

T.C
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BÜYÜKBAŞ
HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

ALİ ANTEPLİ

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN
PROF.DR. ALİ ALAGÖZ

KONYA-2014



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı: ALİ ANTEPLİ

Numarası: 034127001014

Ana Bilim / Bilim Dalı: İŞLETME/İŞLETME

Tezli Yüksek Lisans

Doktora

Tezin Adı: TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Hayvancılık İşletmeleri Uygulaması

Öğrencinin

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.


ALİ ANTEPLİ



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Doktora Tezi Kabul Formu

Öğrencinin

Adı Soyadı: ALİ ANTEPLİ

Numarası: 034127001014

Ana Bilim / Bilim Dalı: İŞLETME/İŞLETME

Programı

Tezli Yüksek Lisans

Doktora

Tez Danışmanı Prof. Dr. ALİ ALAGÖZ

Tezin Adı: TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Hayvancılık İşletmeleri Uygulaması

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Hayvancılık İşletmeleri Uygulaması başlıklı bu çalışma 30/05/2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı Soyadı

Prof.Dr. ALİ ALAGÖZ

Prof.Dr. AHMET AY

Prof.Dr. RAİF PARLAKKAYA

Doç.Dr. YUNUS CERAN

Doç.Dr. ALİ DERAN

Danışman ve Üyeler

DANIŞMAN

ÜYE

ÜYE

ÜYE

ÜYE

İmza

Alâaddin Keykubat Kampüsü Selçuklu 42079

KONYA Telefon : (0 332) 241 05 21-22 Faks : (0 332) 241 05 24

e-posta : sosbilens@selcuk.edu.tr

Elektronik Ağ : www.sosyalbil.selcuk.edu.tr



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



| | | | |
|------------|--|------------------------------|-----------------------|
| Öğrencinin | Adı Soyadı | Ali ANTEPLİ | Numarası 034127001014 |
| | Ana Bilim / Bilim Dalı | İŞLETME / MUHASEBE FİNANSMAN | |
| | Danışmanı | Prof.Dr. Ali ALAGÖZ | |
| Tezin Adı | 41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA | | |

ÖZET

Bu doktora tezi, tarımsal faaliyetlerin gerçekleşmesinde ortaya çıkan muhasebe olaylarının kaydedilmesi ve raporlanması konusunda Türkiye Muhasebe Standardı 41 çerçevesinde 5 hesaplı uygulama ve tek hesaplı uygulama kayıtları ile Vergi Usul Kanununa göre yapılan kayıtların karşılaştırmaları yapılarak muhasebeleştirilmesini ve örnek olay uygulamasını içermektedir.

Çalışma dört bölüm olarak oluşturulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde; tarımsal faaliyetler ve tarım işletmeleri konuları ele alınmış, bu bağlamda tarımsal faaliyetlerin özellikleri, tarımsal faaliyet türleri ve tarım işletmelerinin özellikleri ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ele alınmıştır. Bu bölümde, tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi, tarım işletmelerinde envanter işlemleri, değerlendirme işlemleri, amortisman işlemleri ve tarımsal devlet teşvikleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında genel bilgi verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyet Standardının tarihsel gelişimi açıklanmış ve daha sonra Tarımsal Faaliyet Standardı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise; süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerine yönelik yeni bir model önerisi geliştirilmiş ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 kapsamında örnek bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulamada maliyetlerin 7/B seçeneğine göre kaydedilmesi ve Tekdüzen Hesap Planında olması gereken hesap önerilerine yer verilerek, 5 hesaplı ve tek hesaplı uygulama kayıtları ile Vergi Usul Kanununa göre yapılan kayıtlara yer verilmiştir.



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



| | | | |
|---------------------|---------------------------|--|-----------------------|
| Öğrencinin | Adı Soyadı | Ali ANTEPLİ | Numarası 034127001014 |
| | Ana Bilim / Bilim Dalı | İŞLETME/ MUHASEBE FİNANSMAN | |
| | Danışmanı | Prof.Dr.Ali ALAGÖZ | |
| Tezin İngilizce Adı | | Accounting of Agricultural Activities in the Framework of Turkish Accounting Standard 41 : a Study on Cattle Farming | |

ABSTRACT

This dissertation contains the record and reporting of the accounting in the realization of agricultural activities in terms of “simple entry bookkeeping and multiple 5 entry bookkeeping application records within the framework of Turkish Accounting Standard 41 and the records made according to the Tax Procedure Law as well as their comparisons and a case study application.

The study consists of four sections.

In the first part of the study, agricultural activities and agricultural enterprises have been discussed and in this context, the characteristics of agricultural activities, types of agricultural activities and characteristics of agricultural enterprises have been described in detail.

In the second part, accounting system in an agricultural enterprise has been discussed. In this part, information about the historical development of agricultural accounting, agricultural business operations in the inventory, valuation, depreciation, agricultural operations and government grants has been given.

In the third part, general information about the International Accounting Standards has been given and the historical development of Turkish Accounting Standard 41-Agricultural Operations has been explained. In the next step, Turkish Accounting Standard- 41 - The Standard of Agricultural Activity has been investigated in detail.

In the fourth and last section; a sample application has been made and a new developed model of accounting for dairy farms in the agricultural enterprises has been proposed within the scope of Turkish Accounting Standard- 41. In this sample application, it has been proposed that costs be recorded according to the 7 / B option while abiding by the Uniform Chart of Accounts. “Simple entry bookkeeping and multiple 5 entry bookkeeping application records and records made according to the Tax Procedure Law have also been given.

İÇİNDEKİLER

| | |
|---------------------------------|----|
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | iv |
| TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ | vi |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ

| | |
|---|----|
| 1.1. TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI | 4 |
| 1.1.1. <i>Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri</i> | 9 |
| 1.1.2. <i>Tarımsal Faaliyet Türleri</i> | 13 |
| 1.1.2.1. Bitkisel Üretim..... | 13 |
| 1.1.2.2. Hayvansal Üretim | 16 |
| 1.1.2.2.1. Büyükbaş Hayvancılık | 19 |
| 1.1.2.2.2. Küçükbaş Hayvancılık | 22 |
| 1.1.2.3. Orman Ürünleri Üretimi | 24 |
| 1.1.2.4. Su Ürünleri Üretimi | 25 |
| 1.2. TARIMSAL ÜRETİM | 26 |
| 1.2.1. <i>Tarımsal Ürünler</i> | 27 |
| 1.3. TARIM İŞLETMELERİ | 29 |
| 1.3.1 <i>Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması</i> | 32 |
| 1.3.1.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri..... | 32 |
| 1.3.1.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri..... | 33 |
| 1.3.1.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri..... | 34 |
| 1.4. TARIM İŞLETMELERİNDE TEŞVİK | 34 |

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

| | |
|---|----|
| 2.1. TARIM MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ | 40 |
| 2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMA GÜÇLÜKLERİ | 43 |
| 2.3. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ | 46 |
| 2.3.1. <i>Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi</i> | 49 |
| 2.3.2. <i>Tarım İşletmelerinde Envanter</i> | 50 |
| 2.3.3. <i>Tarım İşletmelerinde Değerleme</i> | 53 |
| 2.3.3.1. Değerleme Kavramı | 54 |
| 2.3.3.2. Muhasebe Kuramında Yer Alan Değerleme Ölçüleri | 54 |

| | |
|--|----|
| 2.3.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri | 55 |
| 2.3.3.4. Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçüleri | 58 |
| 2.3.3.5. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri | 59 |
| 2.3.3.6. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri | 61 |
| 2.3.3.7. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme..... | 61 |
| 2.3.4. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri..... | 70 |
| 2.3.4.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman İşlemleri | 74 |
| 2.4. ÇİFTLİK MUHASEBESİ VERİ AĞI (FADN)..... | 77 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER

| | |
|---|-----|
| 3.1. MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER | 84 |
| 3.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRESİ | 86 |
| 3.2.1. Vergi Mevzuatındaki Düzenlemelerin TMS41 İle Karşılaştırılması..... | 88 |
| 3.3. TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI | 89 |
| 3.3.1. TMS-41 Standardının Tarihçesi..... | 90 |
| 3.3.2. TMS-41 Standardının Amacı ve Kapsamı..... | 91 |
| 3.3.3. TMS-41'de Yer Alan Tanımlar..... | 92 |
| 3.3.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri..... | 96 |
| 3.3.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi | 97 |
| 3.3.4.2. Canlı Varlıklarda Değerleme | 102 |
| 3.3.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi | 108 |
| 3.3.4.3. Tarımsal Ürünleri Değerleme | 108 |
| 3.3.4.4. Tarımsal Arazileri Değerleme | 110 |
| 3.3.4.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme..... | 110 |
| 3.3.4.6. Devlet Teşviklerinin Değerlemesi | 111 |
| 3.3.4.6.1. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Alınması..... | 111 |
| 3.3.4.7. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri | 113 |
| 3.3.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kâr ve Zararın Raporlanması..... | 114 |
| 3.3.6. Katlanılan Maliyetler | 115 |
| 3.3.6.1. Tarımsal Faaliyetlerde Maliyet Hesapları | 117 |
| 3.3.6.1.1. 7/A Seçeneği..... | 118 |
| 3.3.6.1.2. 7/B Seçeneği | 122 |
| 3.3.6.2. Tarımsal Faaliyetlerde Hesap Planı..... | 124 |
| 3.3.6.2.1. Canlı Varlıklar İçin Dönen Varlıklar Grubu | 125 |
| 3.3.6.2.2. Canlı Varlıklar İçin Düzenlenen Duran Varlıklar Hesapları | 128 |
| 3.3.7. Finansal tablolarla Birlikte Sunulmayan Bilgiler..... | 132 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE ÜRÜN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE BİR UYGULAMA

| | |
|--|------------|
| 4.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI | 133 |
| 4.2. LİTERATÜR | 133 |
| 4.3. VERİ SETİ VE YÖNTEM | 136 |
| 4.3.1. Veri Seti | 136 |
| 4.3.2. Yöntem | 136 |
| 4.3.3. Giderlerin Belirlenmesi | 137 |
| 4.3.4. Gider Yerlerinin Tespiti | 138 |
| 4.3.5. Giderlerin Dağıtımının Yapılması | 139 |
| 4.4. UYGULAMA ÖRNEĞİNE İLİŞKİN VERİLER | 139 |
| 4.4.1. Birinci Dağıtım | 146 |
| 4.4.2. Dönemiçi İşlemlerinin Yevmiye Kayıtları (5 Hesaplı Uygulama) | 151 |
| 4.4.3. Dönem Sonu İşlemleri | 159 |
| 4.4.4. Dönemsonu Envanteri | 159 |
| 4.4.4.1. Çağ Değişimi ve Değerleme | 160 |
| 4.4.4.2. Amortisman İşlemleri | 164 |
| 4.4.4.3. Amortismanların kayıtları | 168 |
| 4.4.5. İkinci Dağıtım | 168 |
| 4.4.6. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Yüklenmesi | 171 |
| 4.4.6.1 Süt Üretim Maliyetinin Hesaplanması | 171 |
| 4.4.6.2. Giderlerin Yansıtılması | 174 |
| 4.4.7. Kâr ve Zararın Tespiti | 175 |
| 4.4.8. Finansal tabloların Düzenlenmesi | 177 |
| 4.5. UYGULAMA'NIN VUK'A GÖRE KAYITLARI | 188 |
| 4.5.1 Dönemiçi İşlemleri | 189 |
| 4.5.2 Dönem sonu İşlemleri | 196 |
| 4.5.3 Kâr Zarar Tespiti | 201 |
| 4.5.4. Finansal tabloların Düzenlenmesi | 203 |
| 4.6. FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRMASI (TMS-41/ VUK) | 207 |
| 4.7. UYGULAMANIN TEK HESAP YÖNTEMİNE GÖRE KAYITLARI | 216 |
| SONUÇ | 242 |
| KAYNAKÇA | 249 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | | |
|--------|---|---|
| AB | : | Avrupa Birliği |
| ABD | : | Amerika Birleşik Devletleri |
| a.g.e. | : | Adı Geçen Eser |
| BDDK | : | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| Bkz | : | Bakınız |
| ÇMVA | : | Çiftlik Muhasebe Veri Ağı |
| DGD | : | Doğrudan Gelir Desteği |
| DPT | : | Devlet Planlama Teşkilatı |
| GAP | : | Güneydoğu Anadolu Projesi |
| GVK | : | Gelir Vergisi Kanunu |
| GUD | : | Gerçeğe Uygun Değer |
| IAS | : | International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları) |
| IASB | : | International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) |
| IASC | : | International Accounting Standarts Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) |
| IFRS | : | International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) |
| KDV | : | Katma Değer Vergisi |
| KİT | : | Kamu İktisadi Teşebbüsleri |
| MÖDAV | : | Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı |
| MSUGT | : | Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği |

| | | |
|---------|---|---|
| NGUD | : | Net Gerçeğe Uygun Değer |
| SPK | : | Sermaye Piyasası Kurulu |
| TFRS | : | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| THP | : | Tekdüzen Hesap Planı |
| TMS | : | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMS 41 | : | 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı |
| TMSK | : | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUDESK | : | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| TSE | : | Türk Standartları Enstitüsü |
| TTK | : | Türk Ticaret Kanunu |
| TÜİK | : | Türkiye İstatistik Kurumu |
| TÜRMOB | : | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli |

Mali Müşavirler Odaları Birliği

| | | |
|------|---|---|
| UFRS | : | Uluslararası Finansal Raporlama Standardı |
| UMS | : | Uluslararası Muhasebe Standartları |
| UMSK | : | Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| V.b. | : | Ve Benzeri |
| VUK | : | Vergi Usul Kanunu |

TABLO VE ŞEKİLLER LİSTESİ

| NO | Tablo Adı | Sayfa No |
|----------|--|----------|
| Tablo:1 | Türkiye Tarım alanları (Bin Hektar) | 8 |
| Tablo:2 | Hayvansal Üretim Canlı Hayvan Sayısı (Baş) | 18 |
| Tablo:3 | Büyükbaş Hayvan Sayıları | 22 |
| Tablo:4 | Tür ve Irklarına Göre Küçükbaş Hayvan Sayıları | 23 |
| Tablo:5 | Hayvansal Ürünler (Ton) | 29 |
| Tablo:6 | Türkiye’de Tarım Arazileri Üzerindeki Mülkiyet Haklarının Dağılımı | 31 |
| Tablo:7 | Hayvancılık Teşvikleri | 37 |
| Tablo:8 | TMS41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması | 88 |
| Tablo:9 | TMS-41 Standart Kapsamında Yer Alan ve Almayan Faaliyetler | 92 |
| Tablo:10 | 7/A Seçeneğinde gider, yansıtma ve fark hesapları | 119 |
| Tablo:11 | ABC Büyükbaş Hayvancılık Ltd. Şti. Açılış Bilançosu | 141 |
| Tablo:12 | ABC İşletmesinin Canlı Varlıkların Miktar Ve Kayıtlı Değer Bilgileri | 142 |
| Tablo:13 | ABC İşletmesine Ait Gider Yerleri ve Muhasebe Kodları | 143 |
| Tablo:14 | ABC İşletmesini 2012 Yılı Üretim Maliyetleri | 143 |
| Tablo:15 | ABC İşletmesi 2012 Yılı Gelir ve Giderleri | 144 |
| Tablo:16 | ABC İşletmesinin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları Tablosu | 146 |
| Tablo:17 | Üretim ve Yatırım Gider Yerlerinde Kullanılan Yem Giderleri | 147 |
| Tablo:18 | Direkt İşçilik Giderlerinin Dağılımı | 148 |
| Tablo:19 | Endirekt İşçilik Giderlerinin Dağılımı | 148 |
| Tablo:20 | Endirekt Malzeme Giderlerinin Dağıtım | 149 |
| Tablo:21 | Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Dağıtım | 149 |
| Tablo:22 | Suni Tohumlama Giderlerinin Dağıtım | 150 |
| Tablo:23 | İlaçlama Giderlerinin Dağıtım | 150 |
| Tablo:24 | ABC İşletmesi 31-12-2012 Genel Geçici Mizanı (TMS-41’ göre) | 159 |
| Tablo:25 | 2012 Yılı Büyükbaş Hayvan Hareketleri | 160 |
| Tablo:26 | Büyükbaş Hayvanların Dönemsonu Gerçeğe Uygun Değeri | 160 |
| Tablo:27 | Büyükbaş Hayvanların Çağ Değişimleri | 161 |
| Tablo:28 | Dönem sonu Canlı Varlıkların Miktar ve GUD Bilgileri | 163 |
| Tablo:29 | Yeraltı Yerüstü Düzenlerinin Amortismanının Dağıtım | 164 |
| Tablo:30 | Elektrik panoları ve kontrol ünitelerinin Amortismanının Dağıtım | 164 |

| | | |
|----------|--|-----|
| Tablo:31 | Hayvancılık İşlerinde Kullanılan Bina Amortismanının Dağıtımı | 165 |
| Tablo:32 | Gübre Sıyırıcı ve Elektrikli Isıtıcıların Amortisman Dağıtımı | 166 |
| Tablo:33 | Taşıtların Amortisman Dağıtımı | 166 |
| Tablo:34 | Ahırlarda kullanılan Demirbaşların Amortisman Dağıtımı | 166 |
| Tablo:35 | Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu | 167 |
| Tablo:36 | Yrd. Hizmet Gider Yerleri II. Dağıtımı (Yem Haz. Gid. Yeri) | 169 |
| Tablo:37 | Gider Dağıtım Tablosu | 170 |
| Tablo:38 | ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Kesin Mizanı(TMS-41'e göre) | 177 |
| Tablo:39 | ABC İşletmesi 2012 Yılı Sonu Gelir Tablosu (TMS-41'e göre) | 179 |
| Tablo:40 | ABC İşletmesi 31/12/2012Dönem Sonu Bilançosu (TMS-41'e göre) | 180 |
| Tablo:41 | ABC İşletmesi Genel Geçici Mizanı (VUK'a Göre) | 197 |
| Tablo:42 | ABC İşletmesi Gider Dağıtım Tablosu (VUK'a Göre) | 198 |
| Tablo:43 | ABC İşletmesi Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu (VUK'a Göre) | 200 |
| Tablo:44 | 31/12/2012 Tarihli Kesin Mizan (VUK'a Göre) | 204 |
| Tablo:45 | ABC İŞLETMESİ 31/12/2012 TARİHLİ BİLANÇOSU(VUK'a Göre) | 206 |
| Tablo:46 | ABC işletmesi 31/12/2012 tarihli Gelir Tablosu (VUK'a Göre) | 207 |
| Tablo:47 | Gelir Tablolarının Karşılaştırılması | 209 |
| Tablo:48 | Bilançoların Karşılaştırılması | 210 |
| Tablo:49 | ABC İşletmesi Genel Geçici Mizanı (TEK HESAPLI) | 223 |
| Tablo:50 | ABC İşletmesi Kesin Mizanı (TEK HESAPLI) | 230 |
| Tablo:51 | ABC İşletmesi 2012 Yılı Sonu Gelir Tablosu(TEK HESAPLI) | 232 |
| Tablo:52 | ABC İşletmesi Dönem Sonu Bilançosu(TEK HESAPLI) | 233 |
| Tablo:53 | Gelir Tablolarının Karşılaştırılması | 234 |

GİRİŞ

Tarım, gerekli ve yararlı bitkileri yetiştirmek amacıyla toprak üzerinde yapılan faaliyetlerin bütünüdür. Yaratılmış canlı organizmalar içinde akli kullanabilen tek varlık olan insanoğlunun yaşamını idame ettirebilmesi için doğadan faydalanarak yaptığı faaliyetler olarak da ifade edilebilir. Hayvansal ve bitkisel üretim olarak yapılan bu faaliyetler, yaşam kaynağı olan gıdayı sağlayarak topluma hizmet sunan ve ekonomide sanayi ve hizmet sektörlerine girdi sağlayan lokomotif bir sektör konumundadır.

Tarım sektörü, özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde, nüfusun büyük bir kısmına istihdam yaratarak gayrisafi milli hasılanın önemli bir kısmını oluşturur. Ülkelerin sanayileşmelerinde önemli bir rol üstlenen bu sektör, sanayinin bir tamamlayıcısı olarak da ekonomide önemli bir yere sahiptir. Yapılan çeşitli çalışmalarda, ihmal edilen bir tarım sektörünün ekonomiye ağır maliyetler yükleyeceği, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sağlıklı bir sanayileşmenin, ancak güçlü ve altyapısı sağlam bir tarım sektörüyle birlikte yürütülebileceğinin önemi vurgulanmaktadır. Sanayi yatırımlarının verimli tarım arazileri yerine verimsiz topraklarda yapılması, erozyonun önlenmesine yönelik alınacak tedbirler ve devlet teşvikleri, tarım sektörünün sağlıklı büyümesinde dikkate alınması gereken konuların başında gelmektedir. Diğer taraftan gelişen ve değişen dünya şartları ve konjonktüre bağlı olarak üretimin çeşitlendirilerek şekillendirilmesi ve taleplere cevap verebilecek bir tarzda yönlendirilmesi zorunluluğu ve sorumluluğu çerçevesinde ihtiyaca dönük üretimlerin yapılması sağlanmalı ve üreticiler bu istikamette teşvik edilmelidir. Gelecek nesiller için sağlıklı, temiz bir çevrede tarımsal üretim yapmanın önemi her geçen gün artmaktadır. Bu çerçevede üretimin her aşaması adım adım takip edilmeli, tüketim aşamasında da etkin gıda kontrol ve denetimleri yapılmalıdır. Bunun yanında tüketicilerin de güvenilir gıda bilinci ile denetimlere olan katkıları artırılmalıdır.

Türkiye'nin "Jeopolitik" konumunun yanında "Agroekolojik" açıdan da stratejik bir konuma sahip olması ve gelişen tarımsal yapısı ve potansiyeli ile onu dünyada tarım alanında önemli bir ülke konumuna getirmiştir. Sahip olduğu güçlü tarımsal altyapısı ile sürekli gelişme trendinde olan ülkemiz tarım sektörü, teşvik

mekanizmaları ve yatırımcılara sağlanan kolaylık ile son yıllarda gözde ve kazançlı yatırım alanlarından biri konumuna gelmiştir. Özellikle hayvancılık alanında büyük sermaye şirketleri dev yatırımlar yaparak sektörün hızla büyümesine neden olmuştur.

Küreselleşmenin etkisiyle ülkeler her alanda hızlı ve etkili bir değişimin içine girmiştir. Bu hızlı ve etkili sürecin oluşmasındaki en önemli etkenlerden biri bilişim teknolojilerindeki yenilikler ve onların sağladığı fayda ve hizmetlerdir. Tarım sektörü de yaşanan bu gelişmelerden payını almış, gelişmiş ekipmanlarla yapılan üretim ve bulunan yeni teknikler üretimde artışa neden olmuştur. Uluslararası ticaretin gelişmesi ve yatırımların uluslararası alanda hızla yayılması, bu işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde ve muhasebe kayıtlarında uyum sorununu ortaya çıkarmıştır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve bütün ülkelerde geçerli olacak uluslararası standartların oluşturulması amacıyla uluslararası düzeyde çeşitli kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Ülkemizde de, küresel boyutta uluslararası sistemle bütünleşmek ve uluslararası sermaye piyasalarında yer alabilmek için ulusal muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası uyumunun sağlanması için gerekli çalışmalar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılmıştır.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2001 yılında UMS 41 standardı yayınlanmış, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise tarımsal faaliyetler ile ilgili ilk çalışma SPK tarafından 15.11.2003 tarihinde yayınlanan ‘‘ Seri: XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’’dir. Bu tebliğin içerisinde 31. Kısımda ‘‘Tarımsal Faaliyetler’’ başlığı altında konuya yer verilmiştir. Daha sonra, TMSK tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı 24 Şubat 2006’da yayınlanmış, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanacağı açıklanmıştır. Böylece tarımda muhasebeleştirme ve raporlama esasları belirlenmiştir. 41 nolu tarımsal faaliyetler standardında, canlı varlıklarla ilgili muhasebeleştirme ve raporlama esasları ile devlet teşvikleri konuları yer almaktadır.

Tarım işletmelerinde muhasebe uygulamalarını düzenleyen TMS 41 standardının açıklanması amacıyla yaptığımız bu çalışmada, standardın içeriğinde yer alan konular ele alınmış ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Türkiye’deki tarım muhasebesi uygulamaları ile ilgili çalışmalar incelendiğinde uygulamalarda

farklılıklar olduğu gözlemlenebilir. Genellikle bu farklılıklar, canlı varlıkların dönen veya duran varlıklarda hangi hesaplarda takip edileceği ve değerlemelerinin maliyet değerlerine göre mi yoksa piyasa fiyatlarına göre mi yapılıp yapılmayacağı konusundadır. Bu çalışmada Türkiye’deki uygulama farklılıklarına da değinilmiş ve TMS 41’e göre açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; tarımsal faaliyetler ve tarım işletmeleri konuları ele alınmış, bu bağlamda tarımsal faaliyetlerin özellikleri, tarımsal faaliyet türleri ve tarım işletmelerinin özellikleri ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ele alınmıştır. Bu bölümde, tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi, tarım işletmelerinde envanter işlemleri, değerlendirme işlemleri, amortisman işlemleri ve tarımsal devlet teşvikleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Uluslararası muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilerek, Türkiye’de Muhasebe Standartlarının tarihsel gelişimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının tarihsel gelişimi açıklanmıştır. TMS 41’in, amacı, kapsamı, standartta yer alan özel ve genel tanımlar açıklanarak, TMS41’in konusu olan faaliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı’nın da nasıl izlenmesi gerektiği ve açılması gereken hesap önerileri ele alınmıştır. Ayrıca, TMS 41’e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri, devlet teşvikleri ve vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler ile TMS 41’de yer alan yaklaşımlar karşılaştırılmalı olarak ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde ise; Hayvancılık faaliyetinde bulunan bir tarım işletmesinde TMS 41 ile THP ve VUK kapsamında muhasebe uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. TMS 41’e göre gerçeğe uygun değerle değerlendirilen canlı varlıklar bilançoda canlı varlıklar başlığı adı altında gösterilmiş ve canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler hasat noktasına kadar bu standarda göre değerlendirilmiştir. TMS 41 ve VUK’a göre oluşan finansal tablolarda TMS 41’e göre değerlendirilen canlı varlıkların değerleri VUK’a göre değerlendirilenlerden fazla çıkmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ

Bu bölümde tarımsal faaliyetler kavramı açıklanarak, işletmenin türleri ve tarım işletmeleri hakkında genel bilgiler verilecektir. Daha sonra tarım işletmeleri üzerinde durularak, tarım işletmelerinin özellikleri, tarım işletmelerinin sınıflandırılması, tarımsal üretim, bitkisel ve hayvansal üretim konuları ele alınacaktır.

1.1. Tarımsal Faaliyet Kavramı

Standartta tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği gibi satışa konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimi biçiminde tanımlanmaktadır. Tarımsal ürün ise, işletmenin canlı varlıklarının (Yasayan hayvan veya bitki) hasadı yapılmış ürünüdür (TMS 41, md. 5-6).

Tarım, insanoğlunun en eski üretim faaliyetlerinden birisidir. Çok eski çağlarda insanlar rastgele buldukları bitki ve hayvanları yiyerek beslenirken, günümüzde iş bölümü ve uzmanlaşmanın artması ile tarım, özellikle sanayileşmiş ülkelerde modern bir sektör halini almıştır. Toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirme faaliyetleri ise tarımsal faaliyet olarak adlandırılmaktadır (Karagölge, 1987:5).

Bir başka tanıma göre tarım, topluma besin maddeleri ile hammadde sağlamak amacıyla, bitkisel ve hayvansal varlıkların, biyolojik olarak üretim yeteneklerini planlı ve yönlendirilmiş bir şekilde kullanmaktır (Gürler, 2008:1)

Tarım ile ilgili literatürde yapılan tanımlara bakıldığında dar ve geniş anlamda tanımlamalar olduğu görülmektedir. Dar anlamda tarım; Toprak işçiliği olarak kabul edilmiştir (Aktuğlu, 1972:5). Geniş anlamda yapılan tanımda ise tarım; bitkisel ve hayvansal maddeler üretimi için toprağın işlenip terbiye edilmesi ve hayvan

yetiştirilmesi olarak tanımlanmıştır (Karlıoğlu,1968:1). Ziraat ekonomistlerinden bazıları ise tarımsal faaliyeti, toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal maddeleri üretmek ve üretilen malları yarı mamul veya mamul haline getirmek olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan tarımın sadece bitkisel ve hayvansal mahsulleri üretmek olmadığı, aynı zamanda bu mahsullerin işlenerek yarı mamul ve mamul haline getirilmesi faaliyetlerini de içerdiği anlaşılmaktadır (Özkan, 2001:4)

Toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirme faaliyetleri tarımsal faaliyet olarak adlandırılmaktadır (Karagölge, 1987:5)

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

41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında ise tarımsal faaliyet, "Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi" şeklinde tanımlanmıştır. TMS-41'de yer alan tarımsal faaliyet tanımı, tarımsal faaliyet ile ilgili yapılmış diğer tanımlamalara göre daha kapalı ve dar bir biçimde ifade edilmiştir.

Tarımsal faaliyetler, kendi sahibi olduğu arazide ortaklık konumunda ya da kiralamak suretiyle başkalarına ait arazilerde veya kamuya tahsis edilmiş arazilerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yoluyla yahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan ve su ürünleri elde edilmesi faaliyetleri ya da belirtilen ürünlerin yetiştiricileri tarafından; muhafazasını, taşınmasını veya pazarlanması faaliyetlerine tarımsal faaliyet denir. Bir başka açıdan tarımsal üretim; toprak, su ve biyolojik kaynaklar ile birlikte tarımsal girdiler kullanılarak yapılan bitkisel, hayvansal, su ürünleri, mikroorganizma ve enerji üretimini ifade etmektedir (Şahinöz, 1996:91).

Tarım ürünlerinin beslenme ihtiyacını karşılamadaki alternatifsizliği, gıdaların uzun süre dayanmaları için işlenmeleri, beslenme ihtiyacının karşılanmasında tüketicinin önüne gıdaların üretimden doğrudan değil de pazarlama kanallarından geçerek gelmesi, ticarete uluslararası bir meta haline dönüşmesi, gıda güvenliğinin gelişimi, ilaç, enerji, sanayi girdisi olarak kullanımı, ekolojik dengenin ve tarımsal kaynakların korunması, gen kaynaklarına sahip çıkılması gibi gelişmeler tarımı, stratejik öneme sahip bir sektör haline getirmiştir.

Tarımın diğer sektörlerden ayrılan, kendine özgü doğal ve toplumsal özellikleri nedeniyle işlevlerini yerine getirmesi serbest piyasa koşullarında tam anlamıyla mümkün olamamaktadır. Devletlerin dolaylı veya dolaysız tarıma müdahale etmesi de esasen sektörün işlevlerini yerine getirmesi içindir. Tarımın bu işlevlerine kısaca baktığımızda ise başlıca şu unsurlar görülür. (Dinler, 2000: 37-71).

- i. İnsanların en temel ihtiyacı olan gıda gereksinimlerini sağlama;
- ii. Sanayi sektörüne hammadde üretme;
- iii. Toplumun sağlığını ve ruhsal dengesini sağlama;
- iv. Kalkınmanın finansmanını sağlama;
- v. Tarımsal ürünlerin ticaretinde meydana gelen katma değerini ülke kalkınması için çeşitli şekilde kaynak sağlaması;
- vi. Tarım dışı sektörlerle işgücü katkısı sağlama.

Tarım sektörünün ülkenin sosyo-ekonomik yapısındaki önemi, yukarıda sayılan işlevleri yerine getirmesinden kaynaklanmaktadır. Tarım sektörü, öncelikle insan yaşamının sürdürülmesindeki en önemli unsur olan gıda ihtiyacının sağlanmasının en önemli kaynağıdır. Buna ek olarak sanayi sektörüne hammadde sağlama, toplumun sağlığını ve ruhsal dengesini koruma gibi işlevleri de vardır. Ayrıca, ülkelerin kalkınma serüvenlerinde tarım dışı sektörlerin gelişmesinde, hammaddenin ötesinde diğer sektörlerle ucuz işgücü sağlama anlamında da tarım sektörünün önemli rolleri vardır. Aynı şekilde; ülkelerin kalkınma süreçlerinin başlangıcında ekonomideki en önemli sektör olan tarım sektöründe yaratılan katma değer, diğer sektörlerin kalkınmasında ihtiyaç olunan finansmanın sağlandığı kaynaktır (Sertoğlu, 2009:15).

İktisat teorilerinden yapısalcı (Structralistler) yaklaşımıcılar teorilerinde az gelişmiş ülkelerde, enflasyonu dolayısıyla istikrarsızlığa yol açan sorunları besleyen ve kronikleştiren bazı unsurlar olduğuna dikkat çekerek bunları açıklamaya çalışmışlardır. Bu unsurlardan tarımla ilgili olanı tarımda arz esneksizliğidir. Bu teoriye göre; Az gelişmiş ülkelerde nüfusun hızla artması, tarımda modernizasyonun sağlanamaması gibi nedenler tarım ürünlerini giderek daha yetersiz hale getirmektedir. Bu durum ise devletin tarım kesimini yönlendirmesi ve altyapısını hazırlaması yönünde bazı fonksiyonları üslenmesini gerektirmektedir (http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/kamil_gungor.pdf).

Türkiye ekonomisi ve sosyal yapısında en önemli sektörlerin başında gelen tarım, yapısal değişim ve dönüşüm çalışmalarıyla beraber ortaya konulan etkin ve kararlı politikalar ve sağlanan desteklerle son dönemde büyük bir çıkış yapan ve ekonomimize önemli katkılar sağlayan bir sektör konumuna gelmiştir. Gelişmiş ülkelerin kalkınmasında tarım toplumundan sanayi toplumuna geçişte en önemli sektör tarıma dayalı sanayidir. Tarıma dayalı sanayiler gıda, içki, tütün ve tütün mamulleri, dokuma ve giyim sanayi genellikle tüketim malı üreten sanayiler, kâğıt, orman ürünleri, deri ve deri mamulleri sanayi ise ara malı üreten sanayiler olarak sınıflandırılmaktadır.

Tabloda Türkiye'nin 2001-2013 yılları itibariyle tarım alanları verilmektedir. Görüldüğü üzere 2001-2013 yılları arasında toplam tarım alanları ve ekili alanlar ile sebze bahçeleri alanları azalmıştır. Nadasa bırakılan alanlarda önemli bir değişiklik yoktur. Meyve ve baharat bitkisi ekim alanlarında ise artış olduğu görülmektedir. Çayır ve mera arazisi bu yıllar arasında hiç değişiklik göstermeyerek 14.617 bin hektar olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo: 1 Türkiye Tarım Alanları (Bin Hektar)

| | Toplam tarım alanı | Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı | | Sebze bahçeleri alanı | Süs bitkileri alanı | Meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı | Çayır ve mera arazisi |
|------|--------------------|--|-------|-----------------------|---------------------|---|-----------------------|
| | | Ekilen alan | Nadas | | | | |
| 2001 | 40 967 | 17 917 | 4 914 | 909 | - | 2 610 | 14 617 |
| 2002 | 41 196 | 17 935 | 5 040 | 930 | - | 2 674 | 14 617 |
| 2003 | 40 644 | 17 408 | 4 991 | 911 | - | 2 717 | 14 617 |
| 2004 | 41 210 | 17 962 | 4 956 | 895 | - | 2 780 | 14 617 |
| 2005 | 41 223 | 18 005 | 4 876 | 894 | - | 2 831 | 14 617 |
| 2006 | 40 493 | 17 440 | 4 691 | 850 | - | 2 895 | 14 617 |
| 2007 | 39 505 | 16 945 | 4 219 | 815 | - | 2 909 | 14 617 |
| 2008 | 39 122 | 16 460 | 4 259 | 836 | - | 2 950 | 14 617 |
| 2009 | 38 911 | 16 217 | 4 323 | 811 | - | 2 943 | 14 617 |
| 2010 | 39 012 | 16 333 | 4 249 | 802 | - | 3 011 | 14 617 |
| 2011 | 38 231 | 15 692 | 4 017 | 810 | 4 | 3 091 | 14 617 |
| 2012 | 38 399 | 15 463 | 4 286 | 827 | 5 | 3 201 | 14 617 |
| 2013 | 38 428 | 15 618 | 4 148 | 808 | 5 | 3 232 | 14 617 |

Kaynak: Çayır ve mera arazisi için 2001 Genel Tarım Sayımı, diğerleri için Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Bülteni, www.tarim.gov.tr, erişim tarihi 15.04.2013.

Alt sektörler itibariyle tarım alanları incelendiğinde, ekili alanların 1990'lı yıllarda yaklaşık iki milyon hektar arttığını günümüzde ise yine azalarak 17.5 milyon hektar seviyelerine indiği görülmektedir. Sebze üretim alanlarının 800 bin hektar seviyelerine ulaştığı, bağ alanlarında üçte bir oranda bir azalmayla 500 bin hektar seviyesine indiği, meyve ağaçlarının kapladığı alanların 1.5 milyon hektara ulaştığı, zeytin ağaçları alanlarının ise yaklaşık dörtte bir azalarak 600 bin hektar seviyelerine gerilediği görülmektedir. Sebze, bağ ve zeytin alanlarının bu seviyelerde istikrara kavuştuğu, meyve bahçelerinin ise artma eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. Nadas alanları, 1980'li yıllarda uygulanan Nadas Alanlarının Daraltılması Projesinin olumlu sonuçları neticesinde üç milyon hektar daralarak beş milyon hektar seviyelerine inmiş, bu seviyede bir istikrar yakalamıştır. Nadas alanlarının daralmasından ortaya çıkan alanlarda ise başta nohut, mercimek ve fiğ olmak üzere baklagiller, arpa, tütün ve soya bitkisi ekimine kayma olmuştur. Tarım alanlarının, nadas alanları dahil, yarısı tarla tarımı amaçlı kullanılmaktadır. Ekilen alanların %75'ini tahıllar, %8.5'ini baklagiller oluştururken, yağ bitkileri % 7.5, endüstri bitkileri de %7.4'ünü, yumru

bitkiler %2 sini, oluşturmaktadır. Ekiliş alanlarından en büyük payı tahıllarda buğday, baklagillerde nohut, endüstri ve yağlı bitkilerden pamuk, yumrulu bitkilerden ise patates almaktadır. TUİK rakamları dikkate alındığında buğday ekiliş alanlarında son yirmi yılda önemli bir değişiklik olmaz iken, arpa ekiliş alanlarında kısmi bir artış vardır. Çeltik ekiliş alanları ise az da olsa artma eğilimindedir. Nadas alanlarının daraltılması 1980'li yılların sonları ve 1990'lı yılların başlarında Türkiye'yi dünya baklagiller lideri durumuna getirmesine rağmen, bu ivme korunamamış, istikrar sağlanamamıştır. Son beş yılda nohut ve mercimek ekiliş alanları sırasıyla 600 ve 400 bin hektar seviyelerinde seyretmektedir (TUİK, 2004).

1.1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal üretim, günümüzde yalnızca ilkel nitelikteki bitkisel ürünlerin ekim, dikim ve hasadı ile hayvansal ürünlerin yetiştirilmesinden ibaret olan bir faaliyeti ifade etmemekte, giderek ticari ve sınai bir karakter kazanmaktadır. Yetiştirilen tarım ürünlerinin, üretici işletmelerinde işletilerek yarı mamul mallara dönüştürülmesi, piyasaya ulaştırılması ve pazarlanması da artık bir tarımsal faaliyet olarak görülmektedir. Çünkü bu tür faaliyetler üretimle yetinen çiftçilik faaliyetlerini tamamlamakta ve sınai/ticari bir özellik göstermektedir. Çiftçi el sanatlarının da tarımsal üretim kavramı içerisine sığdırılması tartışılan bir konu olmaktadır (Olahı ve Duymaz, 1987:3-5).

Tarımsal faaliyet, insanlığın yerleşik hayata geçmesi öncesinde ve sonrasında gerçekleştirdiği ilk iktisadi faaliyet olma özelliğini taşımaktadır. Beslenme kişilerin fizyolojik ihtiyaçlarının en başında gelmesinden dolayı yaşamsal bir öneme sahiptir. Tarımsal faaliyetin, zamanla beslenme fonksiyonuna ek olarak yeni işlevler yüklenmek suretiyle toplumsal önemi devam etmektedir.

R. Alexander (1964;59-62) Kalkınmanın iktisadi hayattaki rolünü anlattığı "*İktisadi Kalkınmanın Esasları*" isimli kitabında tarım sektörü üzerine görüşlerini aşağıda yazıldığı gibi kaleme almakta ve tarımın önemini vurgulamaktadır;

"Birçok ülkede iktisadi kalkınmanın sanayileşme anlamına geldiği kabul edilmektedir. Bununla beraber tarım, başarılı bir iktisadi kalkınma programının ayrılmaz bir parçasıdır. Gerçekten sanayinin gelişmesine paralel olarak tarımda

da gerekli değişme ve ilerleme sağlanmadığı takdirde sanayileşme tek yönlü ve çok pahalı olur, ayrıca sanayileşme taraftarlarının bu yoldan ulaşmayı umdukları amaçları da gerçekleştirilemez”

Tarımda, üretim fonksiyonunda girdiler dışında üreticinin denetleyemediği dışsal değişkenler de önemli rol oynamaktadır. Yukarıda tarım sektörünün diğer sektörlerden farklılıklarına genel bir giriş yapılmakla beraber, diğer sektörlerdeki üretim faaliyetinden ayıran özellikleri aşağıda belirtilmektedir (Candan, 2009:91):

- **Arz Esnekliğinin Sınırlı Olması**

Üretim fonksiyonu bir üretim döneminde, çıktı ile üretime katılan girdiler arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu fonksiyonel ilişki $Y=f(X_1, X_2, \dots, X_n)$ diye yazılır. Burada Y ürün yani çıktıdır; X_1, X_2, \dots, X_n , üretime katılan emek, doğal kaynaklar, sermaye gibi girdileri göstermektedir. Bu üretim fonksiyonu, girdilerle çıktı arasındaki ilişkinin kesinlikle bilindiğini varsayar. Oysa tarımda, her dönemdeki ürün miktarının belirlenmesinde sadece kullanılan girdi miktarı değil, yağış, ısı, gibi doğal etkenler de rol oynar. Bu dış etkenleri h ile gösterirsek, tarımda üretim fonksiyonu $Y=f(X_1, X_2, \dots, X_n, h)$ şeklinde yazılacaktır. Bu fonksiyonel ilişki diğerinden farklıdır, çünkü her dönemde çıktıyı, kullanılan girdiler dışında, üreticinin denetleyemediği dışsal etkenler de belirler. Mesela, çiftçi üretimi artırmak amacı ile daha fazla girdi kullansa da, doğal koşullar elverişsiz giderse, üretim azalır. Girdi-çıkıtı ilişkisinin tarımda kesinlikle bilinmemesi, “verim belirsizliği” olarak nitelendirilir (Kazgan, 2003:4-5). Üretimde doğal koşulların belirleyici olması sebebiyle tarım sektöründe risk ve belirsizlik de büyüktür.

- **Üretim Tekniklerinin Geliştirilebilme Olanaklarının Sınırlı Olması**

Tarımda üretim faktörlerinin mobilitesi sınırlıdır. Bu durum hem mekan hem de sektörler itibariyle geçerlidir. İşgücü toprağa bağlıdır. Başka bir bölgeye göç yapılmakla birlikte son çare olarak düşünülür. Meslek değiştirme imkanları da sınırlıdır. Aynı zamanda toprak taşınmaz bir faktördür. Kurumsal nedenlerle, toprağın verimsiz çalışan çiftçiden verimli çalışan çiftçiye geçişi sınırlıdır (Olalı ve Duymaz, 1987:7).

- **İklim Şartlarının Belirleyiciliği**

Tarım, doğal kaynaklardan ve biyolojik güçten yararlanılarak yapılan bir üretim faaliyetidir. Tarım makinelerinin kullanımı hem mevsime, hem de arazi şartlarına ve işletme büyüklüğüne bağlıdır. Sermaye mallarının kış aylarında atıl kalması ciddi bir maliyet sorunudur (Karagölge, 1987:7).

Tarımsal üretim doğa koşullarına bağlıdır ve üretim her türlü doğa koşullarına açık olarak dış ortamda yapılır. Tarımsal üretimin çeşidini, miktarını belirlemede toprak ve iklim koşulları etkilidir. İklim, toprak ve diğer doğa koşullarını belirlemek ve değiştirmek genelde mümkün değildir. Bu nedenle doğa koşullarının izin verdiği şekli ile tarımsal faaliyet sürdürülür. Sulama, sera, makineleşme gibi teknolojilerin kullanımı ile doğal koşulların etkisini azaltarak, açık ve kapalı ortamda üretim yapmak bir ölçüde mümkündür (Dernek, 2006:3).

İstenilen iklim şartlarının ya da toprak yapısının bulunmaması durumunda, ya tarımsal faaliyet gerçekleşmemekte ya da kalitesinde ve verimliliğinde önemli oranda düşüşler yaşanabilmektedir. Bu nedenler ile tarımsal faaliyetleri, kendisine uygun iklim şartlarının ve toprak yapısının bulunduğu bölgelerde gerçekleştirmek gerekmektedir (Özguven, 1997:46). Ayrıca, kıyı bölgeleri ve yağış alan bölgelerde yılda iki ya da üç ürün alınabilirken, iklimin sert geçtiği bölgelerde yılda bir defa hatta bazı yıllar hiç ürün alınmamaktadır.

- **Üretici Rantının Belirsizliği**

Tarımsal üretim ve arz, belirlilik ilkesinin gerçekleşmesine olanak bırakmaz. Üretim fonksiyonunun ve tarımsal fiyatların istikrarsızlığı, fiyatın ancak ürün piyasaya geldikten sonra belirlenmesi, fiyat değişimlerinin yansımadaki gecikme, pazarlama hizmetlerindeki monopolcü etkenler, belirlilik ilkesini bozar. Yani üretici, üretim planını hazırlarken, ürün için elde edeceği fiyat ve üretim faktörlerinin verimi gibi öğeleri kesinlikle bilemez, bu da belirsizliği artırır (Kazgan, 2003:9).

- **İşbölümü ve Uzmanlaşmaya Elverişli Olmaması**

Tarımsal üretim mevsimlidir, dolayısıyla bu faaliyet kolunda çeşitli işler, uygun olan zamanlarda ve sıra ile yapılmak zorundadır. Tarımsal faaliyetin zamanla sınırlı oluşu ya da işlerin mevsimlik oluşu yüzünden tarımda, hem ileri bir iş bölümü ve uzmanlaşma yoktur, hem de işçilik ihtiyacı mevsimden mevsime değişmektedir

(Karagölge, 1987:9). Üretim mevsimlere bağlı olarak kesiklidir, belli bir zaman ve çaba sonunda ürün elde edilir. Bazı mevsimlerde ürün bolluğu görülürken, bazı mevsimlerde ise hiç ürün olmaz.

- **İktisadi Krizlere Karşı Direncin Yüksek Olması**

Tarımsal üretim, konjonktürel kriz dönemlerinde sanayi ve hizmetler sektörleri kadar derinden etkilenmez. Konjonktürün canlanma dönemlerinde ise, tarım ürünleri fiyatları sanayi ürünleri fiyatlarından daha yavaş artar. Buna dayanarak üretimi tarıma dayalı toplumların ekonomik krizler karşısında daha dayanıklı oldukları ileri sürülmektedir (Olalı ve Duymaz, 1987:7).

- **Tarımsal İşletmenin Fiyat Üstlenicisi Olmaması**

Üretim ölçeği, her işletmede, o sektörün toplam arzına oranla çok küçüktür. Dolayısıyla, tekil işletme üretim miktarını değiştirmekle, ürün fiyatını etkileyemez, fiyat her üretici için veridir. Yani talep elastikiyeti sonsuzdur. Buna göre tarımsal ürün arzında atomisite şartı gerçekleşir (Kazgan, 2003:7).

Ancak “üretim ölçeğinin küçüklüğü”, mutlak olarak tanımlanabilen bir kavram değildir, görelî bir anlamı vardır. Az gelişmiş ülkelerde, tarım işletmelerinin yarısından fazlasının kullandığı girdi ve sağladığı ürün gelişmiş ülkelerdekine onda biri kadardır. Bundan dolayı üretim ölçeği, piyasanın genişliği ile birlikte düşünülmelidir; ürünün toplam arzına göre, tek üretici, fiyatı etkileyemeyecek kadar küçük miktar üretiyor demektir (Kazgan, 2003:8).

Tarımsal ürünlerin çok büyük bir bölümü insanoğlunun varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan besin ve gıda maddelerinden oluşmaktadır. Tarımsal ürünlerin fiyatında meydana gelen dalgalanma, diğer sektörlerde üretilen mamullere göre daha fazla olabilmektedir. Bunun nedeni ise tarımsal ürünlerin arz ve talep elastikiyetinin düşük olmasıdır. Tarımsal ürünlerdeki üretim veya talep miktarındaki değişiklikler, tarımsal ürün fiyatlarında ciddi değişikliklere yol açarken, tarımsal ürün fiyatındaki değişiklikler ise üretim ve tüketim miktarlarında ufak değişikliklere yol açmaktadır (Aksöz, 1972:22).

