daha kısa sürede çiçek özlerine ulaşabilmektedir. $30 \times 3.000 = 90.000$ TL bal satış geliri elde edilmiştir.

22- 05.09.2016 tarihinde çam balı üretimi için Muğla'ya gidilmiştir. Nakliye gideri 1000 TL, Yemek ve genel üretim gideri 1.000 TL nakit olarak ödenmiştir.

05.09.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Genel Üretim Giderinin Yapılması		

23- 08.09.2016 tarihinde Orman İşletme Müdürlüğü'ne çam korusunda yer tahsisi için 2.000 TL ödenmiştir.

08.09.2016		
730 Genel Üretim Gideri	2.000	
100 Kasa Hes.		2.000
Yer Kirası Ödemesi Yapılması		

Kovanların koyulacağı yerler için 2.000 lira kira bedeli ödenmiştir.

24- 15.09.2016 tarihinde 3.000 TL bal kavanozu alınmış ve bedeli kredili olarak ödenmiştir.

15.09.2016		
150 İlk Madde ve Malzeme Hes.	3.000	
320 Satıcılar Hes.		3.000
Kavanoz Alınması		

Daha önce alınan kavanozlar Muğla'da ki hasat için yeterli olmadığından dolayı yeniden kavanoz alınmıştır.

25- 05.10.2016 tarihinde bal hasadı yapılmıştır. 2000 kg bal hasat edilmiş ve kilosu 30 TL'den nakit olarak satmıştır.

05.10.2016		
100 Kasa Hes.	60.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hes.		60.000
Muğla'da bal hasadı yapılması		

26- 31.12.2016 tarihinde işçiye kalan 12.000 TL maaşı için ödeme yapılmıştır.

31.12.2016		
720 Direkt İşçilik Gideri	12.000	
100 Kasa Hes.		12.000
İşçinin Kalan Maaşının Ödenmesi		

27- Dönem sonunda arıların gerçeğe uygun bedeli 60.000 TL olarak tespit edilmiştir.

31.12.2016		
235 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Var.	13.750	
605 Canlı Varlık Değ. Artışları		13.750
Arıların Gerçeğe Uygun Değerine Getirilmesi		

TMS 41 canlı varlıkları satın alınması sırasında, dönem sonlarında ve satış anında net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini ve oluşacak farkların kâr ya da zarar olarak gelir tablosunda gösterilmesini istemektedir. Bilançoda arılarımızın kayıtlı değeri 46.250 TL olarak görülmektedir. Net gerçeğe uygun değeri 60.000 TL'ye yükselmiştir. Standartta göre elde edilen 13.750 TL'lik gelir 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları Hesabında muhasebeleştirilecektir.

28-VUK ve TMS'ye göre amortisman işlemlerini yapılacaktır. Yansıtma ve kapanış kayıtları yapılacaktır.

Makineler ve Kovanlar için Amortisman Ayrılması

TMS 41'de amortisman ayrılması ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Amortisman ayrılmasının gerekli olduğu durumlarda TMS 16 hükümlerine uyulması gerektiği belirtilmiştir. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilen canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerde amortisman ayrılmamalıdır. Çünkü

amortismanın amacı duran varlıkların gerçek değeriyle gösterilebilmesi için onda meydana gelen yıpranmanın duran varlık bedelinden düşülmesidir. Duran varlık gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği takdirde zaten güncel bedeliyle gösterileceği için amortisman ayrılmasına gerek bulunmamaktadır. Maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı düşülerek değerlendirilen duran varlıklarda ise TMS 16 hükümlerine göre amortisman işlemleri yapılacaktır. Örneğimizde kovanlar ve sağım makinesi için amortisman ayrılacak, arılar ise gerçeğe uygun değer ile değerlendirme işlemi yapılacaktır. Yalnız buradaki önemli husus TMS 16'daki amortisman uygulamasının VUK uygulamasından 2 temel farkı bulunmaktadır. Bunlardan ilki amortisman tabi tutar bulunurken duran varlık değerinden hurda değerinin çıkarılması gerekmektedir. İkinci fark ise VUK hükümlerinde amortisman süreleri tek tek sayılmışken, TMS 16'da ise yararlı ömür işletme tarafından belirlenir.

Kovanların Amortismanının Hesaplanması

Kovanların Bedeli: 45.000 TL

Kovanların Hurda Değeri: 3.000 TL

Kovanların Amortisman Tabi Tutarı: 45.000 TL- 3.000 TL= 42.000 TL

Kovanın Yararlı Ömrü İşletme tarafından 10 yıl olarak belirlenmiştir

Amortisman Oranı: 1/ Yararlı Ömür Formülünden hareketle

Kovanların Amortisman Süresi: 1/10: %10

Kovanların Amortismanı Yıllık Amortismanı: 42.000* %10:4.200 TL

31.12.2016		
730 Genel Üretim Gideri	4.200	
257 Birikmiş Amortismanlar		4.200
Kovanlar için Amortisman Ayrılması		

Bal Sağma Makinesi Amortismanının Hesaplanması

Bal Sağma Makinesi Bedeli: 4.500 TL

Bal Sağma Makinesinin Hurda Değeri: 1.000 TL

Bal Sağma Makinesinin Amortisman Tabi Tutarı: 4.500 TL-1.000 TL:3.500 TL

Bal Sağma Makinesinin Yaralı ömrü ise işletme tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Amortisman Oranı:1/ Yaralı Ömür Formülünden hareketle

Bal Sağma Makinesinin Amortisman Süresi:1/5: %20

Bal Sağma Makinesi Yıllık Amortismanı: 3.500* %20: 700 TL

31.12.2016		
730 Genel Üretim Gideri	700	
257 Birikmiş Amortismanlar		700
Bal sağma Makinesinin İçin Amortisman Ayrılması		

Arılar İçin Amortisman ve Değerleme İşlemleri

Arılarımızı gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşölmek suretiyle değerlediğimiz İçin arılarımızla ilgili bir amortisman ayrılmayacaktır. Bunun yerine gerçeğe uygun değer farkının muhasebeleşirmesinin yapılması gerekmektedir.

Ertelenmiş Vergi Etkisi

Değerleme artışlarından kaynaklanan 12.500 TL ve 13.750 TL kârdaki artış, vergilendirilmeyecektir. Çünkü oradaki 26.250 TL gelir gerçekleşmemiştir, daha farklı bir ifadeyle realize olmamıştır. Aşağıda ki kayıt yapılacaktır.

31.12.2016		
692 Sürdürölen Faal. Ert.Vergi Etkisi	5.250	
489 Ertelenmiş Vergi Borcu		5.250

Yansıtma Kayıtları

31.12.2016		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	28.750	
150 İlk Madde ve Malzeme Gid.		28.750
İlk maddelerin Üretime Sokulması		

31.12.2016

151 Yarı Mamuller Hes.	65.400	
711 D.İlk Madde ve Malz.Yansıtma		28.750
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma		20.000
731 Genel Üretim Gideri Yansıtma		16.650
Giderlerin Yansıtılması Kaydı		

31.12.2016

711 D.İlk Madde ve Malz.Yansıtma	28.750	
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma	20.000	
731 Genel Üretim Gideri Yansıtma	16.650	
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.		28.750
720 Direkt İşçilik Gideri		20.000
730 Genel Üretim Gideri		16.650
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

31.12.2016

152 Mamuller Hes.	65.400	
151 Yarı Mamuller Hes.		65.400
Yarı Mamullerin Mamul Hesabına Devri		

31.12.2016

620 Satılan Mamuller Maliyeti	65.400	
152 Mamuller Hesabı		65.400
Satılan Mamule İlişkin Kayıt		

Gelir Hesapları Kapanışı

31.12.2016		
600 Yurtiçi Satışlar	225.000	
605 Canlı Varlık Değ. Artış	26.250	
690 Dönem Kârı Zararı		251.250