- **Maliyetlerin Hesaplanması**

Tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetlerini kesin olarak hesaplamak oldukça zordur. Tarımsal üretim sürecinde birçok mamulün birlikte üretimi, tarımsal üretim için yapılan harcamalardan ilgili döneme ait olan payın tespit edilemeyeişi, tarımsal alet ve makinelerin kişisel kullanımı, bazı tarımsal ürünlerin diğere tarımsal ürünlerin üretiminde hammadde olarak kullanılması, üretilen tarımsal ürünlerin kişisel kullanımı ve ücretlerin mamul karşılığı ödenmesi gibi nedenler, tarımsal üretim maliyetlerini ve dolayısıyla da kar veya zararın tespit edilmesini güçleştirmektedir (Aksöz, 1972:36). Bu nedenlerle tarımsal ürünlerin fiyatlandırılması piyasa şartlarına ya da politik amaçlara göre belirlenmektedir.

- **Tarımsal Üretimin Mecburiyeti**

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

- **Çıktının Canlı Varlık Olma Özelliği**

Tarımsal faaliyetler sonucu üretilen ürünler, bitkisel veya hayvansal tohum ile üreyerek, zamanla büyümekte, yetişmekte ve çoğalmaktadır. Bu nedenler ile tarımsal faaliyetler biyolojik ve organik olaylar sonucunda gerçekleşmektedir. Tarım sektörünü diğere sektörlerden ayıran en önemli özellik, tarımsal faaliyetler sonucunda sürekli olarak kendini yenileyebilen canlı bir varlık şeklinde tarımsal ürün elde edebilmektir. Büyükbaş canlı varlıkların doğumu ile elde edilen buzağular ve bunların olgunlaşması ile tosun ve düve haline gelmeleri örnek olarak verilebilir.

1.1.2. Tarımsal Faaliyet Türleri

Tarımsal faaliyet türleri; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olmak üzere dört başlıkta incelenmektedir.

1.1.2.1.Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim genel anlamda toprak ile uğraşmak suretiyle, farklı türlerdeki

bitkileri usulüne uygun olarak yetiştirerek mamul elde etme işlemidir. Ülkemiz, toprak yapılarının bölgelere göre farklılık göstermesi ve iklim türlerindeki değişiklik nedeniyle çok çeşitli tarımsal ürünlerin yetiştirilmesine imkân tanımaktadır. Bununla birlikte, ülkemizde bitkisel üretim miktarı 1950’li yıllardan sonra önemli ölçüde artış göstermiştir. Bu artışın nedeni ise tarımsal girdi, teknoloji kullanımı ve yeni tarım alanlarının oluşturulması olarak ifade edilebilir. Bitkisel üretim, tarımsal faaliyet türleri arasında yaklaşık % 67’lik payı ile ülkemizdeki en önemli tarımsal üretim çeşidi olma özelliğini göstermektedir (Deran, 2005:12).

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren başta çayır ve meraların bitkisel üretime açılması olmak üzere çeşitli nedenlerle Türkiye’nin tarımsal üretimi içerisinde zaten bitkisel üretim lehine olan denge daha da bozulmuş ve bitkisel üretimin payı sürekli artmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak 1925 yılında tarımsal üretim değeri içerisinde %63 paya sahip olan bitkisel üretimin payı 1948’de %69’a, 1963’de %72’ye çıkmıştır (Şener, 2003:264)

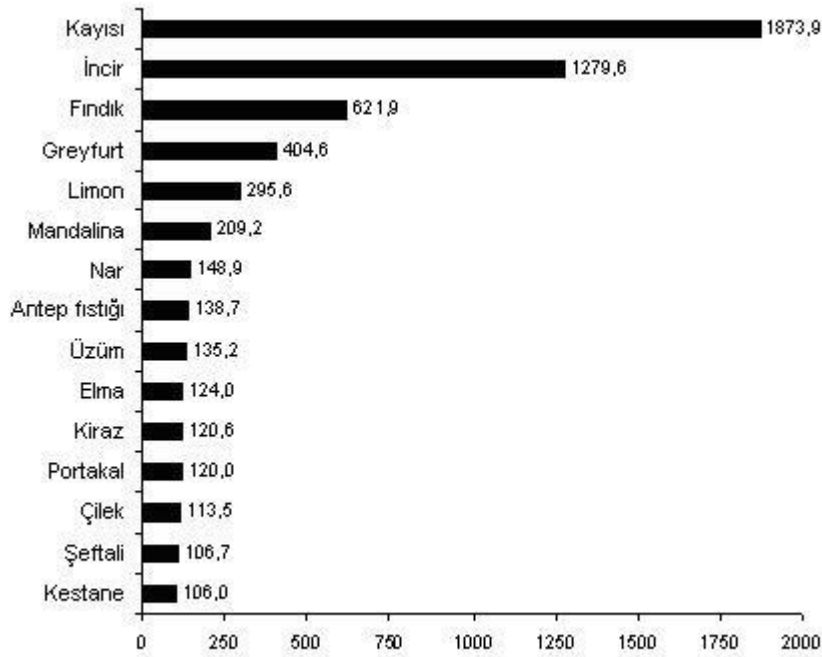
Tarımsal üretim yapındaki bu bozulma süreci izleyen dönemde de devam etmiş ve son verilere göre toplam üretim değerinin %36,4’ü tarla bitkileri, %17,6’sı sebze ve %20,7’si meyve üretimi olmak üzere %74,7’si bitkisel üretimden oluşurken, hayvansal üretimin payı %25,3 düzeyinde kalmıştır (Bayraç ve Yenilmez, 2005:104).

Tarımsal üretimin bitkisel ağırlıklı bu yapısı nedeniyle sektördeki katma değer artışı ağırlıklı olarak bitkisel üretimden kaynaklanmakta, doğa koşullarına bağlı olarak ortaya çıkan rekolte değişiklikleri sektördeki büyümeyi de doğrudan etkilemektedir. AB ülkelerinde tarımsal üretim değerinin %47,4’ünü bitkisel, %52,6’sını hayvansal üretimden oluştuğunu dikkate aldığımızda Türkiye’nin tarımsal üretim yapısındaki dengesizlik net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Tarımsal üretim yapısı içerisinde bitkisel üretimin ağırlıklı paya sahip olmasına rağmen Türkiye’nin doğal fiziki yapısı üretkenlik açısından önemli kısıtlar oluşturmakta, toplam arazinin %35,6’sına yakın bir kısmı tarımsal üretim amacıyla kullanılabilir. Yapılan araştırmalar kullanılan tarım arazilerinin dörtte birine yakın kısmının tarıma açılmaması gereken alanlardan oluştuğunu gösterirken, çeşitli kriterlere göre verimli diye nitelendirilen arazi toplam kara yüzeyinin ancak %15’i kadardır. Aynı araştırmalar tarım arazisinin beşte birinde yeteneğe uygun tarım

yapılmadığını, dolayısıyla toprak bozulması sorunları yaratıldığını ortaya koymaktadır. Tarımsal amaç için kullanılan arazinin yaklaşık %15'i sulanırken, %85'inde kuru şartlarda ve ancak yağışa bağlı olarak tarım yapılmakta, yağış yetersizliği nedeniyle tarım arazisinin önemli bölümü üretim dışı kalarak zorunlu olarak nadasa bırakılmaktadır (Gürbüz, 2005:293-294).

Aşağıda verilen bitkisel üretim istatistikleri, en son kayıt altına alınan yılı ve o yıl toplamda ne kadar değerde üretildiği verilmektedir.

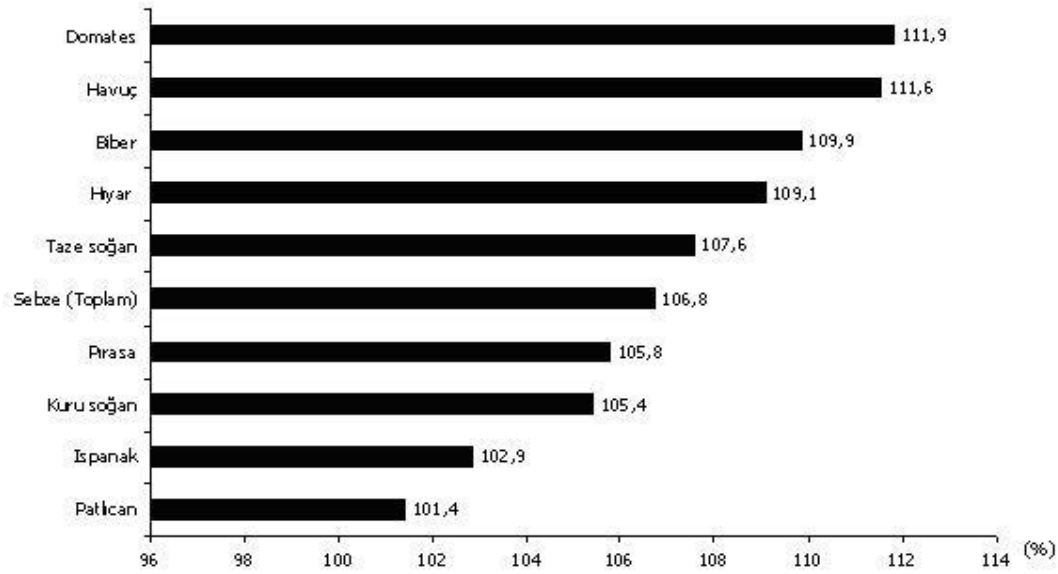


Şekil :1Seçilmiş Ürünlerin (Meyveler, Sert Kabuklular ve İçecek Bitkileri) Yeterlilik Dereceleri (%)

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri www.tuik.gov.tr. (25.12.2012).

Seçilmiş ürünlerin yeterlilik derecelerine bakıldığında, 2010-2011 döneminde, bütün sebzeler için yurtiçi üretimin, yurtiçi talebi karşılama değeri %106,8 olarak tahmin edilmiştir. Toplam sebze üretiminin büyük bir kısmı yurt içinde tüketilmiş, yalnızca % 6,6'lık kısmı ihraç edilmiştir. Bu ürün döneminde, kök ve yumru sebzeler grubunda seçilmiş ürünlerden, havuçta yeterlilik oranı %111,6 ile en yüksek değerdedir, bunu %107,6 ile taze soğan, %105,4 ile kuru soğan ve %100,7 ile turp takip etmektedir. Meyvesi için yetiştirilen sebzeler grubundan ayrıca toplam sebze

üretiminde en büyük paya sahip domatesin yeterlilik oranı %111,9 olarak gerçekleşmiştir. Bunu %109,9 ile biber, %109,1 ile salatalık takip etmektedir. Baklagiller sebzeleri grubunda, yeterlilik oranları sırasıyla baklada %100,5, taze fasulyede %99,7 ve bezelyede %79,2 olarak gerçekleşmiştir. Diğer sebzeler grubunda ise yeterlilik oranları seçilmiş bütün ürünlerde %100'ün üzerinde tahmin edilmiştir (TÜİK, 2012).



Şekil:2. Seçilmiş Ürünlerin (Sebzeler)Yeterlilik Dereceleri (%)

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri www.tuik.gov.tr. (27.12.2012).

1.1.2.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim diğer bir ifade ile hayvancılık, ürünleri ve güçleri ile insanlara yararlı evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolu olarak ifade edilmektedir. Hayvansal üretim, hayvansal üretime yönelik temel bilimler, hayvan yetiştirme, hayvan besleme, hayvan ıslahı, hayvancılıkta mekanizasyon, ekonomi ve istatistik, biyoteknoloji, hayvansal ürünler ve işleme teknolojisi ve pazarlama gibi konuları kapsamaktadır (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Hayvancılık> (10.04.2013)).

Tarım sektörü içerisinde hayvansal üretim, insanların yaşam kaynağı olan gıdayı sağlayan ve topluma hizmet sunarak ülke ekonomisine büyük katkı sağlayan önemli bir sektördür. Son yıllarda Tarım Bakanlığının hayvancılığı geliştirmek adına yaptığı teşvikler de bu sektörün yaşamsal öneminin farkındalığını ortaya koymaktadır. Nitekim yapılan çeşitli çalışmalarda, verimli bir tarım sektörünün sanayinin tamamlayıcısı olduğu ifade edilerek; ihmal edilmiş bir tarım sektörünün ekonomiye ağır maliyetler yükleyeceği, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sağlıklı bir sanayileşmenin, ancak güçlü ve verimli bir tarım sektörüyle birlikte yürütülebileceğinin göz ardı edilmeyecek bir gerçek olduğu vurgulanmaktadır(Özkan, 2001:1).

Hayvancılık ve hayvansal üretim Türkiye'nin tarımsal üretimi içerisinde AB ülkelerine oranla daha düşük paya sahip olmasına rağmen, tarım sektörü için bitkisel üretimden sonra en önemli ve gelişme potansiyeli yüksek olan faaliyet koludur. Bünyesinde çok sayıda problemi barındıran hayvancılık sektörü, arzu edilen gelişme düzeyine henüz ulaşmamış olmasına rağmen, Cumhuriyet'in kuruluşundan beri önemli gelişim ve değişim aşamaları geçirmiştir. Sığır varlığı açısından hayvancılığın gelişimine baktığımızda 1938 yılında 6,9 milyon baş olan sığır varlığının, 1950 yılında 10 milyon başa, 1970 yılında ise 12,7 milyon başa çıktığı görülmektedir (Gürbüz, 2005:241).

Hayvansal üretim, tarımsal faaliyet türleri arasında yaklaşık % 23'lük payı ile ülkemizdeki en önemli ikinci tarımsal üretim çeşidi olma özelliğini göstermektedir (DAKA: "TRB2 Bölgesi Mevcut Durum Analizi, Tarım Sektörü", 2011:29). Türkiye'de genellikle hayvancılık, tarım işletmelerinde bitkisel üretim ile birlikte yürütülmektedir. Nitekim 2001 Genel Tarım sayımı sonucuna göre, toplam 3.075.516 adet kayıtlı çiftçi sayısının yaklaşık % 67'si hem bitkisel üretim, hem de hayvan yetiştiriciliği, % 30'u da sadece bitkisel üretim, % 2'si ise sadece hayvan yetiştiriciliği yapmaktadır (Miran, 2005:27-28). Hayvansal üretim faaliyetleri kendi içerisinde; büyük ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, kümes hayvanı yetiştiriciliği, süt üretimi, et üretimi, deri üretimi, arıcılık ve bal üretimi olmak üzere çeşitli kollara ayrılmıştır.

Hayvansal üretim konusunda önemle üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise son birkaç yılda büyük ve küçükbaş hayvan sayılarındaki artışa rağmen, son 30 yıllık süreç dikkate alındığında hayvancılık faaliyetlerinin ülkemizde önemli oranda azalmış olmasıdır. 1980’li yıllarda ülkemiz, 77 milyon büyük ve küçükbaş hayvan varlığı ile dünyada yedinci, Avrupa’da birinci sırada yer alırken, bu sayı 1990 yılında yaklaşık 63 milyona, 2000 yılında 46 milyona ve 2010 yılına gelindiğinde 40 milyona kadar düşmüştür. Oysa 1980 yılında yaklaşık 44 milyon olan Türkiye nüfusu, günümüz Türkiye’sinde 76 milyona ulaşmış, buna rağmen yetiştirilen büyük ve küçükbaş hayvan sayısı ciddi oranda azalmıştır. Hayvancılığın en büyük sorunu düşük verimlilik olarak ifade edilebilir. Verimliliğin yükseltilmesi ise, yem üretiminin artırılmasına, hayvan varlığının ıslahına ve hayvan hastalıkları ile mücadeleye önem verilmesine bağlıdır. Ayrıca mera hayvancılığı yerine, ahır hayvancılığı geliştirilmeli, otlaklar korunmalı, erken kesim önlenmeli, çiftçilere kredi ve eğitim desteği sağlanmalı, yerli ırkların yerine yüksek verimli yabancı ırkların besiciliği yapılmalıdır (Dura, 1987:88)

Tablo: 2 Hayvansal Üretim Canlı Hayvan Sayısı

| | Sığır | Koyun | Keçi | Toplam |
|-------------|--------------|--------------|-------------|---------------|
| 2001 | 10 548 000 | 26 972 000 | 7 022 000 | 44 542 000 |
| 2002 | 9 803 498 | 25 173 706 | 6 780 094 | 41 757 298 |
| 2003 | 9 788 102 | 25 431 539 | 6 771 675 | 41 991 316 |
| 2004 | 10 069 346 | 25 201 155 | 6 609 937 | 41 880 438 |
| 2005 | 10 526 440 | 25 304 325 | 6 517 464 | 42 348 229 |
| 2006 | 10 871 364 | 25 616 912 | 6 643 294 | 43 131 570 |
| 2007 | 11 036 753 | 25 462 293 | 6 286 358 | 42 785 404 |
| 2008 | 10 859 942 | 23 974 591 | 5 593 561 | 40 428 094 |
| 2009 | 10 723 958 | 21 749 508 | 5 128 285 | 37 601 751 |
| 2010 | 11 369 800 | 23 089 691 | 6 293 233 | 40 752 724 |
| 2011 | 12 386 337 | 25 031 565 | 7 277 953 | 44 695 855 |
| 2012 | 13 914 912 | 27 425 233 | 8 357 286 | 49 697 431 |
| 2013 | 14 415 257 | 29 284 247 | 9 225 548 | 52 925 052 |

Kaynak: <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/HAYGEM.pdf> erişim tarihi 20.04.2103

Türkiye’de hem hayvansal üretime katkıda bulunan işletmeler hem de bu işletmelerde barındırılan genotipler arasında önemli farklılıklar vardır. Ülkenin

büyüklüğü ve iklimsel çeşitliliği ile genotipler arası farklılıklar bir arada değerlendirilerek, bu farklılığı zenginliğe dönüştürmeye çalışmak gerekir. Bu nitelikli çabaların başarıya ulaşması, hem ülke üretimini artıracak hem de Türkiye'yi önemli bir damızlık ihracatçısı haline getirebilecektir. Türkiye'de son yıllarda pet hayvanları yetiştiriciliği yaygınlaşmaya başlamıştır. Raporda bu konuya da yer verilmiş, pet hayvanları ile ilgili gelişmelerin hastalıklar, hayvan hakları ve hayvan hareketleri açısından izlenmesi önerilmiştir. Hayvansal üretimde üretimin kalitesi ve miktarı kadar, hangi koşullarda gerçekleştirildiğinin de önem kazandığı vurgulanarak, hayvan refahını gözetilen üretimin koşullarının sağlanması yönünde çalışılmasına dikkat çekilmiştir.

Hayvansal üretim bu bağlamda hayati bir öneme sahiptir. Çünkü hızlı artan nüfus ve kentleşme gibi faktörler hayvansal üretime olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Toplumun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılık sektörünün teşviklerle ayakta tutulması ve iç piyasada yeterli arzın oluşturulmasının sağlanması gerekmektedir.

Türkiye'de hayvansal üretimi artırmak, yapısal değişim ve dönüşümü hızlandırmak için; hayvansal üretimde desteklemelerin sürdürülmesi, iç tüketimin artırılması, üretim-sanayi entegrasyonunun teşvik edilmesi, pazarlama sisteminin etkinleştirilmesi, kayıtlı ekonominin tüm gereklerinin yerine getirilmesi, üretici örgütlenmesinin gerçekçi boyuta oturtulması, destek ve sübvansiyonların örgütlenmeyi teşvik edecek biçimde yapılması, tarım sigortasına işlerlik kazandırılması, destekleme ve geliştirme politikalarının AB ülkelerindeki uygulamalar göz önünde bulundurularak düzenlenmesi yönünde çaba harcanmalıdır.

1.1.2.2.1 Büyükbaş Hayvancılık

Türkiye bitkisel üretimde olduğu gibi hayvancılıkta da çeşitlilik göstermektedir. Hayvancılık tarım işletmelerinde bitkisel üretimle birlikte yürütülmektedir. Hayvan varlığı içerisinde büyükbaş orana küçükbaş hayvan varlığı ağırlıklıdır. Sığır, koyun ve keçi varlığı son yıllarda sürekli bir azalış göstermiştir. Bu durumun ortaya çıkmasında yerli ırkların elden çıkarılarak kültür ve melez ırkların devreye girmesi etkili olmuştur. Bunun yanında girdi fiyatlarındaki

yüksekliğe karşılık ürün fiyatlarındaki düşüklük ve ekonomik krizlerin etkisi olmuştur (Miran, 2005:28).

Dünya genelinde olduğu gibi, Türkiye’de de süt üretimi temel olarak sığırdan elde edilmektedir. Nitekim 1997 yılı verilerine göre inek sütünün toplam dünya süt üretimindeki payı % 89.7, Türkiye süt üretimindeki payı da % 88.6 dolayındadır. Sığırın et üretimindeki payı dünyada % 25, Türkiye’de ise % 30-35 dolayındadır. Süt ve et üretimindeki rolünün yanı sıra sığırın geniş getirme özelliği nedeniyle insan tarafından doğrudan tüketilemeyen bitkiler ve bitkisel ürünleri tüketebilmesi ve bunlardan son derece değerli besin maddeleri üretmesi yetiştiriciliğini vazgeçilmez kılmaktadır. Sığır yetiştiriciliği yoğun işgücü gerektirmektedir. Bunun bir diğer anlamı, bu sektörde önemli sayıda insanın iş bulmasıdır. Bu bakımdan işsizliğin yoğunlaştığı ülkelerde sığır yetiştiriciliği önemli bir istihdam sektörü olarak algılanabilir. Yılın her döneminde süt verebilen sığır, süt işleyen sanayi için yaşamsal önem taşımaktadır. Karma yem, tarım makineleri vb. üreten sanayi için de sığır yetiştiriciliği önemli bir pazar alanı oluşturmaktadır. Yukarıda kısaca sıralanan nedenlerle Türkiye’de sığır yetiştiriciliğini geliştirmek için çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla, planlı dönemlerin başından itibaren bir yandan sığır varlığının genetik seviyesinin yükseltilmesi, diğer yandan çevre koşullarını iyileştirici çalışmalar planlanmış ve uygulamaya aktarılmıştır

Son yıllarda dünya gıda arz-talep dengesinde sürekli ve hızlı değişimlerin ve aşırı spekülasyon hareketlerin etkisiyle tarım ürünleri fiyatlarında meydana gelen artış istikrarsızlığa neden olmuş, bu durum gıda krizini beraberinde getirmiştir. Diğer taraftan, 2007-2012 dönemi boyunca ülkemizdeki tarımsal ürünler fiyat endeksi, toplam üretici fiyatları endeksine göre daha hızlı yükselmiş, göreceli olarak kârlı bir sektör haline gelen tarıma yapılan yatırımlar dolayısıyla istihdam artmıştır. Ülkemizde yaşanan kuraklık sonucu 2007 yılında tarım sektörü önemli oranda küçülme gösterse de 2007-2012 döneminde yıllık ortalama yüzde 2,1 olarak büyümüştür. 2007 yılı dikkate alınmadığında ise, tarım sektöründeki yıllık ortalama büyüme hızı yüzde 3,9 olmaktadır. 2006 yılında yüzde 24 düzeyinde olan tarım sektörü istihdamının toplam istihdamdan aldığı pay, 2012 yılında yüzde 24,6 olarak gerçekleşmiştir. Tarımın GSYH içindeki payı, Plan dönemi başında yüzde 8,3

seviyesindeyken 2012 yılı sonuna gelindiğinde yüzde 7,9'a gerilemiştir. 2013 yılı Küresel Gıda Güvenliği Endeksinde, Türkiye 105 ülke arasında 36'ncı sırada yer almıştır. Bu endekste gıda güvenliğinin boyutlarına göre Türkiye erişilebilirlikte (ekonomik ulaşılabilirlik) 44'üncü, bulunabilirlikte (fiziksel ulaşılabilirlik) 26'ncı ve kalite ve gıda güvenilirliği boyutunda ise 35'inci sırada bulunmaktadır. Tarıma dayalı sanayi ürünlerinin ihracatında yaşanan hızlı gelişmeler ve artan yurtiçi talep, tarımsal ürün ithalatının önemli ölçüde artmasına neden olmuştur. Bu çerçevede, tarım ihracatı 2006 yılında 3,6 milyar dolar (gıda ve içecek sanayii dâhil 8 milyar dolar), ithalatı ise 2,9 milyar dolar (gıda ve içecek sanayii dâhil 5,4 milyar dolar) seviyesinde gerçekleşmişken, 2012 yılında ihracat 5,4 milyar dolara (gıda ve içecek sanayii dâhil 14,9 milyar dolar) ve ithalat ise 7,5 milyar dolara (gıda ve içecek sanayii dâhil 12,6 milyar dolar) yükselmiştir (DPT X. Beş Yıllık Kalkınma Planı Raporu, 2014:112)

Bununla birlikte, sığır yetiştiriciliğinin tarım ve gıda sektörlerinin alt sektörü olduğu; bu sektörlerdeki her türlü gelişmenin sığır yetiştiriciliğine yansıtacağı gözden kaçırılmamalıdır. Ayrıca, sığır yetiştiriciliğinin ekonomik amaçlarla yapıldığı ve ekonomik olmaması halinde yetiştiricilerin sığır yetiştirmeyeceği veya işletmelerini geliştirmeyeceği gerçeği de unutulmamalıdır. Başka bir deyişle, ekonomik olduğu sürece sığır yetiştiriciliğinin yapılması ve geliştirilmesi şansı vardır. Bu nedenle, uygulanacak politika ve alınacak önlemlerde yetiştiricilerin memnuniyetinin ve yetiştiriciliğin işletme ekonomisine katkısının esas alınmasına önem verilmelidir.

Tablo: 3 Büyükbaş Hayvan Sayıları

| YIL | SIĞIR | MANDA | BÜYÜKBAŞ TOPLAM |
|------|-------------------|----------------|-------------------|
| 2002 | 9.803.498 | 121.077 | 9.924.575 |
| 2003 | 9.788.102 | 113.356 | 9.901.458 |
| 2004 | 10.069.346 | 103.900 | 10.173.246 |
| 2005 | 10.526.440 | 104.965 | 10.631.405 |
| 2006 | 10.871.364 | 100.516 | 10.971.880 |
| 2007 | 11.036.753 | 84.705 | 11.121.458 |
| 2008 | 10.859.942 | 86.297 | 10.946.239 |
| 2009 | 10.723.958 | 87.207 | 10.811.165 |
| 2010 | 11.369.800 | 84.726 | 11.454.526 |
| 2011 | 12.386.337 | 97.632 | 12.483.969 |
| 2012 | 13.914.912 | 107.435 | 14.022.347 |
| 2013 | 14.415.257 | 117.591 | 14.532.848 |

Kaynak: <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/HAYGEM.pdf> erişim tarihi 20.04.2103

Tablodaki verilere bakıldığında, büyükbaş hayvan sayılarında önemli ölçüde artışın olduğu gözlemlenmektedir.

1.1.2.2.2. Küçükbaş Hayvancılık

Türkiye’de, büyükbaş hayvan varlığında olduğu gibi, 1991 yılından 2009 yılına kadar geçen süre içerisinde, toplam küçükbaş hayvan varlığı sürekli bir azalma göstermiştir. TÜİK verilerine göre, Türkiye’de, 1991 yılında toplam 51 milyon küçükbaş hayvan bulunmakta iken, bu rakam 2009 yılında 26 milyona düşmüştür. 2010 ve 2011 yıllarında ise toplam küçükbaş hayvan varlığı artmıştır.

Tablo:4 Tür ve Irklarına Göre Küçükbaş Hayvan Sayıları

| Yıllar | Keçi (Kıl) | Keçi (Tiftik) | Koyun (Yerli) | Koyun (Merinos) | Toplam KB Hayvan Varlığı | Endeks |
|--------|------------|---------------|---------------|-----------------|--------------------------|--------|
| 1991 | 9.579.256 | 1.184.942 | 39.590.493 | 841.847 | 51.196.538 | 100 |
| 1995 | 8.397.000 | 714.000 | 32.985.000 | 806.000 | 42.902.000 | 84 |
| 2000 | 6.828.000 | 373.000 | 27.719.000 | 773.000 | 35.693.000 | 70 |
| 2005 | 6.284.498 | 232.966 | 24.551.972 | 752.353 | 31.821.789 | 62 |
| 2010 | 6.140.627 | 152.606 | 22.003.299 | 1.086.392 | 29.382.924 | 57 |
| 2011 | 7.126.862 | 151.091 | 23.811.036 | 1.220.529 | 32.309.518 | 63 |

Kaynak: TUIK, 2013

Söz konusu dönemde toplam küçükbaş hayvan varlığı tür ve ırklara göre yıllar itibariyle incelendiğinde, kıl keçisi sayısı yaklaşık %26, tiftik keçisi sayısı yaklaşık %88, yerli koyun sayısı yaklaşık %40 azalmıştır. Merinos koyunu sayısı ise yaklaşık %45 artış göstermiştir. Toplam küçükbaş hayvan varlığındaki azalışa ve diğer küçükbaş hayvan varlıklarındaki azalışlara rağmen merinos koyunu varlığında yaşanan artışın temel sebebi, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'm 2004 yılında başlattığı "Merinos Projesi'dir. Bu proje kapsamında, et verimi bakımından yerli ırklara oranla daha verimli olan merinos ırkı koyunların üretiminde önemli bir artış sağlanmıştır.

Hayvancılık sektörünün temel işlevi, gıda maddesi üretimidir. Bu özelliği nedeniyle sektörün sağladığı toplam değerın ülke ekonomisi içerisindeki payı hayvancılığın önemiyle doğrudan ilişkilendirilmemelidir. Yani toplam gayri safi yurt içi hâsıla da tarımın payı, tarım içerisinde de hayvancılığın payı fazla ise, hayvancılığı önemli, az ise önemsiz saymak hatasına düşülmemelidir. Ülkelerin sanayi ve hizmet sektörlerinden sağlayabildikleri üretim değeri arttıkça, tarımsal üretimin payı azalmaktadır. Fakat aynı süreçte, tarımsal üretim değeri içerisinde genellikle hayvansal üretimin payı artmakta, en azından azalmamaktadır. Bu sonuç hayvansal üretimin katma değer yaratma gücünün genel ve tarımsal gelişmişlikle ilişkili olduğu şeklinde de değerlendirilebilir. Bir başka ifadeyle ülkelerin gelişmişlik düzeyi arttıkça, gayri safi yurt içi hasılda, payı azalsa da, hayvansal üretimin sağladığı değer ve tarım içindeki payı artmaktadır. Bu hem beslenme bilincinin gelişmesinin hem de nüfus artışının doğal sonucu olarak görülmelidir.

1.1.2.3. Orman Ürünleri Üretimi

Türkiye’de orman alanlarının genişliği bakımından ülkemiz ilk bakışta iyi durumda sayılabilir. Gıda ve Tarım Örgütü (Food and Agriculture Organisation, FAO) verilerine göre, Türkiye Avrupa’da İsveç ve Finlandiya’dan sonra en geniş orman alanlarına sahip ülkedir. Ancak ormanların kalitesi ve ormancılıktan elde edilen ürün bakımından iyimser bir tablo çizmek mümkün değildir. Türkiye’de mevcut ormanların 9,9 milyon hektarı yani %48’i ürün verebilir niteliktedir. Geriye kalan 10,8 milyon hektarı ise, verim gücü düşük ya da tamamen verimsiz, bozuk makilik ve çalılıklardan oluşmaktadır (Eren, 2010:289).

Orman; ladin, köknar, çam, kayın, meşe, gürgen, kızılğaç, kestane, ıhlamur, dişbudak, sedir ve ardıç gibi uzun boylu bitkilerin kaplı olduğu geniş alanlar olarak ifade edilir. Koruluk ise, bakımlı ve muhafazalı, bitki örtüsü açısından ormana benzeyen ama orman sayılamayacak kadar küçük olan alanlardır (DİE, 2011). Türkiye’nin yüzölçümünün yaklaşık % 27’sine karşılık gelen 21,2 milyon hektarlık kısmı, orman alanıdır. Biyolojik çeşitlilik açısından oldukça zengin olan ülkemiz ormanlarının yaklaşık yarısı iğne yapraklı, diğer yarısı ise geniş yapraklı türlerden oluşmaktadır. Toplam orman alanının % 19’unu milli parklar, tabiatı koruma alanları, tabiat parkı, muhafaza ormanı ve benzeri koruma alanları kapsamaktadır (Gülbuçuk, 2005:73).

Türkiye’de ormanların büyük kısmını, kesim çağını aşmış ihtiyar ağaçlar oluşturmaktadır. Yıllanmış ağaçlar bir yandan geniş gövdeleri nedeniyle odun servetini arttırmakta, diğer yandan yıllık büyüme hızı yavaş olduğundan yıllık verimi düşürmektedir. Türkiye’de ormanların tamamı devletin mülkiyetindedir. 1988 yılında çıkarılan bir kanunla orman alanlarını genişletmek için özel sektörü devreye sokma denemesine girişilmiştir. Ancak, kısa dönemdeki uygulamalar, beklentilerden farklı olarak, bozuk orman alanların yerine koru ormanların kiralandığını ve kamu malı orman varlığının yağmalatıldığını göstermektedir (Şahin, 2009:284).

Ormancılığın milli gelire katkısı binde 3-4 dolayındadır. 2000 yılında ormancılığın milli gelire katkısı binde 3’iken, 2004 yılında tekrar binde 5 seviyesini aşmış, ancak 2006 yılında yeniden binde 3’e gerilemiştir (Eren, 2010:306). Oranın bu kadar düşük olmasında, verim düşüklüğü yanında ormanın ölçülemeyen

değerlerinin kaçak kesimlerin milli gelir hesaplarına yansıtılmaması da neden olmuştur. Orman ürünleri üretiminin resmi istatistiklerin üzerinde olduğu tahmin edilmekle birlikte mevcut durumun, potansiyel durumun çok gerisinde kaldığı da bir gerçektir. Ülke toplam nüfusunun %11'ini, kırsal nüfusun ise yaklaşık yarısını oluşturan 7,1 milyon kişi orman içinde veya köylerde ikamet etmektedir.

1.1.2.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri; denizler, iç sular ve suni olarak yapılmış havuz, baraj, gölet, dalyan ve çiftlik gibi tesislerde tabii veya suni olarak ortaya çıkan veya yetiştirilen; su bitkileri, balıklar, süngerler, yumuşakçalar, kabuklular, memeliler, sürüngenler gibi canlılar ile bunlardan üretilen ürünleri, ifade etmektedir. Su ürünleri üretimi ise, entansif (dışarıdan suni yemlenme), yarı entansif (hem doğal ortamında yemlenme hem de dışarıdan suni yemlenme) veya ekstansif (kendi doğal ortamında doğal yemlenme) şartlarda yapılan, su ürünlerini yetiştirme veya büyütme faaliyetleridir (Su Ürünleri Yönetmeliği: 10.03.1995 tarih ve 22223 sayılı Resmi Gazete).

Türkiye, üç kıtayı birleştiren dünyadaki coğrafi konumlu, üç tarafı denizler ile çevrili ve farklı ekolojik özelliklere sahip bir ülkedir. Türkiye, 8.333 kilometrelik bir kıyı şeridi ve sahip olduğu doğal göletlerle birlikte, sayıları her geçen gün giderek artan baraj ve göllere sahip olması nedeniyle de su ürünleri açısından ayrı bir öneme sahiptir (TÜİK, 2009:11).

Türkiye'de gerek iç sularda gerekse denizlerde su ürünleri yetiştiriciliği, hızla gelişen bir sektördür. Ülkemizde su ürünleri yetiştiriciliği 1970'li yıllarda başlamış ve ticari anlamda ilk alabalık çiftliği Bilecik (Bozöyük) ve Akyazı'da kurulmuştur. Kamusal alanda ise ilk yetiştirme faaliyetleri Sivas Gürün Gökpınar Gölü ve Konya Konuklar Devlet Üretim Çiftliğinde yapılmıştır. İlk deniz levreği ve çipura işletmesi ise 1985 yılında kurulmuştur (Kayapınar, 2007:1-2).

Ülkemizde 2011 yılında ise 515.000 tonu avcılık, 189.000 tonu yetiştiricilik olmak üzere toplam 704.000 tonluk su ürünleri üretimi gerçekleştirilmiştir. Balık üretim işletmelerinde üretimi yapılan 189.000 ton su ürününün yaklaşık % 60'ını (110.000 ton) alabalık üretimi oluşturmaktadır. Ülkemiz alabalık üretiminde Avrupa'da 1. sırada yer alırken, Dünya'da su ürünleri üretiminde en fazla büyüyen 3. ülke konumundadır. Ayrıca 2002-2011 yıllarında su ürünleri ihracatında ülkemiz

rekor artışlar kaydetmiş ve bu dönemde ihracat yaklaşık yüzde 264 artarak 448 milyon dolara yükselmiştir. Aynı dönemde ithalat tutarı ise yaklaşık 18 milyon dolardan 173 milyon dolara yükselmiştir. Ülkemiz iç sularında 1.587 balık üretim işletmesi faaliyet göstermektedir (Aslan, 2012:42)

1.2. Tarımsal Üretim

Türkiye’de tarım sektörü, gıda temini ve beslenme ile doğrudan ilişkisi, aktif nüfusun istihdamı, milli gelire katkısı ve sanayi sektörüne sağladığı hammadde ve sermaye yanında, sağlıklı çevrenin oluşması ve korunması, ekolojik dengenin kurulması ve sürdürülebilirliği açısından, bütün toplumu ilgilendirmesiyle, ekonomik ve sosyal bir sektör olma özelliğini korumuştur. Bununla birlikte, bugün ülkemiz ekonomisinde tarım sektörünün payı nisbi olarak azalsa da mutlak olarak, gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında yüksek düzeydedir (Baysuğ, 2010:77).

Ülke nüfusunun zorunlu gıda maddeleri ihtiyacını karşılaması, sanayi sektörüne hammadde sağlaması, sanayi ürünlerine talep yaratması, milli gelir ve ihracata katkıları ile büyük öneme sahiptir. Türkiye’de son 36 yılda tarımsal katma değer yıllık ortalama % 1,1 oranında büyürken, gelişmenin belirli aralıklarla sıçramalar sonucu gerçekleştiği, 1968 yılından 1970’lerin ortalarına kadar tarımsal katma değerinin yıllık büyüme hızı % 1,5 iken, takip eden 10 yılda bu oranın yaklaşık % 0,5, 1985-1996 arasında % 1,7, 1990’ların ortasından 2004 yılına kadar ise % 0,5 olduğu görülmektedir (Çakmak ve Akder, 2005:56).

Türkiye’de tarım sektörü, 2011 yılında ulaştığı %5,3’lük büyüme, 63 Milyar dolara yaklaşan Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla değeri ve 15,3 milyar dolar tarım ürünleri ihracatıyla ülke ekonomisine önemli katkılar sağlayarak, tarımsal ekonomik büyüklük açısından Avrupa’da 1. Sıraya, Dünya’da ise 7. Sıraya yükselmiş ve dünya tarımının en önemli aktörlerinden biri konumuna gelmiştir(www.tarim.gov.tr/2011 yıllık faaliyet raporları).

Tarım sektörünün milli gelire katkı sağladığı diğer alan ise tarımsal üretim, dengeli beslenme, katma değer, istihdam ve ihracat açısından önemli işlevleri olan gıda sanayidir. Türk gıda sanayinin GSYİH içindeki payı % 4,8, imalat sanayinin üretim değeri içindeki payı %15, işyeri açısından %14, istihdam açısından %13’tür.

Gıda sanayinin ülke ekonomisinde bu kadar önemli bir paya sahip olmasına rağmen, tarım sektörünün sağlıklı bir şekilde gelişmesi için gerekli olan bir bütünleşmenin gerçekleştirilemediği, tarımsal ürünlerin sadece ortalama % 30'u sanayide değerlendirilirken, bu oranın gelişmiş ülkelerde % 60-80 arasında değiştiği görülmektedir. AB ekonomisi içerisinde gıda sanayinin payına baktığımızda da 600 milyar Euro yıllık cirosu ve 2,7 milyon çalışanı ile 26 binin üzerinde firmanın faaliyet gösterdiği gıda sanayinin AB'nin en büyük üçüncü sektörü konumunda olduğu görülmektedir (Barca ve diğerleri, 2006:21)

1.2.1.Tarımsal Ürünler

Toprak gelişmiş ülkelerde önemli bir ekonomik varlık olarak ele alınmakta ve planlı bir şekilde kullanılmaktadır. Ülkemizde yeterince planlama yapılmaması nedenleriyle erozyon, kirlenme ve toprağın aşırı kullanımı gibi olumsuzluklar görülmektedir. Toprak hem tarımda kullanılır hem de sanayide hammadde olarak değerlendirilir. Tarım açısından ormancılık, hayvancılık ve bitkilerin yetişmesi için kullanılırken sanayide çimento, tuğla, kiremit, fayans ve seramik gibi ürünlerin hammaddesi olarak kullanılır.

Tarım ürünlerinin kendilerine özgü bazı belirgin nitelikleri bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıda açıklanmıştır;

- **Nihai Tüketime Konu Olması veya Sanayi Girdisi Olması**

Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen maddeler, genellikle hammadde niteliği taşır. Gıda maddeleri ve/veya hammadde olarak kullanılan tarım ürünleri organik niteliklerinden ötürü genellikle dayanıksız maddelerdir. Bu sebeple depolama risk ve maliyeti vardır (Olalı ve Duymaz, 1987:13-14).

- **Türdeş (Homojen) Ürünler Olması**

Tarımsal ürünler türdeşdir (homojen) yani her ürün niteliklerine göre standartlaştırılmıştır. Üretici A, marka, ambalaj, reklam vb. yollarla ürününü, üretici B'ninkinden farklılaştırılmaz, bu ilke ancak tarımsal üreticinin pazarlamacıya ürünü arz ettiği piyasada geçerlidir. Ekonomi geliştikçe ve piyasalar örgütlendikçe, nihai tüketiciye ürünün arz edildiği piyasada türdeşlik ilkesi çeşitli biçimlerde bozulur. Özellikle işlendikten sonra tüketiciye sunulan ürünlerde bu ilke artık geçerliliğini

yitirir (Kazgan, 2003:8).

- **Tarım Ürünlerinin Bileşik Ürün Karakterli Olması**

Bitkisel ve hayvansal ürünler genellikle bileşik ürün karakteri gösterirler ve bir arada yetişirler. Bu nedenle bu tür ürünlerde çoğu defa “ana ürün” veya “yan ürün” ayrımının yapılması gerekli olur. Tarım ürünlerinin çoğunda zengin bir yan ürün deseni bulunmaktadır. Ana ürünlerin yanısıra yan ürünlerin de birlikte yetişmeleri üretici için ek gelir kaynağı olduğu kadar sanayi açısından da zengin bir hammadde kaynağı teşkil etmektedir. Ancak yan ürünlerin elde edilmesi çoğu zaman ana ürünlerin işlenmesi ile mümkün olmaktadır (Olalı ve Duymaz, 1987:13-14).

- **Gelir Esnekliğinin Düşük Olması**

Gıda maddesi ve yarı mamul tüketim maddesi niteliği taşıyan tarımsal ürünlerin gelir elastikiyeti düşüktür. Gıda maddeleri talebinin gelir elastikiyeti *Engel Kanunu* çerçevesinde incelenebilir; Engel, on dokuzuncu yüzyıl ortalarında işçi ailelerinin bütçelerini incelediğinde, artan tüketici gelirlerine karşın, ailelerinin gıda maddeleri harcamalarının mutlak olarak yükseldiğini, ancak oransal(nispi) olarak azaldığını, buna karşın gıda maddeleri dışındaki tüketim harcamalarının mutlak ve nispi olarak arttığını tespit etmiştir. Tarım sektörü Engel Kanunu'nun açıklamaya çalıştığı bu durumdan çok etkilenmektedir. Engel Kanunu bir bakıma tarımdaki gelir düzeyinin neden diğer sektörlerin altında kaldığını ve zaman içinde milli gelir içinde tarımın payının azaldığını da açıklamaktadır (Candan, 2009:103) .

Tarımsal ürünlerde gelir esnekliğinin düşük olması, diğer şartlar veri iken, tarım ürünleri fiyatları diğer sektör ürünlerine oranla daha düşük oranlarda yükselir ve iç ticaret hadleri tarım sektörü aleyhine gelişir. Bu durum, serbest piyasa şartları altında tarımın giderek daha az kaynak kullanması sonucunu yaratır. Piyasaların akışkan olması halinde sermaye, iş gücü ve hatta doğal kaynaklar tarımdan, tarım dışı sektörlere kayar (Şahin, 2002:272).

Tablo: 5 Hayvansal Ürünler (Ton)

| | Kırmızı Et | Süt | Tavuk Eti | Bal | Yaş İpek Kozası | Yapağı | Kıl | Tiftik |
|------|------------|------------|-----------|--------|-----------------|--------|-------|--------|
| 2001 | 435 778 | 9 495 550 | 614 745 | 60 190 | 47 | 40 909 | 2 684 | 400 |
| 2002 | 420 595 | 8 408 568 | 696 187 | 74 554 | 100 | 38 244 | 2 589 | 318 |
| 2003 | 366 962 | 10 611 011 | 872 419 | 69 540 | 169 | 46 456 | 2 741 | 333 |
| 2004 | 447 154 | 10 679 406 | 876 774 | 73 929 | 143 | 45 972 | 2 715 | 304 |
| 2005 | 409 423 | 11 107 897 | 936 697 | 82 336 | 157 | 46 176 | 2 654 | 302 |
| 2006 | 438 530 | 11 952 099 | 917 659 | 83 842 | 127 | 46 776 | 2 728 | 274 |
| 2007 | 575 622 | 12 329 789 | 1 068 454 | 73 935 | 125 | 46 752 | 2 536 | 237 |
| 2008 | 482 458 | 12 243 040 | 1 087 682 | 81 364 | 125 | 44 166 | 2 238 | 194 |
| 2009 | 412 621 | 12 542 186 | 1 293 315 | 82 003 | 136 | 40 270 | 2 002 | 174 |
| 2010 | 780 718 | 13 543 674 | 1 444 059 | 81 115 | 126 | 42 823 | 2 607 | 200 |
| 2011 | 776 915 | 15 056 211 | 1 613 309 | 94 245 | 151 | 46 586 | 3 062 | 194 |
| 2012 | 915 844 | 17 401 262 | 1 723 919 | 89 162 | 134 | 51 180 | 3 570 | 200 |
| 2013 | 996 125 | 18 223 712 | 1 758 363 | 94 694 | 121 | 54 784 | 4 902 | 260 |

Kaynak: TÜİK, Tarım İstatistikleri, <http://tuik.gov.tr>.

1.3. Tarım İşletmeleri

İnsanların kollektif yaşama zorunluluğunun getirdiği birtakım ihtiyaçları, işletme denilen iktisadi birimlerin doğmasına yol açmıştır. İnsan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kurulan ve esas amacı kâr olan bu iktisadi birimler işletme olarak ifade edilir. En kısa anlatımla ekonomik değer taşıyan mal ya da hizmetin üretildiği veya pazarlandığı ya da her iki eylemin birden yapıldığı kuruluşa işletme denir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2003:10).

Kıt kaynakları en iyi şekilde kullanarak, bireylerin sınırsız istek ve ihtiyaçlarının mümkün olduğunca uygun fiyat ve kalitede karşılanması, ekonominin önemli bir sorunudur. Buradaki kıtlık kavramı kolayca veya güç de olsa elde edilebilen, fakat bütün insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek kadar olmayan unsurları anlatmaktadır. Bundan dolayı kıt kaynaklar kullanılarak üretilen mallarda kıtlık özelliği taşıyacaklardır. Bütün insanların ihtiyaçlarını karşılayacak kadar çok miktarda mallar serbest mal olarak adlandırılır ve ekonomide buna tek örnek ise havadır (Çetin ve Tipi, 2007:7).

Tarım işletmesi genel anlamda, tarımsal üretim faaliyetlerinde bulunan işletmeleri kapsamaktadır. Geniş anlamda ise, tarım sektörünü oluşturan; toprak ve

su kaynakları, bitkisel üretim, hayvancılık, ormancılık ve su ürünleri faaliyet kollarında, bitkisel ve hayvansal hammaddeler üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getiren ekonomik birimler olarak tanımlanabilir (Karagölge, 1987:5).

Türkiye'de hayvancılık işletmeleri genelde küçük ölçekli olup yem bitkileri üretimi ile çayır ve meraların korunma ve ıslahı yetersiz, suni tohumlama sayısı uluslararası ortalamaların altında ve hayvan hareketleri ile hayvan sağlığına yönelik önlemler yeterlilikten uzak bir durumdadır. Bu bağlamda, X. Kalkınma Planı döneminde hayvancılık desteklemeleri miktar ve çeşit olarak artırılmış ve bölgesel projeler uygulamaya konulmuş, bu destekler son yıllarda et ve süt üretiminde artış getirmiştir. Diğer taraftan, aynı dönem içerisinde et üretiminde arz açığı doğuran gelişmeler ve tüketim artışı et fiyatlarında dalgalanmalara neden olmuş ve bu kapsamda 2010 yılında başlatılan kasaplık canlı hayvan ve et ithalatı azalarak da olsa devam etmiştir (DPT X. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2014:112).

Son yıllarda bitkisel üretim yapan tarım işletmelerindeki artışın en önemli nedenlerinden biri Türkiye'deki mevcut yasal uygulamalar sonucunda, büyük arazilerin parçalanarak küçülmesi ve küçülen her bir toprak parçasının da farklı işletmelerce kullanılmasıdır. Bu çerçevede ülkemizdeki tarım işletmeleri içerisinde, küçük tarım işletme sayısının yüksek olması, toprak dağılımının orantısız olduğunu göstermektedir. Tarım işletmelerinin küçülmesi, ölçek ekonomisi sorunlarına yol açmaktadır. Bu nedenle küçük tarım işletmeleri, artan üretim maliyetleri karşısında yetersiz gelir elde etmekte ve tarımsal faaliyetlerine son vermek zorunda kalmaktadır (Karaman, 2008:89).