31.12.2016		
690 Dönem Kârı Zararı	69.150	
620 Sat. Mamuller Maliyeti		65.400
606 Canlı Varlık Değ. Azalışı		3.750

31.12.2016		
694 Sürdürülen Faal. Dönem Kârı	182.100	
691 Kurumlar Vergisi		36.420
692 Sürdür.Faal.Ert.Vergi Etkisi		5.250
694 Sürdür.Faal Dönem Net Kârı		140.430

31.12.2016		
694 Sürdür. Faal Dönem Net Kârı	140.430	
590 Dönem Net Kârı		140.430

Gelir hesaplarının kapanışın da VUK uygulamasından farklı olarak Ertilenmiş vergiyle ilgili işlem de yapılmaktadır. Canlı varlık değerleme artışları realize olmamış yani fiili olarak gerçekleşmemiş bir gelir olduğundan dolayı canlı varlık değerleme artışlarından kaynaklanan vergi, ertelenmiş vergi kapsamında kabul edilecek ve o tutara isabet eden kurumlar vergisi ödenmeyecektir. Burada yapılmak istenen ana amaç işletmenin finansal durumunu olabildiğince gerçeğe yakın olarak göstermeye çalışmaktır.

X ARICILIK İŞLETMESİ	
GELİR TABLOSU (Ayrıntı)	31.12.2016

A- BRÜT SATIŞLAR		225.000,00
1-Yurtiçi Satışlar	225.000,00	
2-Canlı Varlık Değerleme Artışları	26.250,00	
3- Canlı Varlık Değerleme Azalışı	(3.750)	
C-NET SATIŞLAR		247.500,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ		65.400,00
1-Satılan Mamuller Maliyeti	65.400,00	
BRÜT SATIŞ KARI		182.100,00
FAALİYET KARI		182.100,00
OLAĞAN KAR		182.100,00
DÖNEM BRÜT KARI		182.100,00
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞIL [-]	36.420,00	
Sürdürülebilir Faaliyetlerden Vergi Etkisi	5.250,00	
DÖNEM NET KAR		140.430,00

X ARICILIK İŞLETMESİ	
FİNANSAL DURUM TABLOSU (Ayrıntı)	31.12.2016

DÖNEN VARLIKLAR		151,750.00
A-Hazır Değerler	61,750.00	
1- Kasa	56,750.00	
3-Bankalar	5,000.00	
C-Ticari Alacaklar	90,000.00	
1-Alıcılar	90,000.00	
DÖNEM VARLIKLAR TOPLAMI		151,750.00
DURAN VARLIKLAR		104.600,00
D-Maddi Duran Varlıklar	76,600.00	
4- Tesis, Makine ve Cihazlar	4,500.00	
6-Diğer Maddi Duran Varlıklar	45,000.00	
8-Birikmiş Amortismanlar-	4.900,00	
E-Canlı Varlıklar	60.000,00	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		104.600,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		256.350,00

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		60.670,00
B-Ticari Borçlar	24,250.00	
1- Satıcılar	3,000.00	
2-Borç Senetleri	18,750.00	
5-Diğer Ticari Borçlar	2.500,00	
G-Borç ve Gider Karşılıkları	36.420,00	
1-Dönem Karı Vergi/Diğer Yasal Yüküm.Karşılı.	36.420,00	
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		5.250,00
F-Ertelenmiş Vergi gideri	5.250,00	
1- Ertelenmiş Vergi Gideri	5.250,00	
ÖZKAYNAKLAR		190.430,00
A-Ödemiş Sermaye	50.000,00	
1-Sermaye	100,000.00	
2-Ödenmemiş Sermaye -	50,000.00	
f-Dönem Net Karı	140.430,00	
ÖZKAYNAKLAR TOPLAM		190.430,00
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		256.350,00