Tablo: 6 Türkiye’de Tarım Arazileri Üzerindeki Mülkiyet Haklarının Dağılımı

| | | Tarım İşletmeleri İçerisindeki Yüzdesi | Sahip Oldukları Tarım Arazisinin Genel Yüzdesi |
|----------------------------------|--|--|--|
| Kendi Arazisi Olan İşletmeler | Sadece Kendi Arazisini İşletenler | %85,1 | % 71,4 |
| | Hem Kendi Hem de Başkasının Arazisini İşletenler | %12,7 | % 26,4 |
| Kendi Arazisi Olmayan İşletmeler | Yalnız Kira İle Arazi İşletenler | %1,6 | % 1,5 |
| | Yalnız Ortakçılık İle Arazi İşletenler | %0,4 | % 0,4 |
| | Diğer Şekilde Arazi İşletenler | %0,1 | % 0,1 |
| | İki ya da Daha Fazla Şekli İle Arazi İşletenler | %0,1 | % 0,2 |

Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.06.2013

Tablodaki verilere göre Türkiye’de yer alan tarım işletmelerinin % 85,1’lik büyük bir kısmı kendi sahip oldukları araziler üzerinde tarımsal faaliyetlerini sürdürmekte olduğu ve bu işletmelerinde sahip olduğu arazi, genel dağılım içerisinde % 71,4 düzeyinde seyir ettiği görülmektedir. Ayrıca tarım arazinin % 26,4’lük kısmını işletenlerin içerisinde de başkalarının arazisini de aynı zamanda işlettikleri ve bunların da tarımsal işletmelerin % 12,7’lik bir kısmına isabet ettiği tespit

edilmektedir. Bu veriler, tarım işletmelerinin genelde kendi arazisi olan kişiler tarafından kurulduğu ve bu nedenle tarım işletmelerinde aile tipi işletmelerin çoğunlukta olabileceği, kurumsal yapıya sahip olanların daha azınlıkta kalabileceği ihtimalini de akıllara getirebilmektedir. Arazi kullanımında tarım işletmelerinin % 1,6'lık kısmı genel arazi yapısının % 1,5'luk kısmını yalnız kiralama yolu ile işlettikleri göze çarpmaktadır. Bu oranlara hem kendi hem de başkalarının arazilerini işleyen işletmeleri de dahil edersek oranlar daha da üst seviyelere geldiği de görülmektedir.

1.3.1 Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Doğal, toplumsal ve ekonomik faktörlere bağlı olarak, tarım işletmeleri de diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında genellikle aşağıda belirtilen üç ana ölçüt dikkate alınmaktadır. Bu ölçütleri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (Çetin ve Tipi, 2007:16).

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

1.3.1.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

İşletme büyüklüklerine göre tarım işletmeleri; küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Ancak, bu gruplandırmada büyüklük kavramı ile üzerinde durulması gereken esas unsurun girdi olarak bir büyüklük mü, yoksa üretim değeri olarak bir büyüklük olduğudur. Bu durumda tarım işletmeleri ile ilgili yapılacak analizlerde kullanılacak kriterleri iki ana grupta incelemek mümkündür. Bu kriterler aşağıda açıklanmıştır (Çetin ve Tipi, 2007:16).

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

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

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

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

Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında yukarıda belirtilen ölçütlerden yararlanılmakla birlikte ölçütlerin büyük bir bölümünün kullanılmasında büyük ölçüde muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizde tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde muhasebe kayıtları tutulmadığı için muhasebe verilerine de ulaşılamamaktadır. Bu nedenlerle, işletmelerin büyüklüğü; toprak özellikleri, iklim koşulları ve pazar durumuna göre değişme gösterse de arazi büyüklüğü yine de bu sınıflamada yaygın bir kriter olarak görülmektedir (Kıral ve Tatlıdil, 1996:108).

Arazi büyüklüğü kriterine göre tarım işletmesinin büyüklüğünün tespitinde bazı yanlışlıklar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, 50 dekarlık bir serada muz üretimi yapan bir tarım işletmesi ile 1.000 dekarlık kıraç bir arazide tahıl üreten bir tarım işletmesi karşılaştırıldığında, iki işletmenin arazi büyüklükleri açısından ciddi farklılıklar olmasına rağmen elde ettikleri gelirler birbirine yakın olabilir. Bu nedenle tarım işletmelerinin büyüklüğünü belirlemede en iyi kriterin ekonomik ölçütler olduğu ifade edilebilir. Ancak günümüzde tarım işletmelerinin birçoğunda defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle tarım işletmeleri arasında arazi büyüklüğü esas alınarak sınıflandırma yapılmakta, bu şekilde yapılan bir sınıflandırma ise anlamlılığını yitirmektedir (Çetin ve Tipi, 2007:167).

1.3.1.2.Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

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

i. i. Özel Tarım İşletmeleri; Gerçek ya da tüzel kişiler tarafından işletilen tarım işletmeleridir. Özel tarım işletmelerinde, başta arazi olmak üzere, tarımsal faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan bütün üretim araçlarında özel mülkiyet söz konusu olmaktadır. Özel tarım işletmeleri, hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri arasında sayıca en fazla olan işletme türüdür. Özel tarım işletmeleri kendi arasında (Çetin ve Tipi, 2007:19);

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

ii. Kamuya Ait Olan İşletmeler; Kamu kurum ya da kuruluşları tarafından işletilen tarım işletmeleridir. Kamuya ait olan işletmelerde, başta arazi olmak üzere, tarımsal faaliyetlerin yerine getirilmesinde kullanılan bütün üretim araçları ve işletme yönetimi kamuya bağlı kuruluşlara aittir. Ülkemizde bu kurum ve kuruluşlar Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak faaliyet göstermektedir (Deran, 2007:42).

iii. Kooperatif İşletmeleri; Belirli bir tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik faydalarını ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan ortak sayısı ve sermayesi değişebilen ortaklıklara kooperatif denilmektedir. Kişilerin, bazı işleri tek başlarına yapamadığı veya gücünün yetmediği durumlarda, kooperatifler aracılığı ile biraya gelerek o işin yapılması sağlanmaktadır (1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, 13195 sayılı Resmi Gazete, s.1).

1.3.1.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri; toprak ve su kaynakları ile ilgili tarım işletmeleri, bitkisel üretim yapan tarım işletmeleri, hayvancılık işletmeleri, ormancılık işletmeleri ve su ürünleri işletmeleri olmak üzere beş temel faaliyet alanına göre sınıflandırmak mümkündür. Bu faaliyet alanlarına ek olarak tarımsal ürünleri işleme, depolama, tasnif etme, ambalajlama ve değerlendirme gibi faaliyetler de tarım işletmeleri arasında yer almaktadır (Zincirlioğlu, 1977:9).

1.4. Tarım İşletmelerinde Teşvik

Tarımsal destekleme politikaları; tarım sektörünün korunması, tarımsal faaliyetlerin ve üretimin teşvik edilip devamının sağlanması ve üretici gelirlerinin artırılması amacıyla devletin tarım kesimine müdahale ederek uyguladığı politikalarlardır. Ülkeler, farklı uygulamalarla ekonomik ölçek büyüklüğüne ve tarım sektörünün özelliklerine göre bu amaçlardan sadece birine ya da eş zamanlı olarak

hepsine birden ulaşmaya yönelik tarımsal destekleme politikaları uygulamaktadırlar (Taşkın, 2009:3).

Türkiye’de tarım sektörünü desteklerken çeşitli araçlar benimsenmiştir. Destekleme Taban Fiyatları, Hedef Fiyat Farkı Ödeme, Teşvik Primi, İthal-İhraç Sınırlamaları, İthal-İhraç Vergileri, İhracat Sübvansiyonu, İhraç- İthal Tekelleri, Erken Söküm Teşvik Primi, Üretim Teşvik Primi, Avans Ödemeleri, Emanet Alım Sistemi, Toplu Konut Fonu, Ekim Alanı Sınırlamaları, Üretim Kontrol, Üretim Kısıtlaması Tazminatı, Doğal Afet Yardımları gibi geniş bir destekleme sisteminin olduğu görülmektedir (Baysuğ, 2010:88).

Tarımsal alanda verilen devlet desteklerinin uygulamada, üretim ve toplumsal olmak üzere iki temel boyutu vardır. Destekleme uygulamalarının temel amaçları ve alt amaçları ile hedef kitlesel öncelikleri ve ağırlıkları, süreç içinde, ülke genelinde uygulanmasına çalışılan ekonomik politikaların içeriğine ve siyasal yapının özelliklerine koşut olarak değişmesine rağmen, temel olarak tarım kesimi üreticilerini destekleme amaçları şunlardır;

- Kırsal ve giderek büyüyen kentsel nüfusun yurt içi üretimle beslenmesi,
- Sanayi kesimine hammadde sağlanması ve kaynak aktarılması,
- Özellikle belirli ürünlerde dış satımın artırılması,
- “Köylü” nüfusun ekonomik durumunun iyileştirilmesi

Destekleme politikalarının değişim sürecinde bugüne kadar etkili olmuş ve bugünden sonra da etkili olacak ve olması muhtemel dinamikleri iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi, Türkiye’nin üyesi olduğu ve/veya bir şekilde ilişkilerinin bulunduğu uluslar arası organizasyonlar ülke toplulukları ve ülkelerden dolayı ortaya çıkan bir takım yükümlülük ve sorumluluklardır ki, bunlar dış dinamiklerdir. İkincisi ise ülkenin şartlarından ve ihtiyaçlarından doğan iç dinamiklerdir (Semerci ve diğerleri, 2010:149)

Türkiye’de tarım sektörünün ve kırsal alanın, kalkınma plan ve stratejileri doğrultusunda geliştirilmesi ve desteklenmesi için gerekli politikaların tespit edilmesi ve düzenlemelerin yapılması amacıyla hazırlanmış olan 5488 sayılı “Tarım Kanunu”

18.04.2006 tarihinde kabul edilmiştir. Bu kanunun kapsamına giren konuları şu şekilde özetlemek mümkündür (Başak, 2008:1):

- Tarım politikalarının amaç, kapsam ve konularının belirlenmesi;
- Tarımsal destekleme politikalarının amaç ve ilkeleriyle temel destekleme programlarının tanımlanması;
- Temel destekleme programların yürütülmesine ilişkin piyasa düzenlemeleri, finansman ve idari yapılanmanın tespit edilmesi;
- Tarım sektöründe uygulanacak öncelikli araştırma ve geliştirme programlarıyla ilgili kanuni ve idari düzenlemelerin yapılması ve tüm bunlarla ilgili uygulama usul ve esaslarını belirlemek.

5488 sayılı kanuna göre, Tarımsal destekleme araçlarının hayata geçirilmesi ise belirli programlar dâhilinde olacaktır. Buna göre tarımsal destekleme politikaları, ekonomik ve sosyal etkinlik ve verimlilik koşullarını sağlayacak programlarla uygulanacak ve uygulama sonuçları Kanunun 16'ncı maddesi ile kurulması öngörülen "Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu" tarafından takip edilecektir. Tarımsal destekleme politikaları çerçevesinde üreticilere yapılacak ödemeler bütçe imkânları çerçevesinde ve programların niteliğine bağlı olarak, gerekli denetim ve kontrollerin tamamlanmasından sonra yapılacaktır. Bu ödemelerin denetlenmesi ve takip edilmesi de "Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu" tarafından yapılacaktır. 5488 sayılı Kanunun 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre tarımsal destekleme programlarının belirlenmesinde, aşağıdaki ilke ve stratejiler dikkate alınacaktır (Başak, 2008:3):

- Tarım politikalarının amaçlarına ulaşılmasına katkıda bulunması;
- Avrupa Birliği mevzuatı ve uluslararası taahhütler ile uyumlu olması;
- Üreticilerin piyasa koşullarında faaliyetlerini yürütmesi;
- Kullanılacak kaynağın, adil ve etkin bir şekilde üreticilere yansımını sağlayacak yapıda olması;
- Tarımın alt sektörlerinde dengeli bir dağılım göstermesi

Toplam tarımsal destekleme ödemeleri 2006 yılında 4,8 milyar TL iken 2013 yılı bütçesi itibarıyla yaklaşık yüzde 88 oranında artış göstererek 9 milyar TL'ye yükselmektedir. Doğrudan Gelir Desteği uygulamasına 2009 yılında son verilmesiyle, destekler, alan ve ürün bazlı ödemeler şeklinde sürdürülmüştür. 5488 sayılı Tarım Kanunuyla çerçevesi çizilen tarımsal politikalar Plan döneminde ürün, üretim ve üretici odaklı ve bölgesel temelli olarak şekillenmiş olup, tarımsal desteklerin tarım havzaları ve işletme temelli bir yapıda verilmesi ve gelir istikrarının sağlanması yönünde geliştirilme ihtiyacı sürmektedir. Buna karşılık, söz konusu politikaların uygulanmasına temel oluşturacak tarım bilgi sistemlerinin kurulmasına devam edilmiştir.

Hayvancılık Destekleri: Hayvancılık teşvikleri 2008'de ilk kez uygulanmaya başlayan anaç sığır için hayvan başına 225 TL ve soy kütüğüne kayıtlı sığırlar için 50 TL ilave teşvik verilmektedir. Hayvancılık teşviklerinin önemli kalemlerinden biride yem bitkileri teşviklerdir. 2009'da sulu yonca, üretenlere dekar başına 125 TL kum yonca için dekar başına 70 TL, korunga dekar başına 80 TL ile desteklenmektedir.

Tablo: 7 Hayvancılık Teşvikleri

| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (1) Hayvan Başı Ödeme | Birime Destek |
|---------|---|---------------|
| 1 | Sütçü ve kombine ırklar ve melezleri ile etçi ırkların melezleri anaç sığır | 225 TL/baş |
| 2 | Etçi ırklar anaç sığır | 350 TL/baş |
| 3 | Anaç manda | 350 TL/baş |
| 4 | Sütçü ve kombine ırklar ve melezleri anaç sığır soy kütüğü ilave | 60 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (2) Suni Tohumlama | |
| 1 | Suni tohumlamadan ve etçi ırklardan doğan buzağı | 75 TL/baş |
| 2 | Döl kontrolü projesi kapsamındaki suni tohumlamadan doğan buzağı ilave | 35 TL/baş |

| | | |
|----------------|---|-----------------|
| 3 | Yerli ırk veya melezi sığırların, etçi ırk boğa spermalarıyla suni tohumlamasından doğan buzağı ilave | 75 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (3) Hayvan Başı Ödeme | |
| 1 | Koyun-keçi | 20 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (4) Tiftik Üretim | |
| 1 | Tiftik | 17 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (5) Süt Primi | |
| 1 | Manda, koyun-keçi sütü | 0,2 TL/lt |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (11) Kaba Yem Desteği Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğince (TKK), mevzuatı dahilinde yurt dışından tedarik edilecek olan kaba yemin, mahallinde yetiştiriciye teslimindeki kilogram maliyeti 50 kuruşun üzerinde olduğu takdirde, farkının TKK üzerinden çiftçilere ödemesi yapılır. | |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (12) Hayvan Hastalık Tazminatları | |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (13) Hayvan Başı Ödeme | |
| 1 | Hastalıktan ari işletmedeki sığır | 375 TL/baş |
| 2 | Onaylı Süt Çiftliği Desteği (ilave) | 50 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (14) Aşı Desteği | |
| 1 | Şap AŞISI (Büyükbaş) | 0,75 TL/baş |
| 2 | Şap AŞISI (Küçükbaş) | 0,50 TL/baş |
| 3 | Brucellosis (Büyükbaş) | 1,50 TL/baş |
| 4 | Brucellosis (Küçükbaş) | 0,50 TL/baş |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (15) Hayvan Gen Kaynakları | |
| 1 | Büyükbaş Koruma | 470 TL/baş |
| 2 | Küçükbaş Koruma | 75 TL/baş |
| 3 | Arı Koruma | 40 TL/kovan |
| 4 | Halk Elinde Manda Islahı | 650 TL/ baş |
| 5 | Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Elit | Anaç 35 TL/baş |
| | Sürü | Yavru 50 TL/baş |

| | | | |
|---|---|-------|---------------|
| 6 | Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Taban | Anaç | 35 TL/baş |
| | Sürü | Yavru | 20 TL/baş |
| 7 | Damızlığa ayrılan manda yavrusu desteği | | 100 TL/baş |
| Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (16) Çiğ Sütün Değerlendirilmesi | | | |
| Sıra No | Bakanlar Kurulu Kararı MADDE 4- (17) Hayvan Başı Ödeme | | |
| 1 | Yerli besilik erkek sığır | | 300 TL/baş |
| 2 | İthal besilik erkek sığır | | 100 TL/baş |

Kaynak: www.tarim.gov.tr/Duyurular.haber_Detayli_Gosterim.html?NewsID=744, (09.03.2013).

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde tarım işletmelerinde muhasebe sistemi hakkında genel bilgiler verilerek, tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi, tarım işletmelerinde hesap dönemi tarım işletmelerinde envanter işlemleri, değerlendirme işlemleri, amortisman işlemleri gibi konular üzerinde durularak, tarımsal devlet teşvikleri hakkında bilgiler verilecektir.

2.1. Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebesinin tarihsel gelişimine bakıldığında bazı kayıtların M.Ö. 3600 yıllarında bile tutulduğu ve bazı muhasebe kavramlarının da eski Yunan ve Roma dönemlerinde kullanıldığı bilinmektedir. Bununla birlikte yapılan araştırmalarda çift kayıt usulünün 14. Yüzyılda kullanılmış olduğu ve 1340 yıllarında ortaçağ İtalya tacirlerinin defterlerinde yer aldığı belirtilmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 65).

Yapılan bir çalışmada tarımda muhasebe kullanımının 18. Yüzyılın sonlarına rastladığı ve bu dönemin; muhasebe kayıtlarından ve sonuçlarından yararlanma dönemi olmaktan ziyade esas itibariyle doktriner çalışma dönemi olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, tarım muhasebesinin tarihsel gelişimi iki başlık altında ele alınmıştır. Bunlardan birincisi Avrupa'daki, ikincisi ise ABD'deki gelişimidir (Özkan, 2001:42).

Türkiye Cumhuriyeti'nde tarım muhasebesi ile ilgili ilk kitap 1921-1922 yılları arasında "Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi" adı altında İbrahim Fazlı tarafından yazılmıştır. Bu kitapta, tarımsal üretimde muhasebe kayıtlarının yararları anlatılmıştır. Tarım muhasebesinde tutulması gereken defterleri; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri, ambar defteri ve karşılaştırma cetveli olarak belirtmiştir. Daha sonra tarım muhasebesi uygulamaları ülkemizde 1960 yılında çıkarılan 193 Sayılı G.V.K. (Gelir Vergisi Kanunu) ile gelişmiştir. Ancak çiftçilerin % 90'nın vergi dışı kalması nedeniyle

tarım muhasebesi uygulamaları ülkemizde yaygınlaşmamıştır. Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretim Çiftliklerinde 1976 yılına kadar Amerikan Sistemi kullanılmıştır. 1994 yılında Kamu İktisadi Teşekküllerince (KİT) Tekdüzen Hesap Planı (THP) uygulanmıştır.

Ölçme ve değerlendirme amaçlı kullanılan ve iletişim enstrümanı niteliği taşıyan muhasebe; firmaya ait finansal verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal veriler şeklinde toplanan bu verileri, firmayla ilgisi olan insanların ihtiyaç ve amaçlarını dikkate alarak kayıt, sınıflandırma ve analiz aracılığıyla işleyen, elde edilen bilgileri dönemsel olarak düzenleyen özetleyici raporlar şeklinde sunan sistematik bilgi sağlama düzenidir (Büyükmirza, 2007:27). Zirai işletmelerde uygulanan muhasebeyse zirai işletmelerinin çalışmalarından doğan mali işlem ve olayları kayıt altına alan, bu kayıtları amaca uygun bir biçimde özetleyen, analiz eden ve bunlardan yararlı bilgiler sunan bir muhasebe dalı olarak belirtilmektedir (Aras, 1988:2). Bu tanımlar çerçevesinde zirai işletmelerde muhasebe faaliyetinin öncelikli amacı, firmanın mali ve fiziksel durumuyla ilgili bilgi vermektir (Castel ve Becker, 1967:62). İşletme sahipleri, muhasebe aracılığıyla elde ettikleri bu bilgileri, doğru bir biçimde analiz edip yorumladıklarında, gelecek ile ilgili daha doğru kararlar verebilir. Zirai işletmelerin bu yukarıda bahsedilen yararlarının dışında da yararları bulunmaktadır (Deran, 2005:45-46).

- ✓ Tarım politikası hususunda hükümetlere gerekli bilgileri sunmak,
- ✓ Firmanın seneden seneye mali durumundaki değişimlerin izlenmesi,
- ✓ Firma performansının analiz edilmesi,
- ✓ Gelecekle ilgili plan ve bütçelerin hazırlanmasını sağlama,
- ✓ Tarım işçi ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesini sağlama,
- ✓ Vergi matrahının hesaplanması,
- ✓ Tarım kredi kuruluşlarına firmanın durumuyla ilgili bilgi vermek,
- ✓ Üretim yerleri verimliliğinin saptanmasına katkıda bulunmak,
- ✓ İşçi ücretlerinin tespit edilmesine katkıda bulunmak,

- ✓ Tarımsal faaliyetler ile ilgili kârın ortaklar arasında adil bir biçimde paylaşılmasını sağlamak,
- ✓ Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerinde ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sunmak,
- ✓ En uygun ürün bileşimi hususunda girişimciye yardımcı olmak,
- ✓ Zirai yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak,
- ✓ Ürün fiyat politikalarının tespit edilmesine yardımcı olmak,
- ✓ Varlıkların kiralanması ya da satın alınması hususunda girişimciye fikir vermek.

Tarım işletmelerinde işletme sahipleri bütün tarımsal faaliyetlerle uğraşmaktadır. İşletmesinde yetiştirmeyi planladığı, bitki ve hayvan çeşitliliğine, bunların yetiştirme yöntemlerine, üretim girdilerinin elde edilmesine, elde edilen ürünlerin pazarlanmalarına, yönetimine ve her türlü üretim planlarının gerçekleştirilmesine işletme sahibi karar vermektedir. İşletme sahibinin bu işleri başarılı bir biçimde yürütebilmesi için, ister küçük ister büyük firmaya sahip olsun, mevcut üretim koşulları altında bitkisel ürünlerin dekar bazında verimlerini hayvan başına sağladığı süt, yumurta vb. miktarını bilmek istemektedir. Öte taraftan işletme sahibi kendi işletmesinin başarısını tespit edebilmek için benzer koşullar altında üretim yapan diğer işletmelerin faaliyetlerini bilmek ve kendi işletmesiyle karşılaştırmak durumundadır. bu doğrultuda üretim dalları arasında hangi faaliyetin diğerine göre girdi kullanma bakımından daha avantajlı olduğu, hayvanların yem tüketimleri, işgücü taleplerinin en çok hangi zamanlarda olduğu vb. üretim faaliyetlerine ilişkin birçok sorunun yanıtının bulunabileceği kayıtlara gereksinim vardır. Bu bilgiler sistemli bir biçimde hazırlanan yardımcı kayıtlardan sağlanmaktadır. Değer yerine miktar bildiren bu yardımcı kayıtlara fiziki kayıtlar olarak ifade edilmektedir. İşletme sahibinin çiftliğini, sevk ve idaresinde, üretim planlarının hazırlanmasında, başarı ölçülerinin tespitinde envanter ve finansal hesaplar yanında fiziki kayıtlar da tutması da gerekmektedir. Fiziki kayıtlar olmadan işletme planını yapmak imkânsızdır (Çetin ve Tipi,2007:51).

İşletme muhasebe kayıtlarının çıkartılmasının ardından tarımsal üretim faaliyeti başlama süreci gelmektedir. Üretim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için masrafların yapılması gerekmektedir. Yapılan masraflardan sonra da birtakım ürünler ve gelirler elde edilmesi sağlanmaktadır. İşte bu masraf ve gelirlerin yani işletmenin finansal işlemlerinin takip işini tarım muhasebesinde mali kayıtlar yapmaktadır. Finans muhasebesi basit (tek kayıt) muhasebe sistemi ve muzaaf (çift kayıt) muhasebe sistemi olarak ayrılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007:65).

Basit (tek kayıt) muhasebe sistemi: Bu sistem firmanın muhasebe kayıtlarındaki her bir hesabın diğerinden bağımsız şekilde kayıt altına alındığı bir kayıt yöntemidir. Bu yöntemde dönem içinde alınan mali işlemler birbirinden bağımsız hesaplar üzerinde kayıt edilmektedir. Hesaplar arası ilişkiler ancak dönem sonlarında ve genellikle raporlama fonksiyonu sırasında ele alınmaktadır.

Çift Taraflı Kayıt Yöntemi: Bu yöntem I. sınıf tacir olan mükelleflere uygulanmaktadır. Firmalarda yürütülen faaliyetler ve bunlara ilişkin mali nitelikteki işlemler, firmanın varlıkları ve kaynakları, gelir ve giderleri açısından çift yönlü bir etki yaratmaktadır. Bu yöntemde finansal nitelikteki işlemler tek hesaba değil de karşılıklı olarak birden fazla hesaba borç ya da alacak olarak kaydedilmektedir Çift taraflı kayıt metodunun işleyişine ilişkin ilkeler şunlardır.

- Her mali işlem en az iki hesaba kaydedilmektedir. Bu hesaplardan birisi borçlanırken; diğeri alacaklandırılmaktadır.
- Borçları hesap veya hesapların tutarıyla alacaklanan hesapların veya hesapların tutarı birbirine eşittir.
- Hesapların borç kısmının toplamı, alacaklı tarafın toplamına eşittir.
- VUK.'a göre bilanço esasına göre defter tutan firmalar yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri tutmakla yükümlüdür(md.182).

2.2.Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulama Güçlükleri

Tarım işletmelerinin diğer işletmelerden farklı kendine özgü çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi

sürecinde işletmelerin sahip olduğu muhasebe organizasyonunun da farklılaşmasına neden olmakta, muhasebeleştirme sürecinde çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Bu çerçevede tarım muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri ana hatları ile aşağıdaki şekilde ele almak mümkündür (Doğan, 2004:76).

i. Farklı Büyüklüklerde Olması

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

ii. Mevsimlere ve İklimlere Bağlı Olması

Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, iklim ve mevsim koşullarının önemi çok büyüktür. Her tarımsal ürünün belli bir dönemde yetiştirilmesi, bakımının ve hasadının yapılması söz konusu olmaktadır. Tarım işletmelerinde yılın belli dönemlerinde çiftçiler gece-gündüz çalışmakta iken bazı dönemlerde ise tamamen boş kalmaktadır. Bu nedenle boş işçilik, iklimsel belirsizlikler ve ölü mevsim gibi faktörler maliyet hesaplamalarında güçlükler ortaya çıkarmaktadır. Tarım muhasebesinde de bu faktörler dikkate alınarak muhasebe sisteminin kurulması gerekmektedir (Sönmez, 2006:133).

iii. Çiftçi ile Ailesi Arasında Sıkı Bir İlişkinin Olması

Tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, aile fertlerinin katkısı büyüktür. Küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmelerinin birçoğunda çiftçi ve aile fertleri işletmede hem bizzat çalışmakta, hem de tarım mamullerinin bir kısmını bizzat tüketmektedir. Bu nedenle bu tür ilişkilerin

yoğun olduğu tarım işletmelerinde tarımsal kazancın tespiti zorlaşmaktadır(Açıl ve Köylü, 1971:289).

iv. Çok Yönlü Tarımsal Faaliyetlerin Sürdürülebilir Olması

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

v. Gelecek Dönemi İlgilendiren Yatırımların Fazla Olması

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

vi. Dönen ve Duran Varlıkların Tespitinde Karışıklık Olması

Tarım işletmelerinin varlıkları arasında yer alan bazı varlıkların dönen varlık mı, yoksa duran varlık mı olduğu karışıklığa yol açmaktadır. Örneğin; besi inekleri dönen varlık niteliğinde olup, belli bir süre sonrasında satılmak üzere yetiştirilmektedir. Oysa süt inekleri veya damızlık inekler, duran varlık niteliğinde olmakta ve işletme tarafından uzun süre faydalanılmak üzere bulundurulmaktadır. Bu gibi durumlarda hangi varlığın duran varlık, hangi varlığın ise dönen varlık olduğunun tespit edilmesi gerekmekte, bu ayrıma göre

gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır. Diğer bir ifade ile aynı tür bir varlık bilançoda duran varlık olarak gösterilebileceği gibi dönen varlıklar içerisinde de gösterilebilir (Doğan, 2004:78).

vii. Aynı Ödemelerin Fazla Olması

Tarım işletmelerinin almış olduğu bir hizmet karşılığında yapması gereken ödemelerin nakdi ödemenin yanı sıra aynı olarak da yapıldığı görülmektedir. Tarım işletmesinin, tarım işçilerinden veya başka bir işletmeye ya da kişiye ait tarım makinelerinden faydalandığı durumda işletme borcunun ifası, hasat edilen mamul karşılığında gerçekleştirilebilir. Bu durum sonucunda da tarımsal kazanç ile işletmenin almış olduğu hizmet karşılığı yaptığı ödeme tutarının tespit edilmesi zorlaşmaktadır (Aktuğlu, 1972:43).

viii. Muhasebe Bilgi Sistemine Yeterince Önem Verilmemesi

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

2.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe standardı IAS 41'in oluşturulması ve Türkiye'de 24 Şubat 2006'da TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından TMS 41 (Türkiye Muhasebe Standartları 41) olarak yayınlanmasıyla birlikte tarımda muhasebeleştirme ve raporlama esasları belirlenmiştir. TMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Bilançoda canlı varlıklar için başlık bulunur ve canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler

hasat noktasına kadar bu standarda göre değeri lenir. Ayrıca standart, hangi faaliyetlerin tarımsal faaliyet sayılıp sayılmayacağına da açıklık getirmektedir (Top, 2009:1).

Standarda göre tarımsal faaliyet, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, md.5). Tanımda geçen "canlılık varlık" ve "tarımsal ürün" kavramlarını standardın kapsamını belirlemesi açısından önemlidir. Standartta, yaşayan hayvan veya bitkiler "canlı varlık", işletmenin sahip oldukları canlı varlıklardan hasat yapılan ürün "tarımsal ürün" olarak ifade edilmiştir (TMS 41, md.5). Standart, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanına kadar olan kısmını kapsamına almakta, hasat noktasından sonra yapılacak işlemleri kapsamına almayarak TMS 2 Stoklar standardı veya diğer uygun standartları referans göstermektedir (TMS 41, md.3). Örneğin, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde, canlı varlık olan inekler ile tarımsal ürün niteliğindeki ineklerden elde edilen süt standardın kapsamına girerken, süttten elde edilen peynir, yoğurt vs. süt ürünleri standardın kapsamına girmemektedir. Standardın tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak üzere kapsamını oluşturan unsurlar şunlardan oluşmaktadır (TMS 41, md. 1):

- Canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyeleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri

TMS 41, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemini, sözü edilen faaliyetlerin finansal tablolarda sunulmalarına ilişkin hükümleri ve bunlarla ilgili olarak yapılması gereken açıklamaları belirlemektedir. Tarımsal faaliyetler, canlı hayvanların veya bitkilerin (biyolojik/canlı varlıklar) biyolojik dönüşümünün yönetilmesi amacıyla yapılan işlemler ile canlı varlıkların satış amacıyla veya tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi amacıyla hasat edilmesi işlemlerini içerir.

TMS 41, canlı varlıkların büyüme, bozulma, üretim ve dölleme dönemleri sırasındaki muhasebeleştirme ilkeleri ile tarımsal ürünlerin hasat noktasındaki başlangıç ölçümlerine ilişkin kuralları düzenler. Tarımsal ürünün hasat sonrasında işlenmesiyle ilgili işlemler bu standardın kapsamı dışındadır (üzümlerin şarap yapılmak veya yünün iplik yapılmak üzere işlenmesinde olduğu gibi). Hasat noktasındaki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerlerinden Pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Standartta özetle, aşağıdaki muhasebeleştirme ilkelerine yer verilmiştir:

- ✓ Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- ✓ Hasat noktasındaki tarımsal ürünler de gerçeğe uygun değerlerinden pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.
- ✓ Canlı varlıkların değerindeki değişimler, kâr ya da zarara yansıtılır.
- ✓ Araziye bağlı canlı varlıklar (örneğin; ağaç dikim alanındaki ağaçlar) araziden ayrı olarak ölçülür.

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri, pazar (piyasa) fiyatından varlığın pazara getirilmesi için katlanılan maliyetler düşülmek suretiyle bulunur. Satış maliyetleri; komisyonlar ile vergi, resim ve harçları kapsar.

TMS 41, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardıyla karşılaştırıldığında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıklar içermektedir. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz teşvikler, teşvikin alacak haline gelmesiyle birlikte gelir olarak muhasebeleştirilir. Koşullu teşvikler ise, teşvike ilişkin koşullar yerine getirildiğinde gelir kaydedilir.

Tarımsal faaliyette bulunan bir işletme açısından, canlı hayvan ve bitkinin fiziki özelliklerinde meydana gelen değişiklikler, bu varlıklardan elde edilecek

ekonomik faydalarda değişime neden olur. Tarihi maliyetleri esas alan muhasebeleştirme yönteminde, söz konusu faydalar, hasat ve satış işlemlerine kadar muhasebeleştirilmez. Bu durum, örneğin ormanlar açısından, ekimin ardından 30 yıl gibi bir süre geçmesini dahi gerektirebilir. Buna karşılık, gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıklarda oluşan büyümeyi ölçerek oluşumu anında finansal tablolara yansıtmayı amaçlar. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için genellikle aktif bir piyasa (pazar) bulunur. Ancak, bazı durumlarda, bu tür varlık veya ürünlerin bir piyasa fiyatı ya da değeri bulunmayabilir. Böyle durumlarda, gerçeğe uygun değer, beklenen net nakit akışlarının bugünkü değeri gibi çeşitli hesaplama yöntemleri kullanılarak belirlenmesi gerekir. Net nakit akışlarının tahmin edilmesi ve uygun iskonto oranının belirlenmesi, profesyonel değerlendirme ve muhakemede bulunmayı gerektirir.

Tarım işletmelerinde, endüstri ve ticaret işletmelerinden farklılık gösteren bazı dönen varlık kalemleri canlı stoklar, bağlı ürün stokları vb. hesaplardır. Tarım işletmelerine özgü duran varlık kalemlerine; arazi, iş hayvanları, meliorasyon meyve bahçeleri, bağlar, balık çiftlikleri, ormanlık ve fidanlıklar gibi hesaplar örnek olarak gösterilebilir.

2.3.1. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi

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

Bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için hesap döneminin bir takvim yılı olarak kabul edilmesi, işletmenin faaliyetlerine uygun olamayabilir. Bir başka ifade ile bazı işletmelerin faaliyetlerinin başlaması ve bitmesi bir takvim yılı içerisinde gerçekleşmemektedir. Bu nedenle, bu türdeki işletmeler için ticari kârın veya zararın hesaplanması açısından uygun bir 12'şer aylık özel hesap döneminin oluşturulması işletmenin faaliyet sonuçlarının tespiti açısından daha yararlı olacaktır. İşte böyle bir duruma sahip işletmeler, VUK'un 174. maddesine göre Maliye Bakanlığı'na müracaat ederek, kendileri için özel hesap döneminin tayin edilmesini talep edebilir. Maliye Bakanlığı da bu taleplerden uygun olanları belirleyerek, o işletmelere özgü hesap dönemini tayin etmektedir.

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

2.3.2. Tarım İşletmelerinde Envanter

Tarım işletmecisi de tarımsal faaliyeti gerçekleştirmek için işletmeye yatırmış olduğu mevcut varlığını miktar ve değer olarak bilme ve tutmuş olduğu muhasebe kayıtlarını tamamlamak amacıyla tarım işletmesinin envanterini çıkartmaktadır. Gerçekte işletmenin envanterini çıkarmadan tarım işletmesinin gelir ve giderlerini doğru biçimde saptamak mümkün olmamaktadır (Çetin ve Tipi, 2007:27).

Envanter, bilançonun çıkartılması sürecinde yapılması gereken teknik bir çalışmadır. Envanter çıkarmak amacıyla bilançonun düzenlenmesini sağlamaktadır. Diğer bir deyişle bilanço defter kayıtları üzerinden çıkartılmamaktadır. Fiili çalışmayla çıkartılan envanter üzerinden bilanço

çıkartılmaktadır. Eğer fiili envanterle yazılı kayıtlar arasında fark varsa, bu farkın sebebi araştırılmaktadır. Buna göre yazılı kayıtlar üzerinde yapılan çalışmalar neticesinde fiili envanter ile olan farklılık sebepleri ve söz konusu farkın dayanağı bulunamıyor ise, mevcut yazılı kayıtlar fiili envantere göre düzeltilmektedir. Fiili sayım ve hesapların düzeltilmesi işleminin ardından muhasebe kayıtları ve amortisman hesaplamaları yapılmaktadır. Amortisman, bir seneden fazla kullanılan varlıklarda fiziksel yıpranmaya ve aşınmaya ya da teknolojik eskime sebebiyle meydana gelen değer kaybı olarak ifade edilmektedir (Sevilengül, 2005:76).

Tarım işletmesinin sahip olduğu iktisadi varlıkları saymak, tartmak ve ölçmek maksadıyla saptamak ve V.U.K'nca ifade edilen veya uygun değerlendirme metodlarıyla değerleyerek tutarlarını tespit etmek biçiminde tanımlanabilecek olan envanter işlemi iki süreçte yapılmaktadır. Açıklamalardan anlaşılacağı gibi ilk olarak envantere giren varlıkların fiziki tespiti gerçekleştirilmektedir. Fiziki olarak miktarları ortaya konulan varlıkların değer (TL) olarak ifade edilmesiyle envanter faaliyetinin ikinci aşamasını oluşturacaktır (Çetin ve Tipi, 2007:27).

Genel geçici mizan, dönem sonu işlemlerin başlangıcıdır. Bu işlemler neticesinde firmanın kâr ve zararını kesin olarak saptamak maksadıyla dönem sonu envanter işlemi yapılmaktadır. Envanter; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek aracılığıyla firmaya dahil ekonomik değerlerin kesin ve detaylı yazılmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek işlemleriyle kesin bir biçimde ve müfredatlı olarak saptamaktır. Aşınmaya ve yıpranmaya uğradıkları için arsa ve arazi amortismanına tabi tutulmamaktadır. Amortisman işlemi, vergilendirilecek kârın saptanması bakımından gerekli olduğu gibi, firmalardaki üretim maliyetlerinin tespit edilmesi ve belli bir senedeki firmanın finansal performansının değerlendirilmesi bakımından da önemlidir. Amortismanın hesaplanmasında normal amortisman metodu veya azalan bakiyeler metodu kullanılabilir. Bu

metotlardan hangisinin kullanılacağı hususunda bilanço esasına göre defter tutan firmalara serbestlik tanınmıştır. Zirai firma hesabı esasına göre defter tutan firmalarda normal amortisman metodunu kullanmaktadır. Amortisman hesaplamalarında kullanılacak olan amortisman oranları, Maliye Bakanlığı'nın 333 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile saptanmıştır (Resmi Gazete, 2004). Tebliğde saptanan varlıkların iktisadi ömürleri pratikte görülenden farklı olmaktadır. Fakat araştırmada muhasebe kayıtları göz önünde bulundurduğu için amortisman hesaplaması tebliğdeki oranlara göre yapılmıştır.

Muhasebe süreci kapsamında envanter işlemleri, muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir (Gücenme, 2002:52):

- **Muhasebe Dışı Envanter:** Saymak, ölçmek, tartmak maksadıyla fiziki miktarların tespit edilmesi ve değerlemek maksadıyla fiziki miktarları tespit edilen bilanço unsurlarının parasal tutarlarının tespit edilmesi faaliyetlerinden meydana gelmektedir. Muhasebe dışı envanterlerle belirlenen mevcutlar, alacaklar ve borçlar firmanın sahip olduğu gerçek varlık ve kaynak miktarlarıdır ve bilançoda yer alması gereken tutarlardır. Normal şartlar altında hesap kalanları da bu tutarlara eşittir. Ama çeşitli sebeplerle hesap kalanlarının bu tutarlar ile (muhasebe dışı envanter sonuçlarına) eşit kalan vermesini sağlamak üzere bir takım ayarlama, düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Bunun yanında kâr veya zarar durumunun saptanabilmesi için de gelir ve gider hesaplarının kar-zarar hesabına devri gerekmektedir.
- **Muhasebe İçi Envanter:** Genel geçici mizan kalanlarıyla muhasebe dışı envanter ile belirlenen gerçek mevcut, alacak ve borç miktarları arasında çeşitli sebeplerle fark varsa, bu farkın nedenine göre gerekli

ayarlama ve düzeltme kayıtlarının yapılması böylelikle hesap kalanlarının bilançoda firmanın gerçek durumunu yansıtmaları için yapılan firmalardır. Eğer dönem içinde firmaların deftere kaydı sırasında veya büyük defterde hatalı kayıtlar yapılmış ise bu hataların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi de bu sırada yapılmaktadır. Dönem boyunca çalışan gelir ve gider hesaplarının da kapatılıp kar-zarara devredilmesi, kar- zarar toplanan gelir fazlasının kar, gider fazlasının zarar olarak bilançoda bulunmasının sağlanması da muhasebe içi envanter esnasında yapılan işlemlerdir.

Bu işlemlerin ardından kapanış kayıtları yapılarak muhasebe dönemi içerisindeki işlemler bitirilmektedir. Envanter sonuçları envanter defterine kaydedilmektedir. Fakat işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük firmalar envanterlerini listeler şeklinde düzenleyebilirler. Listedeki iktisadi kıymetler ile ilgili toplam değerler toplu olarak envanter defterine kaydedilmektedir (VUK, m. 188).

2.3.3. Tarım İşletmelerinde Değerleme

Farklı bilim dallarının değerlendirme hususunda farklı bakış açılarına sahip olması, değerlendirme ile ilgili farklı tanımlamaları da beraberinde getirmiştir (Kızılot, 1991:87). Bu çerçevede değerlendirme ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir.

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

ii. Vergi Usul Kanunu Bakış Açısıyla Değerleme; Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre "değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur" ifadesi yer almaktadır. Bu düzenlemeden hareketle,

değerleme tarihinin hesap döneminin son günü olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesine göre iktisadi kıymetlerin tek tek değerlemesi esas sayılmakla birlikte, aynı cinsten ve düşük değerli iktisadi kıymetlerin ise toplu olarak değerlendirilmesi mümkündür.

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

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

2.3.3.1. Değerleme Kavramı

Envanter sonucunda işletmede bulunan varlıkların ve borçların bilanço günündeki gerçek değerlerinin saptanması ve bu değerler üzerinden işleme tabi tutulması gerekir. İşletmeye kayıtlı varlıkların değerlemesinde, TTK, VUK ve SPK' daki düzenlemeler esas alınır. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmemiş ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminin objektif kriterler kullanılmalıdır (Küçük, 2009:12).

2.3.3.2. Muhasebe Kuramında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

İşletmelerin finansal durumu hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen finansal tablolara ait kalemlerin değerlendirilmesinde kullanılacak çeşitli

değerleme ölçüleri bulunmaktadır. Bu değerlendirme ölçüleri(Akdoğan ve Aydın, 1987:444);

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

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

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

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

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

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

2.3.3.3.Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

UMS 41 uygulamaya konulduğunda işletmeler sahip oldukları canlı varlıklarını değerlemek için çeşitli ölçüm yöntemlerine sahipti. (Bern T., and

Johansson J, 2010: 1). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı Kavramsal Çerçeve 'de, değerlendirme esasları dört ana başlıkta açıklanmakla birlikte, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) incelendiğinde, bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün yer aldığı tespit edilmiştir. Bu değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(Tokay ve Deran, 2005:30).

i. Geri Kazanılabilir Tutar; Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkartılarak elde edilen değeri (Net Gerçeğe Uygun Değer) ile kullanım değerinden büyük olanı geri kazanılabilir tutarı ifade etmektedir(TMS-36, md.6).

ii. Kullanım Değeri; Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır(TMS-36, md.6).

iii. Gerçekleşebilir Değer; Varlıklarda, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin, borçlarda ise işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarını ifade etmektedir (Mugan, 2008:6). Net gerçekleşebilir değer ise tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için katlanılan tahmini satış giderleri toplamının, gerçekleşebilir değerden düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

iv. Stok Maliyeti; Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (TMS-2, md.10).

v. Satın Alma Maliyeti; Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır (TMS-2, md.10).

vi. Dönüştürme Maliyetleri; Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir(TMS-2, md.13).

vii. Defter Değeri; Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır(TMS-36, md.6).

viii. Amortismanına Tabi Tutar; Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir(TMS-36, md.6).

ix. Finansal Varlık veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti; Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (TMS-39, md.9).

x. Tahmini Maliyet; Belirli bir tarihteki maliyet veya amortismanına tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibariyle ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılmaktadır(TFRS-1, EKA).

xi. Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır(TMS-36, md.6).

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

arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir(TMS-36, md.6).

xiii. Borçlanma Maliyetleri; Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır(TMS-23, md.4).

xiv. Maliyet; Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir(TMS-16, md.6).

xv. İşletmeye Özgü Değer; Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder (TMS-16, md.6).

Vergi kanunlarında, yukarda bulunan değerleme ölçüleri dışında; fiili satış fiyatı, emsal değeri, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahalindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değer, satın alma bedeli, satış değeri, gerçek bedel, tahmini değer değerleme ölçüleri yer almaktadır.

2.3.3.4. Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 78.-79. ve 80. maddeleri, değerlendirme ilkeleri ile ilgilidir. Bu çerçevede tarım işletmelerinin finansal tablolarında yer alan varlıkları ve borçları ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelerin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Bununla birlikte, Yeni TTK'nın 79. maddesinde işletmenin varlıkları ile borçlarına ilişkin değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Duran ve dönen varlıklar; Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere

göre değerlendirilmektedir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı TMS'ler esas alınmıştır.

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

2.3.3.5.Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

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

Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetler ise tür ve niteliklerine göre aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden biri ile yapılmaktadır (VUK, md. 261).

Maliyet Bedeli; Bir iktisadi varlığın elde edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olarak yapılan ödemeler ile bunlara bağlı her türlü giderlerin toplamını ifade etmektedir. İşletme aktifleri arasında yer alan aşağıdaki iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, md. 262).

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

Borsa Rayici; Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir. Borsa rayicinin oluşumunda normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar olduğu anlaşılırsa, son işlem günü yerine son 30 gün içindeki borsada oluşan fiyatların ortalamasının değerlendirilmeye esas alınmasına Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK, md. 263). VUK'un 280. maddesine göre yabancı paralar ile yabancı para cinsinden düzenlenmiş senetli ve senetsiz tüm alacak ve

borçlar borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Fakat ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığından borsa rayici yerine Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı kurlar dikkate alınmaktadır.

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

Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi varlık ve borçlar aşağıdaki gibidir;

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

İtibari Değer; Her çeşit senetler ile hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir(VUK, md. 266). İtibari değer ile değerlendirilen iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir;

- Türk Lirası cinsinden kasa mevcudu,
- Çıkarılmış tahvillerdir.

Vergi Değeri; Bina ve arazilerin rayiç bedeline vergi değeri denilmektedir. Fakat işletme bilançosunda bulunan gayrimenkuller vergi değeri ile değerlendirilmemektedir. Bu varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi ise vergi değeri ile değerlendirilmektedir(VUK, md. 268).

Rayiç Bedeli; Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değerine rayiç bedeli denilmektedir(VUK, md. 268).

Emsal Bedeli ve Ücreti; Gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline nazaran ifade ettiği değere emsal bedeli denilmektedir. Emsal bedel sırayla olmak üzere üç yöntemle belirlenebilmektedir. Bunlar;

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

2.3.3.6.Sermaye Piyasası Kanunu’nda Yer Alan Değerleme Ölçüleri

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

2.3.3.7. Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme

Toprağın tanımı yeryüzünü ince bir katman halinde kaplayan; organik ve inorganik materyalin ayrışmasından ve karışımından meydana gelen; bitkilere durak yeri ve besin kaynağı olan; katı, sıvı ve gaz fazlarından oluşan bir ortam olarak tanımlanmıştır. Arazi kavramı ise toprak teriminden daha geniş bir kavrama sahip olduğu ve FAO (1977)'ya göre düşey olarak altında ve üstünde bulunan biosfere ait özellikleri kapsayan karakteristiklere sahip yeryüzündeki herhangi bir alan olarak nitelendirilmektedir. Arazinin insan tarafından halihazırda ve gelecekte kullanılmasını önemli ölçüde etkileyecek olan atmosfer, toprak ve alttaki jeolojik yapı, hidroloji, bitki ve hayvan toplulukları ile

geçmişteki ve günümüzdeki insan faaliyetlerinin sonuçlarını yansıtan özellikler biosfere ait özellikler arasında yer almaktadır. Üzerinde bitkisel üretim için yeterli toprak bulunsun ya da bulunmasın, yeryüzünün sularla kaplı olmayan her yeri arazi kavramının kapsamına dâhil edilmektedir. Bu nedenden dolayı arazilerin değerini belirlemek için sadece toprak özelliklerinin bilinmesi yeterli değildir.

Bu nitelikler etkili olan iklim, bitki örtüsü, topografya, jeoloji ve hidrolojik koşullardır. Belli bir amaçla kullanıldığı zaman arazinin niteliklerinin değerlendirilmesi ve arazi için ümit verici kullanım türlerinin belirlenmesi ve aralarında kıyaslama yapabilmek amacıyla arazinin yüzey şekli, bitki örtüsü ve diğer unsurların etüdünü ve yorumunu içeren işlemler arazi değerlendirmesini oluşturan işlemler olarak nitelendirilmektedir.

Değerleme kavramı temelde iki şekilde ele alınmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007: 33).

- **Kullanım kıymeti:** Kişiden kişiye değişim gösteren ve malın kullanım bakımından kişi için görece önemini dikkate alan subjektif bir kıymet ölçüsüdür.
- **Mübadele (değişim) kıymeti:** Objektif kıymet olarak da adlandırılan bu kıymet ölçüsüne göre, malların birbirlerine göre değişim değerleri esas alınmakta olup ekonomik olarak herkes için aynı olan kıymet ölçüsüdür.

Değer, bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut bir ölçü, karşılık ve kıymet olarak tanımlanmaktadır. Değerleme ise belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. Ekonomik ve sosyolojik olarak değer biçme işlemine etki eden çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu nedenle genel kabul görmüş anlayışa göre değerlendirme işleminin özünde bir nevi subjektiflik bulunmaktadır. Bir başka ifade ile bireylerin değerlemeye konu olan varlıklara verdiği önem ve biçtiği değer farklı olabilmektedir (Küçük, 2005:11).

Tarım işletmelerinde envantere dâhil olan varlıkların değerlemesi (kıymetlerin belirlenmesi) üretim döneminde elde edilen tarımsal kazancın gerçekçi olarak saptanmasına olanak sağlanmış olması bakımından önemli bir konudur. Gereğinden eksik veya fazla olacak şekilde yapılmış bir değerlendirme ile işletmeciyi gerek işletmenin varlıkları gerekse faaliyet sonuçları ile ilgili olarak yanlış sonuç ve değerlendirmeler yapmasına neden olacaktır.. Hatalı olarak yapılan bir değerlendirme ile içinde bulunulan yıla ilişkin masraf ve gelirlerinin bir bölümünün gelecek yıla aktarılması söz konusu olabilir. Ancak bu sürecin doğal gelişimi olarak tarımsal işletmede yer alan üretim şubelerinin (bitkisel, hayvansal ve onların alt şubeleri) gerçek kazançlarının belirlenememesi ve böylece işletmenin gelecek yıllara ilişkin üretim planlarının rasyonel olarak gerçekleştirememesi ortaya çıkmaktadır. Değer ve değerlendirme konusunda yapılan genel değerlendirmeler sonrasında muhasebe açısından değerlemeyi; sağlayacağı fayda ve kullanım durumu dikkate alınarak tarımsal bir mala, envanter gününde biçilen kıymet olarak tanımlayabiliriz. Gerçekte hangi değerlendirme yöntemi uygulanırsa uygulansın tarımsal demirbaşın gerçek değerine tam olarak eşit olacak bir değer elde edilemez. Ancak takdir edilecek değer demirbaşın gerçek değerine en yakın olacak bir parasal kıymet olmasına gayret edilmesi gerekmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 33).

Ayrı bir piyasası bulunmayan canlı varlıkların değeri, birleşik oldukları diğer varlıkların aktif piyasası esas alınarak tespit edilebilir (TMS 41, md. 25).

Örneğin (Demirkol, 2008:118-119), X tarım işletmesi, 10 dönümlük plastik serada üretim yapmakta ve bilanço tarihinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini tespitinde zorlanmaktadır. Tarım işletmesi, bu dönemde başka bir işletmenin 15 dönümlük cam serasını 1.750.000 TL'ye sattığını öğrenmiştir. Satılan cam serayla, işletmenin plastik serasında bazı teknik farklılıkların dışında fidelerin niteliği, sayısı ve dikim tarihleri benzerdir. İşletme satılan seraya ilişkin ayrıntılı anahtar teslim fiyatlarına ulaşmış olup, bilgiler aşağıdaki gibidir:

Dekar basına seranın değeri 60.000

Seranın toplam değeri (60.000 x 15 dekar) 900.000

Arazinin değeri 450.000

Toplam 1.350.000

Satış fiyatı 1.750.000

Satış kârı 100.000

Canlı varlıkların değeri 300.000

Dekar başına canlı varlıkları değeri (300.000 TL / 15 dekar) 20.000

İşletmenin sahip olduğu alan 10 dekar olduğundan

Canlı varlıkların toplam değeri 20.000 TL x 10 dekar: 200.000 TL olarak belirlenir.

Piyasada oluşmuş bir fiyat veya değerin bulunamadığı durumlarda, canlı varlığın gerçeğe uygun değerin tespitinde ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerler kullanır (TMS 41, paragraf 20).

Canlı Varlıklarda Değerleme

Türkiye Muhasebe Standartları, değerleme konusunu vergi kanunlarında olduğ u gibi bir başlık altında toplamamıştır. İlgili standartların paragraflarında değinilmiş, varlık ve yükümlülüklerin edinildikleri tarihteki muhasebeleş tirmeyi ilk ölçümleme, sonraki dönemlerde yapılacak değerlemeleri ise sonraki ölçümlemeler başlıkları altında sunmuştur. Yine değerleme ölçüleri ve tanımları paragraflarda yer almıştır.

TMS41 standardında, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle değerlenmesi esas alınmıştır. Varlıklar her dönem değerlemeye tabi tutulacak ve ortaya çıkacak değerleme farkları da sonuç hesaplarında gösterilecektir. Canlı varlıkların edinilmesi veya yetiştirilmesi ile ilgili dönem içinde ortaya çıkan giderler ise dönemin gider hesaplarına alınarak dönem gideri yazılacaktır.

Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder (TMS 41: md.8). Bir başka ifade ile gerçeğe uygun değer, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcının bulunduğu homojen piyasada oluşan piyasa fiyatlarıdır. Alım satım sözleşmelerinde yer alan fiyatlar gerçeğe uygun fiyat değildir. Aktif piyasa olarak kastedilenin, ticaret borsaları, haller vb. Olduğu anlaşılmaktadır. Standarda göre, canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir. Satış maliyetlerinden kasıt, ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, Pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil değildir. İlk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönemin karı veya zararı olarak raporlanır. bir piyasanın olmaması durumunda, gerçeğe uygun değer şu şekilde belirlenir (Örten ve diğerleri, 2007:631):

Bilanço günü ile işlem tarihi arasında ciddi ve belirgin bir ekonomik dalgalanma yaşanmamışsa en son satış fiyatı, Benzer varlıkların piyasa fiyatı, meyveliklerin değeri yüzölçümü veya büyükbaş hayvanların et kilogram değeri gibi sektörel göstergeler esas alınabilir. Canlı varlığın mevcut konumu itibariyle aktif bir piyasa olmasına rağmen piyasa fiyatını belirlemek mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda beklenen net nakit akışlarının, cari vergi öncesi piyasa oranlarıyla iskonto edilmiş net bugünkü değerini gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir (IAS 41.20). Beklenen net nakit akışları belirlenirken canlı varlığın mevcut durumu göz önüne alınmalıdır. Mevcut durum, hasat ve satış işlemleri gibi canlı varlığın dönüşüm sonrasında değerinde artışa yol açacak durumları içermez.

Standarda göre, muhasebeleştirme işleminde bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kar veya zarar dönem karı ya da zararı olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:199). Buradaki kar ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kar yada zarar olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir ya da buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kar ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kar ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir (Deran, 2005:85).

Canlı Varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, bir başka ifade ile değişim kapasitelerine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan ve Deran, 2008:9). Bu sayılan nedenlerden ötürü THP’de yeni hesap gruplarının açılmasına gerek duyulmaktadır. Standart, canlı varlıkların ayrı olarak bilançoda gösterilmesini önermektedir. Bu çerçevede boş bırakılmış olan 16 no.lu grubun dönen varlıklar, 21 no.lu grubun ise duran varlıklar niteliğindeki canlı varlıklara ayrılması düşünülebilir.

Örneğin (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:197);

| 16. CANLI VARLIKLAR | 21. CANLI VARLIKLAR |
|---|---|
| 160 TARLA BİTKİLERİ | 210 MEYVE AĞAÇLARI |
| 161 BAHÇE BİTKİLERİ | 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR |
| 163 CANLI KÜMES HAYVANLARI | 212 CANLI KÜMES VARLIKLARI |
| 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR | 213 CANLI SU VARLIKLARI |
| 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR | 214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR |
| 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR | 215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR |
| 169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) | 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI |
| | 219 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) |

Canlı Varlıkların Ediniminde İlk Muhasebeleştirme

TMS41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede net gerçeğe uygun değerleriyle kaydedilmelidir. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktif bir piyasanın bulunmamasından dolayıyla gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği için söz konusu canlı varlık; maliyetinden, buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS41: md. 30).

Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

TMS41 standardına göre canlı varlıklara ait harcamalar dönem gideri olarak ilgili maliyet hesabında izlenmeli ve maliyet dönemi sonunda dönem gideri olarak ilgili hesaplara yansıtılmalıdır. Maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlanması amacıyla iki seçenek halinde sunulmuştur. Bunlar 7-A ve 7-B seçeneği şeklinde düzenlenmiştir.

7-A seçeneği fonksiyon esasına göre, yani işletmenin fonksiyonel görev alanları dikkate alınarak düzenlenmiş ve hesaplar bu mantıkla belirlenmiştir. 7-B seçeneği ise çeşit esasına göre belirlenmiş, yani gider çeşitleri göz önüne alınarak hesaplar düzenlenmiştir. (Giderler: 0- İlk madde ve Malzeme Giderleri 1- İşçi Ücret ve Giderleri 2- Memur Ücret ve Giderleri 3- Dışardan sağlanan Fayda ve hizmetler 4- Çeşitli Giderler 5- Vergi Resim ve Harçlar 6- Amortisman ve Tükenme Payları 7- Finansman Giderleri). TMS 41 standardının gerçeğe

uygun değer felsefesi göz önüne alındığında, 7-B seçeneğinin kullanılması daha mantıklı olacaktır. Çünkü 7-B seçeneğinde giderler, daha önceden belirlenmiş ve 8 başlıkta toplanmış gider çeşitlerinden oluşmaktadır. Standarda göre canlı varlıkların değerlemede gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacağından, yani canlı varlıkların ilk ediniminden daha sonraki dönemlerdeki değerlemesine kadarki değerleri o andaki gerçek piyasa değerleri olacağından, söz konusu varlıklar için katlanılan tüm giderler dönem gideri olarak ele alınmalı ve canlı varlıkların değer artış ve azalışları sonuç hesaplarında izlenmelidir.

Maliyet Hesaplarının yansıtılması ve kapatılması:

Maliyet Hesaplarına alınan giderler, maliyet dönemi sonunda ilgili sonuç hesaplarına yansıtma hesapları aracılığıyla yansıtılarak kapatılır.

| | | | |
|---|---|--------------|----------------|
| 1 | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 798 GİDER EşitLERİ YANSITMA HESABI | xx xx | XX |
| 2 | 798 GİDER EşitLERİ YANSITMA HESABI 790 İLK.MAD. VE MALZ. GİD 791 İşİ Ü. VE GİDERLERİ 793 DIş.SAğ.FAYDA VE HİZ. | XX | xx xx xx |

Canlı Varlıklarda Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 41 Standardına göre canlı varlıklar, biyolojik dönüşümleri sebebiyle sürekli bir değişim içindedirler. İlk Muhasebeleştirme ve sonraki dönemlerde değerlenirken, gerçeğe uygun değerinden pazaryeri maliyetleri düşüldükten

sonra kalan net gerçeğe uygun değeri üzerinden işlem görürler. Değerleme sonucu ortaya çıkacak olan olumlu ve olumsuz farklar, satış hasılatı gurubunda yer alan hesaplarla ilişkilendirilerek gelir tablosunda yer alırlar. Değerleme farklarının 60 nolu hesap gruplarında boş bırakılan 603 – 609 hesaplarında izlenmesi akademisyenler tarafından önerilmektedir. Burada 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları ismiyle bir hesabın açılması kanımızca uygun olmaktadır. Canlı varlıklardaki değer artışları bu hesaba alacak, değer azalışları ise borç olarak kaydedilir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı meydana gelen artışlar, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gelirdir. Bu açıdan, TMS12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri; Vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir ifadeyle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelenen Vergi Varlıkları ise; Gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır(Örten ve diğerleri, 2007:157). Bu durumda canlı varlıkların değer artışlarından ortaya çıkacak farklar 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında, azalışlar ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Örnek: Canlı varlık değer artışı;

X Tarım işletmesi dönem başında 30.000 TL'ye aldığı besi danalarının 31.12.2012 Tarihinde gerçeğe uygun değerinin 51.000 TL olduğunu tahmin etmektedir. Söz konusu besi hayvanlarının pazaryeri maliyeti ise 1.000 olarak belirlenmiştir. Burada net gerçeğe uygun değeri 50.000 TL olarak tespit edilen canlı varlıklarda değer artışı 20.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

| | | | |
|----------|--|--------|--------|
| 1 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | 20.000 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 20.000 |
| | Canlı varlık değer artışı | | |
| 2 | | | |

| | | | |
|--|--|-------|-------|
| | 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER Y.Y. KARŞILIKLARI | 4.000 | |
| | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 4.000 |
| | 20.000 X %20 = 4.000 Ertelenen vergi | | |

Örnek: Canlı Varlık Değer Azalışı;

Y Tarım işletmesi 100.000 TL'ye aldığı süt ineklerinin değerini dönem sonu itibariyle gerçek değerlerinin 90.000. TL olduğunu tespit etmiştir. Pazaryeri maliyetleri ise 3.000 TL'dir. Buna göre 13.000 TL bir değer azalışı söz konusudur.

| | | | |
|----------|--|--------|--------|
| 1 | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 13.000 | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | | 13.000 |
| 2 | 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI | 2.600 | |
| | 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER Y.Y. KARŞILIKLARI | | 2.600 |
| | 13.000 X %20 = 2.600 Ertelenen vergi | | |

2.3.4.Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri

Amortisman tabi varlıklar şöyle sıralanabilir;

- Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen
- Sınırlı bir hizmet süresi olan
- Bir işletme tarafından mal ve hizmet üretim ve tedarikinde, işletme için genel yönetim amaçları için edinilen varlıklardır.

Söz konusu varlıklar kullanıldıkları süre içinde yıpranma, aşınma ve işletme fonksiyonlarına katkı verme gücüne yitirme olgusu ile karşı karşıyadır. Bu olgu söz konusu varlıkların değerinde bir azalmayı, bu azalmada işletmenin katlandığı bir maliyeti ifade eder. Bu maliyet ‘amortisman’ olarak nitelenir (Sevilengül, 2005:421-423).

Amortismanın Niteliği:

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminde ve diğer işletme görevlerinde yararlanmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun kullanılan ve bir süre içinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların (maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar) değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik kavramı ile bağdaşmaz.

İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da ekonomik ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması düşünülemez. Zira kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca işletmenin bilançosunda duran varlıklar ya olduğundan düşük ya da olduğundan yüksek değer alacaktır.

TMS: Maddi Duran Varlıklar Standardında ise ‘Amortisman bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömür süresine sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.’ şeklinde bir tanım verilmiştir.

Amortisman Yaklaşımları:

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeni ile farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır.

a)Değerleme Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, amortisman duran varlığın değerinde; kullanıma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere

bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman bir ‘aktif düzeltmesi’dir.

b)Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen işletme bir ‘fayda stoku’ elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretiminin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın ‘fayda stokunun tüketilmesi’dir.

c)Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanın duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Enflasyon dönemlerinde duran varlığın yenileme değeri maliyet değerinden yüksek olacağından, ayrılacak amortisman toplamı, maliyet değeri aşacak ve yenileme değerine ulaşacaktır. Bu yaklaşıma göre amortisman ‘yenileme’ için fon biriktirilmesidir.

d) Dağıtım Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkları edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir. Bu yaklaşımda katlanılan maliyetten hurda değer düşürülmesinden sonra kalan değer, yaranma süresine bölünerek, dönemlere ‘dağıtım’ işlemidir.

Amortismanına tabi olan tarımsal (canlı) varlıklar, VUK’da hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta açıklanmıştır. VUK’nun 277’inci maddesine göre canlı hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlendirilmeye alınmaktadır. Maliyet bedellerinin bulunmaması halinde emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu değer aynı zamanda söz konusu varlıkların amortismanına tabi olan değeridir (Tokay, 2006: 17). VUK’na göre boş arazi ve arsalar amortisman ayrılmamaktadır. Ancak;

- Tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, (VUK, m.314).
- İşletmede yapılmış olan her nevi yollar ve haklar, amortisman tabi tutulur” şeklinde ifade edilmiştir(VUK, m. 314).71 Maliye Bakanlığı 333 ve 339 nolu VUK Genel Tebliği ile sektörlere göre amortisman tabi varlıklar için faydalı ömürleri ve amortisman oranlarını belirlemiş ve listeler halinde yayınlamıştır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden dolayı TMS-41 değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Amortismanın kayıtlamasında değerlendirme yaklaşımı, amortismanı aktif düzeltmesi şeklinde gördüğü için amortismanda değerlendirme yaklaşımını benimsediğini açıkça ortaya koymasa da, direkt yöntemi kullanması, bu konu hakkında ipucu teşkil etmiştir. VUK ise, canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğini dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. Bu yöntem muhasebeleştirmede direkt veya endirekt yönteme izin vermektedir (Tokay ve Deran, 2006:19).

Değerleme yaklaşımında sözü edilen dönem başı ve dönem sonu arasındaki şimdiki değer farkı, canlı varlıklarda amortismanda değerlendirme yaklaşımının benimsendiğini ifade etmektedir.

VUK çok yıllık bitkilerde biyolojik dönüşümü dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. TMS 41’in benimsediği değerlendirme yöntemi canlı varlıkların özelliklerini dikkate alan bir yaklaşımdır. TMS 41 amortisman süresini belirleme yetkisini girişimciye bırakmıştır. Vergi mevzuatında ise son getirilen düzenleme ile bu yetki Maliye Bakanlığına geçmiştir.

Üzerinde tarım tesisi bulunan arsa ve araziler için amortisman ayrılması konusunda VUK ve UMS farklı görüşü benimsemişlerdir. VUK’na göre arazi, bitki varlığı ve tarım tesisinin bir bütün olarak ele alınıp toplam değer üzerinden amortisman ayrılır. Bu durumun sakıncalı yönü amortisman giderlerinin

maliyetleri arttırıcı bir etkiye sahip olması, avantajlı yönü ise işletmenin vergi yükünü azaltmasıdır. Bununla birlikte toprak ve sera varlığının birlikte ele alınması durumunda ilgili varlıkların toplamı için amortisman süresi yirmi yıl olmaktadır. Arsa ve arazilerin değer kaybına uğramayacağı görüşünün istisnaları da mevcuttur. Örneğin daha önceki kısımlarda bahsedildiği gibi tarım arazilerinde zamanla değer kaybı söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle arazi maliyetinin tesis maliyetine eklenmesi fakat amortisman ayırırken değer kaybına uğramayacak kadar bir tutarın amortismanına dahil edilmemesi veya ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin nesnel esaslara göre önceden tahmin edilerek amortisman süresi sonunda varlığın değer kaybının önlenmesi seçeneklerinden de yararlanılabılır.

2.3.4.1. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman İşlemleri

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

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

Vergi Usul Kanunu, Tam Set Muhasebe Standartları ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda amortisman işlemlerine ilişkin farklı yaklaşımlar ile tanımlamalar yer almaktadır. Bu çerçevede Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman işlemleri ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar aşağıdaki gibidir (TMS-16, md.6).

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

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

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

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

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

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

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

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortismanına tabi varlıklar, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi açıkça belirtilmemiş, sadece varlıkların amortismanına konu olabilmesi için genel şartları belirtilmiştir. Bu çerçevede işletme aktifleri arasında yer alarak, işletmenin kullanımında bulunan ve sınırlı

bir ömre sahip olup yıpranmaya, aşınmaya ve değer kaybına uğraması muhtemel tüm varlıklar amortisman konusuna tabi olabilmektedir. Ayrıca, TMS 16'da amortisman tabi olan varlıkların toplam maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan her bir parçası ayrı ayrı olmak üzere amortisman tabi olabilmekteyken, vergi mevzuatımızda, amortisman tabi olan varlıklar sadece bir bütün olarak değerlendirilmekte bu duruma göre amortisman tabi tutulmaktadır (Hatipoğlu, 2012:13-14).

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi değer, daha öncede tanımlandığı gibi bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Oysa vergi mevzuatımızda amortisman tabi değer, varlığın maliyet bedeli olarak ortaya çıkmakta, varlığın kalıntı değerinin olmadığı varsayılmaktadır (TMS-16, md.6).

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman ayırmaya başlanacak dönem, varlığın işletme tarafından kullanılabilir olduğu durumda söz konusu olmaktadır, vergi mevzuatımızda amortisman tabi olan varlık, işletme aktiflerine girdiği tarihten itibaren amortisman tabi olabilmektedir. Ayrıca, TMS'de amortisman süresi, varlığın yararlı ömrüne göre veya üretim birimi bazında işletme tarafından belirlenmekte iken, vergi mevzuatımızda bu durum 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömürler esas alınarak belirlenmektedir (TMS-16, md.50).

Tam Set Muhasebe Standartları'nda amortisman tabi varlıklar için yıllık amortisman hesaplamasında kullanılacak üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal, azalan bakiyeler (hızlandırılmış) ile üretim miktarı amortisman yöntemidir. Doğrusal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemi daha öncede ifade edildiği gibi vergi mevzuatımızca da kabul edilen amortisman hesaplama yöntemleri arasındadır. Üretim miktarı yönteminde ise amortisman tutarı duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanmaktadır (Şen, 2011:133).

Bununla birlikte, işletmenin sahip olduğu maddi olmayan duran varlıklardaki amortisman işlemleri ile ilgili vergi mevzuatımız ile Tam Set Muhasebe Standartları arasında da birtakım farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Örneğin, Tam Set Muhasebe Standartları'na göre işletme aktifleri arasında yer alan haklar, sınırlı bir ömre sahip ise yararlı ömrü boyunca itfaya tabi olmakta ve itfa süresi yararlı ömre göre belirlenmektedir. İşletme aktifleri arasında yer alan varlık eğer sınırsız bir ömre sahip ise itfaya tabi olmamaktadır (TMS-38, md.89). Oysa vergi mevzuatımızda hakların faydalı ömrü 15yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitler halinde itfaya tabi tutulmaktadır.

2.4. Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı (FADN)

Tarımda muhasebe 18. yüzyılın sonlarına dayanmaktadır. Bu süreç içinde tarım muhasebesinde çeşitli gelişmeler yaşanmıştır. 1920'li yıllarda E. Laur bir tarım muhasebe sistemi geliştirmiş ve tarım muhasebesi öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak verileri sağlamalıdır diyerek; sadece kayıt tutmanın değil tutulan kayıtların analizinin önemini de vurgulamıştır (Aras, 1988:79).

Avrupa Birliği bünyesinde FADN adı verilen bir sistem geliştirilmiştir. FADN'nin açılımı, "Farm Accountancy Data Network" tür. Türkçeye, "Çiftlik Muhasebesi Veri Toplama Ağı" olarak çevrilmiştir (Tanrısever ve diğerleri, 2003:2). FADN sistemi, tarım sektörü hakkında verileri toplayan ve çıktı olarak tekrar topluluğa sunan bir sistemdir. FADN sisteminin topluluğa sunduğu çıktılar analiz edilerek, tarım sektöründe gelecekte meydana gelebilecek değişimler tahmin edilebilir. FADN, 1965 yılında oluşturulmuş ve temel amacı, çiftliklerin elde ettiği gelirleri ve Avrupa Birliği ortak tarım politikası üzerine etkilerini değerlendirmek amacıyla geliştirilmiş olan bilgi analizi aracıdır. FADN sistemi, kurulması zor ve aynı zamanda uygulaması dikkat ve titizlik isteyen bir sistemdir. Çünkü sistemin oluşturulmasında ve uygulanmasında birçok aktör görev yapmaktadır. Sistemin ilgili kişi ve kuruluşları çok fazladır. Bu ilgili kişi ve kuruluşlar, çiftçiler, muhasebeciler, ulusal yöneticiler,

araştırmacılar olarak sıralanabilir. Bu sistemde yer alan aktörlerden herhangi birinin görevini yerine getirememesi durumunda, hatalı bilgilere ulaşılır ve hatalı bilgiler nedeniyle de hatalı politikalar belirlenir (Altınkol, 2006:3).

Avrupa Birliği'nin tarıma verdiği destekler, dünya ülkeleri arasında haksız rekabete neden olmuştur. Haksız rekabet ortamını ortadan kaldırmak için, Dünya Ticaret Örgütü, bütün iç desteklerin kaldırılması yönünde karar almıştır. Bütün bu gelişmelerden sonra, OTP'nin günümüzdeki hedefleri, sürdürülebilir tarım, gıda kalite ve güvencesi, hayvan sağlığı ve refahı, çevre ve kırsal kalkınmayı sağlamaktır (Tan ve Dellal, 2003:2).

1960'lı yıllarda, Ortak Tarım Politikasının hedeflerine ulaşılmasına rağmen, dünya ülkeleri arasında haksız rekabet ortamına neden olması, Avrupa Birliği'nin yeni ortak tarım politikalarının geliştirilmesi ve mali destek verilecek çiftlik ve bölgelerin belirlenmesinde, bölgeler ile ilgili verilerin incelenmesi ve ona göre kararların alınması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu amaçla, 1965 yılında, Avrupa Birliği üye ülkelerindeki çiftliklerden çeşitli konularda bilgi toplayan bir sistem olan FADN sistemi kurulmuştur.

1965 yılında kurulan bu veri ağının temel amacı, zirai işletmelerin gelirlerinin belirlenmesi ve sektör analizlerinin yapılması amacıyla çiftliklerden elde edilen muhasebe verilerinin bir araya getirilmesidir. Şimdiye kadar alınan yıllık örneklem, yaklaşık 80.000 işletmeyi kapsama dahil etmiştir. Söz konusu örneklem 25 üye ülkede toplam üretim yapılabilir tarım alanının %90'ını ve aynı zamanda toplam tarımsal üretimin %90'ını kapsayan yaklaşık 5.000.000 çiftliği temsil etmektedir. (Aslan, 2008:3):

Çiftlik Muhasebe Veri Ağı, tarım işletmelerinin muhasebe verilerinin toplanması amacıyla oluşturulan bir sistem olup, bu sistem aracılığıyla tarımsal işletmelerin ekonomik yapıları etkin olarak izlenmektedir. FADN sisteminin faydalarını üç başlıkta sıralanabilir (Aslan, 2008:1):

- Tarımsal politikalar.
- Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,

- Ulusal ve bölgesel kalkınma.

FADN sisteminin özellikleri, şu şekilde sıralanabilir (Isermeyer, 2005, aktaran: Altınkol, 2006) :

- Tarımsal işletme tabanlı mikro-ekonomik düzeydeki verilerin elde edildiği tek araştırmadır.
- Tarımsal işletme gelirleri ve tarıma destek politikaları arasındaki ilişkiyi gözlemleyen tek veri tabanlı sistemdir.
- Ortak tarım politikasının tarım üzerindeki etkinliğini yorumlayan tek mekanizmadır.
- Bölge, ekonomik büyüklük ve çiftçilik türü gibi 3 farklı konuda bilgi toplamaktadır. Bu nedenle 3 boyutlu analizler yapabilen bir sistemdir.
- Bu sisteme sadece belli bir büyüklüğü olan ve ticari olarak nitelendirilebilen tarım işletmeleri katılabilmektedir.
- Sistemden elde edilen bireysel işletmeler ile ilgili bilgiler, gizli tutulmaktadır. Bu bilgiler, vergi otoritesine sunulmamaktadır. Elde edilen bilgilerden sadece belli bir grup ile ilgili olanlar sunulabilir. Bunun şartı ise, grup ile ilgili sunulan bilgiler incelendiğinde, grup içerisindeki bireysel işletmelerin bilgilerine ulaşılabilmesi gerekmektedir.
- Elde edilen sonuçlar, ESU olarak sunulmaktadır. Her yıl ESU / Euro paritesi belirlenmektedir ve sonuçlar, ESU olarak ifade edilmektedir.

FADN Sisteminde İşletme Seçimi:

FADN gözlem alanı içinde tarımsal faaliyetler açısından büyük bir çeşitlilik vardır. Bazı işletmeler çok büyükken diğerleri küçük veya bazıları bitkisel üretim faaliyetinde bulunurken diğerleri hayvansal üretim faaliyetinde bulunurlar. Bu heterojen yapının ortadan kaldırılması amacıyla irtibat büroları örnek işletmelerin seçiminden önce gözlem alanını tabakalarlar ve böylece

örnekleme etkinliğini artırarak gözlem alanı içerisindeki işletmelerin çeşitliliğini temsil etmek için gerekli işletme sayısını minimize etmiş olurlar. FADN sisteminde, işletmelerin tabakalanmasında üç kriter kullanılmaktadır (Altınkol, 2006:8).

- * İşletmenin bulunduğu coğrafi bölge
- * İşletmenin ekonomik büyüklüğü
- * İşletmenin tipi

FADN sistemi organizasyon şeması, Avrupa Birliği düzeyinde oluşturulan bir komisyon ve ulusal düzeyde oluşturulmuş olan yapılardan oluşmaktadır. Bilgi akışı, ulusal düzeydeki yapılardan Avrupa Birliği düzeyindeki komisyona doğru gerçekleşmektedir.

FADN sisteminin hangi konularda bilgi toplayacağı, 2237/77 sayılı kanunda açıkça belirtilmiştir. Buna göre FADN sistemi şu konular ile ilgili bilgiler toplar (Altınkol, 2006:5):

- i. Yapısal bilgiler (Arazi işletmeye mi ait kira mı, hissedarlar, işgücü)
- ii. İşletmenin konumu hakkında bilgiler (Ekolojik durumu, yüksekliği, çoğu zaman yerel yönetimlerde bulunan bilgiler)
- iii. Üretim hakkındaki bilgiler (Ekilen alan, muhasebe dönemindeki üretim, elde tutulan stoklar, kullanılan miktar, satışlar)
- iv. Canlı stoklar hakkında bilgiler (Alışlar, satışlar, miktar)
- v. Finansal bilgiler (Maliyet, borçlar, anapara)

FADN Sistemi Çıktılarının Özellikleri:

- Sistem sonucu elde edilen çıktılar, ülkeler arası karşılaştırmalara izin vermelidir.
- Elde edilen çıktılar, işletmenin gelirlerinin izleme imkânı vermelidir.
- Bu bilgiler doğru ve güvenilir olmalıdır.

- İşletmelerin iş analizleri yapabilmesine izin vermelidir.
- Toplanan ve işlendikten sonra tekrar topluluğa sunulan bilgiler, hem FADN amaçlarını hem de ülkenin ulusal amaçlarını karşılayabilmelidir.

FADN sisteminde 2 tür faaliyet vardır. Bunlardan ilki, bilgilerin toplandığı, gruplandırıldığı, işlendiği ve sunulduğu muhasebe faaliyetleri, bir diğeri ise bu bilgilerin depolandığı istatistiksel faaliyetlerdir. Muhasebe faaliyetleri, sistemin ihtiyaç duyduğu bilgileri toplanması ile başlar ve bu bilgilerin işlenmesi sonucu elde edilen verilerin ilgili kişilere sunulması ile sona erer. Yani muhasebe faaliyetleri sistemin bütün kademelerinde yer almaktadır. İstatistik faaliyetleri ise sadece bilgilerin depolandığı Brüksel’de yer alan Avrupa Komisyonu içerisinde yer alan RICA 2 sisteminde gerçekleştirilmektedir. FADN sistemi, tarımsal muhasebe istatistiklerinin tutulduğu sistem olarak da tanımlanmaktadır (Hjulsager, 2003:197-205).

FADN Sisteminin İşleyişi:

FADN sisteminin işleyişi, 4 temel aşamada incelenmektedir. Bu aşamalar, şunlardır;

- Bilgilerin toplanacağı çiftliklerin belirlenmesi,
- Belirlenen çiftliklerden bilgilerin toplanması,
- Toplanan bilgilerin incelenmesi, kontrol ve analiz edilmesi,
- Çıktıların topluluğa sunulması.

Bilgilerin Toplanacağı Çiftliklerin Belirlenmesi; FADN sistemine katılacak çiftliklerin seçiminde öncelikle bir gözlem alanı oluşturulur. Gözlem alanına alınacak çiftliklerin belli bir büyüklüğü aşması ve ticari çiftlik olması gerekmektedir. Bu kriterlere uygun çiftliklerden gözlem alanı oluşturulduktan sonra üye ülkeler rasgele seçim yöntemiyle gözlem alanından çiftlikler seçerek FADN modelini oluşturmaktadır. Çiftliklerin FADN sistemine katılım şartı, “büyüklük” kriteridir. Büyüklük kriterine göre, 1 hektardan daha büyük bir alanı kapsayan veya 1 hektardan daha az bir alanı kapsasa bile elde ettiği çıktılarının

büyük bir kısmını piyasaya arz eden veya belirlenmiş çıktı seviyesinden daha fazla üretim yapan çiftlikler, gözlem alanına girmektedir. FADN gözlem alanı belirlenirken dikkat edilmesi gereken en önemli kriterlerden bir tanesi de, bilgi toplanacak olan çiftliğin, ‘ticari çiftlik’ olması gerekmektedir. Yapılan kanuni düzenlemelerde ticari çiftlik, “çiftçinin temel faaliyetlerini yerine getirmesi için yeteri kadar büyüklüğe sahip ve kendi ve ailesinin geçimini sağlayabilecek yeterlilikte gelir sağlayan çiftlikler olarak tanımlanmıştır (Altınkol, 2008:15).

Belirlenen Çiftliklerde Bilgilerin Toplanması; Sistemde yer alacak çiftlikler, üye devletler tarafından seçildikten sonra, belirlenen bu çiftliklerden irtibat büroları vasıtasıyla bilgiler toplanmaktadır. Belirlenen çiftliklerden bilgiler, ziyaret edilerek toplanır. Bilgilerin toplanmasında, irtibat büroları kendi elemanlarını da kullanabilir veya muhasebeciler, üniversiteler, çiftlik kooperatifleri gibi yapılarla ilişkiye de geçebilir. Her ülke için belirlenen muhasebe dönemlerinde bu bilgiler toplanmaktadır. 2237/77 sayılı kanunda çiftlik geribildirimlerinin nasıl tanımlanacağı belirtilmiştir. Kanunda belirtilen çiftlik geribildirimleri, çiftçiler veya gözlem ofisleri tarafından tutulan kasa defteri, büyük defter ve günlük defter kayıtlarından elde edilmektedir.

Toplanan Bilgilerin İncelenmesi ve Kontrol Edilmesi; Çiftliklerden toplanan bilgiler, hem ulusal amaçları hem de FADN amaçlarını karşılayabilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra toplanan bilgiler, hatalı olabilir. Bu nedenle, toplanan bilgiler önce kontrol edilmeli, bazı testlerden geçirilmeli ve daha sonra analiz edilmelidir. Sistemde kontrol, 2 aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk test, bilgileri toplayan ve ulusal formattaki bilgileri Avrupa Birliği formatına çeviren, irtibat büroları tarafından yapılmaktadır. İkinci test ise, Brüksel’de Komisyon tarafından yapılmaktadır. İlk aşamada yapılan testlerde, irtibat büroları ulusal kalite prosedürlerini kullanabilirler. Çünkü toplanan bilgiler, ulusal amaçlar için de kullanılmaktadır ve toplanan bilgiler bu formattadır. Ama Avrupa Birliği’nin belirlediği format ile ülkenin kendi kalite formatı aynı olabileceği gibi daha iyi de olabilir daha kötü de

olabilir. İrtibat bürolarındaki kontrol, format karşılaştırması şeklindeki bir kontroldür.

Cıktıların Topluluğa Sunulması: FADN sisteminin temelinde gizlilik prensibi yatmaktadır. Bu temel prensibe göre, topluluğa sunulan veriler incelendiği zaman bireysel çiftlikler ile ilgili verilere ulaşamaması gerekmektedir. FADN sistemi verileri, “Ödemiş bölgesinde hayvan yetiştiriciliği yapan belli büyüklükteki çiftliklerden A işletmesinin ilgili döneme ait verileri” olarak sunmamaktadır. Elde ettiği verileri, “Ödemiş bölgesinde hayvan yetiştiriciliği yapan belli büyüklükteki çiftliklerin ilgili döneme ait verileri” olarak sunmaktadır. Toplanan bu bilgilerin sunulmasındaki amaç, sistemin ilgili kişi ve kuruluşlarını bilgilendirmektir. Bilgilerin sunulması işlemi, Avrupa Komisyonu içerisinde yer alan RICA 3 sistemi aracılığıyla yapılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER

Bu bölümde TMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardının tarihsel gelişimi açıklanacaktır. TMS41'in, amacı, kapsamı, standartta yer alan özel ve genel tanımlar açıklanarak, TMS41'in konusu olan faaliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı'nın da nasıl izlenmesi gerektiği ve açılması gereken hesap önerileri ele alınacaktır. Ayrıca, TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebe işlemleri, devlet teşvikleri ve vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler ile TMS 41'de yer alan yaklaşımlar karşılaştırılmalı açıklanacaktır.

3.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler

Dünyada ülkelerin son elli yılda piyasa ekonomilerine yönelmeleri ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan küreselleşme olgusu bilgiye dayalı ekonomik yapının gelişmesini hızlandırmış, güvenilir bilgi ihtiyacının hissedilir şekilde artmasına yol açmış ve muhasebe uygulamalarının yapılandırılması ve yürütülmesinin önemini ortaya çıkarmıştır (Alagöz, 2008:116).

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların; karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, gerçeğe uygun ve yararlı finansal bilgi üretecek şekilde ortak bir dilde hazırlanması amacıyla, gerek özel sektör, gerek bölgesel oluşumlar, gerekse devletlerarası organizasyonlar aracılığı ile çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar çerçevesinde, 1973 yılında Avustralya ve Kanada'dan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Almanya'dan Denetimciler Enstitüsü (Chamber of Auditors), Amerika, Japonya, İngiltere ve Galler'den Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü, Meksika'dan Yerel Muhasebeciler Enstitüsü (Mexican Institute of Public Accountants, IMCP), Hollanda'dan Tescilli Denetimciler Enstitüsü (Netherlands Institute of Registered Auditors, NIVRA) ve Fransa'dan ise muhasebe alanındaki nitelikli ve uzman kişilerin bir araya gelmesiyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) kurulmuştur.

Zamanla bu komiteye destek veren ülke sayısı da artış göstermiştir. IASC, 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmalarını yürütmüştür. 2001 yılına gelindiğinde ise IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı hazırlama görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, hem 2001 yılından önce yayınlanan standartlarda bir takım değişiklikler yapmış, hem de bir takım yeni standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adıyla yayınlamaya başlamıştır (Şerifler, 2012:1).

Günümüzde yüzden fazla ülkenin üye olduğu ve bu ülkeler arasında Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye'nin de yer aldığı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF) IAS ile IFRS'lerin kullanımını zorunlu tutmuş veya kullanımına izin vermiştir. Bu durum, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına verilen önemi de açıkça ortaya koymaktadır (Ağca ve Aktaş, 2007:18).

Standartlar, işletmeler ile ilgili finansal nitelikteki olayların ve bilgilerin belirlenmesi, bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt edileceği, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgiler vermektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlere özel olarak hazırlanan standartlar da bulunmaktadır (Arzova ve Poroy, 2006:135).

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

Tarımsal faaliyetler standardının gelişim sürecine bakıldığında, IASC, 1999 yılının Temmuz ayında tarım işletmelerinde uygulanmak üzere bir uluslararası muhasebe standardı taslağı yayınlamış ve ilgililerden tarımsal faaliyetlere ilişkin hazırlanan bu taslak ile ilgili yorum ve öneriler yapılmasını istemiştir. 2000 yılının

Aralık ayında UMS-41 bir standart olarak yayınlanmış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren ilk olarak tarım işletmelerince uygulanmaya başlamıştır. 22.05.2008 ve 01.01.2009 tarihlerinde ise yayınlanan standart metinlerinde gerekli görülen iyileştirmeler ve düzeltmeler yapılarak UMS-41 günümüzdeki halini almıştır.

3.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişim Süresi

Ülkemizde Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartları oluşturmak üzere kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun(TMUDESK), ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında dikkate alacağı iki temel ilkedden biri, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasıdır. Dolayısıyla, Türkiye’de muhasebe standartları oluşturma çalışmalarında başlangıçtan itibaren uluslararası uyum amaçlanmıştır. Öte yandan, AB’nin hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarının en geç 2005 yılı başından itibaren UFRS ile uyumlu hazırlanmasını zorunlu hale getirmesi ve üye ülkeleri bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletmek için serbest bırakması sonucunda UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla aynı zamanda AB ile de uyum sağlanmış olacaktır (Parlakkaya, 2004:120).

Ülkemizde bu alanda yapılan çalışmaları, çalışmaları yapan kuruluşları göz önünde bulundurarak; Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin çalışmaları, TMUDESK’in çalışmaları, TMSK’nın çalışmaları ve SPK’nın çalışmaları başlıkları altında sıralanabilir.

1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) ülkemizde Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemelerdeki farklılıkları giderebilmek amacıyla çalışma başlatmıştır. TMUD bu çalışmalarını sürdürürken yurt dışındaki gelişmelere de kayıtsız kalmamış ve 1973 yılında kurulan IASC’a 1974 yılında katılma isteğinde bulunmuş, kurucu üyelerin oy birliğiyle ortak üye olmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 3568 sayılı yasaya dayanarak kurulmuştur.

TMUDESK denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur.

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında, işletmelerin tabi oldukları mevzuata göre farklı finansal tablolar düzenlemek durumunda olmaları ve bu konuda bugüne kadar birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek üzere yaptırım yetkisi olan bir kurulun kurulmasını gerekli kılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi ancak kaliteli muhasebe standartları oluşturulması ve uygulaması ile sağlanabilir (Üstündağ, 2004:827). Sermaye piyasalarının verimliliği ve gelişmesi; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve homojen finansal bilgilere bağlı olup, yatırımcılar alacakları riskin ölçümünü bu bilgilere göre yapacaklardır.

SPK, muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması amacıyla 2002 yılında bir çalışma başlatmıştır. SPK, bu çalışmayı tamamlayarak, 15 Kasım 2003 tarih ve 25920 sayılı resmi gazetede "Seri XI, No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" yayınlamıştır. Tebliğin yürürlük maddesinde, 01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği, dileyen işletmelerin 31/12/2003 tarihinde veya daha sonra sona eren yıllık veya ara hesap döneminden

başlamak üzere, bu tebliğ hükümlerini uygulamaya başlayabilecekleri belirtilmektedir.

SPK'nın Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğin (Seri XI, No:25) 31. Kısmı, zirai faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların aktifleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları açıklamaktadır. SPK Tebliği içerik olarak TMS 41'i esas almıştır. SPK Tebliği içerik olarak TMS 41'i esas alsa da şekil olarak TMS 41'de yer alan açıklamaları gruplar halinde sunmuştur. TMS 41 ara başlıklar altında sıralanan 59 maddeden oluşurken, SPK tebliği bunları dört bölüm şeklinde gruplandırıp 21 madde halinde sunmuştur.

3.2.1. Vergi Mevzuatındaki Düzenlemelerin TMS41 İle Karşılaştırılması

TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatında zirai faaliyetlerle ilgili yaklaşım ve düzenlemeleri amaç, kapsam ve uygulamalar açısından aşağıdaki tablo aracılığıyla karşılaştırmak mümkündür (Tokay ve Deran, 2006:158).

Tablo:8 TMS41 ve Türk Vergi Mevzuatında, Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Yaklaşımların Karşılaştırılması

| | TMS41'de Yer Alan Düzenlemeler | Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler |
|---|--|--|
| Amacı | Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak. | Vergi matrahının belirlenmesi. |
| Kapsamı | Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri. | Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetler. |
| Aktifleştirme Kriteri | Kontrol, değer ve ölçümdür. | Edinim ve kayıttır. |
| Canlı Varlıkların Değerleme Esasları | İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD'ye göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda; Tarihi maliyet | Borsa rayicinin olması halinde borsa rayici, Borsa rayicinin olmaması halinde kayıtlı değer, o da yoksa emsal bedeli |
| Zirai Ürünlerin Değerleme Esasları | İlk kayıttan, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer | Maliyet bedeli. |
| Toprak Varlığının Değerleme Esasları | Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesislerden ayrı olarak maliyet değeri ile | Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle. |
| Kar veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı | İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında | Satış anında. |
| Devlet teşvikleri ile ilgili açıklama var mı? | VAR | YOK |
| Kayıt Usulü | Tahakkuk esası. | Tahakkuk esası. |

| | | |
|---|---|--|
| Değerleme Farkları Nerede Gösterilmektedir? | Gelir tablosunda. | Bilançoda. |
| Amortisman Ayrılıyor mu? | EVET | EVET |
| Amortisman Tabi Varlıkların İsimleri Ayrıntılı Bir şekilde Sunulmuş Mu? | HAYIR | EVET |
| Amortisman Yaklaşımları | Değerleme yaklaşımı. | Dağıtım yaklaşımı. |
| Amortisman Tabi Değer | Gerçeğe uygun değer. | Maliyet bedeli. |
| Amortisman Hesaplama Yöntemi | Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi | 1/ yararlı ömür, (Oranlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir) |

Tabloda da görüldüğü gibi, zirai faaliyetlerle ilgili olan TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatındaki uygulamalar arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılığın nedeni, amaç farklılığıdır.

3.3. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük bir bölümünde uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verememesi, ortak dildeki finansal tabloların sunum şekli, tarım sektöründeki bazı işletmelerin borsada işlem görmesi, yerli ya da yabancı kredi kuruluşlardan olan kredi talepleri gibi hususlar dikkate alındığında, ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin de dünya ülkelerinde uygulanmakta olan tarımsal faaliyetler standardına uygun finansal bilgi üretmeleri zorunlu hale gelmiştir. Bunun sonucunda da dünya ülkelerinde 01.01.2003 tarihinden itibaren uygulanmakta olan UMS-41, tarihi itibarıyla de ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerce uygulanmaya başlamıştır.

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

3.3.1.TMS-41 Standardının Tarihçesi

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

Türkiye'de tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" de yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31'inci Kısımda "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. 31'inci Kısımın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir (Sönmez, 2004:69). SPK'nın tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yayınlamış olduğu bu tebliğde UMS 41 esas alınmıştır.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili başka bir düzenleme TMSK tarafından gerçekleştirilmiştir. TMSK'nın yayınladığı 41 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Tarımla ilgili olan 41 nolu muhasebe standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.12.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır (Arzova ve Arsoy, 2006:139). Söz konusu standart, UMS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla farklı tarihlerde yayınlanan tebliğlerle güncellenmiştir.

3.3.2. TMS-41 Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal Faaliyetler Standardının (TMS-41) amacı; Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini detaylı bir şekilde açıklamaktır. Tarımsal Faaliyetler Standardı, aşağıda belirtilen tarımsal varlıkların, tarımsal faaliyetler ile ilgili olması durumunda uygulanmaktadır (TMS41, md.1). Bu varlıklar ise,

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

Bununla birlikte, standartta tarımsal faaliyetler ile ilgili olsa dahi TMS-41'in kapsamına girmeyen bazı unsurlar da bulunmaktadır (TMS41, md.2). Bu unsurlar ise aşağıdaki gibidir;

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

TMS-41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine sadece hasat zamanında uygulanmaktadır. Hasat zamanı sonrasında ise tarımsal ürünler; TMS-2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir başka standart esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Diğer bir ifade ile TMS-41, hasat edildikten sonra herhangi bir işleme tabi olan tarımsal ürünler için geçerli değildir. Söz konusu işlemler, tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı şeklinde gerçekleştirilen faaliyetler (biyolojik dönüşüm gibi) dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır (TMS41, md.3).

TMS-41 ile ilgili olarak; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer mamullere ilişkin örnekler aşağıdaki tablo' da yer almaktadır(TMS41, md.4).

Tablo:9 TMS-41 Standart Kapsamında Yer Alan ve Almayan Faaliyetler

| Biyolojik Varlıklar | Standart kapsamında yer alan tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünler | Standart kapsamında yer almayan ve tarımsal üretimden sonraki aşamayı oluşturan ürünler |
|---------------------------------|--|---|
| Koyun sürüsü | Yün | İplik, halı |
| Yetişmekte olan kerestelik ağaç | Kütük, kereste | Kağıt hamuru |
| Yetişmekte olan tahıl bitkisi | Hububat, tahıl | Ekmek |
| Tarla bitkileri | Pamuk | İplik, kumaş |
| Süt inekleri sürüsü | Süt | Peynir, |
| Domuz sürüsü | Domuz eti | Sosis, jambon |
| Yetişmekte olan şeker kamışı | Hasat edilmiş şeker kamışı | Şeker |
| Yetişmekte olan özlü bitkiler | Bitki özü | Kauçuk |
| Yetişmekte olan çalısı bitkiler | Yaprak | Çay, tütün |
| Üzüm bağı | Üzüm | Şarap |
| Meyve ağacı | Toplanmış meyve | İşlenmiş meyve |

Tablo 22’de görüldüğü gibi canlı varlıklar ile hasat zamanı elde edilen tarımsal ürünler, TMS-41’in kapsamına dâhil edilmekte iken, hasat sonrası işleme sonucu ortaya çıkan ürünler TMS-41’in kapsamı alanı dışarısında bırakılarak, TMS-2 standardı kapsamında değerlendirilmiştir.