X Arıcılık İşletmesinin Finansal Tablolarına İlişkin Dipnotlar

- 1- X Arıcılık İşletmesi 01.02.2016 tarihinde Gebze’de kurulmuştur. Ana kuruluş amacı bal ve diğer arı ürünleri üretimi ve satışı olup, Limited Şirket statüsüne sahiptir.
- 2- İşletme maddi duran varlıklarını VUK hükümlerine göre maliyeti ve net gerçeğe uygun bedel ile değerlemektedir.
- 3- İşletmenin 2016 yılı içinde maddi duran varlık alımları şöyledir.
Tesis Makine ve Cihazlar: 4.500 TL (Bal Sağma Makinesi)
Demirbaşlar : 45.000 TL (Kovanlar)
Canlı Varlıklar : 37.500 TL (Arılar)
- 4- İşletme 150 kovan arı almıştır. 2016 yılında 50 kovan arı yavru yapmış, 15 kovan arı ölmüştür.2016 yılı sonunda kovan sayısı aktif çalışan 185 kovan arısı bulunmaktadır.
- 5- İşletmenin 1 personeli bulunmaktadır.
- 6- İşletme maliyetlerini safha maliyet sistemini kullanarak hesaplamıştır.
- 7- İşletmenin 2016 yılı maddi duran varlık amortisman süreleri aşağıda ki gibidir.
Tesis Makine ve Cihazlar: 5 Yıl
Demirbaşlar : 10 Yıl
- 8- İşletme 2016 yılında 4.900 TL amortisman ayırmıştır. Bu 4.900 TL’nin 4.200 TL’si kovanlardan, 700 TL’si bal sağma makinesinden dolayı ayrılmıştır. Arılar net gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği için amortisman ayrılmamıştır.
- 9- İşletme amortisman ayırma yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.
- 10- İşletmede 2016 yılında kullanılan Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar 15 kovan arının ölümünden dolayı kaynaklanmıştır.

SONUÇ

Tarım sektörü gıda temini, hammadde kaynağı olması, istihdam sağlaması, köyden kente göçü önlemesi gibi sebeplerden dolayı Türkiye için çok önemli bir sektördür.

Tarım sektöründeki işletmelerin sayısının, üretim kapasitelerinin, çalışan sayılarının, artması ve birçok büyük şirketin tarım sektörüne yatırım yapmasıyla birlikte tarım sektöründe muhasebe uygulamaları da önem kazanmıştır.

VUK ve MSUGT göre yapılan muhasebe işlemlerinde, canlı varlıklar maliyet bedelleriyle kayıtlara alınmakta, dönem sonunda ise amortisman ayrılmakta ve herhangi bir şekilde değer artış ve azalış tespiti yapılmamaktadır. Bu sebeple canlı varlıkların değerlerinde meydana gelen değer artışları ya da azalışları finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Uygulamada arıcılık konusu anlatılmış olsa da arılarda büyüme ve gelişme kısıtlı olduğundan dolayı konunun daha iyi anlaşılabilmesi için büyükbaş sektörden bir örnekle açıklamak daha uygun olacaktır. İyi bir ırk 100 adet süt ineği yavru olarak 2.000 TL bedelle satın alınsın.1-2 yıl beslenip süt almaya başladığında o ineklerin piyasa değeri 7.000- 8.000 TL civarı olmaktadır. İşletmede mevcut bulunan ineklerin değeri 700.000 TL- 800.000 TL iken bilançoda 200.000 TL bedelle gösterilecektir. Finansal tablolardaki bilgilerin son derece önemli olduğu günümüzde, bu durum yatırımcılar ve kredi verenler açısından olumsuz bir durum meydana getirecektir.