3.3.3.TMS-41’de Yer Alan Tanımlar

Tarımsal Faaliyetler Standardı içerisinde açıklanmış olan tanımlar, tarımla ilgili olan tanımlar ve genel tanımlar olmak üzere iki başlık halinde düzenlenmiştir.

i. Tarımsal Faaliyet; Satışa veya geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin de bir işletme tarafından yönetilmesi faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Hayvancılık üretim işletmeleri açısından tarımsal faaliyet; satılmak veya geri dönüştürülmek üzere her türlü canlı büyükbaş hayvanın yetiştirilmesi faaliyeti olarak

ifade edilebilir.

ii. Tarımsal Ürün; Bir işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış halidir. Yine aynı şekilde hayvancılık işletmesinde kasaplık olarak yetiştirilen tosunlar tarımsal ürün olarak nitelendirilmektedir.

iii. Canlı Varlık; Yaşayan hayvan veya bitki olarak ifade edilmektedir. Hayvancılık işletmesinde, tarımsal faaliyetlerde kullanılan büyükbaş hayvanlar canlı varlık olarak nitelendirilebilir. Canlı varlıkları ise aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Özkan ve Soylu, 2012:15).

- 1. Tüketilebilir Canlı Varlıklar;** Temel tarımsal ürün olarak hasat edilebilen canlı varlıklardır. Satılmak üzere yetiştirilen büyükbaş hayvanlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.
- 2. Ürün Veren Canlı Varlıklar;** Ürünüden yararlanmak amacıyla işletmede tutulan canlı varlıklardır. Bu varlıklar temel ürün olmaktan ziyade, ürün vermektedir. Sağmal inekler ürün veren canlı varlıklara örnek olarak verilebilir.
- 3. Verim Aşamasındaki (Olgun) Canlı Varlıklar;** Belirli bir çağa ulaşmış, hasat edilebilen canlı varlıklardır. 12 aylık olmuş ham düve ve tosunlar, verim aşamasındaki canlı varlıklara örnek verilebilir.
- 4. Verim Aşamasına Gelmemiş (Olgunlaşmamış) Canlı Varlıklar;** Belirli bir olgunluğa ulaşmamış hasat zamanı gelmemiş olan canlı varlıklardır. Büyükbaş hayvancılık üretim işletmelerinde 3-6 aylık buzağular, verim aşamasına gelmemiş canlı varlıklara örnek verilebilir.
- 5. Grup Canlı Varlıklar;** Yaşayan hayvan ve bitki topluluğudur. Sağmal inek üretimi sürecinde ham düveler, canlı varlık gruplarını oluşturmaktadır.

iv. Biyolojik Dönüşüm; Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreci olarak ifade edilmektedir. Ham düvelerin döllenerek buzağuların üretilmesi ve bunların kasaplık tosun ve düve olarak yetiştirilmesi biyolojik dönüşüm olarak ifade edilmektedir.

- v. Satış Maliyetleri;** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak

üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler olarak ifade edilir. Büyükbaş Hayvancılık üretim işletmesinde kasaplık olarak satılan tosunların satışı ile ilgili katlanılan fedakârlıkların parasal tutarı, satış maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Satış esnasında komisyonculara ve tüccarlara ödenen ücretler, transfer ve gümrük vergileri ve düzenleyici kurumlara ödenen harçlar satış maliyetlerine örnek olarak verilebilmektedir (Arslan, 2012:117).

vi. Hasat; Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Büyükbaş hayvancılık işletmesinde kasaplık olarak yetiştirilen tosunların kesilerek işlenmesi hasat olarak ifade edilebilir.

Bununla birlikte tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (çiftlik balıkçılığı dâhil olmak üzere) gibi birçok faaliyeti içine almaktadır. Bu çerçevede tarımsal faaliyetler arasında bazı ortak özellikler bulunur. Bu özellikleri aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (TMS41, md.6);

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

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

iii. Değişimin Ölçülmesi; Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (Örneğin; genetik özellik, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içerme veya fiber gücü gibi) veya miktarda (Örneğin; soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı,

yavrulama veya tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişiklikler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir. Büyükbaş hayvancılık işletmelerinde kasaplık olarak yetiştirilen buzağuların tosun haline gelmesi işletme yöneticilerince gözlenmektedir. Bu çerçevede biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirmektedir. Bu sonuçlar ise;

- i. Büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),
- ii. Bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki azalış),
- iii. Döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana gelmesi)

Genel Tanımlar:

TMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardında yer alan genel tanımlar ise aşağıda ifade edildiği gibidir (TMS41, md. 8).

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

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

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

iii. Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirilmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumu, yeri ve bağlı olduğu duruma göre farklılık gösterebilir. Dolayısıyla büyükbaş canlı varlık işletmesinde bir dananın gerçeğe uygun değeri, aktif piyasadaki fiyatından piyasaya getirilinceye kadar katlanılan maliyetlerin çıkarılması ile hesaplanır (TMS41, md.9).

iv. Devlet Teşvikleri; Teşvik, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında, işletmeye yapılan kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir

değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamamaktadır (TMS20, md.3).

3.3.4. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Tarımsal faaliyet muhasebesi; işletme faaliyetlerinden ortaya çıkan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir (Aras, 1988:2).

Tarımsal faaliyet muhasebesinde yıllardır yapısal sorun olarak görülen çok yönlü tarım, çağ değişimi, envanter ve değerlendirme, tarihi maliyet gibi konuların günümüzde büyük bir ölçüde çözüme kavuştuğu, bunun yanında yeni sorular ya da sorunlar oluştuğu belirtilmektedir (Demirkol, 2006:30-31).

Çok yönlü tarım sorunu ile ilgili olarak; tarım işletmelerinde farklı ürünlerin bir arada üretilmesi durumunda, her bir üretim faaliyetine ait giderlerin tespiti için faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi önerilmiş ve maliyetlerinin sistematik bir şekilde tespit edilmesi açısından bu yöntem, maliyet sistemine dahil edilerek sorunun çözümüne katkı sağlanmıştır.

Çağ değişimi sorunu ile ilgili olarak; canlı varlıkların canlı olma özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer azalışlarının finansal tablolarda yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu TMS 41'in kapsamında çözüme kavuşmuştur. TMS 41 çağ değişimini biyolojik dönüşüm olarak nitelendirmiş, özelliklerini sıralamış, miktar ve fiyatta meydana gelebilecek değer artış ve azalışlarının gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi çözüm olarak sunulan düzenlemelerde veya seçeneklerde de bir takım sorunlar ortaya çıkmakta veya yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir.

Envanter ve değerlendirme sorunu ile ilgili olarak; tarımsal faaliyetlerde takvim yılının kullanılması yerine özel hesap dönemi önerilerek çözüm yolu bulunmaya çalışılmıştır. Değerleme ile ilgili konular ise TMS 41 ve vergi mevzuatı ekseninde odaklanmıştır. Burada sorunun önemli bir kısmı; konuya TMS 41'in

muhasebeleştirme buna karşılık vergi mevzuatının vergi kaybı endişesiyle bakmasından kaynaklanmaktadır.

Tarihi maliyet sorunu ile ilgili olarak; tarihi maliyetin canlı varlıkların durumunu göstermede yetersiz kalmasından dolayı TMS 41’de gerçeğe uygun değer yöntemini de içine alan düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme ile tarihi maliyetten kaynaklanan sorunlar aşılmaya çalışırken yeni sorular - sorunlar da oluşmaya başlamıştır. Bunlardan ilki, getirilen yöntemin ismi ile ilgilidir. TMS 41’de ‘fair value’ olarak geçen kavram, SPK 31 ve UDES’de ‘makul değer’, TMS 41 ve TTK’da ‘gerçeğe uygun değer’ olarak yer almıştır. Literatürde; makul değer veya gerçeğe uygun değer kavramlarının yeni bir değer olarak tanımlanmasına karşılık, çoğu kez piyasa fiyatı veya cari fiyat olarak algılanabileceği ve bu algının yanlış olmayacağı yönünde görüş olduğu gibi, makul değer ve gerçeğe uygun değer yerine ‘adil değer’ veya ‘hakkaniyete uygun değer’ kavramının daha uygun olacağı yönünde görüş bulunduğunu belirten çalışmalar da vardır (Deran, 2005:2).

3.3.4.1. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar yaşayan hayvan veya bitki türleridir. Tarım işletmeleri, sadece aşağıdaki belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde canlı bir varlığı muhasebeleştirebilmektedir. Bu koşullar ise (Feleaga ve Raileanu: 2012:34);

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

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

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

Bu çerçevede canlı varlıkların kontrol edilebilmesi diğer bir ifade ile sahip olunması; o canlı varlığa ait yasal mülkiyetin ve edinimin (Örneğin, bir buzağı için doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanmasının veya işaretlenmesinin) sağlanması ile mümkün olmaktadır. Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik fayda ise işletmenin sahip olduğu tarımsal varlıklardan elde edeceği faydaların sahip

olunan tarımsal varlığın fiziksel özelliklerinin göz önünde bulundurularak değerlendirilmesidir (TMS41, md.11). Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ise o canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde veya dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde bu tutar üzerinden kayıtlara alınmasını kapsamaktadır.

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme anında veya dönem sonlarında piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminler güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor ise finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Gerçeğe Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Tokay ve Deran, 2006:2).

| | |
|---|-------------|
| Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı: | XXXX |
| - Taşıma Maliyetleri (-) | (x) |
| - Pazaryeri Maliyetleri (-) | (x) |
| Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri: | XX |
| - Satış Noktası Maliyetleri (-) | (x) |
| Canlı Varlık Net Gerçeğe Uygun Değeri: | X |

Canlı Varlıkların Ediniminde İlk Muhasebeleştirme;

TMS41'e göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede net gerçeğe uygun değerleriyle kaydedilmelidir. Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktif bir piyasanın bulunmamasından dolayısıyla gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği için sözkonusu canlı varlık; maliyetinden, buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

Örnek; ABC Et ve Süt Ürünleri A.Ş. besi hayvancılığı ve süt üretimi faaliyetini gerçekleştirmek için 10 adet süt ineğini 30.000,- TL ve besi için 10 adet danayı 15.000,- TL' ye peşin olarak satın almıştır (KDV %8). Satın alınan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin; süt inekleri toplam 31.000,- TL, besi danaları toplam

17.000,-TL olarak tespit edilmiş olup, tahmini pazaryeri maliyetlerinin süt inekleri için 300 TL, besi danaları için ise 200 TL olduğu tespit edilmiştir.

Aktif Piyasa Fiyatı: 48.000
Pazaryeri Maliyetleri: (500)
Gerçeğe Uygun Değer: 47.500
Satın alma Bedeli : (45.000)
Değerleme Artışı : 2.500

Buna göre ilk kayıt;

| | | .../.../2012 | |
|--|-------------------------------------|--------------|--------|
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | 16.800 | |
| | 01.Besi Hayvanları | | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | 30.700 | |
| | 01. Süt İnekleri | | |
| | 191 İNDİRİLECEK KDV | 3.600 | |
| | 100 KASA | | 48.600 |
| | 606 CANLI VARLIK | | |
| | DEĞERLEME FARKLARI | | 2.500 |
| | 01.Besi Hayvan değerlendirme artışı | | |
| | Canlı Varlık Alışı | | |

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

Örnek; İşletme 10 adet ham düveyi 25.000 TL'ye peşin olarak satın almıştır(KDV %8). Düvelerin aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 2.000 TL'dir. Ayrıca işletmenin düveleri aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon ve vergi gibi) ise 4.000 TL olarak hesaplanmıştır.

.../.../2012

| | | |
|--|--------|--------|
| 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 01. Süt İnekleri | 19.000 | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 2.000 | |
| 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 6.000 | |
| 100 KASA | | 27.000 |
| Canlı Varlık Alışı | | |

Canlı varlıklardan doğum ile elde edilen buzağuların ilk muhasebeleştirilmesinde ise aşağıdaki gibi kayıt yapılır. Örnek; Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların gerçeğe uygun değeri birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiye alınacaktır.

| | | |
|--|--------|--------|
| 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 01. Buzağı (süt içen) Erkek 16.900 | 16.900 | |
| 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 01. Buzağı (süt içen) Dişi 32.500 | 32.500 | |
| 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 49.400 |
| Buzağı Doğumu | | |

Değerleme sonucu ortaya çıkacak olan olumlu ve olumsuz farklar, satış hasılatı gurubunda yer alan hesaplarla ilişkilendirilerek gelir tablosunda yer alırlar. Değerleme farklarının 60 nolu hesap gruplarında boş bırakılan 603 – 609 hesaplarında izlenmesi akademisyenler tarafından önerilmektedir. Burada 606 Canlı Varlıklar Değer Farkları hesabının kullanılması kanımızca uygun olmaktadır.

Örnek; Kayıtlı değeri 60.000 TL olan Danalar, 75.000 TL'ye peşin

satılmıştır(KDV%8)

| | | | |
|----------|---|--------|-----------------|
| 1 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 02. Dana-Tosun 15.000 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 01. Besi Hayvan değerlendirme artışı Değerleme Kaydı .../.../2012 | 15.000 | 15.000 |
| 2 | 100 KASA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 01. Besi Satışları 391 HES.KDV Besi Hayvan Satışı | 81.000 | 75.000 6.000 |
| 3 | 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ* 01. Besi Hayvan Maliyeti 75.000 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 02.Dana-Tosun 75.000 SMM Kaydı | 75.000 | 75.000 |

* Bu hesap kodu Özülcü ve Deran'nın a.g.m.'de s.15'de önerilmiştir.

Bu konu ile ilgili yapılmış bir araştırmada canlı su varlıkları için değerlendirme işlemi aşağıdaki örnekte verilmiştir.

Örneğin (Arslan, 2012:130); "X" Alabalık Üretim İşletmesi'nin 15.000 TL'lik bedel ile ilk kayıtları arasında yer alan yavru alabalıkların değerlendirme tarihindeki aktif piyasa değeri 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Yavru alabalıkların aktif piyasaya ulaştırılması ile ilgili katlanılacak maliyet bedeli ise 1.500 TL'dir. Ayrıca, balık üretim işletmesinin yavru balıkları aktif piyasaya ulaştırdıktan sonra katlanacağı satış noktası maliyetleri (komisyon ve vergi gibi) ise 3.500 TL olarak belirlenmiştir. Bu bilgilere göre işletmenin aktifleri arasında yer alan yavru balıklar ile ilgili yapılacak dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibidir.

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

Kayıtlı değeri 15.000 TL olduğu için 30.000 TL değer artışı olmuştur.

| | | |
|----------------------------------|--------|--------|
| 31/12/2011 | | |
| 163 CANLI SU VARLIKLARI | 30.000 | |
| 604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI | | 30.000 |

3.3.4.2. Canlı Varlıklarda Değerleme

Değerleme genel anlamda, bir varlığın veya bu varlığa bağlı hak ve faydaların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız, tarafsız ve objektif ölçütlere ve verilere dayanarak belirlenmesi işlemidir (<http://www.spk.gov.tr/indexpage>).

TMS-41, canlı varlıkların değerlemesinde temel yöntem olarak, canlı varlıkların her bilanço döneminde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Tahmini satış maliyetleri ise gerçeğe uygun değerlerinden indirilmelidir. Değerleme genel anlamda, bir varlığın veya bu varlığa bağlı hak ve faydaların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız, tarafsız ve objektif ölçütlere ve verilere dayanarak belirlenmesi işlemidir. Canlı varlıklarda değerlendirme de aynı şekilde canlı varlıkların değerlendirme tarihindeki olası değerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde objektif verilere dayanarak belirlenmesidir.

İşletmenin temel finansal tablolarında yer alan kâr/zarar tutarı ile varlık ve kaynaklara ilişkin tutarların belirlenmesinde değerlemede kullanılan ölçeklerin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Değerlemede farklı bir ölçeğin kullanılması hem bilançoda hem de gelir tablosunda yer alan tutarların farklılaşmasına neden olacaktır (Pamukçu, 2011:80).

Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, bugünkü konumu ve durumuna bağlıdır. Bir çiftlikteki sığırların değeri, o günkü pazar maliyetleri düşüldükten sonra kalan net değerdir (Rozentale ve Ore, 2013:60)

Diğer bir ifade ile canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda finansal tablolarda, Net Gerçeğe Uygun Değerle (NGUD) ifade edilmektedir (Arslan, 2012:142). Her dönem değerlendirme işleminin yapılmasının nedeni canlı varlıkların değerindeki değişimin farklılaşmasıdır. Örneğin, kereste elde edilen ağaçlar yıllar ilerledikçe değer kazanmakta, kümes hayvanları veya alabalık ise belirli bir olgunluğa ulaştıktan sonra değer kaybetmektedir (Azrova ve Arsoy, 2006:138)

Standarda göre, muhasebeleştirme işleminde bir varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan kazanç veya zarar ile bu varlığın gerçeğe uygun değerinde gözlenen değişim sonucu oluşan kar veya zarar dönem karı ya da zararı olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:199). Buradaki kar ya da zararın realize olmamış (gerçekleşmemiş) kar yada zarar olduğuna dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, tahmini satış noktası giderlerinin çıkarılması nedeniyle, canlı varlığın ilk defa ölçülmesinde bir zarar meydana gelebilir yada buzağı doğumunda olduğu gibi ilk ölçümlemede kar ortaya çıkabilir. Her iki durumda da oluşan kar ya da zararın ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin ne kadarının fiziksel değişimden, ne kadarının piyasa fiyatlarının değişiminden kaynaklandığının belirlenip açıklanmasını da önermektedir. Bununla beraber, girişimcilere bu bilgileri açıklama konusunda zorunluluk getirmemektedir (Deran, 2005:85).

Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri bazı durumlarda güvenilir bir şekilde ölçülemeyebilir. Şayet işletme böyle bir durumla karşılaşursa alternatif yöntem olarak ilgili canlı varlığı maliyet bedeliyle değerlemeli, birikmiş amortisman ve değer düşük karşılıklarını da indirim konusu yapmalıdır.

Canlı varlıkların tarihi maliyet değerleri ile değil de gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerektiğinin nedenleri (Top, 2009:22);

- Hasat noktasında tarımsal aktiviteyi değerlemenin ana sebebi, değişim sürecinin finansal tablolarda hemen gösterilmesi ve yatırımcının gelecekteki ekonomik faydayı tahmin etmesinin mümkün olmasındandır. Tarihi maliyet ile değerlendirme, tarımda ve ormancılıkta bu üretimin gelirlerinin çok daha sonra gözükmesinden dolayı bu süreci yansıtmayacaktır. Elde etme maliyetinde ve üretim maliyetinde tarihi maliyet ile değerlendirme aynı zamanda ve bu yıllar boyunca değerindeki artışı yeterli bir şekilde göstermemektedir.
- Canlı varlıkların ekonomik ömürlerinin bir yıldan daha uzun süre olması halinde ve değerlemelerinde de üretim maliyet değerinin benimsenmesi, yüksek enflasyon olduğu dönemlerde canlı varlıkların paylarının azalmasına ve böylelikle düzenlenecek finansal tablolarda yanıltıcı bilgi verilmesine neden olacaktır.
- Tarihi maliyet ile değerlemenin bir varlık veya yükümlülüğün ilk işlem tarihinden sonra söz konusu olabilecek değer artış veya azalışları, içinde bulunulan durumu artık yansıtmamaktadır.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, sahibi oldukları canlı varlıklar ile ilgili olarak gelecek bir tarihte satışına ilişkin çeşitli sözleşmeler ile karşı karşıya kalabilmektedir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, sözleşmelerde yer alan fiyatların esas alınması gerekli değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmaktadır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, yapılan bir sözleşme çerçevesinde düzeltilememektedir. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Bu durumdaki sözleşmelere ise TMS-37 hükümleri uygulanmaktadır (TMS-41, md.16).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlemeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa bulunmakta ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğer bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmektedir. Bu durumda canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak

ölçülmüş kabul edilmekte ve canlı varlık finansal tablolarında aşağıda hesaplanan tutar ile yer almaktadır (TMS-41, md.17).

| |
|--|
| Gerçeğe Uygun Değer = Aktif Piyasa Fiyatı – Taşıma Maliyetleri |
| Net Gerçeğe Uygun Değer = Gerçeğe Uygun Değer – Satış Maliyetleri |

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

İşletme, gerçeğe uygun değeri tespit ederken, ilgili varlığın aktif bir piyasası var ise yukarıda belirtildiği gibi bir hesaplama yapmalıdır. Ancak, işletme gerçeğe uygun değerini tespiti sırasında birden, fazla aktif piyasaya ulaşıyor ise, bu piyasalardaki fiyatlardan kendine en uygun olanını dikkate almalıdır. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık, “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda, gerçeğe uygun değerini güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır (TMS-41, md. 30).

Gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak ölçülemeyen durumlarda diğer bir ifade ile varlığın aktif bir piyasası yok ise işletme, gerçeğe uygun değerini tespitinde, aşağıdaki yöntemlerden biri veya daha fazlasını kullanarak gerçeğe uygun değerini tespit edebilir (TMS-41, md. 18).

i. İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,

ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,

iii. Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi sektör emsalleridir.

Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme değerlendirme dönemlerinde, nakit akışlarından yola çıkarak da gerçeğe uygun değeri hala tespit edemiyorsa o zaman

işletme kendi belirlediği politikalara göre bir değerlendirme yaparak, gerçeğe uygun değeri tespit etmeli ve bu değer nasıl tespit edildiği hakkında da bilgi vermelidir. Bu açıklamalar çerçevesinde tarım işletmeleri, gerçeğe uygun değeri tespit ederken aşağıdaki şekilde belirtilen yolu izleyebilir (Demirkol, 2008:115).

Başlangıçta gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediğinden maliyet değeriyle kaydedilen canlı varlıkların sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda, varlık gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41, md. 28).

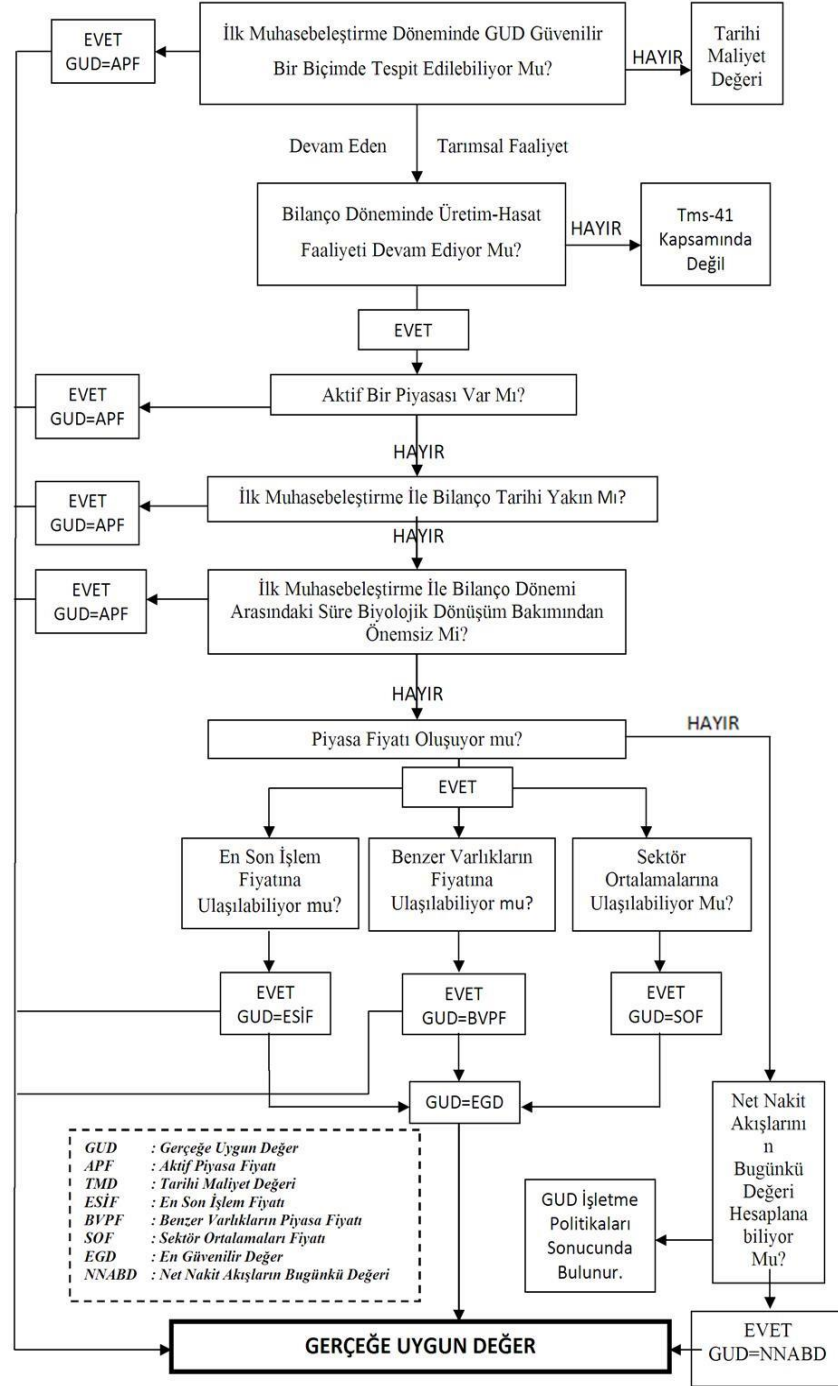
Örneğin (Arzova ve Arsoy, 2006:8-9); İlk muhasebeleştirmede maliyet bedeliyle ölçülen canlı varlığın maliyet bedeli 101.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 97.000 TL'dir.

| | | | |
|--|---|-------|-------|
| | 654 KARŞILIK GİDERLERİ | 4.000 | |
| | 169 CANLI VARLIK DEĞER DÜKÜLÜĞÜ KARŞILIĞI | | 4.000 |

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktif bir piyasasının bulunmamasından dolayıyla gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemediği için söz konusu canlı varlık; maliyetinden, buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41, md.30).

Örneğin (Demirkol, 2008:116-117); X tarım işletmesi 01.10.2007 tarihinde başlayan özel hesap dönemini kullanmaktadır. 03.10.2207 tarihinde, 100 TL tutarında biber fidesi alınmış, güvenilir bir fiyatın oluşmaması nedeniyle fideler aşağıdaki gibi maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmiştir:

| | | | |
|--|---------------------|-----|-----|
| | 161 BAHÇE BİTKİLERİ | 100 | |
| | 100 KASA | | 100 |



3.3.4.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde hesaplanacağı varsayımına dayanmıştır. Bu varsayım canlı varlığın piyasa değerinin bulunmaması ve gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılan değişik yöntemlerin güvenilirliğinden şüphe duyulması durumunda geçerliliğini yitirmektedir (TMS41, md.30).

Bu durumda işletme, canlı varlığı tarihi maliyet yaklaşımına göre değerleyecek ve aşağıdaki hususları açıklayacaktır (TMS41, md.154).

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde ölçülememesinin nedenleri,
- iii. Gerçeğe uygun değer hangi aralıklarda yer aldığına dair muhtemel tahminler,
- iv. İtfa yöntemleri,
- v. Canlı varlığın faydalı ömrü veya kullanılan amortisman oranı,
- vi. Dönem başı ve dönem sonundaki brüt kayıtlı değer ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Standart tarihi maliyet yaklaşımına geçici olarak izin vermiş olup, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenmesi halinde tarihi maliyet yaklaşımından vazgeçilip, gerçeğe uygun değere dönülmesini esas almıştır.

3.3.4.3. Tarımsal Ürünleri Değerleme

41 Nolu Tarımsal Faaliyetler Standardına göre; tarım işletmelerinin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünleri, sadece hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle bulunan tutar ile değerlemektedir.

Bu çerçevede TMS-41, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda ve canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde, maliyet bedeli ile değerlendirilmesine imkân tanımakta iken, tarımsal ürünleri sadece gerçeğe uygun değer ile değerlemeye imkân tanımaktadır.

Tarımsal ürünlere ilişkin gerçeğe uygun değer belirlenmesi işlemi, canlı varlıklarda olduğu gibi söz konusu tarımsal ürünün yaşı veya kalitesi gibi önemli özellikleri dikkate alınarak gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir. Tarım işletmeleri de söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirlemektedir (TMS-41, md. 15).

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ticari hayatlarında, sahibi olduğu tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin çeşitli sözleşmeler ile de karşı karşıya kalabilir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmeler canlı varlıklarda olduğu gibi sözleşmelerde yer alan fiyatları esas almak gerekli değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmaktadır. Sonuç olarak, ilgili tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri, yapılan sözleşme çerçevesinde düzeltilemez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Bu durumdaki sözleşmelere ise TMS-37 hükümleri uygulanmaktadır (TMS-41, md.16).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri tespit edilirken, değerlemeye konu olan varlıklar ile ilgili aktif bir piyasa var ise, aktif piyasada açıklanmış olan fiyat diğer bir ifade ile piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılır. Eğer işletme gerçeğe uygun değer tespiti sırasında birden fazla aktif piyasaya ulaşıyor ise, ilgili işletme bu piyasalardaki fiyatlardan kendine en uygun olanını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanmalıdır. Bu çerçevede belirlenen fiyat güvenilir olarak ölçülmüş kabul edilmektedir (TMS-41, Md.17).

Ayrıca hasat edilen tarımsal ürünün, hasat dönemiyle bilanço tarihi arasındaki gerçeğe uygun değerindeki net değişim, işletme faaliyetlerinden elde edilen kâr veya zararı belirlemede dikkate alınmalıdır.

Bu açıklamalar sonrasında TMS-41, tarımsal ürünlerin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini ve gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiğini ifade etmektedir. Bu çerçevede tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi aşamasında veya üretim dönemi sonunda finansal tablolarda gösterilecek değeri (Net Gerçeğe

Uygun Değeri) aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Ayrıca, hesaplanan bu değer TMS-2 Stoklar veya uygun olan bir diğer TMS için o tarihteki maliyet olarak kabul edilmektedir (TMS-41, Md.1).

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

3.3.4.4. Tarımsal Arazileri Değerleme

Standartta, tarımsal faaliyette kullanılan arazilere yönelik ayrı bir uygulama getirilmemiştir. Söz konusu araziler; “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” veya TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardından uygun olan biriyle muhasebeleştirilecektir. Bilindiği gibi arazilerin TMS-16’ya göre muhasebeleştirilmesi konusunda iki alternatif bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; arazileri maliyet bedeliyle aktifleştirmek, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığını da şayet varsa maliyet bedelinden indirmektir. İkinci alternatif ise, arazileri yeniden değerlemeye tabi tutmaktır.

Tarım işletmesine ait yatırım malı niteliğindeki araziler ise, TMS-40’a göre muhasebeleştirilecektir. TMS-40, bu arazilerin gerçeğe uygun değeriyle ya da maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesini benimsemektedir.

3.3.4.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme

Tarımsal arazilerde olduğu gibi, tarımsal faaliyette kullanılan maddi olmayan duran varlıkları değerlemede de ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu varlıklar; “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı” çerçevesinde

değerlenecektir. Bir tarım işletmesinin maddi olmayan duran varlığı; üretim kotası, sulama hakkı veya kirletme hakkı gibi imtiyazlar olabilir. Eğer işletme böyle bir maddi olmayan duran varlığa sahipse, öncelikle bu hakkı temel yöntem olarak-maliyet bedeliyle kaydetmeli ve birikmiş amortismanlarını ve değer azalış zararlarını da indirim konusu yapmalıdır. Ancak, maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasası varsa, alternatif bir uygulama olarak yeniden değerlendirilmiş değeriyle değerleyebilir. Bu durumda ortaya çıkan değer artışı öz kaynaklar grubu içinde raporlanmalıdır. Aksine bir değer düşüklüğü söz konusu olursa, öncelikle öz kaynaklar içindeki birikmiş değer artışından mahsup edilmelidir. Değer düşüklüğü önceki dönemlerdeki birikmiş değer artışını aşarsa; fark, gider olarak açıklanmalıdır.

3.3.4.6. Devlet Teşviklerinin Değerlemesi

İşletme, gerçeğe uygun değeriyle değerlediği canlı varlıkla ilgili şartta bağlı olmayan bir devlet teşvikini almaya hak kazanırsa; teşvik alınabilir hale geldiği zaman, gelir olarak dikkate alınmalıdır. Ancak teşvik şartta bağlı ise, işletme bu şartı yerine getirdiği zaman gelir olarak kayda alınmalıdır. Şayet işletmenin şartı yerine getirmeden tahsil ettiği bir teşvik söz konusu olursa; bu durumda bilançonun pasifinde yükümlülük olarak açıklanmalıdır.

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yerine maliyet bedeliyle değerlendirilirse, bu durumda söz konusu devlet teşvikleri TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına göre muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen canlı varlık için TMS-20'nin uygulanması çelişkilidir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi standartta, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, canlı varlıkların değerlendirilmesiyle ilişkilendirilmiştir. Canlı varlık gerçeğe uygun değerle değerlendirilirse, teşviklere TMS-41'in hükümleri uygulanacaktır. Fakat canlı varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilirse, bu defa TMS-20'nin hükümleri uygulanacaktır.

3.3.4.6.1. Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolara Alınması

Standart net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerini kapsamına almış, kayıtlı değer ile değerlendirilen canlı varlıklar için Devlet Teşvikleri ile ilgili 20 nolu TMS' ye atıf yapmıştır. Devlet Teşvikleri TMS 20' de şu

şekilde tanımlanmıştır: “Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kıstaslara uymuş veya uyacak olması karşılığında devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır.” TMS 41, net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolara alınmasını, koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri ve koşullu olarak verilen devlet teşvikleri şeklinde ikiye ayırmıştır. Koşulsuz devlet teşviklerinin finansal tablolara alınmasını içeren 34. maddeye göre, net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen ve herhangi bir koşul aranmayan devlet teşvikleri, tahsil edilebilir duruma geldiği takdirde gelir olarak kaydedilebilir. Gelir tablosu ilkeleri ile uyum gösteren bu madde ile karşılıksız devlet teşviklerinin finansal tablolara alınması için devletten alınan teşvikin alacak durumuna gelmesi ve herhangi bir koşula bağlı olmaması gerekmektedir. Koşullu devlet teşviklerinin finansal tablolara alınmasını düzenleyen 35. maddede ise net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetin önceden belirlenmiş bir alanında faaliyette bulunulmasının yasaklaması gibi bir koşula bağlı olarak verilmişse, söz konusu teşvikler ancak belirlenen koşullara uyulduğu takdirde gelir olarak kaydedilebilir. Nitekim gelir tablosu ilkelerine göre de şarta bağlı gelir ve kârlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır. Örneğin; seracılık faaliyeti için alınan bir devlet teşvikinin koşulu, ilgili alanda seracılık dışında başka bir faaliyette bulunulmaması olabilir. İşletmenin belirlenen koşula uymaması durumunda, devlet verdiği tüm teşviki geri isteyebilir. Bu ihtimal göz önünde bulundurularak alınan teşvik, belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilip finansal tablolarda gösterilemez.

Eğer devletin koşul olarak belirlediği süre, verilen teşvikin aradan geçen zaman zarfına bağlı olarak işletme tarafından kazanılmasına imkan tanıyorsa, söz konusu teşvik dönemler itibarıyla gelir olarak finansal tablolarda gösterilebilir (TMS41, md.36).

Standart, devlet teşviklerinin finansal tablolardaki sunumu ile ilgili aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir (TMS41, md.57).

- i. Finansal tablolarda yer alan devlet teşviklerinin yapısı ve kapsamı,
- ii. Bunlarla ilgili yerine getirilmemiş yükümlülükler ve ihtimaller,
- iii. Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Herhangi bir devlet teşvikinin canlı bir varlığa ait olması ve maliyetinden birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle değerinin ölçülmesi durumunda bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanacaktır(TMS41, md.37). Açıklamadan da anlaşılacağı üzere canlı bir varlığa ait gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda, maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle varlığa ilişkin değer tespit edilmektedir. UMS 41, canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülememesinden dolayı bu tür devlet teşviklerini kapsamı dışında bırakmıştır.

3.3.4.7. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri

TMS 41 Standardı, canlı varlıklara ve bitkilere ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bunun nedeni, TMS 41’de ilke olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasındandır. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Değerleme yaklaşımına göre amortisman tutarı, varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur.

TMS-41 felsefesinde canlı varlıklara amortisman uygulaması maliyet esasından farklı olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile ele alınır. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı veya zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerinde amortisman gideri ancak sabit tesislere ait amortisman giderleri olabilir. Ancak, eğer canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlemek mümkün olmuyorsa ve maliyet esaslı kayıt gerekiyorsa, bu durumda canlı varlıklara amortisman ayrılabilir ve TMS-36 kapsamında değer azalışları için değer düşüklüğü hesaplanabilir (Özkan ve Aksoylu, 2012:25). Bu görüşe göre amortisman ayırmaya gerek yoktur. Zaten raporlama döneminde canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte ve aradaki farklar sonuçta kar yada zarar olarak raporlanmaktadır.

Ancak bir başka bakış açısına göre amortisman ayrılmaması, sınıflamanın doğru yapılmamasına neden olacaktır. Dönem sonunda büyükbaş hayvan işletmelerinde üretilen ürünler işletmede stok olarak kalmıyor ise dönem sonu net kar veya zarar tutarı değişmeyecektir. Buna karşın ürünün maliyeti açısından eksik hesaplanma söz konusu olacaktır. Çünkü genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderlerinin ürün maliyetine yüklenmesinde eksik yükleme olacağından her ne kadar sonuçta kar yada zarar değişirse de brüt satış kar yada zararı eksik hesaplanacaktır. Kapsamlı Gelir Tablosundaki hesapların incelenmesinde de işleme ilgililerine, işletmeye yönelik analizlerinde hata yapmalarına neden olacaktır. Örneğin amortisman giderleri eklenmediğinde işletmenin brüt satış karı çıkarken, amortismanların eklenmesiyle zarar çıkıyor ise, işletmenin ana faaliyet konusunda zarar etmesine rağmen kar ettiği söylenip yanlış yorum ve değerlendirmelere yol açacaktır. Bu da standartların dürüst resim ilkesiyle çelişmektedir (Taştan, 2013:81).

3.3.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kâr ve Zararın Raporlanması

Dönemsellik kavramı gereği, kâr ve zararın ilgili dönemin finansal tablolarında gösterilmesi ilkesi canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için de geçerlidir.

Standart; canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolara ilk defa alınması esnasında bu tutarda gerçekleşen bir değişiklikten kaynaklanan kazanç ve zararın olduğu dönemin kâr ve zarar hesaplamasında dikkate alınacağını belirtmiştir (TMS41, md.26). Standart, kâra örnek olarak finansal tablolara ilk defa alınmada buzağı doğmasını, zarara örnek olarak da varlığın gerçeğe uygun değerinden pazar yerinde katlanması beklenen maliyetlerinin indirilmesini göstermektedir (TMS41, md.27). Görüldüğü üzere standart değerlendirme farklarının gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Canlı varlıklar için söz konusu olan durum tarımsal ürünler için de geçerlidir. Tarımsal ürünlerin net gerçeğe uygun değerle finansal tablolara ilk defa alınmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar oluştuğu dönemde kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Tarım işletmelerinde kâr ve zarar durumunu ortaya çıkaran nedenler sanayi işletmelerine göre farklı özellikler göstermektedir. Tarım işletmelerinde faaliyet konusunun biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıklar olması nedeniyle kâr veya zararın piyasadaki dönemsel dalgalanmalardan mı, yoksa varlıklardaki kalite ve miktar

değişimlerinden mi kaynaklandığı sorusu gündeme gelmektedir. Standart özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda fiziksel özelliklerden kaynaklanan değişimlerle, fiyatlarda oluşan değişimlerin ayrı ayrı açıklanmasını önermektedir. Görüldüğü üzere standart kâr ya da zararın kaynağını ikiye ayırmıştır. Birincisi fiyatlarda meydana gelen artış / azalıştan kaynaklanan kâr / zarar, ikincisi ise tarım işlemlerine özgü biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelen artış ya da azalıştan kaynaklanan kâr / zarardır. Cari dönem boyunca canlı varlıklarının ilk muhasebeleştirilmeleri ve gerçeğe uygun değeri ile tahmini pazar yeri maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamı açıklanır (TMS41, md.40). Açıklamalar sayısal veya düzyazı olarak her bir canlı varlık grubu için ayrı ayrı yapılır. Bu gruplandırma tüketilebilir / üreyen veya olgunlaşmış / olgunlaşmamış şeklinde olabileceği gibi bunlara ait sayısal bilgilere de yer verilmesinde fayda vardır.

3.3.6. Katlanılan Maliyetler

Hızlı bir şekilde artan ekonomik ve teknolojik gelişim sonucunda, her geçen gün işletme sayıları artmakta, ciddi rekabet ortamları oluşmakta, farkındalık ve karşılaştırılabilirliğin yaygınlaşması gibi pek çok neden gerek bireylerin gerekse işletmelerin her konuda bilgiye verdikleri önemi arttırmakta, bu nedenlerle de işletmeler, içinde buldukları sektörlerle göre bazı bilgilere gereksinim duymaktadır. Bu bilgiler ise çeşitli bilgi sistemleri aracılığı ile daha anlamlı ve güvenilir hale gelmekte ve ilgilere sunulmaktadır. Üretim işletmeleri için ise bu bilgiler, maliyet muhasebesi bilgi sistemleri aracılığı ile elde edilmektedir.

Üretim işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesinin ya da maliyet bilgi sisteminin başlıca amaçlarını diğer işletmelerde olduğu gibi aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür (Karakaya, 2007:14);

- i. Üretilen ürünlerin birim maliyetlerini saptamak,
- ii. Üretim işletmelerindeki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi ve alınacak kararlar ile ilgili gerekli bilgileri sağlamak,
- iii. En düşük maliyet ile en yüksek kalitede tarımsal ürün üretilebilmesi için gerekli mali sistem ve analizleri geliştirmek,
- iv. İşletme yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değerlendirmesi ve yatırım

kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak,

v. İşletmenin performansını ölçmek,

vi. İşletme karının ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,

vii. Devletin su ürünlerine ilişkin verdiği teşvik ile ilgili bilgi kaynağını oluşturmak,

viii. Devletin veya ilgili kuruluşlarının, tarım sektörüne sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesi hususunda bilgi sunmak,

ix. İşletme sahiplerine, devlete ve diğer ilgili kurum ve kuruluşlara verilecek finansal tabloların hazırlanmasına temel oluşturmak, şeklinde sıralanabilir.

Standart, canlı varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin nasıl bir işleme tabi tutulacağı konusunda net bir açıklama yapmamıştır. Konuyla ilgili bir kısım görüş sahipleri, gerçeğe uygun değer modelinde bütün maliyetlerin giderleşmesi gerektiğini, hiçbir harcamanın aktifleştirilmemesi gerektiğini belirtmektedirler. Bir kısım görüş sahipleri de, hangi maliyetlerin giderleşeceği, hangi maliyetlerin aktifleştirileceği hususunda standartın bilgi vermesi gerektiğini belirterek, hangi durumlarda veteriner ücretinin canlı hayvanlara dağıtılacağı hususunda bilgi istemektedirler. Uluslararası muhasebe standartları kurulu, gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanılması durumunda hangi maliyetlerin aktifleştirileceği, hangilerinin giderleşeceği konusunda açıklama yapmaya gerek olmadığını belirtmektedir. Konuyla ilgili olarak standart henüz yayımlanmadan önceki taslakta yer alan açıklamalar dikkate alınabilir. Taslak standarttaki (E-65) açıklamalar şu şekildedir:

Canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetleri, meydana geldikleri anda gider olarak kaydedilmelidir. İşletmece sahip olunan ve kontrol edilen canlı varlıkların miktarını artıran maliyetler ise net defter değerine eklenmelidir.

Yapılan bir çalışmada da canlı varlıkların satın alma maliyetleri hariç gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklarla ilgili tüm maliyetlerin gerçekleştiği anda gider olarak dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin hasat dönemindeki gerçeğe uygun değerini en iyi belirleme ölçüsü piyasa fiyatıdır. Eğer maruz kalınan üretim ve hasat maliyetleri bu fiyata eklenirse, söz konusu gerçeğe uygun değer ölçüsü piyasa fiyatının üzerinde olacaktır. Gerçeğe uygun değerdeki artış bu standart kapsamında dönemin net karı veya zararı olarak açıklanacağından, gerçeğe uygun değerdeki

artışa sebep olan maliyetler, dönem kâr veya zararının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

Duran varlık amaçlı kullanılacak bir büyükbaş hayvanın yetişmesi sürecinde katlanılan bir takım giderlerin yanı sıra yapılan yatırımlar kredilerle finanse edilmiş olabilir. Bu finansman işlemi nedeniyle işletme faiz yükü ile karşı karşıya gelecektir. Bu faiz tutarları büyükbaş hayvanın maliyetine mi kaydedilecek yoksa doğrudan gider olarak mı kaydedilecektir. ‘‘TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri’’ standardına göre genel uygulama borçlanma maliyetinin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir. Öte yandan işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Büyükbaş canlı varlık işletmelerinde duran varlıklar bölümünde kayıtlı bulunan büyükbaş hayvanları özellikli varlık olarak görmek olanaklı değildir. Özellikli varlıklar; bazı stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olabilecektir. Dolayısıyla faiz ve buna benzer giderler gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider yazılacaktır (Taştan, 2013:74).

3.3.6.1. Tarımsal Faaliyetlerde Maliyet Hesapları

Genel anlamda maliyet muhasebesi bir işletmenin üretim maliyetlerinin ölçülmesi, kontrolü ve rapora bağlanması işlemidir. Maliyet muhasebesi sistemi daha kapsamlı olarak; ‘‘bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür’’(Akdoğan, 2006:6) şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi, geniş bir çalışma alanına sahip olan maliyet muhasebesini üç alt sisteme ayırarak inceleyebiliriz.

i. Maliyet Hesaplama Sistemi: Mamul ve hizmet üretim maliyetini oluşturan giderlerin ölçülmesinden birim maliyetlerin oluşturulmasına kadar geçen süreçte kullanılan yöntem ve esasları kapsamaktadır.

ii. Kayıt Sistemi: Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması hakkındaki yöntem ve esasları içermektedir.

iii. Maliyet Yönetim Sistemi: Maliyetlerin planlanması ve planlanan biçimde uygulanması, gider/maliyet kontrollerinin sağlanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgili yöntem ve esaslardır. Bu sistemin temel amaçları; birim maliyetlerin daha sağlıklı bir biçimde belirlenmesi ve bu işlemin sürekliliği, maliyetlerin düşürülmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında etkinliğinin artırılması şeklinde sıralanabilir.

Tanımı verilip alt sistemleri açıklanan maliyet muhasebesinin önemi aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Demirkol, 2006:77).

- i.** Üretim sonucu elde edilen gelirin karşılığında katlanılan giderin de bilinmesi, kâr ve zarar durumunu belirleyecektir.
- ii.** Maliyet bilgisi, alınacak fiyat ve faaliyet hacmi hakkındaki kararlara katkıda bulunacaktır.
- iii.** Maliyet bilgisinin uygun bir şekilde kullanılması durumunda geçmiş döneme ait performans ve cari dönemde yapılacak planlamalar değerlendirilecektir.
- iv.** Maliyet sistemleri aynı zamanda performans değerlemesi ve kontrolüne yardımcı olmaktadır.

Maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler neticesinde geçmiş dönemin analizi yapılarak, maliyet yerlerinde oluşabilecek anormal giderlerle ilgili cari dönemde alınması gerekli tedbirler gözden geçirilerek, geleceğe ilişkin planlamalar yapılacaktır. Maliyet muhasebesi, geçmiş, bugün ve geleceği içine alabilecek geniş bir öneme sahiptir.

3.3.6.1.1. 7/A Seçeneği

Tekdüzen Hesap Planında 7. Grupta düzenlenen maliyet hesapları, uygulamada esneklik sağlanması bakımından iki seçenek halinde sunulmuştur. 7/A seçeneğinde fonksiyon esaslı göz önüne alınarak hesaplar düzenlenmiştir. Yani işletmenin fonksiyonel görev alanları dikkate alınmış ve hesaplar da bu alanlara göre adlandırılmıştır. Bu seçenekte esas olan, işletme departmanlarının giderleri ilgili

departmana ait olan hesapta muhasebeleştirilmelidir. Söz konusu giderler sekiz başlıkta belirlenerek, hangi departmanda yapılmış ise o departmana ait hesaba kaydedilmekte ve daha sonra gider dağıtım yöntemleri ile ilgili maliyet unsurlarına dönüştürülmektedir.

Maliyet Hesap Grupları

- 70-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72-Direkt İşçilik Giderleri
- 73-Genel Üretim Giderleri
- 74-Hizmet Üretim Maliyeti
- 75-Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77-Genel Yönetim Giderleri
- 78-Finansman Giderleri

Maliyet hesap grupları incelendiğinde 70 nolu grubun bağlantı hesapları olduğunu görmekteyiz. Bu grupta yer alan hesaplar maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin birbirinden ayrı olarak çalışması halinde yani bağımsız kayıt sisteminde kullanılır. Burada yer alan maliyet hesap gruplarının her biri defter-i kebir düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.

Tablo:10 7/A Seçeneğinde gider, yansıtma ve fark hesapları (Karakaya, 2004)

| Gider Hesapları | Yansıtma Hesapları | Fark Hesapları |
|---|---------------------------|------------------------------------|
| 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 711-DİMMG Yansıt. | 712- DİMMG Fiyat Farkları |
| 720-Direkt İşçilik Giderleri | 721-DİG Yansıtma | 713- DİMMG Miktar Farkları |
| 730-Genel Üretim Giderleri | 731-GÜG Yansıtma | 722- Direkt İşçilik Ücret Farkları |
| 740-Hizmet Üretim Maliyeti | 741-HÜM Yansıtma | 723- Direkt İşçilik Süre Farkları |
| 750-Araştırma Geliştirme Giderleri | 751-AR-GE Yansıt. | 732-GÜG Bütçe Farkları |
| 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri | 761-PSDG Yansıtma | 733- GÜG Verimlilik Farkları |
| 770-Genel Yönetim Giderleri | 771-GYG Yansıtma | 734- GÜG Kapasite Farkları |
| 780-Finansman Giderleri | 781-FG Yansıtma | 742-HÜM Fark Hesapları |
| | | 752-AR-GE Farkları |
| | | 762-PSDG Fark Hesabı |
| | | 772-GYG Fark Hesabı |
| | | 782-FG Fark Hesabı |

Gider hesapları, dönem boyunca yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin borçlarının da izlendiği hesaplardır. Yansıtma hesapları, işletme fiili maliyeti uyguluyor ise dönem sonunda gider hesaplarında toplanan maliyet ve giderlerin ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmasında; işletme önceden belirlenmiş maliyet yöntemini uyguluyor ise önceden belirlenmiş standart ya da tahmini olarak belirlenen gider ve maliyetlerin ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmasında kullanılan hesaplardır. Fark hesapları da önceden belirlenmiş maliyet yöntemini kullanan işletmelerde, fiili yani gerçekleşmiş giderlerle standart ya da tahmini giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Bu hesaplar borç kalıntısı verebileceği gibi alacak kalıntısı da verebilir.

Çeşit esasına göre sınıflama:

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde giderlerin çeşit esasına göre;

0-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

1-İşçi Ücret ve Giderleri

2-Memur Ücret ve Giderleri

3-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4-Çeşitli Giderler

5-Vergi Resim ve Harçlar

6- Amortisman ve Tükenme Payları

7-Finansman Giderleri

şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Gider Merkezleri:

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde giderlerin ilgili gider yerlerine göre sınıflandırılması aşağıda verildiği şekildedir:

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri

Burada gider yerleri sınıflaması temel olmasına rağmen, işletmeler faaliyet alanları ile ilgili uygun olacak gider yerleri oluşturabilmektedirler. Uygulamada daha çok bu yönde olmaktadır.

Eş zamanlı kayıtlama:

Eş zamanlı kayıt sistemi yasal düzenlemede benimsenmiştir. Giderler ortaya çıktıkları anda ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda gider çeşitleri hesaplarına ve gider yeri hesaplarına da kaydedilmektedir. Giderin doğuş anında muhasebe kaydı yapılırken söz konusu giderin türü ile hangi sorumluluk merkezine ait olduğunun belirlenmesi ve buna göre ait olduğu fonksiyonel gider hesabına kaydedilmesi gerekir (Akdoğan, :2000). Gider eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Hesapların işleyişi

Maliyet hesapları 7/A seçeneğinde hem bağımsız hem de birleşik kayıt sisteminin uygulanmasına imkan sağlamaktadır. 7/A seçeneğinde yer alan maliyet hesaplarının işleyişi fiili ve tahmini yöntemlere göre yapılmaktadır. Fiili maliyet yöntemine göre 7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişi genel olarak üç aşamada açıklanabilir. Öncelikle dönem boyunca ortaya çıkan fiili yani gerçekleşmiş giderler ilgili maliyet hesabının borcuna yazılır. İkinci olarak, dönem sonunda fonksiyonel gider hesaplarında toplanan giderler ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına yansıtma hesapları ile aktarılır. Son olarak da, maliyet hesapları ile yansıtma hesapları kapatılır.

Tahmini ya da standart maliyet yöntemine göre ise, bu hesapların işleyişi dört aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşamada, dönem boyunca ortaya çıkan gerçekleşmiş fiili giderler ilgili maliyet hesaplarının borcuna yazılır. İkinci aşamada mamul maliyeti, fiili giderler yerine önceden belirlenmiş tahmini ya da standart maliyetlere göre belirlenir. Önceden belirlenmiş birim maliyetler ise dönemde yapılan üretim miktarı ile çarpılarak yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarının borcuna yazılır. Üçüncü aşamada, dönem sonunda maliyetlere yüklenen önceden belirlenmiş maliyetler ile dönem üretimine ait fiili giderler karşılaştırılır. Aradaki farklar ilgili fark hesaplarına alınarak fiili gider hesapları ile önceden belirlenmiş maliyetlere göre oluşan yansıtma hesapları kapatılır. Son olarak dördüncü aşamada ise, fark hesapları ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

3.3.6.1.2. 7/B Seçeneği

Tebliğ’de 7/B seçeneği, aktif ve net satışlar toplamları belirtilen miktarların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satışlar toplamları her ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A ve 7/B seçeneğinden istediklerini tercih edebilirler şeklinde yer almaktadır. Yani ek finansal tablo düzenlemek zorunda olmayan ticari işletmeler, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyen işletme sahipleri bu seçeneği uygulayabilmektedirler. 7/B seçeneğinin uygulanmasında yasal bir zorunluluk bulunmayıp işletme sahiplerinin tercihine bırakılmıştır.

Maliyetlerin sınıflandırılması

7/B seçeneğinde giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenmektedir. 7/B seçeneğinde maliyet hesap grupları defter-i kebirde çeşit esasına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

Maliyet Hesap Grupları

79-Gider Çeşitleri

790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791-İşçi Ücret ve Giderleri

- 792-Memur Ücret ve Giderleri
- 793-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794-Çeşitli Giderler
- 795-Vergi Resim ve Harçlar
- 796- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797-Finansman Giderleri
- 798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799-Üretim Maliyet Hesabı

Maliyet çıkarma dönemlerinde söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşit hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler. İsterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek içinde kullanarak, yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir. 7/B seçeneği küçük işletmelerde giderlerin fonksiyonel olarak ayırımında güçlükler olması nedeniyle sisteme konmuştur. Küçük işletmelerde işletme fonksiyonları iç içedir. Şöyle ki, küçük bir işletmede işçi işletmenin tüm fonksiyonları ile ilgilenebilir. Hem satışta hem de yönetimde çalışabilir. Bunun hangi fonksiyona ne kadar hizmet ettiği de çoğu zaman izlenememektedir. Bu durum pek çok gider unsurunda karşılaşılmaktadır. Bu nedenle 7/B seçeneği giderleri çeşit esasına göre izlemektedir. Ancak sorun, dönem sonunda çeşit esasına göre izlenen giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesindedir. Yani, bir işletme 7/B seçeneğini de uyguluyor olsa, 7/A seçeneğine uygun olarak önerilmiş gelir tablosunu düzenlemek zorundadır.

Hesapların İşleyişi

7/B seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişini genel olarak üç aşamada açıklamak mümkündür. İlk aşamada dönem boyunca gerçekleşen gider çeşitleri,

İlgili maliyet hesaplarına borç olarak yazılır ve toplanır. İkinci aşamada dönüşüm tablosundan yararlanır. Gider dağıtım tablosu düzenlenerek, giderler fonksiyonlarına dönüştürülür. Giderler, 798 gider çeşitleri yansıtma hesabı ile üretim maliyeti ve ilgili gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. 799 Üretim maliyetine aktarılmış giderler mamul ve yarı mamul hesaplarına devredilir. Son aşama olan üçüncü aşamada ise, maliyet hesapları ve gider çeşitleri yansıtma hesabı karşılaştırılarak kapatılır. 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerin ek finansal tablolar düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak satışların maliyeti tablosu temel finansal tablolardan olması nedeniyle 7/B seçeneğini uygulayan işletmeler tarafından da bu tablolar düzenlenmelidir.

3.3.6.2. Tarımsal Faaliyetlerde Hesap Planı

Tekdüzen Hesap Planı, 1994 yılında uygulamaya girdiğinde, tüm muhasebe olaylarının bu planda yer alan hesaplarda izlenmesi amaçlanmaktaydı. Nitekim söz konusu hesap planında bazı gruplar ve bu gruplarda yer alacak hesap isimleri ilerde ortaya çıkacak ihtiyaçlar için boş bırakılmış, zaman zaman bu hesapların ihtiyaçlara göre düzenlenmesi önerilmiştir.

TMS41 standardının içeriğinde yer alan canlı varlıklara ait mevcut THP’ında herhangi bir hesap grubu olmadığı için, Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül’ün birlikte yapmış olduğu ‘‘Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler’’ ve ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması’’ adlı çalışmalarda, canlı varlıklar için hesap kodları ve hesap isimleri boş bırakılmış hesap grupları düzenlenerek öneriler getirilmiştir.

Canlı varlıkların, doğma, büyüme, olgunlaşma gibi değişime uğrama özelliğine sahip olmaları ve bunların değerlendirme ve muhasebeleştirme ilkelerinin vergi mevzuatı ve standarda göre farklı olması, muhasebeleştirilmelerini zorlaştırmaktadır. Standardın önerdiği gerçeğe uygun değer ilkesi ile vergi yasalarımızın istediği maliyet esası ile değerlendirme konusu, canlı varlıkların muhasebe kayıtlarında karışıklığa neden olmakta ve tekdüzen kayıt ilkesi konusunda sıkıntı yaşanmaktadır. Bu karışıklığın giderilmesi için yapılan çalışmalarda önerilen hesap planında yer alan

Dönen varlık ve duran varlık hesapları şöyledir(Akdoğan ve Sevilengül, 2007:46);

| 16. CANLI VARLIKLAR | 21. CANLI VARLIKLAR |
|------------------------------|--------------------------------|
| 160 TARLA BİTKİLERİ | 210 MEYVE AĞAÇLARI |
| 161 BAHÇE BİTKİLERİ | 211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR |
| 162 CANLI KÜMES HAYVANLARI | 212 CANLI KÜMES VARLIKLARI |
| 163 CANLI SU HAYVANLARI | 213 CANLI SU VARLIKLARI |
| 164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR | 214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR |
| 165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR | 215 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR |
| 168 DİĞER CANLI VARLIKLAR | 217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) |
| 169 CANLI VARLIKLAR | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI |
| DEĞERDÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) | VARLIK YATIRIMLARI |
| | 219 CANLI VARLIKLARDEĞER |
| | DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) |

3.3.6.2.1. Canlı Varlıklar İçin Dönen Varlıklar Grubu

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların dönen ve duran olarak ayrılmasında göz önüne alınan kriter; varlığın bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde elden çıkartılma ihtimali varsa dönen varlık grubunda, bir yıl veya normal faaliyet döneminden daha uzun süreli kullanılma ihtimali varsa duran varlıklar grubunda izlenmelidir.

Bu kapsamda, canlı varlıklar için dönen varlıklar için önerilen hesap grubu 16 Canlı Varlıklar grubudur. Canlı varlıklarda dönen-duran ayrımı yapılırken yukarıda açıklanan kriter göz önüne alınmalıdır. Canlı varlıklar kullanım amaçlarına göre sınıflandırılmalıdır. Örneğin bir büyükbaş hayvan besiyeye alınmış ise dönen varlık grubunda, sürüye katılacak ise duran varlık grubunda izlenmelidir (Usul ve Top, 2010:74).

Dönen varlık özelliğine sahip canlı varlıklar; bir değişim kapasitesine sahiptir ve değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra da değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte, elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeni ile stoklarda ayrılır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşamı sona erdirilen

diğer canlı varlıklar bu grupta değil, 15 stoklar grubundaki hesaplara alınarak izlenmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:45).

Canlı varlıklar için önerilen dönen varlıklar grubunda yer alan hesap grupları tek tek aşağıda açıklanmıştır;

160 Tarla Bitkileri

Şeker pancarı, arpa, buğday, mercimek gibi tek yıllık ömrü olan canlı bitkilerin izleneceği hesaptır. Dönem içinde tarla bitkilerinin yetiştirilmesi için gereken tohum, gübre, akaryakıt, sulama vb. harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir. Tarla bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra bu hesap 152 Mamuller hesabına devredilir. Söz konusu ürünler hasat işlemi yapılmadan tarlada satılmış ise hesabın bakiyesi alacak yazılarak kapatılırken, 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına Borç olarak kaydedilir. Değerleme işlemi yapıldığında değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına Alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

161 Bahçe Bitkileri

Bahçe ürünleri olarak bilinen domates, biber patlıcan vb. ürünlerin izlendiği hesaptır. Dönem içinde bahçe bitkilerinin yetiştirilmesi için gereken tohum, gübre, akaryakıt, sulama vb. harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir. Bahçe bitkilerinin hasadı yapıldıktan sonra bu hesap 152 Mamuller hesabına devredilir. Söz konusu ürünler hasat işlemi yapılmadan tarlada satılmış ise hesabın bakiyesi alacak yazılarak kapatılırken, 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına Borç olarak kaydedilir. Değerleme işlemi yapıldığında değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

162 Canlı Kümes Hayvanları

Kümes hayvanları olarak tavuk, hindi, kaz vb. canlı varlıklar eğer bir yıl içinde elden çıkartılacaksa bu hesaba alınarak izlenir. Bu hayvanların bakımı için katlanılan yem, ilaç vb. benzer harcamalar dönem içinde bu hesabın borcuna kaydedilerek izlenir. Kümes hayvanların kesim veya canlı olarak satılması durumunda bu hesap alacak yazılarak kapatılırken 620 SMM hesabına borç olarak

kaydedilir. Yine değerleme işlemine değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

163 Canlı Su Hayvanları

Açık denizlerde, göllerde ve nehirlerde yapılan her türlü balık ve diğer su ürünlerinin izlendiği hesaptır. Söz konusu bu canlı hayvanlar için yapılan her türlü harcamalar, dönem içinde bu hesabın borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilir. Su hayvanlarının satılmasında ise bu hesabın alacağı karşılığında 620 SMM hesabı borçlandırılır.

164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

İşletmenin bir faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elde tuttuğu sığır, manda, inek, deve at gibi büyükbaş canlı varlıkları bu hesapta izlenir. Büyükbaş hayvanların kesim veya canlı olarak satılması durumunda bu hesap alacak yazılarak kapatılırken 620 SMM hesabına borç olarak kaydedilir. Yine değerleme işlemine değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

Koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlar grubuna giren canlı varlıklar bu hesapta izlenir. Satın alındığında ve dönem içi yapılan harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir. Küçükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satımında ise bu hesap alacaklandırılarak kapatılırken 620 SMM hesabı borçlandırılır. Değerleme işlemine değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

168 Diğer Canlı Varlıklar

Bu hesapta yukardaki hesaplarda yer bulamayan canlı varlık ve bitkiler izlenir. Yine bu canlı varlıkların ilk edinimi ve dönem içinde yapılan harcamaları bu hesaba borç, elden çıkartıldıklarında alacak kaydedilir. Değerleme işlemi aynı yukarda sayılan canlı varlıkların işleminde olduğu gibidir.

169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Değer düşüklüğü, işletmenin aktiflerinde yer alan herhangi bir varlığın değerinde azalma olması durumunda, ilerde katlanılabilecek muhtemel zararların önceden ve ilgili dönemde muhasebeleştirme işlemidir. Değer düşüklüğünde fiili yani gerçekleşmiş bir zarar yoktur. Ancak değer kaybına uğrayan varlığın elden çıkartılması durumunda gerçekleşme ihtimali vardır.

İşte muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri gereği değeri düşen varlıklar için karşılık ayrılır. Karşılık ayrılması demek muhtemel zararın peşinen zarar yazılması demektir. 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç, ilgili karşılık hesabına alacak yazılarak beklenir. Beklenen zarardan daha az zarar gerçekleşirse, aradaki fark 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına gelir olarak yazılır.

Bu hesap, canlı varlıkların değer düşüklüğü durumlarında alacak yazılarak izlendiği hesaptır. Söz konusu değer düşüklüğüne uğrayan canlı varlık elden çıkartıldığında bu hesaba borç kaydı yapılarak kapatılır. Olumlu farklar 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına, olumsuz farklar ise 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına alınır.

3.3.6.2.2.Canlı Varlıklar İçin Düzenlenen Duran Varlıklar Hesapları

Tarım işletmelerinde, bir faaliyet döneminden daha uzun süreli elde tutulan canlı varlıklar duran varlıklar grubunda izlenmektedir. Bu varlıklar, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olan varlıklardır. Örneğin süt üretimi yapılan işletmelerde sütün elde edildiği canlı hayvanlar faaliyetin yürütülmesinde zorunlu olarak uzun yıllar elde tutulmalıdır. Söz konusu bu canlı varlıklarda, dönen varlık grubunda olduğu gibi bir değişim kapasitesine sahip olmakla birlikte, değişimleri yönetilebilir ve ölçülebilir. Canlı varlıkların özelliği gereği, nitelik ve niceliksel olarak sürekli bir değişikliğe uğramaları söz konusudur. Canlı varlıkların, diğer maddi duran varlıklarda olan tahmini kullanım süresi sonunda önemsiz olan hurda değerinden daha değerli bir şekilde paraya çevrilerek satılabilir.

Tekdüzen hesap planında 21 grubu bu canlı varlıklara ayrılarak ilgili hesaplar bu grup adı altında aşağıdaki gibi önerilmektedir(Akdoğan ve Sevilengül, 2007:273);

210 Meyve Ağaçları

Meyve bahçelerinde yetiştirilen ve ürünlerinden sürekli yararlanan elma, kiraz, kayısı, ceviz vb. meyve ağaçlarının izlendiği hesaptır. Bu varlıklar için yapılan yatırım aşaması tamamlanmış ve ürün alınma aşamasına geçilmiştir. Söz konusu bu varlıklar için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme gibi harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir. Meyve ağaçlarından hasat edilen ürünler 152 Stoklar hesabına alınarak muhasebeleştirilirken, hasat yapılmadan doğrudan bahçede satışı yapılması durumunda; 620 SMM hesabına borç, bu hesaba alacak kaydı yapılır.

Değerleme işleminde standardın felsefesine uygun olarak kayıtlar yapılmalıdır. Yine değerlendirme işleminde değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

Meyvesi olmayan yatırım aşaması tamamlanmış kavak, çam, meşe vb. gibi ağaçların izlendiği hesaptır. Meyve vermeyen ağaçlar için yapılan budama, ilaçlama, gübreleme gibi harcamalar bu hesaba borç kaydedilerek izlenir. Meyve vermeyen ağaçların hasadı yapıldıktan sonra 152 Mamuller Hesabına alınır. Satıldıklarında ise 152 Mamuller Hesabının alacağı karşılığında 620 SMM Hesabının borcuna kaydedilir. Değerleme işleminde değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

212 Canlı Kümes Hayvanları

Normal faaliyet döneminden daha fazla elde tutulan tavuk, hindi, ördek gibi kümes hayvanları bu hesapta izlenir. Faydalı ömürleri sonunda kesilerek veya canlı satılarak paraya çevrilen kümes hayvanları bu hesabın alacağı karşılığında 620 SMM Hesabına borç kaydedilir. Değerleme işleminde değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

213 Canlı Su varlıkları

Bir faaliyet döneminden daha uzun süreli elde tutulan açık denizlerde, göllerde ve nehirlerde yapılan her türlü balık ve diğer su ürünlerinin izlendiği hesaptır. Söz konusu bu canlı hayvanlar için yapılan her türlü harcamalar, dönem içinde bu hesabın borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilir. Su hayvanlarının satılmasında ise bu hesabın alacağı karşılığında 620 SMM hesabı borçlandırılır.

214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

Tarım işletmelerinde canlı büyükbaş hayvanların ürünlerinin ticari amaçlarla değerlendirilip satılması durumunda, bu canlı varlıkların elde tutulma süreleri bir yıldan fazla olmaktadır. Onun için bu canlı varlıklar duran varlık statüsünde bu grupta kaydedilir. İnek, damızlık tosun, deve, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar satın alındıklarında veya olgunlaşma döneminde ilgili dönen varlık hesabından çıkartılarak, duran varlık grubundaki bu hesapta izlenir. Söz konusu bu hayvanlar için yapılan yem, ilaç su vb. harcamalar bu hesaba alınarak kaydedilir. Satıldıklarında bu hesabın alacağı karşılığında, 620 SMM hesabına borç olarak kaydedilir. Değerleme işleminde değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

Koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlar grubuna giren canlı varlıklar, işletmede bir faaliyet döneminden daha uzun süre ile elde tutulurlarsa bu hesapta izlenir. Satın alındığında ve dönem içi yapılan harcamalar bu hesaba borç olarak kaydedilir. Küçükbaş hayvanların canlı veya kesilerek satımında ise bu hesap alacaklandırılarak kapatılırken 620 SMM hesabı borçlandırılır. Değerleme işleminde değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları Hesabına alacak, azalışlar ise borç olarak kaydedilir.

217 Birikmiş Amortismanlar (-)

Amortisman, duran varlıklarda meydana gelen yıpranma paylarıdır. Amortismanla konu olan canlı varlıklar, VUK'da hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Bu canlı varlıklar için amortisman oranları listeler halinde

sunulmuştur. Amortisman hesaplandığında ilgili maliyet hesabına borç, bu hesaba alacak olarak kaydedilir. İlgili canlı varlık elden çıkartıldığında bu hesap da borç kaydedilerek kapatılır.

218 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırımları

İşletmenin uzun süreli yararlanmayı düşündüğü canlı varlık yatırımları, söz konusu canlı varlıktan yararlanmaya başlanıncaya kadarki tüm giderleri bu hesaba alınarak aktifleştirilir. Yatırımı biten canlı varlık verim alınmaya başlandığında bu hesaptan çıkartılarak ilgili duran varlık hesabına alınır. Örneğin sütünden faydalanmak için alınan dişi buzağular bu hesaba borç kaydedilerek aktifleştirilir. Buzağının olgunlaşp inek haline gelinceye kadarki tüm harcamaları bu hesabın borcunda izlenir. Fizyolojik dönüşümünü tamamlayan buzağular bu hesabın alacağı karşılığında ilgili duran varlık hesabına borç kaydedilecektir.

219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Değer düşüklüğü, işletmenin aktiflerinde yer alan herhangi bir varlığın değerinde azalma olması durumunda, ilerde katlanılabilecek muhtemel zararların önceden ve ilgili dönemde muhasebeleştirme işlemidir. Değer düşüklüğünde fiili yani gerçekleşmiş bir zarar yoktur. Ancak değer kaybına uğrayan varlığın elden çıkartılması durumunda gerçekleşme ihtimali vardır.

İşte muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri gereği değeri düşen varlıklar için karşılık ayrılır. Karşılık ayrılması demek muhtemel zararın peşinen zarar yazılması demektir. 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç, ilgili karşılık hesabına alacak yazılarak beklenir. Beklenen zarardan daha az zarar gerçekleşirse, aradaki fark 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına gelir olarak yazılır.

Bu hesap, canlı varlıkların değer düşüklüğü durumlarında alacak yazılarak izlendiği hesaptır. Söz konusu değer düşüklüğüne uğrayan canlı varlık elden çıkartıldığında bu hesaba borç kaydı yapılarak kapatılır. Olumlu farklar 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına, olumsuz farklar ise 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına alınır.

3.3.7. Finansal tablolarla Birlikte Sunulmayan Bilgiler

Finansal tabloların karmaşık bir şekil almaması ve faydalananlar tarafından anlaşılır olması açısından işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerini detaylı bir biçimde göstermesi beklenemez. İşletmeler yasal zorunluluk ve sosyal sorumluluk gereği birtakım bilgileri finansal tablolarda açıklarken, yine aynı gerekçelerle bir takım bilgilere de dipnotlarda yer verirler. Tarım işletmelerine ait finansal tablolar canlı varlıklara ait ayrıntılı bilgileri içermemektedir. Standart, finansal tablolarda yer almıyorsa işletmenin aşağıdaki bilgileri de açıklamasını istemektedir (TMS41, md.46).

- i. İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerin yapısı,
- ii. Dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünün finansal olmayan ölçüt veya tahminleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak finansal tablolarda sunulmayıp, ayrıca açıklama yapılması istenilen bilgiler ise şunlardır (TMS41, md.49).

- i. Finansal risk yönetim stratejileri,
- ii. Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin yükümlülük tutarları,
- iii. Tasarruf hakkı sınırlanmış ve ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve kayıtlı değerleriyle ilgili açıklamalar.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE ÜRÜN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE BİR UYGULAMA

4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda yayınlanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ve VUK'a göre büyükbaş hayvanların değerlemesini yapmak ve ortaya çıkan sonuçları karşılaştırmaktır. Ortak giderlerin tespit edilmesi ve gider yerlerine dağıtılması sonucu tekdüzen muhasebe sistemine göre bulunacak tarihi maliyet değeri ile canlı varlıkların değerlemesi sonucu bulunacak net gerçeğe uygun değerlerin karşılaştırılması ve bu şekilde oluşan değerlendirme farkının TMS 41'e göre finansal tablolarda gösterilmesidir. Ayrıca uygulamanın defter kayıtlarında 5 hesaplı uygulama ve tek hesaplı uygulama kullanılarak bu yöntemlerin finansal tablolardaki yansımalarının karşılaştırılması yapılmış ve tek hesaplı uygulamanın TMS-41 Standardına daha uygun olacağı kanaatine varılmıştır.

4.2. Literatür

Literatür taraması sonucu TMS-41 standardı ile ilgili olarak yapılan akademik çalışmalarda elde edilen bulgular ve görüşler incelenmiş ve aşağıda ifade edilen sonuç ve önerilere ulaşılmıştır.

Özkan (2001), çalışmasında et ve süt üretimi yapan büyükbaş besi işletmelerinde maliyetlerin TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi konusunu incelenmiş ve tarım işletmelerinin kendilerine özgü bir hesap planının bulunmadığı sonucuna varmıştır. Ayrıca, o tarih itibariyle taslak halde bulunan UMS-41'in tarım sektöründeki muhasebe işlemleri ile ilgili belirsizlikleri gidermede önemli rol oynayacağı, ancak gerçekleşmemiş karın raporlanması nedeniyle eleştirilere maruz kalabileceği ifade edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bir diğer sonuç ise, UMS-41'in uygulanmasından elde edilecek avantajlarla ilgilidir. Buna göre UMS-41'in uygulanması bilançoların daha şeffaf ve gerçeğe uygun finansal bilgiler içermesine yol açacaktır.

Deran (2005), çalışmasında meyve bahçelerinde maliyetlerin muhasebe kuramı çerçevesinde hesaplanması konusu incelenmiş ve konu ile ilgili olarak meyve bahçesi işletmelerinde bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu çalışma sonucunda, tarım işletmelerinde muhasebe verilerine ihtiyaç duyulduğu, meyve ağaçlarının aktifleştirilmesi ve değerlemesi ile meyve üretim maliyetlerinin belirlenmesinde bir takım sorunların yaşandığı belirtilmiştir. Ayrıca, Türk Vergi Mevzuatı ile TMS-41'in farklı yaklaşımları benimsediği, sonucuna ulaşılmıştır.

Demirkol (2006), “Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması başlıklı çalışmasında UMS-41'in önemi vurgulanmış ve canlı varlıkların değerlemesinde ortaya çıkan güçlükler ortaya konulmuştur. Ayrıca dönen varlık niteliği taşıyan canlı varlıklar için 16 Nolu Canlı Varlıklar hesap grubunun, oluşturulması önerilmiştir.

Özulucan ve Deran (2008), “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri” başlıklı çalışmasında, VUK ve TMS-41'in, küçük ve büyükbaş canlı varlıklar ile ilgili olarak ilk kayıt anında, her raporlama döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımları benimsedikleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte, TDHP'nin küçük ve büyükbaş canlı varlıkların kayıtlanması noktasında yetersiz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca VUK esas alınarak hesaplanan maliyetler ile TMS-41 kapsamında hesaplanan maliyetlerin birbirine eşit olmadığı tespit edilmiştir.

Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar (2011) çalışmasının bir bölümünde “Tarım İşletmelerine Muhasebe Uygulamalarına” yer vermiştir. Bazı tarımsal faaliyet kollarındaki (bitkisel üretim, hayvansal üretim ve su ürünleri üretimi faaliyet kollarında) muhasebeleştirme işlemleri, Türk Vergi Mevzuatı ve TMS-41 çerçevesinde incelenmiştir. Yapılan bu çalışmada TMS-41'de yer alan teorik bilgilerin uygulama alanlarında nasıl kullanılacağı örnekler aracılığı ile açıklanmıştır. Çalışmada yer alan örneklerde tarım işletmelerinde kullanılması amacıyla, yeni hesap kodları ve isimleri önerilerek, tarım işletmelerine özgü bazı hesap ve grupları oluşturulmuştur.

Tunçez (2011) “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması” başlıklı çalışmasında, TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatında belirtilen canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin birbirinden farklı olduğunu ifade etmiştir. Bununla birlikte, TDHP’deki hesap adlarının canlı varlıkların ilk kez kaydında ve değerlendirme dönemlerinde canlı varlıklardaki değer değişikliklerini kaydetmede yetersiz kaldığı ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesini zorlaştırdığı sonucuna varmıştır. Ayrıca VUK gereği canlı varlıkların amortismanlarının maliyet bedeli üzerinden 5 yılda (%20 oranı ile) amortismanına tabi tutulabildiğini ancak TMS 41’de amortismanın gerçeğe uygun değer farkı olarak kabul edildiğini, amortisman süresi ve oranının ise işletmeye bırakıldığını ifade etmiştir.

Özkan ve Aksoylu, (2012) “TFRS’ye göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi: Hayvancılık Örneği” başlıklı çalışmasında, TMS-41’in Türkiye’deki mevcut muhasebe uygulamalarına önemli bir yenilik getirdiğini vurgulamıştır. Ülkemizdeki mevcut literatürün büyük bir kısmında, tarım işletmelerinin ilgili dönemde katlanılan üretim maliyetlerini tarımsal ürünler ile ilişkilendirdiğini belirtmiştir. Ancak TMS-41’e göre canlı varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin maliyet değeriyle net gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın canlı varlık değer artışı ya da azalışı olarak dönem karı veya zararı olarak gelir tablosunda yer alması gerektiğini ifade etmiştir.

Hatipoğlu (2012) “Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması” başlıklı çalışmasında, Yeni TTK’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS’lerin kullanım alanının yaygınlaşacağını vurgulamıştır. Ayrıca TMS’lere göre yapılan muhasebe işlemleri sonucunda düzenlenen finansal tablolarda yer alan bilgilerin, daha gerçek bilgileri ifade ettiğini belirtmiştir.

Kırhoğlu ve Gökgöz (2012), çalışmasında TMS-41 tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiş ve su ürünleri sektörü üzerine bir uygulama gerçekleştirmiştir. Yapılan bu çalışma sonucunda, TDHP’de canlı varlıkları kapsayan bir hesap grubunun bulunmadığını bu nedenle dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16, duran varlık niteliğindeki canlı

varlıklar için ise 21 Nolu hesap grubunun açılması uygun görülmüştür. Ayrıca yapılan bu çalışmaya birlikte, TMS-41'in ilgili kişilerce anlaşılmasının kolaylaştığı vurgulanmıştır.

Demirkol (2008) “TMS-41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme” başlıklı çalışmada seracılık işletmelerinin aktifler arasında yer alan canlı varlıkların değerlemesi sonrası oluşan farkların gelir tablosunda yer alması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca bu farkların TDHP’de yeni açılacak hesap ve hesap grupları aracılığı ile ifade edilmesinin gerekliliğini vurgulamıştır. Bununla birlikte, seracılık işletmelerinde hesap dönemi olarak takvim yılının esas alınmasının neden olacağı güçlükler üzerinde durmuştur.

4.3. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmanın içeriğini Kahramanmaraş ilinde hayvancılık faaliyetinde bulunan ve bölgenin büyüklük açısından ilk sırasında yer alan bir hayvancılık işletmesinden elde edilen veriler oluşturmaktadır. İsmine kullanılmamasından rahatsız olacağını beyan eden işletme yönetiminin bu isteği dikkate alınarak söz konusu işletme ABC Tarım ve Hayvancılık LTD. ŞTİ.’olarak uygulamamızda yer alacaktır. Veriler toplanırken üreticiyle görüşme yapılarak çiftlik incelenmiştir. Ayrıca çiftlik üretim takibinin yapıldığı bilgisayar kayıtlarından da yararlanılmıştır.

4.3.1. Veri Seti

ABC Tarım ve Hayvancılık İşletmesinin 2012 yılı muhasebe verileri dikkate alınarak uygulamamızda kullanılmıştır. 2012 yılını veri kaynağı olarak seçmemizin nedeni, en yakın güncel verilerin bu yıla ait olmasından kaynaklanmaktadır. İşletmenin dönembası envanterinde yer alan varlık ve kaynak kalemleri dikkate alınarak uygulamamızda hem TMS-41 hem de VUK ve TDHP açısından değerlendirmeler yapılarak kayıtlar düzenlenmiştir. Ayrıca tek hesaplı uygulama yöntemi de uygulanmış ve öneri olarak sunulmuştur.

4.3.2. Yöntem

ABC Tarım İşletmesine ait mali veriler hem TMS-41 hem de VUK ve TDHP kapsamında ele alınarak analiz edilmiş ve ayrı ayrı kayıtlar düzenlenmiştir. Bu bağlamda maliyetlerin izlenmesinde 7/B seçeneği kullanılarak bir model önerisi

sunulmuştur. Standardın felsefesine uygun olduğunu düşündüğümüz 7/B seçeneğini kullanmamızdaki amaç, standardın dönemde gerçekleşen giderlerin tamamının dönem gideri olarak dikkate alınması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü VUK ve TDHP'ye göre mamul maliyetlerini oluşturan Direkt İlk Madde ve Direkt İşçilik Giderleri 7/ A seçeneğinde fonksiyon esasına göre düzenlenen ilgili hesaplarda yer almaktadır. Oysa Standart, dönemde gerçekleşen bütün giderleri çeşit esasına uygun olarak dönem gideri kabul etmekte ve Net Gerçeğe Uygun Değerleme Yöntemi ile de varlık kalemlerini değerlemektedir. Varlıklardaki değer artış ve azalışları da gelir tablosunda yer almaktadır. Böylece tüm varlıkların Bilançoda gerçek değerleriyle yer alması sağlanmaktadır.

4.3.3. Giderlerin Belirlenmesi

İşletmenin giderleri; Çeşit esasına göre belirlenmiş ve sekiz başlıkta toplanmış gider çeşitleri dikkate alınarak incelenecektir. Bu gider çeşitleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

0-İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Temizlik malzemesi, su, yakıt gibi giderler örnek verilebilir.

1-İşçi Ücret ve Giderleri: işçilik ve üretimle ilgili olan giderlerde tamir bakım, yemekhane, güvenlikte çalışanların ücretleri işçilik giderlerini oluşturur.

2-Memur Ücret ve Giderleri: Çalışan memurların hakkettiği ücretlerdir

3-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Elektrik, tamir ve bakım, iletişim, veterinerine ödenen ücretler gibi işletme dışından sağlanan hizmetler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetleri oluşturur.

4-Çeşitli Giderler: Büyükbaş hayvanların sigorta giderleri, araçların sigorta giderleri gibi vb. giderleridir.

5-Vergi, Resim ve Harç Giderleri: İşletmelerin bina ve arazilerinin emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizlik vergisi gibi vergiler giderlerden oluşur.

6-Amortisman ve Tükenme Payları: İşletmedeki bina ve makinelerin amortismanları, sağmal ineklerin amortismanları, damızlık sığırların amortismanları

gibi varlıkların amortismanları bu tür giderleri oluşturmaktadır.

7-Finansman Giderleri: Kredi faizleri vb. giderler oluşturmaktadır.

İşletmenin 2012 Yılı içerisindeki faaliyetlerine ait gider ve gelirleri aşağıda verilmiştir.

4.3.4. Gider Yerlerinin Tespiti

Gider yeri, maliyetlerin katlanıldığı veya yüklendiği örgüt birimleri ve bir örgüt birimi içinde oluşturulmuş daha alt düzeydeki faaliyet ve sorumluluk birimleridir. Büyükbaş hayvancılıkta gider yerleri hayvanların yaşlarına göre ve işletmenin diğer faaliyetlerine göre değişmektedir.

- Esas Üretim Gider Yerleri

Büyükbaş hayvancılıkta esas üretim yerleri, sağmal inekler ve besideki büyükbaşların bakımının yapıldığı yerlerdir. Besideki büyükbaşlar, erkek buzağı, dana ve tosunlardan oluşmaktadır. Sağmal inekler ise sütü satılanlar, sütü satılmayanlar ve kurudaki ineklerden oluşmaktadır. Sütü satılmayan ineklerin sütü buzağılara içirilmektedir.

- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Bu gider yerlerinin esas faaliyet konusu mamul üretilmemesine rağmen üretimde düzeni ve akıcılığı sağlamak amacıyla işletmede bulunması gereken ve hizmet üreten gider yerleridir. Süt deposu, sağım hane ve yem deposu yardımcı hizmet gideridir. Çünkü bu gider yerleri esas üretim gider yerlerine hizmet sunan birimlerdir.

- Yatırım Gider Yerleri

Dişi buzağı, dana, ham düve ve hamile düveler ilerde sağmal inek olarak kullanılmak amacıyla işletmede yetiştirilmektedirler. Bu yüzden bu hayvanlar yatırım gider yerini oluşturmaktadırlar.

- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim yerlerinin yönetimi ile oluşan birimlerin giderlerinin izlendiği gider yerleridir. Bu gider yerleri, işletme müdürü, teknik müdürlük, üretim planlama gibi

bölümlerdir.

- Genel Yönetim Gider Yerleri

İşletmenin genel yönetim giderlerinin takip edildiği bu gider yerleri, muhasebe, insan kaynakları, finansman, genel müdürlük gibi birimlerden oluşmaktadır.

- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

İşletmenin pazarlama ve satış faaliyetlerini yürütmek amacıyla oluşturduğu bu gider birimi büyükbaş hayvancılık için sütlerin alıcı firma tankerlerine pompalandığı merkez, canlı hayvanların kesim sonrası satışa sunulduğu kombinalardır. Uygulamada da süt deposu pazarlama gider yeri olarak alınacaktır.

Sonuç olarak uygulama yaptığımız işletmede 3 Yatırım Gider Yeri, 4 Esas Üretim Gider Yeri, 2 Yardımcı Hizmet Gider Yeri, 1 Genel Yönetim Gider Yeri ve 1 Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yeri bulunmaktadır.

4.3.5. Giderlerin Dağıtımının Yapılması

İşletmede oluşan giderler öncelikle gider yerlerine dağıtılır. İşletmede yatırım, esas üretim, yardımcı hizmet, genel yönetim ve pazarlama satış dağıtım gider yeri olmak üzere 5 gider yeri bulunmaktadır. Öncelikle bu gider yerlerine oluşan giderler dağıtılır ve yardımcı hizmet gider yerinde biriken giderler de ikinci bir dağıtımla tekrar dağıtılır. Dağıtım işleminden sonra gider yerlerindeki varlıkların değeri tespit edilir.

4.4. Uygulama Örneğine İlişkin Veriler

Örnek işletme, Kahramanmaraş ili merkez ilçesinde büyükbaş hayvancılık üzerine faaliyette bulunan ABC Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti.'dir.

- İşletmede süt üretimi, damızlık ve besi hayvanı yetiştiriciliği yapılmaktadır.
- İşletme, üretim, pazarlama ve yönetim olmak üzere 3 departmandan oluşmaktadır.
- İşletmede üretimi tamamlanan ürünler pazara sevk edilmekte, bu nedenle dönem sonu stoku bulunmamaktadır.

- İşletmede 8 işçi çalışmaktadır ve veterinerlik hizmeti dışardan sağlanmaktadır.
- İşletmede sürü yönetim sistemi sayesinde hayvanların adım sayısının takibi yapılmaktadır.
- İşletmede süt içen buzağular için kulübeler, 2 adet gübre sıyırma makinası, 5.000 litrelik 2 adet süt soğutma tankı, inek sağım makinaları, elektrikli Su ısıtıcıları, traktör, kamyonet ve yem karma makinesi bulunmaktadır. Su sondaj kuyusu ve elektrik şebekesi mevcuttur.
- İşletmede 50 adet besi hayvanı, 80 adet olgunlaşmış inek ve 40 adet olgunlaşmamış inek olmak üzere 170 adet büyükbaş hayvan bulunmaktadır.
- İşletmedeki hayvan varlıklarından erkek buzağı, dana ve tosunlar besi hayvanı olarak yetiştirilmektedir.
- Besi hayvanları bir faaliyet dönemim içerisinde satılmaktadır. Sağmal inekler süt üretimi için ortalama 5 yıl elde tutulmakta olup, beşinci yılın sonunda karkas olarak satılmaktadır.
- Olgunlaşmamış inekler ise sürünün devamı için yetiştirilmektedir.
- Uygulamamızda KDV göz ardı edilmiştir.

Tablo 24'de İşletmenin 01.01.2012 yılı dönem başına ait varlık ve kaynak kalemlerinden oluşan dönem başı bilançosu yer almaktadır

Tablo:11 ABC Büyükbaş Hayvancılık Ltd. Şti. 01.01.2012 Tarihli Açılış Bilançosu

| AKTİF | | | PASİF | | |
|--------------------------------|----------|------------------|--------------------------|-----------|------------------|
| 1- DÖNEN VARLIKLAR | | | 3- YAB.KAYNAKLAR | | |
| <u>A.HAZIR DEĞERLER</u> | | 737.500 | <u>A. K.V.Y.K.</u> | | 229.300 |
| 1-Kasa | 400.000 | | 1-Satıcılar | 229.300 | |
| 2-Banka | 237.500 | | | | |
| 3-Alınan Çekler | 100.000 | | Yab.Kaynak Toplam | | 229.300 |
| <u>B. STOKLAR</u> | | 150.000 | | | |
| 1-İlk Madde ve Malzeme | 150.000 | | 5- ÖZKAYNAKLAR | | 2.100.000 |
| <u>C. CANLI VARLIKLAR</u> | | 173.000 | <u>A.ÖD. SERMAYE</u> | 2.100.000 | |
| 1- Büyükbaş Canlı Hayvanlar | 173.000 | | | | |
| Dönen Varlıklar Toplamı | | 1.060.500 | Özkaynak Toplamı | | 2.100.000 |
| 2- DURAN VARLIKLAR | | | | | |
| <u>A. CANLI VARLIKLAR</u> | | 506.500 | | | |
| 1- Büyükbaş Canlı Hayvanlar | 420.000 | | | | |
| 2-Yap.Ol.Can.Var.Yatırımları | 86.500 | | | | |
| <u>B.MADDİ DURAN VAR.</u> | | 762.300 | | | |
| 1-Arazi ve Arsalar | 60.000 | | | | |
| 2-Yer Altı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | | | | |
| 3-Binalar | 414.500 | | | | |
| 4-Tes.Makine ve Cihazlar | 257.500 | | | | |
| 5-Taşıtlar | 45.000 | | | | |
| 6-Demirbaşlar | 23.000 | | | | |
| 7-Birikmiş Amortismanlar(-) | (84.700) | | | | |
| Duran Varlıklar Toplamı | | 1.268.800 | | | |
| Aktif Toplamı | | 2.329.300 | Pasif Toplamı | | 2.329.300 |

Tablo:12 ABC İşletmesine Ait Canlı Varlıkların Miktar ve Kayıtlı Değer Bilgileri

| Cinsi | Dişi | Erkek | Kayıtlı Değeri | Toplam Tutar |
|------------------------|-------------|--------------|-----------------------|---------------------|
| Buzağı (Süt İçen) | 5 | | 1.000 | 5.000 |
| Buzağı (Süt İçen) | | 10 | 1.000 | 10.000 |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | 5 | | 1.300 | 6.500 |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | | 10 | 1.300 | 13.000 |
| Dana | 10 | | 2.250 | 22.500 |
| Ham Düve | 10 | | 2.250 | 22.500 |
| Gebe Düve | 10 | | 3.000 | 30.000 |
| Dana | | 15 | 5.000 | 75.000 |
| Tosun | | 15 | 5.000 | 75.000 |
| Sütü Satılmayan Sağmal | 5 | | 5.250 | 26.250 |
| Sağmal | 75 | | 5.250 | 393.750 |
| Toplam | 120 | 50 | | 679.500 |

Tablo 26'da işletmenin fonksiyonel bölümleri yer almaktadır. Üretim departmanında 4 esas üretim gider yeri ve 3 yatırım gideri yeri ile 2 yardımcı hizmet gider yeri bulunmaktadır. Ayrıca işletmede pazarlama ve yönetim departmanı da yer almaktadır.

Tablo:13 ABC İşletmesine Ait Gider Yerleri ve Muhasebe Kodları

| GİDER YERLERİ VE KODLARI | | | |
|---------------------------------------|-----------------------------|---------|-----------|
| CİNSİ | GİDER YERİ | G.Y. NO | MUH. KODU |
| Buzağı (süt içen) dişi | Yatırım gider yeri | 10 | 218.10.01 |
| Buzağı (3-6 aylık) dişi | Yatırım gider yeri | 11 | 218.11.02 |
| Ham Düve Gebe Düve | Yatırım gider yeri | 12 | 218.12.03 |
| Buzağı (süt içen) erkek | Esas üretim gider yeri | 1001 | 164.10.01 |
| Buzağı (3-6 aylık) erkek | Esas üretim gider yeri | 1002 | 164.10.02 |
| Dana (Erkek) Tosun | Esas üretim gider yeri | 1003 | 164.10.03 |
| Sütü Satılmayan Sağmal Sağmal İnek | Esas üretim gider yeri | 2004 | 214.20.04 |
| Süt Tankı | Paz. Satış. Dağ. Gider yeri | 60 | 790-797 |
| Sağım hane | Yardımcı hizmet gider yeri | 30 | 790-797 |
| Yem Hazırlama ve Depo | Yardımcı hizmet gider yeri | 31 | 790-797 |
| Yönetim | Genel yönetim gider yeri | 70 | 790-797 |

Tablo 27’de 2012 yılında gerçekleşen direkt ve endirekt giderler, türlerine göre gruplandırılmıştır. Toplam üretim maliyetinin 570.000 TL olduğu ve bunun 448.000 TL’lik kısmının ilk madde ve malzeme giderleri olarak gerçekleştiği, ayrıca işçilik giderlerinin 58.000 TL ve Genel Üretim Giderlerinin de 64.000 TL olduğu görülmektedir.

Tablo:14 ABC İşletmesini 2012 Yılı Üretim Maliyetleri

| | Mamul Maliyetleri | Toplam Tutar |
|---|--|--------------|
| 0 | <u>İlk Madde ve Malzeme Giderleri</u> | 448.000 |
| 1 | <u>İşçi Ücret ve Giderleri</u> | 58.000 |
| 3 | <u>Genel Üretim Giderleri</u> | 64.000 |
| | - Elekt. Ve Yakıt giderleri | 5.600 |
| | - Suni Tohumlama | 15.000 |
| | - Endirekt İşçilik | 14.400 |

| | | |
|--------------------------|--------|----------------|
| - Endirekt madde malzeme | 12.000 | |
| - İlaç giderleri | 17.000 | |
| TOPLAM | | 570.000 |

Tablo:15 ABC İşletmesi 2012 Yılı Gelir ve Giderleri

| İŞLETME GELİR GİDERLERİ | | | |
|--------------------------------|----------------|----------------------------|------------------|
| İşletme Giderleri | | İşletme Gelirleri | |
| Sağmal Yem Giderleri | 330.750 | Süt Satış Gelirleri | 509.437,5 |
| Diğer Hayvan Yem Giderleri | 117.250 | Besi Hayvanları Satışı | 227.000 |
| Direkt İşçilik Giderleri | 58.000 | Olgunlaşmış İnek Satışları | 15.400 |
| İşletme Malzemesi Giderleri | 12.000 | Sağmal Destekleme Primi | 24.000 |
| Muhasebe Giderleri | 3.600 | Süt satış teşvik geliri | 21.450 |
| Suni Tohumlama Giderleri | 15.000 | Gübre Satışları | 3.250 |
| Elektrik ve yakıt Giderleri | 5.600 | | |
| Veteriner Giderleri | 14.400 | | |
| İlaçlama Giderleri | 17.000 | | |
| Paz. Sat. Dağ. Gider. | 2.700 | | |
| TOPLAM | 576.300 | TOPLAM | 800.537,5 |

Dönemiçi işlemleri

1. İşletme dönem içinde, kayıtlı değeri toplam 163.000 TL olan aşağıdaki tabloda gösterilen besideki hayvanlarını 227.000 TL'ye peşin olarak satmıştır.

| Cinsi | Adet | Kayıtlı değeri | Satış fiyatı | Toplam satış tutarı |
|--------------------|-------------|-----------------------|---------------------|----------------------------|
| Dana | 15 | 15 x 5.000=75.000 | 7.000 | 105.000 |
| Tosun | 15 | 15 x 5.000 =75.000 | 7.000 | 105.000 |
| Buzağı (3-6 aylık) | 10 | 10 x 1.300 =13.000 | 1.700 | 17.000 |
| TOPLAM | | | | 227.000 |

2. Kayıtlı değeri toplam 10.500 TL olan İki adet olgunlaşmış sağmal inek 15.400 TL'ye peşin satılmıştır.

3. İlk madde ve malzeme olarak 350.000 TL tutarında hayvan yemi alınmış, bu işlemde 150.000 TL nakit ödenmiş, kalan için satıcılara borçlanılmıştır.
4. Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.
5. Veteriner ücreti olarak 14.400 TL ödenmiştir.
6. İşçilik giderleri 58.000 TL olarak hesaplanmıştır.
7. Alınan Çekler bankamız tarafından tahsil edilmiştir.
8. Satıcılara banka hesabımızdan 180.000 TL ödeme yapılmıştır
9. Elektrik giderleri olarak 5.600 TL ödenmiştir.
10. Suni tohumlama giderleri 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir.
11. İlaçlama giderleri olarak toplam 17.000 TL ödenmiştir.
12. Pazarlama departmanında gerçekleşen taşıma vb. giderler toplam 2.700 TL olarak ödenmiştir.
13. Muhasebe hizmeti alımları için 3.600 TL ödenmiştir.
14. 75 adet Sağmal ineklerden elde edilen yıllık süt miktarı 536.250 litredir. Litre fiyatı 0.95 kuruştan satılmış toplam 509.437,5 TL satış hasılatı elde edilmiştir.
15. Sağmal inekler için hayvan başı 300 TL devlet teşviki alınmıştır. $80 \times 300 = 24.000$ TL.
16. Süt üretiminde litre başı 0.04 TL Devlet teşviki alınmıştır. $536.250 \times 0.004 = 21.450$ TL
17. Gübre satışları tutarı Toplam 3.250 TL'dir.
18. Dönem içerisinde olgunlaşmış ineklerin doğumu nedeniyle 25 dişi ve 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Ayrıca olgunlaşmamış inek olarak yetiştirilen 20 adet düvenin ilk doğumlarını yaptıkları tespit edilmiştir(12 Dişi, 8 Erkek Buzağı). İlk doğumlarını yapan düveler çağ değiştirerek inek olmuştur.