Şu an ki uygulanan tarım muhasebesiyle ilgili bir diğer bulgu ise canlı varlıklarla ilgili tek düzen hesap planında ilgili hesapların bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda mevcut uygulamada muhasebecilerin canlı varlıkları hangi hesaplarda takip etmesi gerektiği konusunda yeterince bilgi sahibi olmadığına kanaat getirilmiştir. Yapılan incelemelerde duran varlık niteliğinde ki canlı varlıklar için 255 Demirbaşlar, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar, 277 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar hesaplarının kullanıldığı görülmektedir. Aynı durum dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar içinde geçerlidir. Bu durum bu kadar karışıklık meydana getirmeden ya da muhasebe standartları tarafından önerilen bir taslak hesap planına gerek kalmadan gerekli hesap planı değişikliği ve tarım muhasebesiyle ilgili diğer değişiklikler yapılmalıydı. Çalışma sırasında incelediğimiz kaynaklardan biri olan 1985 yılında Sn.

Cengiz Erdamar tarafından yayınlanan Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni isimli kitabında bugünkü taslak hesap planıyla aynı kodlar olmasa da canlı varlıklara aynı şekilde ayrı hesap kodları verilmiştir. Yine bir diğer kitap olan 1988 yılında yayınlanan Sn. Ali Aras'ın Tarım Muhasebesi kitabı da bugün TMS 41 Standardıyla getirilmeye çalışan değerlendirme yaklaşımları, benzer bir şekilde anlatılmaktadır. Tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarıyla ilgili ivedi bir değişikliğe gidilmesi gerekmektedir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, uluslararası standartlardan çeviri olup, amacı tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standart, taşıyıcı canlı varlıklar dışındaki canlı varlıklar, hasat aşamasına kadar ki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmesi suretiyle değerlendirilen canlı varlıklara ait devlet teşviklerini kapsamaktadır.

Standart, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini tavsiye etmektedir. Standartta göre bir aktifleştirme kriteri olarak, işletmenin canlı varlığın kontrolünü elinde bulundurması, varlıktan sağlanacak faydanın işletmeye aktarılmasının beklenilmesi ve varlığın değerinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Standart gerçeğe uygun değer tespiti için yapılması gerekenleri tek tek saymıştır. En güvenilir yöntem ise varlığın aktif bir piyasasının olması durumunda orada belirlenen fiyatıdır.

Standart devlet teşvikleriyle ilgili net gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıkların TMS 41 Standardı kapsamında muhasebeleştirileceği, maliyet değerleriyle değerlendirilen varlıkların TMS 20 Standardı kapsamında muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır.

Muhasebe standartları canlı varlıkların ayrı hesaplarda takip edilmesi gerektiğini belirtmiş ve canlı varlıklara bilanço kalemleri arasında yer vermiştir. Bu çok olumlu ama geç kalınmış bir adımdır. Üstelik halende tüm tarım işletmeleri içinde yürürlüğe girmemiştir. Taslak hesap planında Arılar ile ilgili bir hesap bulunmamaktadır. Bu yüzden uygulamada arılar, 235 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar Hesabında muhasebeleştirilmiştir. Arılar için kendine özel bir hesap olmasa da mevcut durumdas u ürünleri ile Diğer Canlı Varlıklar hesabının ayrılması uygulamada tercih edilmiştir. Su

ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar hesabının ayrılarak iki hesap olması daha uygun görülmektedir.

Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi, canlı varlık değerlendirme artışları ve azalışlarına sebebiyet verecek ve finansal tablolarda varlıkların güncel değerlerle gösterilmesini sağlayacaktır. Elde edilen kâr ve zararlar ertelenmiş vergi kapsamında değerlendirilerek ödenecek verginin dışında bırakılacaktır. Varlığın net gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği durumlarda amortismanda ayrılmayacaktır. Amortisman varlığın değerinden, yıpranma payını düşerek gerçek değerini bulmaya çalışan bir uygulamadır. Varlık gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği zaman güncel değeri belli olacaktır ve amortisman ayrılmasına gerek kalmayacaktır.

Arıcılık işletmesi uygulamamızda VUK ile TMS'ye göre yapılan muhasebe işlemleri sonucunda bazı farklar göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki VUK'a göre muhasebeleştirme işlemlerini yaparken ayrılan amortisman tutarından dolayı Satılan Mamul Maliyeti hesabı daha yüksek çıkmıştır. Diğerleri ise TMS'ye göre işlem yaparken değerlendirme artışlarının kârı artırmasıdır.