Tablo:16 ABC İşletmesinin Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları Tablosu

| Gider Yerleri | Hayvan Sayısı | DİS | Alan m² | KW/Saat |
|----------------------------|----------------------|--------------|---------------------------|----------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 5 | 35 | 50 | 50 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 5 | 35 | 50 | 50 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 30 | 210 | 300 | 200 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 10 | 70 | 150 | 100 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 10 | 70 | 150 | 100 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 30 | 210 | 300 | 200 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 80 | 500 | 1.200 | 600 |
| 30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | - | - | 500 | 300 |
| 31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | - | - | 400 | 100 |
| 60 No. Paz. S.D. Gid. Yeri | - | - | - | 50 |
| 70 No.Gen. Yön. Gid. Yeri | - | - | 150 | 100 |
| TOPLAM | 170 | 1.130 | 3.250 | 1.850 |

Tablo 29’da işletmede gerçekleşen Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında kullanılacak yükleme anahtarları verilmiştir. Dağıtım anahtarları olarak; hayvan sayısı, direkt işçilik sayısı, alan metrekare ve KW/saat olmak üzere 4 farklı anahtar kullanılmıştır.

4.4.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtımda tüm giderler gider yerlerine dağıtılır. Gider yerlerine direkt yüklenebilen giderler doğrudan dağıtılırken, endirekt giderler ise dağıtım anahtarlarına göre dağıtılır.

Gider yerlerine göre yem giderlerinin dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo:17 Esas Üretim ve Yatırım Gider Yerlerinde Kullanılan Yem Giderleri

| Cinsi | Dişi | Erkek | Gider yeri | Yem tutarı |
|------------------------|------------|-----------|---------------|----------------|
| Buzağı (Süt İçen) | 5 | | Kulübedekiler | -- |
| Buzağı (Süt İçen) | | 10 | | |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | 5 | | Sundurma 1 | 14.250 |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | | 10 | Sundurma 2 | 14.200 |
| Dana | 10 | | Sundurma 3 | 20.250 |
| Ham Düve | 10 | | | 20.750 |
| Gebe Düve | 10 | | Sundurma 4 | 20.800 |
| Dana | | 15 | Sundurma 5 | 35.150 |
| Tosun | | 15 | | 35.500 |
| Sütü Satılmayan Sağmal | 5 | | Ahır | 14.100 |
| Sağmal | 75 | | Ahır | 273.000 |
| Toplam | 120 | 50 | 170 | 448.000 |

Tablo:30'da dönem içinde gerçekleşen yem giderlerinin dağılımı verilmiştir. Yem giderlerinin en yüksek olarak gerçekleştiği gider merkezi sağmal ineklerin yer aldığı bölüm olarak görülmektedir. Kulübedekiler, süt içen buzağılardan oluşmaktadır ve bunlara yem yedirilmemektedir. Bu yüzden direkt yem maliyetinden pay almamaktadırlar. Ancak bu süt içen buzağılara 5 adet sağmalın sütü verildiği için bu sağmalların süt maliyetleri buzağılara yüklenmektedir. Ayrıca bu 5 adet sağmal inek tabloda Sütü satılmayan sağmallar olarak adlandırılmıştır.

Tablo:31'de yapılan direkt ve endirekt işçiliklerin tutarları ve süreleri gider yerlerine göre saat/yıl olarak verilmiştir. Direkt işçilik giderleri yükleme anahtarını direkt işçilik saatleri olarak alınmıştır.

Tablo:18 Direkt İşçilik Giderlerinin Dağılımı

| Gider Yerleri | DİS | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|--------------------------|--------------|----------------------|---------------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 35 | X 51,32 | 1.796,46 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 35 | X 51,32 | 1.796,46 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 210 | X 51,32 | 10.778,8 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 70 | X 51,32 | 3.592,9 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 70 | X 51,32 | 3.592,9 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 210 | X 51,32 | 10.778,8 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 500 | X 51,32 | 25.663,71 |
| TOPLAM | 1.130 | | 58.000 |

- Dağıtım oranı: $58.000/1130=51,32$

- **Endirekt işçiliklerin Dağıtımı(Veteriner Ücreti)**

Tablo:19 Endirekt İşçilik Giderlerinin Dağılımı

| Gider Yerleri | DİS | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|--------------------------|------------|----------------------|---------------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 12 | X 32,80 | 393,62 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 12 | X 32,80 | 393,62 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 70 | X 32,80 | 2.296,12 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 25 | X 32,80 | 820,04 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 25 | X 32,80 | 820,04 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 70 | X 32,80 | 2.296,12 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 225 | X 32,80 | 7.380,41 |
| TOPLAM | 439 | | 14.400 |

- Dağıtım oranı: $14.400/439=32,80$

- **Endirekt Malzemelerin Dağıtımı (Temizlik Malzemesi)**

Tablo: 20 Endirekt Malzeme Giderlerinin Dağıtımı

| Gider Yerleri | Alan m ² | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------------|---------------|---------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X 3,70 | 184,61 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X 3,70 | 184,61 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 300 | X 3,70 | 1.107,70 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X 3,70 | 555,00 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X 3,70 | 555,00 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 300 | X 3,70 | 1.107,70 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 1.200 | X 3,70 | 4.440,00 |
| 30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 500 | X 3,70 | 1.850,00 |
| 31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 400 | X 3,70 | 1.480,00 |
| 70 No.Gen.Yön.Gid.Yeri | 150 | X 3,70 | 555,00 |
| TOPLAM | 3.250 | | 12.000 |

- Dağıtım oranı: $12.000/3.250=3,70$

- **Elektrik Giderlerinin Dağıtımı**

Tablo: 21 Elektrik Giderlerinin Dağıtımı

| Gider Yerleri | KW/Saat | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|--------------|---------------|--------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X 3,027 | 151,35 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X 3,027 | 151,35 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 200 | X 3,027 | 605,40 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 100 | X 3,027 | 302,70 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 100 | X 3,027 | 302,70 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 200 | X 3,027 | 605,40 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 600 | X 3,027 | 1.816,20 |
| 30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 300 | X 3,027 | 908,10 |
| 31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 100 | X 3,027 | 302,70 |
| 60 No. Paz.S.D. Gid.Yeri | 50 | X 3,027 | 151,35 |
| 70 No.Gen.Yön.Gid.Yeri | 100 | X 3,027 | 302,70 |
| TOPLAM | 1.850 | | 5.600 |

- Dağıtım oranı: $5.600/1.850=3,027$

- **Suni Tohumlama Giderlerinin Dağıtımı**

Tablo:22 Suni Tohumlama Giderlerinin Dağıtımı

| Gider Yerleri | Hayvan Sayısı | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|--------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 30 | X 136,36 | 4.090,91 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 80 | X 136,36 | 10.909,09 |
| TOPLAM | 120 | | 15.000 |

- Dağıtım oranı: $15.000/110 = 136,36$

- **İlaç Giderlerinin Dağıtımı**

Tablo:23 İlaçlama Giderlerinin Dağıtımı

| Gider Yerleri | Hayvan Sayısı | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|--------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 5 | X 100 | 500 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 5 | X 100 | 500 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 30 | X 100 | 3.000 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 10 | X 100 | 1.000 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 10 | X 100 | 1.000 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 30 | X 100 | 3.000 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 80 | X 100 | 8.000 |
| TOPLAM | 170 | | 17.000 |

- Dağıtım oranı: $17.000/170 = 125$

4.4.2.Dönemiçi İşlemlerinin Yevmiye Kayıtları (5 Hesaplı Uygulama)

| | | 01/01/2012 | |
|------------------------------|---|------------|-----------|
| a | 100 KASA | | 400.000 |
| | 01. TL Kasası | | |
| | 101 ALINAN ÇEKLER | | 100.000 |
| | 102 BANKA | | 237.500 |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 150.000 |
| | 01. Hayvan Yem 138.000 | | |
| | 02. İşl. Malzemesi 12.000 | | |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | | 173.000 |
| | 10.01 Buzağı (süt içen) Erkek 10.000 | | |
| | 10.02 Buzağı(3-6 aylık) Erkek13.000 | | |
| | 10.03 Dana-Tosun 150.000 | | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR | | 420.000 |
| | 20.04 Sağmal inekler 420.000 | | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. | | 86.500 |
| | 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 5.000 | | |
| | 11.02 Buzağı(3-6 aylık)Dişi 6.500 | | |
| | 12.03 Düve 52.500 | | |
| | 12.04 Dana 22.500 | | |
| | 250 ARSA VE ARAZİLER | | 60.000 |
| | 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ | | 47.000 |
| | 252 BİNALAR | | 414.500 |
| 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | | 257.500 | |
| 254 TAŞITLAR | | 45.000 | |
| 255 DEMİRBAŞLAR | | 23.000 | |
| | 257 BİRİKMİŞ AMORTİS. | | 84.700 |
| | 320 SATICILAR | | 229.300 |
| | 500 SERMAYE | | 2.100.000 |
| | Açılış kaydı | | |

1- Kayıtlı değeri 163.000 TL olan Besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|----------|--|---------|---------|
| 1 | .../.../2012 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı(3-6 aylık) Erkek 4.000 10.03 Dana-Tosun 60.000 606 CANLI VARLIKDEĞERLEME FARKLARI 02. Besi Hayvan değerlendirme artışı Değerleme Kaydı .../.../2012 | 64.000 | 64.000 |
| 2 | 100 KASA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 02. Besi Satışları Besi Hayvan Satışı .../.../2012 | 227.000 | 227.000 |
| 3 | 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ* 02. Besi Hayvan Maliyeti 227.000 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı 17.000 10.03 Dana-Tosun 210.000 SMM Kaydı | 227.000 | 227.000 |

* Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nın a.g.m.'de s.15'de önerilmiştir.

2- Kayıtlı değeri toplam 10.500 TL olan İki adet olgunlaşmış sağmal inek 15.400 TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|----------|---|--------|--------|
| 4 | .../.../2012 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 20.04 Sağmal inekler 4.900 606 CANLI VARLIKDEĞERLEME FARKLARI 02.Sağma inek değerlendirme artışı Değerleme Kaydı .../.../2012 | 4.900 | 4.900 |
| 5 | 100 KASA 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 01. Sağmal Satışları Sağmal İnek Satışı | 15.400 | 15.400 |

3- İlk madde ve malzeme olarak 350.000 TL tutarında hayvan yemi alınmış, bu işlemde 150.000 TL nakit ödenmiş, kalan için satıcılara borçlanılmıştır.

| | | | |
|---|--------------------------|---------|---------|
| 6 | .../.../2012 | | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | 350.000 | |
| | 01. Hayvan Yem 350.000 | | |
| | 100 KASA | | 150.000 |
| | 320 SATICILAR | | 200.000 |
| | Yem alışı | | |

4- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.

| | | | |
|---|-----------------------------|---------|---------|
| 7 | .../.../2012 | | |
| | 790 İLK MADDE VE MALZEME | 448.000 | |
| | GİDERLERİ | | |
| | 010. Direkt Malzeme 448.000 | | |
| | 11. Yat.Gid.Yeri 14.250 | | |
| | 12 Yat.Gid.Yeri 61.800 | | |
| | 1002 N.E.Ü.G.Y. 14.200 | | |
| | 1003 N.E.Ü.G.Y 70.650 | | |
| | 2004 E.E.Ü.G.Y 287.100 | | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 448.000 |
| | 01.Yem 448.000 | | |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |

| | | | |
|---|-------------------------------|--------|--------|
| 8 | | | |
| | 790 İLK MADDE VE MALZEME | 12.000 | |
| | GİDERLERİ | | |
| | 020. İşletme malzemesi 12.000 | | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 1.107,70 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 1.107,70 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 4.440,00 | | |
| | 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.850,00 | | |
| | 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.480,00 | | |
| | 70 N. Gen.Y.G.Y. 555,00 | | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 12.000 |
| | 02.İş.mlz.12.000 | | |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |

5-Veteriner ücreti olarak 14.400 TL ödenmiştir.

| | | | |
|---|---|--------|--------|
| 9 | .../.../2012 | | |
| | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER | 14.400 | |
| | 320. Veterinerlik Hizmeti 14.400 | | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 2.296,12 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 2.296,12 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 7.380,41 | | |
| | 100 KASA | | 14.400 |
| | Veteriner Ücreti ödemesi | | |

6. İşçilik giderleri 58.000 TL olarak hesaplanmıştır.

| | | | |
|----|-------------------------------|--------|--------|
| 10 | .../.../2012 | | |
| | 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ | 58.000 | |
| | 100. Esas İşçilik 58.000 | | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 10.778,80 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 10.778,80 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 25.663,71 | | |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | 58.000 |
| | İşçilik Giderleri Tahakkuku | | |

7- Alınan Çekler bankamız tarafından tahsil edilmiştir.

| | | | |
|----|-------------------|---------|---------|
| 11 | .../.../2012 | | |
| | 102 BANKA | 100.000 | |
| | 101 ALINAN ÇEKLER | | 100.000 |
| | Çeklerin Tahsili | | |

8- Satıcılara banka hesabımızdan 180.000 TL ödeme yapılmıştır.

| | | | |
|----|-----------------|---------|---------|
| 12 | .../.../2012 | | |
| | 320 SATICILAR | 180.000 | |
| | 102 BANKA | | 180.000 |
| | Borcun ödenmesi | | |

9- Elektrik giderleri olarak 5.600 TL ödenmiştir.

| | | | |
|----|---|-------|-------|
| 13 | .../.../2012 | | |
| | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER | 5.600 | |
| | 300 Elektrik Giderleri 5.600 | | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 605,40 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 605,40 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 1.816,20 | | |
| | 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 908,10 | | |
| | 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 302,70 | | |
| | 60 N. Paz.S.D.G.Y. 151,35 | | |
| | 70 N. Gen.Y.G.Y. 302,70 | | |
| | 100 KASA | | 5.600 |
| | Elektrik Gideri ödeme | | |

10- Suni tohumlama giderleri 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| 14 | .../.../2012 | | |
| | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER | 15.000 | |
| | 310 Suni Döleme Hizmeti 15.000 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 4.090,91 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 10.909,09 | | |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | 15.000 |
| | Hizmet Alımı | | |

11- İlaçlama giderleri olarak toplam 17.000 TL ödenmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

| .../.../2012 | | | |
|--------------|---|--------|--------|
| 15 | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 350 İlaçlama Gid.17.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 500 11. N. Yat.Gid.Yeri 500 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.000 1001 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.000 2004 N. E.Ü.G.Yeri 8.000 | 17.000 | |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | 17.000 |
| | İlaç Gider Kaydı | | |

12- Pazarlama departmanında gerçekleşen taşıma giderleri toplam 2.700 TL olarak ödenmiştir.

| .../.../2012 | | | |
|--------------|--|-------|-------|
| 16 | 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER 400. Taşıma Giderleri 2.700 60 N. Paz.S.D.Gid.Yeri. 2.700 | 2.700 | |
| | 100 KASA | | 2.700 |
| | Taşıma Gideri ödemesi | | |

13- Muhasebe hizmeti alımları için 3.600 TL ödenmiştir.

| .../.../2012 | | | |
|--------------|--|-------|-------|
| 17 | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 360. Muhasebe Giderleri 3.600 70 N. Gen.Yön.Gid.Yeri 3.600 | 3.600 | |
| | 100 KASA | | 3.600 |
| | Muhasebe giderleri ödemesi | | |

14- Sağmal ineklerden elde edilen yıllık süt miktarı 536.250 litredir. Litre fiyatı 0.95 kuruştan satılmış toplam 509.437,5 TL satış hasılatı elde edilmiştir.

| | | | | | | |
|----|------------|----------------------|-----|------|-----------|-----------|
| 18 | 100 KASA | ... | ... | 2012 | 509.437,5 | |
| | Süt Satışı | 600 YURTIÇİ SATIŞLAR | | | | 509.437,5 |
| | | 03.Süt Satışları | | | | |

15- Sağmal inekler için hayvan başı 300 TL devlet teşviki alınmıştır. $80 \times 300 = 24.000$ TL.

| | | | | | | |
|----|-----------------------------|----------------------------|-----|------|--------|--------|
| 19 | 102 BANKA | ... | ... | 2012 | 24.000 | |
| | 80 adet sağmal destek primi | 602 DİĞER GELİRLER | | | | 24.000 |
| | | 01. Sığır Teşvik Gelirleri | | | | |

16- Süt üretiminde litre başı 0.04 TL Devlet teşviki alınmıştır. $536.250 \times 0.004 = 21.450$ TL.

| | | | | | | |
|----|------------------|--------------------------|-----|------|--------|--------|
| 20 | 102 BANKA | ... | ... | 2012 | 21.450 | |
| | Süt Teşvik Primi | 602 DİĞER GELİRLER | | | | 21.450 |
| | | 02. Süt Teşvik Gelirleri | | | | |

17- Gübre satışları tutarı Toplam 3.250 TL'dir.

| | | | | | | |
|----|--------------|----------------------------------|-----|------|-------|-------|
| 21 | 102 BANKA | ... | ... | 2012 | 3.250 | |
| | Gübre Satışı | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | | | 3.250 |

18- Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağların GUD' i birim başı 1.300 TL' dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiyeye alınacaktır.

| .../.../2012 | | | |
|--------------|--|--------|--------|
| 22 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10. 01 Buzağı (süt içen) Erkek 16.900 | 16.900 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 32.500 | 32.500 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 49.400 |
| | Buzağı Doğumu | | |

19- Dönem içerisinde 20 adet düvenin doğumu gerçekleşmiş 12 dişi, 8 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağların GUD' i birim başı 1.300 TL' dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiyeye alınacaktır.

| .../.../2012 | | | |
|--------------|--|--------|--------|
| 23 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10. 01 Buzağı (süt içen) Erkek 10.400 | 10.400 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 15.600 | 15.600 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 26.000 |
| | Buzağı Doğumu | | |

4.4.3. Dönem Sonu İşlemleri

Tablo: 24 ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Genel Geçici Mizanı (TMS-41' göre)

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|--------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 176.300 | 975.537,5 | - |
| 101 Alınan Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malz. | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 164 Büyükbaş Canlı H. | 264.300 | 227.000 | 37.300 | - |
| 214 Büyükbaş Canlı H. | 424.900 | 15.400 | 409.500 | - |
| 218 Yap.Ol.Can.V.Ytr. | 134.600 | - | 134.600 | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 84.700 | - | 84.700 |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 381 Gider Tahakkukları | - | 90.000 | - | 90.000 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 600 Yurtiçi Satışlar | - | 736.437,5 | - | 736.437,5 |
| 602 Diğer Gelirler | - | 45.450 | - | 45.450 |
| 606 Canlı Var. Değer. Farkları | - | 144.300 | - | 144.300 |
| 624 Satılan Canlı Varlık M. | 227.000 | - | 227.000 | - |
| 649 Diğ. Olağan Gelir ve Kar. | - | 3.250 | - | 3.250 |
| 790 İlk Madde ve Mlz. Gid. | 460.000 | - | 460.000 | - |
| 791 İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | - | 58.000 | - |
| 793 Dışardan Sağ.Fay.ve Hiz | 55.600 | - | 55.600 | - |
| 794 Çeşitli Giderler | 2.700 | - | 2.700 | - |
| TOPLAM | 4.792.137,5 | 4.792.137,5 | 3.453.437,5 | 3.453.437,5 |

4.4.4.Dönemsonu Envanteri

1- Çağ değişimi geçiren ve değerlerinde artış veya azalış olan hayvanların tespiti aşağıdaki tablolardaki gibidir.

4.4.4.1. Çağ Değişimi ve Değerleme

Tablo:25 2012 Yılı Büyükbaş Hayvan Hareketleri

| Hayvan Sayısı | | Çağ değişimi (+) | Çağ değişimi (-) | Doğan Sayısı | Satılan Sayısı | Dönemsonu hayvan sayısı |
|---------------|------------|------------------------|------------------------|-----------------|-------------------|----------------------------|
| 164.10.01 | 10 | | (10) | 21 | | 21 |
| 164.10.02 | 10 | | | | (10) | 0 |
| 164.10.03 | 30 | 10 | | | (30) | 10 |
| 214.20.04 | 80 | 20 | | | (2) | 98 |
| 218.10.01 | 5 | | (5) | 37 | | 37 |
| 218.11.02 | 5 | 5 | | | | 10 |
| 218.12.03 | 30 | | (20) | | | 10 |
| Toplam | 170 | 35 | (35) | 58 | (42) | 186 |

Tablo:26Büyükbaş Hayvanların Dönemsonu Gerçeğe Uygun Değeri

| Cinsi | Dişi | Erkek | Kayıtlı Değeri (Birim) | GUD (Birim) | Toplam Fark |
|------------------------|------|-------|------------------------------|----------------|----------------|
| Buzağı (Süt İçen) | 37 | | 1.300 | 1.300 | - |
| Buzağı (Süt İçen) | | 21 | 1.300 | 1.300 | - |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | 5 | | 1.300 | 1.300 | - |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | - | - | - | - | - |
| Dana | 10 | | 2.250 | 5.000 | 27.500 |
| Ham Düve | 5 | | 1.000 | 2.500 | 7.500 |
| Gebe Düve | - | - | - | - | - |
| Dana | | 5 | 1.000 | 4.500 | 17.500 |
| Tosun | | 5 | 1.000 | 4.500 | 17.500 |
| Sütü Satılmayan Sağmal | 5 | | 5.250 | 4.500 | (3.750) |
| Sağmal | 73 | | 5.250 | 5.000 | (18.250) |
| Çağ değiştiren Sağmal | 10 | | 2.250 | 4.500 | 22.500 |

| | | | | | |
|-----------------------|------------|-----------|-------|-------|---------------|
| Çağ değiştiren Sağmal | 10 | | 3.000 | 5.000 | 20.000 |
| Toplam | 155 | 31 | | | 90.500 |

Tablo:27 Büyükbaş Hayvanların Çağ Değişimleri

| Çağ I | Yaş | Çağ II | Yaş | Çağ III | Yaş | Çağ IV | Yaş |
|---|--------------|--------|---------------|---------|--|--|--|
| Buzağı (Dişi) | 0-6 Aylık | Dana | 7-12 Aylık | Düve | 13 Aylık - İlk Buzağılayıncaya kadar | İnek (Dişi) | En az bir kez buzağılayanlar (sağmallar) (2 Yaş üstü) |
| Buzağı (Erkek) | 0-6 Aylık | Dana | 7-12 Aylık | Tosun | 13 Aylık- İlk damızlıkta kullanılıncaya kadar | Boğa (Erkek) | Damızlıkta Kullanılanlar (2 Yaş üstü) |
| Yetişmekte Olan Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmamış) | | | | | | Yetişen Büyükbaş Hayvanlar (Olgunlaşmış) | |

Kaynak: 23/03/1987 Tarihli Resmi Gazete Sayı:19409, 5 Numaralı Cetvel

| | | | |
|----|--|--------|--------|
| 24 | .../.../2012 | | |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.03 Dana Tosun 45.000 | 45.000 | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnek 95.000 | 95.000 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 11.02 Buzağı (3-6Aylık) Dişi | 12.500 | |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.01 Buzağı (Süt içen) Er.10.000 | | 10.000 |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (Süt içen)Dişi 5.000 12.03 Gebe Düve 52.500 | | 57.500 |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 85.000 |
| | Canlı Varlıkların Çağ Değişimi | | |

| | | | | |
|----|--------------|--|--------|--------|
| 25 | .../.../2012 | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 12.03 Ham Düve 27.500 | 27.500 | |
| | | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 27.500 |
| | | Canlı Var. Değer Artışı | | |

| | | | | |
|----|--------------|--|--------|--------|
| 26 | .../.../2012 | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 22.000 | |
| | | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnekler | | 22.000 |
| | | Canlı Var. Değer Azalışı | | |

- **Değer artış ve azalışlarının ertelenen vergi ve vergi varlığı kayıtları**

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı meydana gelen artışlar, vergi mevzuatı açısından vergiye tabi tutulmazlar. Bu açıdan, TMS12 standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri; Vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir ifadeyle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelene Vergi Varlıkları ise; Gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır (Örten ve diğerleri, 2009:157). Bu durumda canlı varlıkların değer artışlarından ortaya çıkacak farklar 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabında, azalışlar ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

| | | | | |
|----|------------|---|--------|--------|
| 27 | 31/12/2012 | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | 22.500 | |
| | | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 112.500 x %20 = 22.500 Ertelenen Vergi yükümlülüğü | | 22.500 |

| | | | |
|------------|--|-------|-------|
| 31/12/2012 | | | |
| 28 | 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI | 4.500 | |
| | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | | 4.500 |
| | 22.500 x %20 = 4.500 Ertelenen vergi varlığı | | |

Tablo:28 Dönem Sonu Canlı Varlıkların Miktar ve GUD Bilgileri

| Cinsi | Dişi | Erkek | GUD | Toplam Tutar |
|------------------------|------------|-----------|-------|----------------|
| Buzağı (Süt İçen) | 37 | | 1.300 | 48.100 |
| Buzağı (Süt İçen) | | 21 | 1.300 | 27.100 |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | 5 | | 1.300 | 6.500 |
| Buzağı (3- 6 Aylık) | - | - | - | - |
| Dana | 10 | | 5.000 | 50.000 |
| Ham Düve | 5 | | 2.500 | 12.500 |
| Gebe Düve | - | - | - | - |
| Dana | | 5 | 4.500 | 22.500 |
| Tosun | | 5 | 4.500 | 22.500 |
| Sütü Satılmayan Sağmal | 5 | | 4.500 | 22.500 |
| Eldeki Sağmallar | 73 | | 5.000 | 365.000 |
| Çağ değişimi ile gelen | 10 | | 4.500 | 45.000 |
| Çağ değişimi ile gelen | 10 | | 5.000 | 50.000 |
| Toplam | 155 | 31 | | 671.700 |

4.4.4.2. Amortisman İşlemleri

2- Amortisman Hesaplamaları aşağıdaki gibi yapılmıştır (Normal Amortisman Yöntemi).

- **Yeraltı ve Yer üstü Düzenleri**

Su Sondaj kuyusu ve pompaları için faydalı ömür 15 yıl, amortisman oranı ise % 6,66'dır. Amortisman Tutarı = 13.000 x 0,066 = 858 TL

Sulama tesisi Üretim ve Yatırım Gider Yerlerinde kullanıldığından hayvan sayılarına göre dağıtılacaktır.

Tablo:29 Yeraltı Yerüstü Düzenlerinin Amortismanının Dağıtımı

| Gider Yeri- Hayvan Sayısı | Dağıtım oranı | Toplam Tutar | |
|---------------------------|---------------|--------------|------------|
| 1001 N. E.Ü.G.Y | 21 | X 4,61 | 96,87 |
| 1003 N. E.Ü.G.Y | 10 | X 4,61 | 46,12 |
| 2004 N. E.Ü.G.Y | 98 | X 4,61 | 452,06 |
| 10 N. Yatırım G.Y | 37 | X 4,61 | 170,68 |
| 11 N. Yatırım G.Y | 10 | X 4,61 | 46,12 |
| 12 N. Yatırım G.Y | 10 | X 4,61 | 46,12 |
| Toplam | 186 | | 858 |

- Dağıtım Oranı: 858/186=4.61

- **Elektrik Panoları ve Kontrol Üniteleri**

Elektrik panoları ve kontrol ünitelerinin faydalı ömrü on yıl ve Amortisman oranı %10'dur. Amortisman Tutarı = 34.000 x 0,10 = 3.400 TL. Dağıtım anahtarı gider yerlerinin kapladığı alan(m²)'dir.

Tablo: 30 Elektrik panoları ve kontrol ünitelerinin Amortismanının Dağıtımı

| Gider Yerleri | Alan m ² | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------------|---------------|--------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X = 1,0967 | 54,835 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X = 1,0967 | 54,835 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 300 | X = 1,0967 | 329,01 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X = 1,0967 | 164,50 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X = 1,0967 | 164,50 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 300 | X = 1,0967 | 329,01 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 1.200 | X = 1,0967 | 1.316,04 |
| 30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 500 | X = 1,0967 | 548,35 |
| 31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 400 | X = 1,0967 | 438,68 |
| TOPLAM | 3.100 | | 3.400 |

- Dağıtım Oranı: 3.400 / 3.100 = 1,0967 TL/m²

- **Binalar**

Hayvancılık işlerinde kullanılan binaların faydalı ömrü 20 yıl ve Amortisman Oranı ise % 5'dir. Amortisman Tutarı = 378.500 x 0,05 = 18.925. Dağıtım anahtarları gider yerlerinin kapladığı alan(m²)'dir.

Tablo: 31 Hayvancılık İşlerinde Kullanılan Bina Amortismanının Dağıtımı

| Gider Yerleri | Alan m ² | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------------|---------------|---------------|
| 10 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X = 6,1048 | 305,24 |
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 50 | X = 6,1048 | 305,24 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 300 | X = 6,1048 | 1.831,44 |
| 1001 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X = 6,1048 | 915,72 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 150 | X = 6,1048 | 915,72 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 300 | X = 6,1048 | 1.831,44 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 1.200 | X = 6,1048 | 7.325,76 |
| 30 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 500 | X = 6,1048 | 3.052,40 |
| 31 No.Yrd. Hiz. Gid. Yeri | 400 | X = 6,1048 | 2.441,92 |
| TOPLAM | 3.100 | | 18.925 |

- **Dağıtım Oranı: 18.925 / 3.100 = 6,1048 TL/m²**

İdari binanın faydalı ömrü 50 yıl, Amortisman oranı ise % 2 'dir.

Amortisman Tutarı = 36.000 x 0,02 = 720 TL

- **Tesis Makine ve Cihazlar**

Tesis, Makine ve Cihazların faydalı ömrü 5 yıl, Amortisman oranı ise % 20'dir.

| | Gider Yeri | |
|-------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Sağım Ekipmanları Amortismanı | 2004 N. E.Ü.G.Yeri | 148.000 x 0,20 = 29.600 TL |
| Yemleme Vagonu Amortismanı | 31 N. Yrd.Hiz.Gid.Yeri | 27.500 x 0,20 = 5.500 TL |
| Süt Soğutma Tankı Amortismanı | 60 N. Paz.Satış Dağ.G.Yeri | 37.500 x 0,20 = 7.500 TL |

- **Gübre Stıyırıcı ve Elektrikli Isıtıcılar**

Amortisman Tutarı = 44.500 x 0,20 = 8.900 TL. Dağıtım Anahtarları hayvan sayısı olarak belirlenmiştir.

Tablo:32 Gübre Sıyırıcı ve Elektrikli Isıtıcıların Amortisman Dağıtımı

| Gider Yeri- Hayvan Sayısı | Dağıtım oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------|--------------|
| 1001 N. E.Ü.G.Y | 21 X 47,84 | 1.004,64 |
| 1003 N. E.Ü.G.Y | 10 X 47,84 | 478,4 |
| 2004 N. E.Ü.G.Y | 98 X 47,84 | 4.688,32 |
| 10 N. Yatırım G.Y | 37 X 47,84 | 1.770,08 |
| 11 N. Yatırım G.Y | 10 X 47,84 | 478,4 |
| 12 N. Yatırım G.Y | 10 X 47,84 | 478,4 |
| Toplam | 186 | 8.900 |

- Dağıtım Oranı: $8.900 / 186 = 47,84$ TL/ adet

- **Taşıtlar**

Traktör için faydalı ömür 5 yıl, Amortisman oranı % 20'dir. Dağıtım Anahtarı hayvan sayısı olarak belirlenmiştir. Amortisman Tutarı = $45.000 \times 0,20 = 9.000$ TL

Tablo:33 Taşıtların Amortisman Dağıtımı

| Gider Yeri- Hayvan Sayısı | Dağıtım oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------|--------------|
| 1001 N. E.Ü.G.Y | 21 X 48,38 | 1.015,98 |
| 1003 N. E.Ü.G.Y | 10 X 48,38 | 483,80 |
| 2004 N. E.Ü.G.Y | 98 X 48,38 | 4.741,24 |
| 10 N. Yatırım G.Y | 37 X 48,38 | 1.790,06 |
| 11 N. Yatırım G.Y | 10 X 48,38 | 483,80 |
| 12 N. Yatırım G.Y | 10 X 48,38 | 483,80 |
| Toplam | 186 | 9.000 |

- Dağıtım Oranı: $9.000 / 186 = 48,38$ TL/ adet

- **Ahırlarda Kullanılan Demirbaşlar**

Demirbaşların faydalı ömrü 5 yıl ve Amortisman oranı % 20'dir. Ahırlarda kullanılan demirbaşların dağıtım anahtarı hayvan sayıdır.

Amortisman Tutarı = $16.000 \times 0,20 = 3.200$ TL

Tablo:34 Ahırlarda kullanılan Demirbaşların Amortisman Dağıtımı

| Gider Yeri- Hayvan Sayısı | Dağıtım oranı | Toplam Tutar |
|---------------------------|---------------|--------------|
| 1001 N. E.Ü.G.Y | 21 X 17,20 | 361,20 |
| 1003 N. E.Ü.G.Y | 10 X 17,20 | 172 |
| 2004 N. E.Ü.G.Y | 98 X 17,20 | 1.686,02 |
| 10 N. Yatırım G.Y | 37 X 17,20 | 636,40 |
| 11 N. Yatırım G.Y | 10 X 17,20 | 172 |
| 12 N. Yatırım G.Y | 10 X 17,20 | 172 |
| Toplam | 186 | 3.200 |

- Dağıtım Oranı: $3.200 / 186 = 17,20$ TL/ adet

- **Yönetim Departmanında Kullanılan Demirbaşlar**

Amortisman Tutarı = $7.000 \times 0,20 = 1.400$ TL

Tablo 35: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

| Amortismanlar | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | YATIRIM GİDER YERLERİ | | | YARDIMCI HİZ. GİD.YERLERİ | | PAZ.S. D.GİD. YERİ | G.Y.G | TOPLAM |
|-------------------------------|---------------------------|-----------------|------------------|------------------|-----------------------|----------------|----------------------|---------------------------|----------------|--------------------|--------------|---------------|
| | BESİ ÜRETİM | | | SÜT ÜRETİM | Dişi Süt içen | Dişi 3-6 Aylık | Dana-Ham – Gebe Düve | Sağım | Yem hazır. | Süt tankı | | |
| | Erkek süt içen | Erkek 3-6 Aylık | Erkek Dana-Tosun | Sağmallar | | | | | | | | |
| | 1001 | 1002 | 1003 | 2004 | 10 | 11 | 12 | 30 | 31 | 60 | | |
| Sulama Tesisi | 96,87 | - | 46,12 | 452,06 | 170,68 | 46,12 | 46,12 | - | - | - | - | 858 |
| Elektrik ve Kontrol Ünitesi | 164,50 | 164,50 | 329,01 | 1.316,04 | 54,838 | 54,835 | 329,01 | 548,35 | 438,68 | | | 3.400 |
| Binalar | 915,72 | 915,72 | 1.831,44 | 7.325,76 | 305,24 | 305,24 | 1.831,44 | 3.052,4 | 2.441,92 | | 720 | 19.645 |
| Tesis, Makina ve Cihazlar | 1.004,64 | | 478,4 | 34.288,32 | 1.770,08 | 478,4 | 478,4 | | 5.500 | 7.500 | | 51.500 |
| Taşıtlar | 1.015,98 | | 483,80 | 4.741,24 | 1.790,06 | 483,80 | 483,80 | | | | | 9.000 |
| Ahırda Kullanılan Demirbaşlar | 361,20 | | 172 | 1.686,02 | 636,40 | 172 | 172 | | | | | 3.200 |
| Yön Dep. Kul. Demirbaş | | | | | | | | | | | 1.400 | 1.400 |
| Toplam | 3.559,91 | 1.080,22 | 3.340,77 | 49.809,44 | 4.727,3 | 1.540,4 | 3.168,77 | 3.600,75 | 8.380,6 | 7.500 | 2.120 | 88.828 |

4.4.4.3. Amortismanların kayıtları

31/12/2012

| | | | |
|----|--|--------|--------|
| 29 | <p>796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI</p> <p>10. N. Yat.Gid.Yeri 4.727,3</p> <p>11. N. Yat.Gid.Yeri 1.540,4</p> <p>12. N. Yat.Gid.Yeri 3.168,77</p> <p>1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.559,91</p> <p>1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.080,22</p> <p>1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.340,77</p> <p>2004 N. E.Ü.G.Yeri 49.809,44</p> <p>30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 3.600,75</p> <p>31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 8.380,6</p> <p>60 N. Paz.S.D.G.Y. 7.500</p> <p>70 N. Gen.Y.G.Y. 2.120</p> <p style="text-align: center;">257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR</p> <p>01. Sulama Tesisi 858</p> <p>02. Elek.Kon. Ünit. 3.400</p> <p>03. Binalar 19.645</p> <p>04. T. Makina ve Cih. 51.500</p> <p>05. Taşıtlar 9.000</p> <p>06. Demirbaşlar 4.600</p> <p>Amortisman Kaydı</p> | 88.828 | 88.828 |
|----|--|--------|--------|

4.4.5. İkinci Dağıtım

Birinci dağıtım olarak ifade edilen gider türlerinin gider yerlerine dağıtımından sonra, yardımcı hizmet ve yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilir. Bu da ikinci dağıtım olarak adlandırılır. Örnek işletmemizde birinci dağıtım sonucunda yem hazırlama gider merkezinde toplanan giderler 10.163,3 TL'dir. Sağım hane gider merkezinde toplanan giderler ise 6.358,85 TL olarak hesaplanmıştır.

- Yem hazırlama gider merkezinde toplanan giderlerin esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarı Direkt İşçilik Saatleridir.
- Sağım hane gider merkezinin giderlerinin dağıtımında ise hayvan sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

- Yem hazırlama gider merkezinde toplanan giderlerin dağıtımını

Tablo:36 Yrd. Hizmet Gider Yerleri II. Dağıtımı (Yem Haz. Gid. Yeri)

| Gider Yerleri | DİS | Dağıtım Oranı | Toplam Tutar |
|--------------------------|--------------|----------------------|---------------------|
| 11 No. Yatırım Gid. Yeri | 35 | X 9,9154 | 347,03 |
| 12 No. Yatırım Gid. Yeri | 210 | X 9,9154 | 2.082,23 |
| 1002 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 70 | X 9,9154 | 694,07 |
| 1003 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 210 | X 9,9154 | 2.082,23 |
| 2004 No. Es.Ür.Gid. Yeri | 500 | X 9,9154 | 4.957,7 |
| TOPLAM | 1.025 | | 10.130 |

- Dağıtım oranı: $10.163,3/1.025 = 9,9154$

Tablo 37: Gider Dağıtım Tablosu(TMS-41'e Göre)

| Gider Yerleri | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | YATIRIM GİDER YERLERİ | | | YARDIMCI HİZ. GİD.YERLERİ | | PAZ.S. D.GİD. YERİ | G.Y.G | TOPLAM |
|--------------------------|---------------------------|------------------|------------------|-------------------|-----------------------|-----------------|----------------------|---------------------------|-----------------|--------------------|-----------------|----------------|
| | BESİ ÜRETİM | | | SÜT ÜRETİM | Dişi Süt içen | Dişi 3-6 Aylık | Dana-Ham – Gebe Düve | Sağım hane | Yem hazır. | Süt tankı | | |
| | Erkek süt içen | Erkek 3-6 Aylık | Erkek Dana-Tosun | Sağmallar | | | | | | | | |
| Gider Çeşitleri | 1001 | 1002 | 1003 | 2004 | 10 | 11 | 12 | 30 | 31 | 60 | 70 | |
| D.İlk Mad. Mlz.G. | - | 14.250 | 70.600 | 287.100 | - | 14.250 | 61.800 | - | - | - | - | 448.000 |
| Dir. İşçilik | 3.592,9 | 3.592,9 | 10.778,8 | 25.663,71 | 1.796,46 | 1.796,46 | 10.778,5 | - | - | - | - | 58.000 |
| Dir.Giderler Top. | 3.592,9 | 17.842,29 | 81.423,8 | 312.763,71 | 1.796,46 | 16.046,5 | 72.578,5 | - | - | - | - | 506.000 |
| Endirekt Giderler | | | | | | | | | | | | |
| İşletme Malzemesi | 555 | 555 | 1.097,89 | 4.440 | 184,61 | 184,61 | 1.097,89 | 1.850 | 1.480 | - | 555 | 12.000 |
| Endirekt İşçilik | 820,04 | 820,04 | 2.296,12 | 7.380,41 | 393,62 | 393,62 | 2.296,12 | | | | | 14.400 |
| Elektrik ve Yakıt | 302,70 | 302,70 | 605,40 | 1.816,20 | 151,35 | 151,35 | 605,40 | 908,10 | 302,70 | 151,35 | 302,7 | 5.600 |
| Suni Tohumlama | | | | 10.909,09 | | | 4.090,91 | | | | | 15.000 |
| İlaç | 1.000 | 1.000 | 3.000 | 8.000 | 500 | 500 | 3.000 | | | | | 17.000 |
| Taşıma ve Satış G. | | | | | | | | | | 2.700 | | 2.700 |
| Muhasebe Gideri | | | | | | | | | | | 3.600 | 3.600 |
| Amortisman Gideri | 3.559,91 | 1.080,22 | 3.340,77 | 49.809,44 | 4.727,3 | 1.540,4 | 3.168,77 | 3.600,75 | 8.380,6 | 7.500 | 2.120 | 88.828 |
| Endir.Gid.Toplam | 6.237,65 | 3.757,96 | 10.340,18 | 82.355,14 | 5.956,88 | 2.769,98 | 14.268,9 | 6.358,85 | 10.163,3 | 10.351,3 | 6.508,16 | 159.128 |
| I.Dağıtım Toplamı | 9.830,55 | 21.600,25 | 91.763,98 | 395.118,85 | 7.753,34 | 18.816,4 | 86.847,7 | 6.358,85 | 10.163,3 | 10.351,3 | 6.508,16 | 665.128 |
| Yem Hazırlama | | 694,07 | 2.082,23 | 4.957,7 | | 347,03 | 2.082,23 | | (10.163,3) | | | |
| Sağım hane | | | | 6.358,85 | | | | (6.358,85) | | | | |
| II.Dağıtım | 9.830,77 | 22.299,32 | 93.856,21 | 406.435,4 | 7.753,34 | 19.163,5 | 88.930 | - | - | 10.351,3 | 6.508,16 | 665.128 |

4.4.6. Maliyetlerin Belirlenmesi ve Yüklenmesi

Maliyetlerin belirlenmesinde, gider yerlerinde biriken giderlerin mamullere yüklenmesi işlemidir. Örnek işletmemizde esas üretim gider merkezi olarak besi hayvanlarının yetiştirilmesi ve süt üretimi yer almaktadır. Ayrıca sürüye katılacak olan dişi büyükbaş hayvanların izlendiği yatırım gider merkezi bulunmaktadır.

4.4.6.1 Süt Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Süt üretim maliyetlerinin hesaplanmasında, sağmal ineklerin izlendiği 2004 nolu esas üretim gider yerinde toplanan giderlerin hepsi süt maliyetine yüklenmez. Sağmal ineklere verilen yemlerin bir kısmı yaşam payı ihtiyacı olarak hesaplanır. Verilen yem miktarları ineklerin süt verimliliklerine göre değişmekle birlikte günlük hayvanlara verilecek yem miktarının hesaplanmasında Canlı ağırlık / 40 formülü ile hesap yapılmaktadır (Top, 2009: 66). Sağmalların canlı ağırlıkları ortalama 600 kg alındığı zaman 600/40'dan günlük verilecek yem miktarları 15 kg. olarak hesaplanmaktadır. Ancak uygulamamızda tüm sağmalların canlı ağırlıkları bilinmediğinden, gebe ineklere ve sağmallara yedirilen günlük yem miktarları karşılaştırılarak yaşam payları hesaplanmıştır.

- Gebe inek Günlük Yem Miktarı = 13,75 kg./gün
- Sağmal Yem Miktarı = 25,75 kg./gün
- Yaşam Payı = $13,75 / 25,75 = 0,5340$
- Süt Verim Payı = $1 - 0,5340 = 0,4660$
- Sağmal Yem Gideri : 330.750 TL
- Sağmal Yaşam Payı = $330.750 \times 0,5340 = 176.620,5$ TL
- Süt Verim Payı = $330.750 \times 0,4660 = 154.129,5$ TL

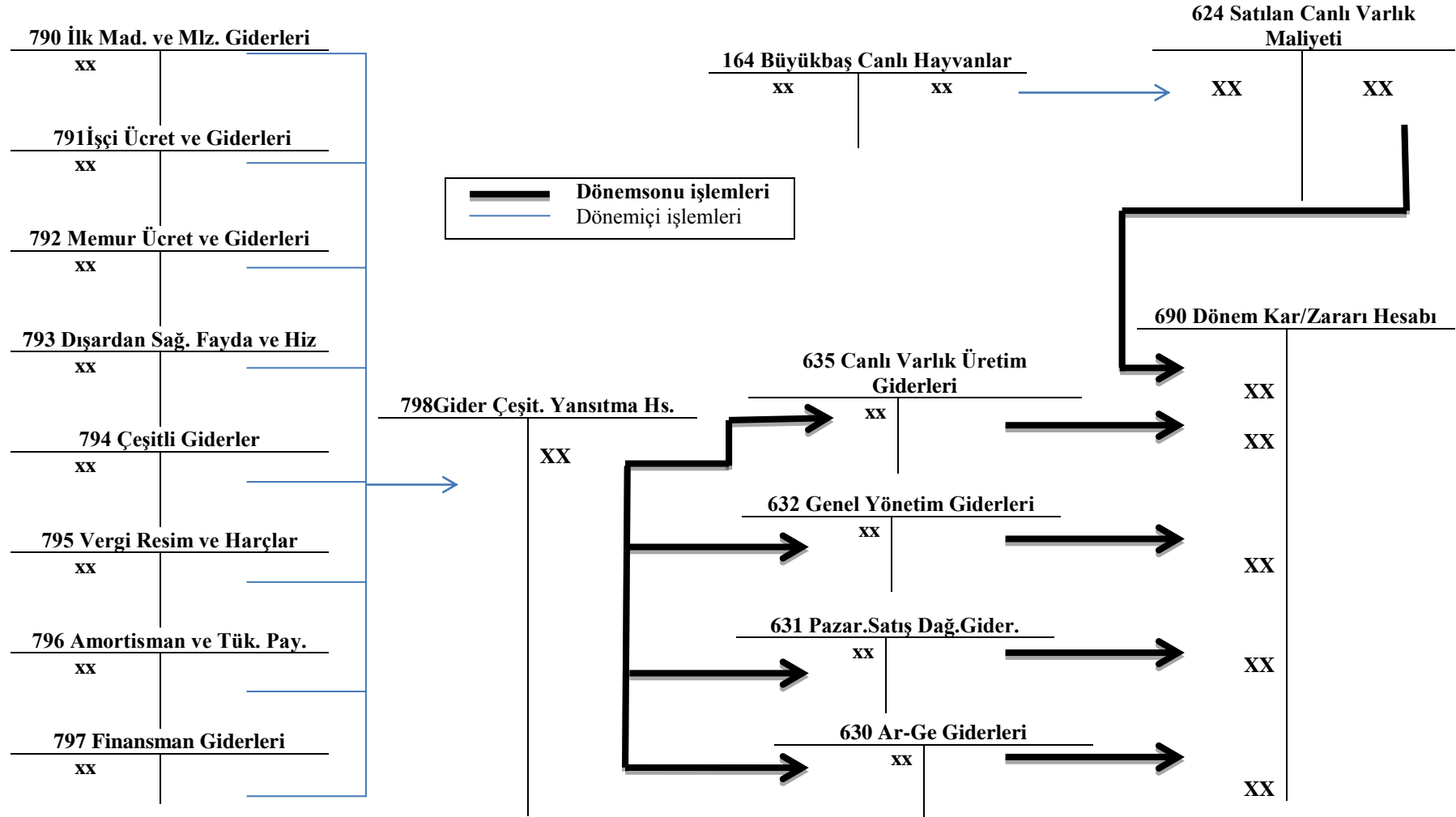
Sağmal ineklerin hesaplanan yaşam payları süt üretim maliyetine katılmaz.