Türkiye'de şu an muhasebe standartlarını uygulamak durumunda olan firmalar gerçeğe uygun değerle değerlendirme yapmaktayken, muhasebe standartlarını uygulamayan daha küçük işletmeler ise canlı varlıklarını maliyet bedeli ile değerlemektedir. Muhasebe standartlarını uygulayan firmalar canlı varlıklarını ayrı hesaplarda takip etmekteyken uygulamayanlar kendisine mantıklı gelen herhangi hesapta takip etmektedir. Canlı varlık ve tarımsal ürün değerlendirme artış ve azalışlarından dolayı aynı gelir ve giderlere sahip işletmelerin kârları farklı çıkmaktadır. Şu anki ortamda VUK ve TMS uygulamalarının tarım muhasebesi hakkındaki uygulamalarını incelediğimizde TMS uygulamalarının gerçeğe daha uygun olduğu görüşü ağır basmaktadır.

Kısacası tarım işletmelerinde yapılan uygulamalar da genelin kapsanması, ayrıca karışıklıklara mahal vermeyecek şekilde tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarının açıklanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA KİTAPLAR

AKDOĞAN, Nalan, vd. **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 2011.

AKPINAR, Onur ve Ekrem ÖZDEMİR. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Detay Yayıncılık, 2010.

ARAS, Ali. **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, 1988.

ATAMAN, Ümit. **Genel Muhasebe Cilt 2**, Türkmen Kitapevi, 2005.

CANKÜYER, Ersoy. **Tavukçuluk ve Kümes Hayvancılığı**, Tarım ve Köy işleri Bakanlığı, Yayın Daire Başkanlığı Matbaası.

CEMALCILAR, Özgür Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli. **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009.

ÇETİN Bahattin ve Tolga Tipi. **Tarım Muhasebesi**, Nobel Yayın Dağıtım, 2011.

DEMİR, Şeref. **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı**, Seçkin Yayıncılık, 2012.

ELİTAŞ, Cemal. **UFRS (Tms-Tfrs) Uygulamaları Açıklamalı Yorumlu Örnekli Karşılaştırmalı**, Hipotez Yayınları, 2011.

ERDAMAR, Cengiz. **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayını No:343, 1985.

ERDOĞAN, Nurten ve Diğerleri. **Genel Muhasebe**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:2595, 2012.

GÖKÇEN, Gürbüz. **Genel Muhasebe**, Beta Yayınları, 2011.

GÖKGÖZ, Ahmet. **Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması**, Dora Yayıncılık, 2012.

GÖKGÖZ, Ahmet. **Tarımsal Faaliyet Muhasebesi**, Ekin Yayınevi, 2013.

KARACAN, Sami. **Dış Ticaret ve Dış Ticaret Muhasebe İşlemleri**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.

KARACAN, Sami. **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, 2007.

KAYMAKÇI Mustafa ve Diğerleri. **Tarımsal Uygulamalar**, Ege Üniversitesi Yayınları No:552, 2011.

KAYRAL, Günay. **Yeni Teknik Arıcılık**, İstanbul, 2010.

- KIZILOT, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 1989.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, 1998.
- LALİK, Ömer. **Envanter**, Bilim Yayınları, 1986.
- ÖNCÜ, Semra ve Lale Demiroğlu. **Tarımsal Faaliyetlerin Maliyetlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler ve Sektörel Bir Uygulama**, Gazi Yayınevi, 2016.
- ÖRTEN, Remzi. **Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Uygulama Örnekleri**, Gazi Kitabevi, 2000.
- ÖRTEN, Remzi Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR. **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Yayınevi, 2010.
- ÖZERHAN, Yıldız ve Serap YANIK. **Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları No:427, 2012.
- SAĞLAM Necdet, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, Türkiye **Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.
- SÖNMEZ, Feriştah. **Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Sığır İşletmeleri için Uygulanabilir Kayıt Örnekleri**, Altın Nokta Yayınevi, 2006.
- SÜRMEYEN, Yusuf. **Muhasebe 1**, Celepler Matbaacılık, 2010.
- SÜRMEYEN, Yusuf. **Muhasebe 2**, Celepler Matbaacılık, 2010.
- ŞANLI Nail. **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, Türmob Yayınları, 2014.
- TAŞTAN, Hakan. **Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, Detay Yayıncılık, 2013.
- TEKTÜFEKÇİ. Fatma. **Su Ürünlerinin Yetiştirilmesi ve Finansal Raporlanması**, Altın Nokta Yayınevi, 2010.
- TUĞAY, Osman. **Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi**, Ekin Yayınevi, 2015.
- ÜNALAN, Sedat ve Diğerleri. **Muhasebe ve Envanter**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1988.
- YILMAZ, Kazım. **Vuk Gvk Kvk ve Kdvk Açısından Değerleme**, T.Ş.O.F. Plaka Matbaacılık AŞ, 2000.

MAKALELER

BADEM, Cemkut, Mustafa SAVCI ve Yavuz KILINÇ, Türkiye’de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Dergisi**, 2013/3, s. 115-147.

BAYRAÇ, H.Naci ve Fisun YENİLMEZ. Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Avrupa Ortak Tarım Politikası, **Demokrasi Platformu Dergisi**, Sayı.3, s. 91-129.

BUYRUK AKBABA, Ayşe Nur. Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul’da Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz, **Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4,Sayı:2, 2015, s. 81-106.

BÜYÜKALTUNEL Serkan, Tarımsal Faaliyetlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ocak 2017, Sayı:345, s.60-72.

BÜYÜKİPEKÇİ, Semih ve Aziz KAĞITÇI. Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 2015, s. 105-113.

GÖKGÖZ, Ahmet. Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4,Sayı: 4, 2012, s. 96-108.

GÖKGÖZ, Ahmet. Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2012, Sayı:2, s. 41-54.

SÖNMEZ, Feriştah. Tarım İşletmelerinde Amortisman, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı 19, s. 47-74 .

KIYMETLİ ŞEN, İlker, Arman Aziz KARAGÜL. Yeni Bir Maddi Duran Varlık Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2014-3, s.27-48.

TOKAY, Semih Hüseyin ve Ali DERAN. Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar için Önerilen Muhasebe Yaklaşımı I, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2004, s. 17-21.

TOKAY, Semih Hüseyin ve Ali DERAN. Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği Belge ve defter Düzeni, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, s. 40-55.

ÖZKAN, Azzem. Büyükbaş Hayvanlarda Amortismanlar, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl : 21 Sayı : 249, 2002, s.106-113.

ÖZULUCAN Abitter ve Ali DERAN. 41 No.lu 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 SBE Dergisi**, Sayı 25, s.1-22.

USUL Hayrettin ve Tülay Top. TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs 2010, s.65-76.

YILMAZ, Erdal. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:22,2014, s.232-248.

TEZLER

ANTEPLİ, Ali. **41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Bir Uygulama**, Selçuk Üniversitesi SBE Doktora Tezi, 2014.

ÇİHANGİR, Ahmet Erhan. **Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama**, T.C. Hitit Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2010.

DEMİRKOL, Ömer Faruk. **Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması**, T.C. Gazi Üniversitesi SBE Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2006.

GÖKGÖZ, Ahmet. **Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi**, T.C. Sakarya Üniversitesi SBE Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, Sakarya, 2012.

KARACA, Halil. **Tekirdağ İli Tarım İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Model Önerisi ve Bir Uygulama**, Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1995.

KARAPINAR, Ahmet. **Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007.

KILLI, Mustafa. **Tarım İşletmelerinde Tarımsal Faaliyet Standardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplaması: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama**, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, 2014.

TOP, Tülay. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, 2009.

YANIK, Zeki. **Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması**, Gazi Üniversitesi Doktora Tezi, 1996.

İNTERNET KAYNAKLARI

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.57d7d47ad892d2.74875576 Erişim tarihi 14.07.2016.

<http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/dunyada-tarim-sektorune-genel-bakis.aspx> Erişim tarihi: 19.08.2016.

<http://www.agacnet.com/hurma-agaci/turkiyede-hurma-nerede-yetisiyor.html> Erişim Tarihi :10.06.2016.

<http://www.tzob.org.tr/Bas%C4%B1n-Odas%C4%B1/Haberler/ArtMID/470/ArticleID/70/T252rk-tar%C4%B1m%C4%B1-d252nyas%C4%B1ralamas%C4%B1nda-ba%C5%9Fa-g252re%C5%9Fiyor> Erişim Tarihi:05.05.2016.

<http://www.ortadef.org/?&Bid=559920> Erişim Tarihi: 06.07.2016.

http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller/Yumu%C5%9Fak%20%C3%87ekirdekli%20Meyveler.pdf Erişim Tarihi: 15.07.2016.

https://www.ankara.bel.tr/files/2214/3893/6740/15-meyve_16_SAYFA.pdf Erişim Tarihi:15.07.2016.

http://www.tarimkutuphanesi.com/Tavuk_etinin_faydalari_Semra_TURKMEN_Ev_Ekonomisti_01046.html, Erişim Tarihi: 16.08.2016.

http://www.isub.org.tr/assets/rapor_surunlerivekulturbalikkiligiileilgilirevize_3eylul2014.pdf Erişim Tarihi:14.08.2016.

<http://esuf.sdu.edu.tr/tr/genel/su-urunleri-yetistiriciligi-28> Erişim Tarihi:17.08.2016.

http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=27302&tipi=17&sube=0 Erişim Tarihi :15.08.2016.

<http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BSGM.pdf>, Erişim Tarihi: 15.06.2016.

<https://www.tarimdanhaber.com/haber/tarim/her-yonuyle-tarla-bitkileri//>, Erişim Tarihi:10.07.2016.

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> Erişim Tarihi: 15.05.2016

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14> Erişim Tarihi:14.10.2016.

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf Erişim Tarihi: 14.10.2016.

<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/finansal-tablolari-hazirlarken-dikkat-edilecek-yeni-standartlar.pdf> Erişim Tarihi:10.10.2016.

//www.esmmmo.org/storage/file/hesap_plani_taslagi.pdf Erşim Tarihi:30.11.2016.

<http://aricilik.gen.tr/index.php?topic=501.0> Erişim Tarihi : 31.12.2016.

<http://www.beslenmedestegi.com/dogal-urun/ari-sutu-faydalari> Erişim Tarihi: 03.01.2017.

<http://www.aricilik.com.tr/propolis-nedir-ve-faydalari-nelerdir/> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

<http://www.kackarbalı.com/kackar-poleni.shtm> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

www.tarimdanhaber.com/haber/tarim-ve-ziraat-bilgi-bankasi/turkiyenin-dunyada-lider-oldugu-urunler Erişim Tarihi:15.08.2016.

<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2009-25.aspx> Erişim Tarihi: 15.10.2016.

DİĞER KAYNAKLAR

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık, 2004.

Büyük Larousse Sözlük Ansiklopedisi, Gelişim Yayıncılık,1986.

Rakamlarla Dünya Tarımı, İzmir Ticaret Borsası, 2014.

TİGEM Hayvancılık Sektör Raporu, 2015.

Arıcılık Sektör Toplantısı Sonuç Raporu 2016,Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK).

Balıkçılık Sektör Raporu ve Global Ürünler Fuarı, Brüksel Ticaret Müşavirliği, Nisan 2015.

Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu 2012, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı.

Mobilya, Kâğıt ve Orman Ürünleri Sektörü Raporu 2016, Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.

Alaettin İmamoğlu, ve Nuri Sait Altun, Genel Muhasebe 1, Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Ders Notu, 2012.

Türkiye Muhasebe Standartları.