Ayrıca sütü satılmayan ve buzağılara içirilen 5 adet sağmal ineğin de yem maliyetleri süt üretim maliyetine katılmayarak buzağuların maliyetlerine eklenmelidir.

- Süt Üretim Maliyeti = $406.435,4 - 176.620,5 = 229.814,9$
 - Satılan sütün maliyeti = $229.814,9 \times 70/75 = \underline{214.493,9}$
 - Satılmayan Sağmal Süt Maliyeti = $229.814,9 - 214.493,9 = \underline{15.321}$
- Buzağı başı süt maliyeti = $15.321 / 15 = 1.021,4$ TL

- Erkek Süt İçen Buzağı 10 x 1.021,4 TL = 10.214 TL
- Dişi Süt İçen Buzağı 5 x 1.021,4 TL = 5.107 TL

Hayvancılık İşletmesi Maliyet Hesapları Akış Şeması (7/B Seçeneği)



- **Sağmal İneklerin Maliyetlerinin Yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|----|---|-----------|-----------|
| 30 | 799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01.Süt Üretim Maliyeti 229.815,81 | 229.814,9 | |
| | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ* 01.Süt Üretim Giderleri | 176.620,5 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 01.Sağmal Maliyetleri | | 406.435,4 |
| | Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması | | |

*Bu hesap Özkan ve Aksoylu tarafından TFRS'ye Göre Tarım sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi' adlı çalışmada 2012, s. 11'de önerilmektedir.

| | | | |
|----|--|-----------|-----------|
| 31 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 01.Süt Üretim Giderleri | 229.814,9 | |
| | 799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01.Süt Üretim Maliyeti 229.815,81 | | 229.814,9 |
| | Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması | | |

-Üretilen sütün net gerçeğe uygun değerinin 220.000 TL olduğu kabul edilmektedir.

| | | | |
|----|---|---------|---------|
| 32 | 155 TARIM ÜRÜNLERİ * 01. Süt 220.000 | 220.000 | |
| | 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI** | | 220.000 |
| | Süt üretim maliyetinin devri | | |

* Bu hesap kodu tarafımızdan önerilmiştir.

** Bu hesap kodu Özulucan ve Deran'nın a.g.m.'de s.20'de önerilmiştir.

| | | | |
|----|---|---------|---------|
| 33 | 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 01.Süt Maliyeti 220.000 | 220.000 | |
| | 155 TARIM ÜRÜNLERİ 01. Süt 220.000 | | 220.000 |
| | Satılan süt maliyeti | | |

4.4.6.2. Giderlerin Yansıtılması

- Besi üretim giderlerinin yansıtılması

| 31/12/2012 | | | |
|------------|--|-----------|-----------|
| 34 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 02.Besi üretimi giderleri 125.535,9 | 125.985,9 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 02.Besi Üretim Maliyeti | | 125.985,9 |
| | Besi üretim gideri yansıtılması | | |

- Olgunlaşmamış inek giderlerinin yansıtılması

| 31/12/2012 | | | |
|------------|---|------------|------------|
| 35 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 03.olgunlaşmamış inek üret. Gideri | 115.846,84 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 03.olgunlaşmamış inek | | 115.846,84 |
| | Olgunlaşmamış inek gideri yansıtılması | | |

- Pazarlama Giderlerinin Yansıtılması

| 31/12/2012 | | | |
|------------|--|----------|----------|
| 36 | 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 10.351,3 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 04.Paz.S.Dağ. Maliyeti | | 10.351,3 |
| | Pazarlama gideri Yansıtılması | | |

- **Yönetim Giderlerinin Yansıtılması**

| | | | | |
|----|------------|---|----------|----------|
| 37 | 31/12/2012 | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 04.Dönem Giderleri | 6.508,16 | |
| | | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 05.Yönetim Maliyeti | | 6.508,16 |
| | | Yönetim giderlerinin yansıtılması | | |

- **Maliyet Hesaplarının Kapatılması**

| | | | | |
|----|------------|--|---------|---------|
| 38 | 31/12/2012 | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI | 665.128 | |
| | | 790 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ | | 460.000 |
| | | 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ | | 58.000 |
| | | 793 DIŞARDAN SAĞ.F. VE HİZMETLER | | 55.600 |
| | | 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER | | 2.700 |
| | | 796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAY. | | 88.828 |
| | | Maliyet Hesaplarının kapanış kaydı | | |

- **Gider Tahakkuklarının ödenmesi**

| | | | | |
|----|------------|-------------------------------|--------|--------|
| 39 | 31/12/2012 | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | 90.000 | |
| | | 100 KASA | | 90.000 |
| | | Gider Tahakkuklarının ödemesi | | |

4.4.7. Kâr ve Zararın Tespiti

Kâr ve zararın tespiti, TMS-41 ve VUK'a göre farklı çıkmaktadır. Standart gerçeğe uygun değer esasını benimsemiş, VUK ise maliyet esasına göre değerlendirme yapmayı uygun görmüştür.

31/12/2012

| | | | |
|----|------------------------------------|--------------|-----------|
| 40 | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | 1.112.127,56 | |
| | 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERLERİ | | 10.351,3 |
| | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 6.508,16 |
| | 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ | | 220.000 |
| | 624 SATILAN CANLI VARLIK MALİYETİ | | 227.000 |
| | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ | | 648.268,1 |
| | Giderlerin K/Z'a devri | | |

31/12/2012

| | | | |
|----|-------------------------------------|-----------|-------------|
| 41 | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 736.437,5 | |
| | 602 DİĞER GELİRLER | 45.450 | |
| | 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI | 220.000 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 234.800 | |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | 3.250 | |
| | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | | 1.239.937,5 |
| | Gelirlerin K/Z'a devri | | |

31/12/2012

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| 42 | 691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ | 25.562 | |
| | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 25.562 |
| | Dönem Kârından ayrılan vergi karşılığı | | |

31/12/2012

| | | | |
|----|--------------------------------|------------|-----------|
| 43 | 690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 127.809,94 | |
| | 691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ | | 43.562 |
| | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | | 84.247,94 |
| | Net Kârın hesaplanması | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 44 | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 84.247,94 | |
| | 590 DÖNEM NET KÂRI | | 84.247,94 |
| | Dönem Net Kârı | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------|---|--------|--------|
| 45 | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | 25.562 | |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 25.562 |
| | Kesinleşen vergi borcu | | |

4.4.8. Finansal tabloların Düzenlenmesi

Tablo:38 ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Kesin Mizan(TMS-41'e göre)

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|----------------------------------|-------------|---------|-------------|---------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 266.300 | 885.537,5 | - |
| 101 Alman Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malzeme | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 155 Tarım Ürünleri | 220.000 | 220.000 | - | - |
| 164 Büyükbaş Canlı H. | 309.300 | 237.000 | 72.300 | - |
| 214 Büyükbaş Canlı H. | 519.900 | 37.400 | 482.500 | - |
| 218 Yapılmakta Ol.Canlı.Var.Yat. | 174.600 | 57.500 | 117.100 | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 173.528 | - | 173.528 |
| 284 Ertelemiş Vergi Varlığı | 4.500 | - | 4.500 | - |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 360 Ödenecek Vergi ve Fon | | 25.562 | | 25.562 |
| 370 Dön. Kârı vergi Y.Yük. Karş. | 25.562 | 25.562 | - | - |
| 381 Gider Tahakkukları | 90.000 | 90.000 | - | |

| | | | | |
|-----------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| 484 Ertelemiş Vergi Yüküm. | | 22.500 | | 22.500 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 590 Dönem Net Kârı | | 84.247,94 | | 84.247,94 |
| 600 Yurtiçi Satışlar | 751.837,5 | 751.837,5 | - | - |
| 602 Diğer Gelirler | 45.450 | 45.450 | - | - |
| 604 Tarımsal Ürün Değ. Farkı | 220.000 | 220.000 | - | - |
| 606 Canlı Var. Değer. Farkları | 256.800 | 256.800 | - | - |
| 620 Satılan Mamul Maliyeti | 220.000 | 220.000 | - | - |
| 624 Satılan Canlı Varlık M. | 227.000 | 227.000 | - | - |
| 631 Paz. Satış ve Dağıtım Gider. | 10.351,3 | 10.351,3 | | |
| 632 Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | 6.508,16 | | |
| 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri | 648.268,1 | 648.268,1 | | |
| 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar | 3.250 | 3.250 | - | - |
| 690 Dönem Kâr ve Zararı | 1.239.937,5 | 1.239.937,5 | - | - |
| 691 Dön. Kârı vergi ve Y.Y.Karş. | 48.062 | 48.062 | | |
| 692 Dönem Net Kârı ve Zararı | 84.247,94 | 84.247,94 | | |
| 790 İlk Madde ve Malzeme Gider | 460.000 | 460.000 | - | - |
| 791 İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | 58.000 | - | - |
| 793 Dışardan Sağ.Fay.ve Hizmet | 55.600 | 55.600 | - | - |
| 794 Çeşitli Giderler | 2.700 | 2.700 | - | - |
| 796 Amortisman ve Tük. Payları | 88.828 | 88.828 | | |
| 798 Gider Çeşit Yansıtma Hs. | 665.128 | 665.128 | | |
| 799 Üretim Maliyeti | 229.814,9 | 229.814,9 | | |
| TOPLAM | 9.830.683 | 9.830.683 | 2.655.138 | 2.655.138 |

Tablo:39ABC İşletmesi 2012 Yılı Sonu Gelir Tablosu (TMS-41'e göre)

| | | |
|--|-----------|-------------------|
| A- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 1.236.687,5 |
| 1. Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | |
| 2. Diğer Gelirler | 45.450 | |
| 3. Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı | 220.000 | |
| 4. Canlı Varlıklar Değerleme Farkları | 234.800 | |
| B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | - |
| 1- Satıştan İadeler (-) | | |
| 2- Satış İskontoları (-) | | |
| 3- Diğer İndirimler (-) | | |
| D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | (447.000) |
| 1- Satılan Mamul Maliyeti (-) | 220.000 | |
| 2- Satılan Canlı Varlık Maliyeti (-) | 227.000 | |
| E- CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ (-) | | (648.268,1) |
| BÜRÜT SATIŞ KARI | | 141.419,4 |
| F- FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) |
| 1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | - | |
| 2- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-) | 10.351,30 | |
| 3- Genel Yönetim Giderleri (-) | 6.508,16 | |
| FAALİYET KARI | | 124.559,94 |
| G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 3.250 |
| 1- Diğer Olağan Gelirler | 3.250 | |
| H- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-) | | - |
| I- FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | - |
| VERGİ ÖNCESİ KAR | | 127.809,94 |
| L- DÖNEM VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK. (-) | | (43.562) |
| DÖNEM NET KARI | | 84.247,94 |

Tablo:40 ABC İşletmesi 31/12/2012 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu (TMS-41)

| VARLIKLAR | | KAYNAKLAR | |
|--|------------------|---|------------------|
| CARİ VARLIKLAR | | CARİ KAYNAKLAR | |
| <u>Nakit ve nakit benzeri Varlıklar</u> | 1.091.737,5 | <u>Ticari borçlar</u> | 249.300 |
| -Kasa : 885.537,5 | | -Satıcılar: 249.300 | |
| -Banka : 206.200 | | | |
| Stoklar | 40.000 | <u>Ödenecek vergi ve diğ. Yük.</u> | 48.062 |
| Canlı varlıklar | 72.300 | - Ödenecek vergi: 25.562 | |
| | | - Ertelen. Vergi Yük. 22.500 | |
| CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | | CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR | |
| Maddi varlıklar | 847.000 | Finansal borçlar | - |
| <u>Diğer Varlıklar</u> | 4.500 | | |
| -Ertelenmiş vergi varlığı | | | |
| Canlı varlıklar | 482.500 | ÖZKAYNAKLAR | |
| Yapılmakta olan. Canlı var. Yat. | 117.100 | Sermaye | 2.100.000 |
| Bir. Amortismanlar | (173.528) | Dönem net karı | 84.247,94 |
| TOPLAM VARLIKLAR | 2.481.610 | TOPLAM KAYNAKLAR | 2.481.610 |

Kapanış Kayıtları

| | | | |
|----|---|-----------|-----------|
| 46 | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 173.528 | |
| | 320 SATICILAR | 249.300 | |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 25.562 | |
| | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜĞÜ | 22.500 | |
| | 500 SERMAYE | 2.100.000 | |
| | 590 DÖNEM NET KÂRI | 84.247,94 | |
| | 100 KASA | | 885.537,5 |
| | 102 BANKA | | 206.200 |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 40.000 |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVAN | | 72.300 |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVAN | | 482.500 |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | | 117.100 |
| | 250 ARSA VE ARAZİLER | | 60.000 |
| | 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ | | 47.000 |
| | 252 BİNALAR | | 414.500 |
| | 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | | 257.500 |
| | 254 TAŞITLAR | | 45.000 |
| | 255 DEMİRBAŞLAR | | 23.000 |
| | 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI | | 4.500 |
| | Kapanış Maddesi | | |

Defter- İ Kebir Kayıtları (TMS-41)

| 100 Kasa | | A | |
|----------------|--------------|------|--|
| (a) 400.000 | 150.000 | (6) | |
| (2) 227.000 | 14.400 | (9) | |
| (5) 15.400 | 5.600 | (13) | |
| (18) 509.437,5 | 2.700 | (16) | |
| | 3.600 | (17) | |
| | 90.000 | (39) | |
| | 885.537,5 | (46) | |
| 1.151.837,50 | 1.151.837,50 | | |

| 102 Banka | | A | |
|--------------|---------|------|--|
| (a) 237.500 | 180.000 | (12) | |
| (11) 100.000 | 206.200 | (46) | |
| (19) 24.000 | | | |
| (20) 21.450 | | | |
| (21) 3.250 | | | |
| 386.200 | 386.200 | | |

| 155 Tarım Ürünleri | | A | |
|--------------------|---------|------|--|
| (33) 220.000 | 220.000 | (34) | |

| 214 B.B. Canlı Var. | | A | |
|---------------------|---------|------|--|
| (a) 420.000 | 15.400 | (5) | |
| (4) 4.900 | 22.000 | (26) | |
| (24) 95.000 | 482.500 | (46) | |
| 519.900 | 519.900 | | |

| 101 Alınan Çekler | | A | |
|-------------------|---------|------|--|
| (a) 100.000 | 100.000 | (11) | |
| 100.000 | 100.000 | | |

| 150 İlk Madde Malz. | | A | |
|---------------------|---------|------|--|
| (a) 150.000 | 448.000 | (7) | |
| (6) 350.000 | 12.000 | (8) | |
| | 40.000 | (46) | |
| 500.000 | 500.000 | | |

| 164 B.B. Canlı V | | A | |
|------------------|---------|------|--|
| (a) 173.000 | 227.000 | (3) | |
| (1) 64.000 | 10.000 | (24) | |
| (22) 16.900 | 72.300 | (46) | |
| (23) 10.400 | | | |
| (24) 45.000 | | | |
| 309.300 | 309.300 | | |

| 250 Arsa | | A | |
|------------|--------|------|--|
| (a) 60.000 | 60.000 | (46) | |
| 60.000 | 60.000 | | |

| B | 218 Yap.O.C.V.Yat. | | A |
|------|--------------------|---------|------|
| (a) | 86.500 | 57.500 | (24) |
| (22) | 32.500 | 117.100 | (46) |
| (23) | 15.600 | | |
| (24) | 12.500 | | |
| (25) | 27.500 | | |
| | 174.600 | 174.600 | |

| R | 252 Bina | | A |
|-----|----------|---------|------|
| (a) | 414.500 | 414.500 | (46) |
| | 414.500 | 414.500 | |

| B | 254 Taşıt | | A |
|-----|-----------|--------|------|
| (a) | 45.000 | 45.000 | (46) |
| | 56.000 | 45.000 | |

| B | 257 B.Amort. | | A |
|---|--------------|---------|------|
| | | 84.700 | (a) |
| | | 88.828 | (29) |
| | 173.528 | 173.528 | |

| B | 251 Yer. Yerüstü Düz | | A |
|-----|----------------------|--------|------|
| (a) | 47.000 | 47.000 | (46) |
| | 47.000 | 47.000 | |

| B | 253 Makina | | A |
|-----|------------|---------|------|
| (a) | 257.500 | 257.500 | (46) |
| | 257.500 | 257.500 | |

| B | 255 Demirbaş | | A |
|-----|--------------|--------|------|
| (a) | 23.000 | 23.000 | (46) |
| | 23.000 | 23.000 | |

| B | 320 Satıcı | | A |
|------|------------|---------|-----|
| (12) | 180.000 | 229.300 | (a) |
| (46) | 249.300 | 200.000 | (6) |
| | 429.300 | 429.300 | |

| B | | 500 Sermaye | | A | |
|-------|-----------|-------------|-----|---|--|
| (46) | 2.100.000 | 2.100.000 | (a) | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 2.100.000 | 2.100.000 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | | 600 Y.İ.Satışlar | | A | |
|-------|-----------|------------------|------|---|--|
| (41) | 736.437,5 | 227.000 | (2) | | |
| | | 509.437,5 | (18) | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 736.437,5 | 736.437,5 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | | 635 Can.Var.Ür.Gid. | | A | |
|-------|-----------|---------------------|------|---|--|
| (30) | 176.620,5 | 648.268,1 | (41) | | |
| (31) | 229.814,9 | | | | |
| (34) | 125.985,9 | | | | |
| (35) | 115.846,8 | | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 648.268,1 | 648.268,1 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | | 606 C. Var. Değ.Farkları | | A | |
|-------|---------|--------------------------|------|---|--|
| (26) | 22.000 | 64.000 | (1) | | |
| (42) | 234.800 | 4.900 | (4) | | |
| | | 49.400 | (22) | | |
| | | 26.000 | (23) | | |
| | | 85.000 | (24) | | |
| | | 27.500 | (25) | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 256.800 | 256.800 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | | 624 Sat.C.V.Maliyeti | | A | |
|-------|---------|----------------------|------|---|--|
| (3) | 227.000 | 227.000 | (41) | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 227.000 | 227.000 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | | 602 Diğ.Gelir | | A | |
|-------|--------|---------------|------|---|--|
| (41) | 45.450 | 24.000 | (19) | | |
| | | 21.450 | (20) | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| | 45.450 | 45.450 | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | |

| B | 691 Vergi Gider/Gelir | | A |
|------|-----------------------|--------|------|
| (27) | 22.500 | 4.500 | (28) |
| (42) | 25.562 | 43.562 | (43) |
| | 48.062 | 48.062 | |

| B | 381 Gider Tahakkuk | | A |
|------|--------------------|--------|------|
| (39) | 90.000 | 58.000 | (10) |
| | | 15.000 | (14) |
| | | 17.000 | (15) |
| | 90.000 | 90.000 | |

| B | 284 Ert. Ver. Var. | | A |
|------|--------------------|-------|------|
| (28) | 4.500 | 4.500 | (46) |
| | 4.500 | 4.500 | |

| B | 484 Ert. Ver. Yük. | | A |
|------|--------------------|--------|------|
| (46) | 22.500 | 22.500 | (27) |
| | 22.500 | 22.500 | |

| B | 793 D. Sağ. Fay | | A |
|------|-----------------|--------|------|
| (9) | 14.400 | 55.600 | (38) |
| (13) | 5.600 | | |
| (14) | 15.000 | | |
| (15) | 17.000 | | |
| (17) | 3.600 | | |
| | 55.600 | 55.600 | |

| B | 790 İlk. Mad. Mlz. | | A |
|-----|--------------------|---------|------|
| (7) | 448.000 | 460.000 | (38) |
| (8) | 12.000 | | |
| | 460.000 | 460.000 | |

| B | 794 Çeşitli Gid. | | A |
|------|------------------|-------|------|
| (16) | 2.700 | 2.700 | (38) |

| B | 791 İşçi Ücret | | A |
|------|----------------|--------|------|
| (10) | 58.000 | 58.000 | (38) |
| | 58.000 | 58.000 | |

| | | | |
|----------|-----------------------|--|----------|
| B | 796 Amort.Gid. | | A |
|----------|-----------------------|--|----------|

| | | | |
|------|--------|--------|------|
| (29) | 88.828 | 88.828 | (38) |
|------|--------|--------|------|



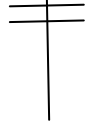
| | | | |
|----------|------------------------|--|----------|
| B | 799 Üretim Mal. | | A |
|----------|------------------------|--|----------|

| | | | |
|------|-----------|-----------|------|
| (30) | 229.814,9 | 229.814,9 | (31) |
|------|-----------|-----------|------|



| | | | |
|----------|--------------------------------|--|----------|
| B | 604 Tar. Ür. Değ. Farkı | | A |
|----------|--------------------------------|--|----------|

| | | | |
|------|---------|---------|------|
| (41) | 220.000 | 220.000 | (32) |
|------|---------|---------|------|



| | | | |
|----------|--------------------------|--|----------|
| B | 631 Paz.Sat.D.Gid | | A |
|----------|--------------------------|--|----------|

| | | | |
|------|-----------|-----------|------|
| (36) | 10.351,30 | 10.351,30 | (40) |
|------|-----------|-----------|------|



| | | | |
|----------|----------------------------|--|----------|
| B | 798 Gider Çeş.Yans. | | A |
|----------|----------------------------|--|----------|

| | | | |
|------|---------|-----------|------|
| (38) | 665.128 | 406.435,4 | (30) |
|------|---------|-----------|------|

| | | | |
|--|--|-----------|------|
| | | 125.985,9 | (34) |
|--|--|-----------|------|

| | | | |
|--|--|-----------|------|
| | | 115.846,8 | (35) |
|--|--|-----------|------|

| | | | |
|--|--|----------|------|
| | | 10.351,3 | (36) |
|--|--|----------|------|

| | | | |
|--|--|---------|------|
| | | 6.508,1 | (37) |
|--|--|---------|------|

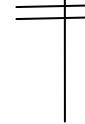
| | | | |
|---------|--|--|--|
| 665.128 | | | |
|---------|--|--|--|

| | | | |
|--|--|---------|--|
| | | 665.128 | |
|--|--|---------|--|



| | | | |
|----------|----------------|--|----------|
| B | 620 SMM | | A |
|----------|----------------|--|----------|

| | | | |
|------|---------|---------|------|
| (33) | 220.000 | 220.000 | (40) |
|------|---------|---------|------|



| | | | |
|----------|-------------------------|--|----------|
| B | 690 Dön. KAR-ZAR | | A |
|----------|-------------------------|--|----------|

| | | | |
|------|--------------|-------------|------|
| (40) | 1.112.127,56 | 1.239.937,5 | (41) |
|------|--------------|-------------|------|

| | | | |
|------|------------|--|--|
| (43) | 127.809,94 | | |
|------|------------|--|--|

| | | | |
|-------------|--|--|--|
| 1.239.937,5 | | | |
|-------------|--|--|--|

| | | | |
|--|--|-------------|--|
| | | 1.239.937,5 | |
|--|--|-------------|--|



| B | 632 Gen.Yön.Gid. | | A |
|-------------|------------------|----------|------|
| (37) | 6.508,16 | 6.508,16 | (40) |
| <hr/> <hr/> | | | |

| B | 370 D.KARI vergi Y.Yük. | | A |
|-------------|-------------------------|--------|------|
| (45) | 25.562 | 25.562 | (42) |
| <hr/> <hr/> | | | |

| B | 692 D.Net Kar-Zararı | | A |
|-------------|----------------------|-----------|------|
| (44) | 84.247,94 | 84.247,94 | (43) |
| <hr/> <hr/> | | | |

| B | 360 Öd.Vergi Ve Fon | | A |
|-------------|---------------------|--------|------|
| (46) | 25.562 | 25.562 | (45) |
| <hr/> <hr/> | | | |

| B | 590 Dön.Net Kar | | A |
|-------------|-----------------|-----------|------|
| (46) | 84.247,94 | 84.247,94 | (44) |
| <hr/> <hr/> | | | |

| B | 649 Diğ.Ol.Gel.Kâr | | A |
|-------------|--------------------|-----------|---|
| (41) | 3.250 | 3.250(21) | |
| <hr/> <hr/> | | | |
| | 3.250 | 3.250 | |
| <hr/> <hr/> | | | |

4.5. Uygulama'nın Vuk'a Göre Kayıtları

01/01/2012

| | | | |
|----------------------------------|---------------------------------|-----------|--|
| a | 100 KASA | 400.000 | |
| | 01. TL Kasası | | |
| | 101 ALINAN ÇEKLER | 100.000 | |
| | 102 BANKA | 237.500 | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | 150.000 | |
| | 03. Hayvan Yem | 138.000 | |
| | 04. İşl. Malzemesi | 12.000 | |
| | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM | 173.000 | |
| | 10.01 Buzağı (süt içen) Erkek | 10.000 | |
| | 10.02 Buzağı(3-6 aylık) Erkek | 13.000 | |
| | 10.03 Dana-Tosun | 150.000 | |
| | 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR | 420.000 | |
| | 20.04 Sağmal inekler | | |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 86.500 | |
| | 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi | 5.000 | |
| 11.02 Buzağı(3-6 aylık)Dişi | 6.500 | | |
| 12.03 Düve | 75.000 | | |
| 250 ARSA VE ARAZİLER | 60.000 | | |
| 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ | 47.000 | | |
| 252 BİNALAR | 414.500 | | |
| 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | 257.500 | | |
| 254 TAŞITLAR | 45.000 | | |
| 255 DEMİRBAŞLAR | 23.000 | | |
| | 257 BİRİKMİŞ AMORT. | 84.700 | |
| | 320 SATICILAR | 229.300 | |
| | 500 SERMAYE | 2.100.000 | |
| | Açılış kaydı | | |

4.5.1 Dönemiçi İşlemleri

1- Kayıtlı değeri 163.000 TL olan Besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|---|--|---------|---------|
| 1 | 100 KASA | 227.000 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 01. Besi Satışları | | 227.000 |
| | Satış | | |
| 2 | 152 MAMULLER 01. Buzağı 13.000 02. Dana- Tosun 150.000 | 163.000 | |
| | 151 YARI MAMULLER 10.02 Buzağı 13.000 10.03 Dana-Tosun 150.000 | | 163.000 |
| | SMM Kaydı | | |
| 3 | 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 02. Besi Hay. Maliyeti 163.000 | 163.000 | |
| | 152 MAMULLER 01 Buzağı 13.000 02 Dana- Tosun 150.000 | | 163.000 |
| | SMM Kaydı | | |

2-Kayıtlı değeri toplam 10.500 TL olan İki adet olgunlaşmış sağmal inek 15.400 TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|---|--|--------|--------|
| 4 | 100 KASA | 15.400 | |
| | 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 01 Sağmal İnek 10.500 | | 10.500 |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 4.900 |
| | Sağmal İnek Satışı | | |

- 2- İlk madde ve malzeme olarak 350.000 TL tutarında hayvan yemi alınmış, bu işlemde 150.000 TL nakit ödenmiş, kalan için satıcılara borçlanılmıştır.

| | | | |
|---|--------------------------|---------|---------|
| 5 | 150 İLK MADDE VE MALZEME | 350.000 | |
| | 02. Hayvan Yem 350.000 | | |
| | 100 KASA | | 150.000 |
| | 320 SATICILAR | | 200.000 |
| | Yem alışı | | |

- 3- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır.

| | | | |
|---|---|---------|---------|
| 6 | 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ | 448.000 | |
| | 010. Direkt Malzeme 448.000 | | |
| | 11. Yat.Gid.Yeri 14.250 | | |
| | 12 Yat.Gid.Yeri 61.800 | | |
| | 1002 N.E.Ü.G.Y. 14.200 | | |
| | 1003 N.E.Ü.G.Y 70.650 | | |
| | 2004 E.E.Ü.G.Y 287.100 | | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 448.000 |
| | 01.Yem 448.000 | | |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |

| | | | |
|---|-------------------------------|--------|--------|
| 7 | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | 12.000 | |
| | 020. İşletme malzemesi 12.000 | | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 1.107,70 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 1.107,70 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 4.440,00 | | |
| | 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.850,00 | | |
| | 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.480,00 | | |
| | 70 N. Gen.Y.G.Y. 555,00 | | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 12.000 |
| | 02.İş.mlz.12.000 | | |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |

5-Veteriner ücreti olarak 14.400 TL ödenmiştir.

| | | | |
|----------|---|--------|--------|
| 8 | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 320. Veterinerlik Hizmeti 14.400 10. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 11. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 12. N. Yat.Gid.Yeri 2.296,12 1001 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 1002 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 1003 N. E.Ü.G.Yeri 2.296,12 2004 N. E.Ü.G.Yeri 7.380,41 100 KASA | 14.400 | |
| | Veteriner Ücreti ödemesi | | 14.400 |

6. Direkt İşçilik giderleri 58.000 TL olarak hesaplanmıştır.

| | | | |
|----------|--|--------|--------|
| 9 | 720 DİREKT İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 100. Esas İşçilik 58.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 11. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 12. N. Yat.Gid.Yeri 10.778,80 1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 1002 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 1003 N. E.Ü.G.Yeri 10.778,80 2004 N. E.Ü.G.Yeri 25.663,71 381 GİDER TAHAKKUKLARI | 58.000 | |
| | İşçilik Giderleri Tahakkuku | | 58.000 |

7- Alınan Çekler bankamız tarafından tahsil edilmiştir.

| | | | |
|-----------|--|---------|---------|
| 10 | .../.../2012 102 BANKA 101 ALINAN ÇEKLER | 100.000 | |
| | Çeklerin Tahsili | | 100.000 |

8- Satıcılara banka hesabımızdan 180.000 TL ödeme yapılmıştır.

| | | | |
|-----------|--|---------|---------|
| 11 | .../.../2012 320 SATICILAR 102 BANKA | 180.000 | |
| | Borcun ödenmesi | | 180.000 |

9- Elektrik giderleri olarak 5.600 TL ödenmiştir.

.../.../2012

| | | | |
|-----------|--|-------|-------|
| 12 | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 300 Elkt. Gid.5.600 10. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 11. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 12. N. Yat.Gid.Yeri 605,40 1001 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 1002 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 1003 N. E.Ü.G.Yeri 605,40 2004 N. E.Ü.G.Yeri 1.816,20 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 908,10 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 302,70 60 N. Paz.S.D.G.Y. 151,35 70 N. Gen.Y.G.Y. 302,70 | 5.600 | |
| | 100 KASA | | 5.600 |
| | Elektrik ve Yakıt Gideri ödeme | | |

10- Suni tohumlama giderleri 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

.../.../2012

| | | | |
|-----------|---|--------|--------|
| 13 | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 310 Suni Döleme Hizmeti 15.000 12. N. Yat.Gid.Yeri 4.090,91 2004 N. E.Ü.G.Yeri 10.909,09 | 15.000 | |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | 15.000 |
| | Hizmet Alımı | | |

11- İlaçlama giderleri olarak toplam 17.000 TL ödenmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

.../.../2012

| | | | |
|-----------|---|--------|--------|
| 14 | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 350 İlaçlama Gid.17.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 500 11. N. Yat.Gid.Yeri 500 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.000 1001 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.000 2004 N. E.Ü.G.Yeri 8.000 | 17.000 | |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | 17.000 |
| | İlaçlama Gider Kaydı | | |

12- Pazarlama departmanında gerçekleşen taşıma giderleri toplam 2.700 TL olarak ödenmiştir.

| | | | |
|--------------|---|-------|-------|
| .../.../2012 | | | |
| 15 | 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 400. Taşıma Giderleri 2.700 60 N. Paz.S.D.Gid.Yeri. 2.700 | 2.700 | |
| | 100 KASA | | 2.700 |
| | Taşıma Gideri ödemesi | | |

13- Muhasebe hizmeti alımları için 3.600 TL ödenmiştir.

| | | | |
|--------------|--|-------|-------|
| .../.../2012 | | | |
| 16 | 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 360. Muhasebe Giderleri 3.600 70 N. Gen.Yön.Gid.Yeri 3.600 | 3.600 | |
| | 100 KASA | | 3.600 |
| | Muhasebe giderleri ödemesi | | |

14- Sağmal ineklerden elde edilen yıllık süt miktarı 536.250 litredir. Litre fiyatı 0.95 kuruştan satılmış toplam 509.437,5 TL satış hasılatı elde edilmiştir.

| | | | |
|--------------|--|-----------|-----------|
| .../.../2012 | | | |
| 17 | 100 KASA | 509.437,5 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 03.Süt Satışları | | 509.437,5 |
| | Süt Satışı | | |

15- Sağmal inekler için hayvan başı 300 TL devlet teşviki alınmıştır. 80 x 300 = 24.000 TL.

| | | | |
|--------------|---|--------|--------|
| .../.../2012 | | | |
| 18 | 102 BANKA | 24.000 | |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR 01. Sığır Teşvik Gelirleri | | 24.000 |
| | 80 adet sağmal destek primi | | |

16- Süt üretiminde litre başı 0.04 TL Devlet teşviki alınmıştır. $536.250 \times 0.004 = 21.450$ TL.

| | | | |
|----------------------------------|------------------|--------|--------|
| 19 | 102 BANKA | 21.450 | |
| | Süt Teşvik Primi | | 21.450 |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | | |
| 02. Süt Teşvik Gelirleri | | | |

17- Gübre satışları tutarı Toplam 3.250 TL'dir.

| | | | |
|--------------------|--------------|-------|-------|
| 20 | 102 BANKA | 3.250 | |
| | Gübre Satışı | | 3.250 |
| 602 DİĞER GELİRLER | | | |

18- Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların emsal bedeli birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiye alınacaktır.

| | | | |
|---------------|---|--------|--------|
| 21 | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM 10. 01 Buzağı (süt içen) Erkek 16.900 | 16.900 | |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 32.500 | 32.500 | |
| | 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI* | | 49.400 |
| Buzağı Doğumu | | | |

* Bu hesabın kullanılması tarafımızdan önerilmektedir.

19- Dönem içerisinde 20 adet düvenin doğumu gerçekleşmiş 12 dişi, 8 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların emsal bedeli birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiye alınacaktır.

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| 22 | .../.../2012 | | |
| | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM | 10.400 | |
| | 10.01 Buzağı (Süt içen) erkek 10.400 | | |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 15.600 | |
| | 10.01 Buzağı (Süt içen) dişi 15.600 | | |
| | 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI* | | 26.000 |
| | Buzağı Doğumu | | |

* Buzağuların doğumları esnasında VUK'a göre emsal bedelleri dikkate alınarak ilgili varlık hesaplarına borç kaydı yapılırken bunun bir sermaye artışı olarak 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabına alınması gerekir. Literatürde bunun 480 Gelecek Yıllara Ait gelirler veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabına kaydedildiği görülmektedir. Kanımızca buzağı doğum olayında zaten olay gerçekleşmiş ve bir varlık artışı söz konusu olduğu için bunun sermaye artışı etkisi de göz önüne alınarak bir özkaynak hesabında gösterilmesi gerekir. Dönemsellik kavramı gereği literatürde kullanılan 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler veya 482 Ertelenmiş Gelirler Hesabına kaydedilen gelirin sonraki döneme ait olması gerekir. Burada bir varlığın uzun dönemli kiraya verilmesi ve kira gelirinin sonraki dönemlere ait olması nedeniyle bu hesaplar kullanılabilir. Ancak burada buzağuların doğumu gerçekleşmiştir. TMS-41 standardına göre bu varlıklardaki değer artışları zaten ilgili dönemde Değer Artışı/Azalışı hesaplarına alınarak dönemin Gelir Tablosunda raporlanmaktadır. Dolayısıyla bunun bir gelecek döneme ait gelir olarak görünmemesi gerekir.

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| 23 | 31/12/2012 | | |
| | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | 15.080 | |
| | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 15.080 |
| | 75.400 x %20 = 15.480 Ertelenen Vergi yükümlülüğü | | |

4.5.2 Dönem sonu İşlemleri

Tablo: 41 ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Genel Geçici Mizanı (VUK'a göre)

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 176.300 | 975.537,5 | - |
| 101 Alınan Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malz. | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 151 Yarı Mamuller | 200.300 | 163.000 | 37.300 | - |
| 152 Mamuller | 163.000 | 163.000 | - | - |
| 256 Maddi Duran Varlıklar | 420.000 | 10.500 | 409.500 | -- |
| 258 Yapılmakta olan Yatırımlar | 134.600 | - | 134.600 | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 84.700 | - | 84.700 |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 381 Gider Tahakkukları | - | 90.000 | - | 90.000 |
| 522 Mad.Dur.Var.Yen.Değ.Artış. | - | 75.400 | - | 75.400 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 600 Yurtiçi Satışlar | - | 736.437,5 | - | 736.437,5 |
| 602 Diğer Gelirler | - | 3.250 | - | 3.250 |
| 620 Satılan Mamul Maliyeti | 163.000 | - | 163.000 | - |
| 649 Diğ.Olağan Gelir ve Kar. | - | 50.350 | - | 50.350 |
| 710 Dir. İlk Madde ve Malz. Gid. | 448.000 | - | 448.000 | - |
| 720 Dir. İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | - | 58.000 | - |
| 730 Genel Üretim Giderleri | 64.000 | - | 64.000 | - |
| 760 Pazarlama Satış ve Dağ.Gid. | 2.700 | - | 2.700 | - |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | 3.600 | - | 3.600 | - |
| TOPLAM | 4.822.237,5 | 4.822.237,5 | 3.389.437,5 | 3.389.437,5 |

-Dönem sonu Envanteri

1- Çağ değişimi geçiren ve değerlerinde artış veya azalış olan hayvanların tespiti sonucu yapılan muhasebe kayıtları.

| | | | |
|--------------------------------|---|--|--------|
| 24 | .../.../2012 | | |
| | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM 10.03 Dana Tosun 10.000 | | 10.000 |
| | 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnek 52.500 | | 52.500 |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 11.02 Buzağı (3-6Aylık) Dişi | | 5.000 |
| | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM 10.01 Buzağı (Süt içen) Er.10.000 | | 10.000 |
| | 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 12.03 Gebe Düve 52.500 | | 52.500 |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 10.01 Buzağı (Süt içen)Dişi 5.000 | | 5.000 |
| Canlı Varlıkların Çağ Değişimi | | | |

- Amortisman İşlemleri

Hesaplanan amortismanların muhasebe Kayıtları

| | | | |
|------------------------------|------------------------------|--|---------|
| 25 | .../.../2012 | | |
| | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | | 170.728 |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 4.727,3 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 1.540,4 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.168,77 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.559,91 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.080,22 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.340,77 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 49.809,44 | | |
| | 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 3.600,75 | | |
| | 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 8.380,6 | | |
| | 60 N. Paz.S.D.G.Y. 7.500 | | |
| | 70 N. Gen.Y.G.Y. 2.120 | | |
| | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 170.728 |
| 01. Sulama Tesisi 858 | | | |
| 02. Elek.Kon. Ünit. 3.400 | | | |
| 03. Binalar 19.645 | | | |
| 04. T. Makina ve Cih. 51.500 | | | |
| 05. Taşıtlar 9.000 | | | |
| 06. Demirbaşlar 4.600 | | | |
| 07. Sağmallar 81.900 | | | |
| Amortisman Kaydı | | | |

Tablo:42Gider Dağıtım Tablosu (VUK'a Göre)

| Gider Yerleri | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | YATIRIM GİDER YERLERİ | | | YARDIMCI HİZ. GİD.YERLERİ | | PAZ.S. D.GİD. YERİ | G.Y.G | TOPLAM |
|--------------------------|---------------------------|------------------|------------------|-------------------|-----------------------|-----------------|----------------------|---------------------------|-----------------|--------------------|-----------------|----------------|
| | BESİ ÜRETİM | | | SÜT ÜRETİM | Dişi Süt içen | Dişi 3-6 Aylık | Dana-Ham – Gebe Düve | Sağım hane | Yem hazır. | Süt tankı | | |
| | Erkek süt içen | Erkek 3-6 Aylık | Erkek Dana-Tosun | Sağmallar | | | | | | | | |
| Gider Çeşitleri | 1001 | 1002 | 1003 | 2004 | 10 | 11 | 12 | 30 | 31 | 60 | 70 | |
| D.İlk Mad. Mlz.G. | - | 14.250 | 70.600 | 287.100 | - | 14.250 | 61.800 | - | - | - | - | 448.000 |
| Dir. İşçilik | 3.592,9 | 3.592,9 | 10.778,8 | 25.663,71 | 1.796,46 | 1.796,46 | 10.778,5 | - | - | - | - | 58.000 |
| Dir.Giderler Top. | 3.592,9 | 17.842,29 | 81.423,8 | 312.763,71 | 1.796,46 | 16.046,5 | 72.578,5 | - | - | - | - | 506.000 |
| Endirekt Giderler | | | | | | | | | | | | |
| İşletme Malzemesi | 555 | 555 | 1.097,89 | 4.440 | 184,61 | 184,61 | 1.097,89 | 1.850 | 1.480 | - | 555 | 12.000 |
| Endirekt İşçilik | 820,04 | 820,04 | 2.296,12 | 7.380,41 | 393,62 | 393,62 | 2.296,12 | | | | | 14.400 |
| Elektrik ve Yakıt | 302,70 | 302,70 | 605,40 | 1.816,20 | 151,35 | 151,35 | 605,40 | 908,10 | 302,70 | 151,35 | 302,7 | 5.600 |
| Suni Tohumlama | | | | 10.909,09 | | | 4.090,91 | | | | | 15.000 |
| İlaç | 1.000 | 1.000 | 3.000 | 8.000 | 500 | 500 | 3.000 | | | | | 17.000 |
| Taşıma ve Satış G. | | | | | | | | | | | 2.700 | 2.700 |
| Muhasebe Gideri | | | | | | | | | | | 3.600 | 3.600 |
| Amortisman Gideri | 3.559,91 | 1.080,22 | 3.340,77 | 131.709,44 | 4.727,3 | 1.540,4 | 3.168,77 | 3.600,75 | 8.380,6 | 7.500 | 2.120 | 170.728 |
| Endir.Gid.Toplam | 6.237,65 | 3.757,96 | 10.340,18 | 164.255,14 | 5.956,88 | 2.769,98 | 14.268,9 | 6.358,85 | 10.163,3 | 10.351,3 | 6.508,16 | 241.028 |
| I.Dağıtım Toplamı | 9.830,55 | 21.600,25 | 91.763,98 | 477.018,85 | 7.753,34 | 18.816,4 | 86.847,7 | 6.358,85 | 10.163,3 | 10.351,3 | 6.508,16 | 747.028 |
| Yem Hazırlama | | 694,07 | 2.082,23 | 4.957,7 | | 347,03 | 2.082,23 | | (10.163,3) | | | |
| Sağım hane | | | | 6.358,85 | | | | (6.358,85) | | | | |
| II.Dağıtım | 9.830,77 | 22.299,32 | 93.856,21 | 488.335,4 | 7.753,34 | 19.163,5 | 88.930 | - | - | 10.351,3 | 6.508,16 | 747.028 |

Tablo:43 Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

| | ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ | | | | YATIRIM GİDER YERLERİ | | | | YARDIMCI HİZ. GİD.YERLERİ | | PAZ.S. D.GİD. YERİ | G.Y.G | TOPLAM |
|-------------------------------|---------------------------|-----------------|------------------|-------------------|-----------------------|----------------|----------------------|-----------------|---------------------------|--------------|--------------------|-------|----------------|
| | BESİ ÜRETİM | | | SÜT ÜRETİM | Dişi Süt içen | Dişi 3-6 Aylık | Dana-Ham – Gebe Düve | Sağım | Yem hazır. | Süt tankı | | | |
| | Erkek süt içen | Erkek 3-6 Aylık | Erkek Dana-Tosun | Sağmallar | | | | | | | | | |
| | 1001 | 1002 | 1003 | 2004 | 10 | 11 | 12 | 30 | 31 | 60 | 70 | | |
| Amortismanlar | | | | | | | | | | | | | |
| Sağmallar Amortismanı | | | | 81.900 | | | | | | | | | 81.900 |
| Sulama Tesisi | 96,87 | - | 46,12 | 452,06 | 170,68 | 46,12 | 46,12 | - | - | - | - | - | 858 |
| Elektrik ve Kontrol Ünitesi | 164,50 | 164,50 | 329,01 | 1.316,04 | 54,838 | 54,835 | 329,01 | 548,35 | 438,68 | | | | 3.400 |
| Binalar | 915,72 | 915,72 | 1.831,44 | 7.325,76 | 305,24 | 305,24 | 1.831,44 | 3.052,4 | 2.441,92 | | 720 | | 19.645 |
| Tesis, Makina ve Cihazlar | 1.004,64 | | 478,4 | 34.288,32 | 1.770,08 | 478,4 | 478,4 | | 5.500 | 7.500 | | | 51.500 |
| Taşıtlar | 1.015,98 | | 483,80 | 4.741,24 | 1.790,06 | 483,80 | 483,80 | | | | | | 9.000 |
| Ahırda Kullanılan Demirbaşlar | 361,20 | | 172 | 1.686,02 | 636,40 | 172 | 172 | | | | | | 3.200 |
| Yön Dep. Kul. Demirbaş | | | | | | | | | | | | 1.400 | 1.400 |
| Toplam | 3.559,91 | 1.080,22 | 3.340,77 | 131.709,44 | 4.727,3 | 1.540,4 | 3.168,77 | 3.600,75 | 8.380,6 | 7.500 | 2.120 | | 170.728 |

- Giderlerin Yansıtılması ve Maliyet Hesaplarının Kapatılması

| | | .../.../2012 | |
|---|--|--------------|---------|
| 26 | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM | 614.321,7 | |
| | 01. Süt | 488.335,4 | |
| | 02. Besi Erkek Süt içen | 9.830,77 | |
| | 03. Besi Erkek 3-6 Aylık | 22.299,32 | |
| | 04. Besi Erkek Tosun- Dana | 93.856,21 | |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 115.846,84 | |
| | 01. Dişi Süt içen | 7.753,34 | |
| | 02. Dişi 3-6 Aylık | 19.163,5 | |
| | 03. Ham-Gebe Düve | 88.930 | |
| | 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ | 10.351,3 | |
| | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 6.508,16 | |
| | 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA | | 448.000 |
| | 721 DİREKT İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ YANSITMA | | 58.000 |
| | 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA | | 234.728 |
| 761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA | | 2.700 | |
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA | | 3.600 | |
| Giderlerin Yansıtılması | | | |

| | | .../.../2012 | | |
|----|--|--------------|---------|--|
| 27 | 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA | 448.000 | | |
| | 721 DİREKT İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ YANSITMA | 58.000 | | |
| | 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA | 234.728 | | |
| | 761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA | 2.700 | | |
| | 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA | 3.600 | | |
| | 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ | | 448.000 | |
| | 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ | | 58.000 | |
| | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | | 234.728 | |
| | 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ | | 2.700 | |
| | 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 3.600 | |
| | Maliyet hs. Kapatılması | | | |

- Maliyetlerin Belirlenmesi ve Yüklenmesi

1- Süt Üretim Maliyetinin Muhasebe Kaydı

| .../.../2012 | | | |
|--------------|------------------------------------|-----------|-----------|
| 28 | 152 MAMULLER 01. süt | 488.335,4 | |
| | 151 YARI MAMULLER ÜRETİM 01.Süt | | 488.335,4 |
| | Süt Üretim Maliyeti | | |

| .../.../2012 | | | |
|--------------|--|-----------|-----------|
| 29 | 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 01. Süt maliyeti | 488.335,4 | |
| | 152 MAMULLER 01. süt | | 488.335,4 |
| | Süt Üretim Maliyetinin Yüklenmesi | | |

Gider Tahakkuklarının ödenmesi

| .../.../2012 | | | |
|--------------|------------------------|--------|--------|
| 30 | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | 90.000 | |
| | 100 KASA | | 90.000 |

4.5.3 Kâr Zarar Tespiti

| 31/12/2012 | | | |
|------------|---------------------------------|------------|-----------|
| 31 | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | 668.194,86 | |
| | 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ | | 651.335,4 |
| | 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDER. | | 10.351,3 |
| | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 6.508,16 |
| | Giderlerin K/Z'a devri | | |

| 31/12/2012 | | | |
|-------------------------|-------------------------------------|-----------|-----------|
| 32 | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR | 736.437,5 | |
| | 602 DİĞER GELİRLER | 3.250 | |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | 50.350 | |
| | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | | 790.037,5 |
| Gelirlerin K/Z' a devri | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------|--|------------|------------|
| 33 | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | 24.368,528 | |
| | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 24.368,528 |
| | Dönem Kârından ayrılan vergi karşılığı | | |

| | | | |
|----|-----------------------------------|------------|------------|
| 34 | 690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 121.842,64 | |
| | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | | 39.448,528 |
| | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | | 82.394,112 |
| | Net Kârın hesaplanması | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------|-----------------------------------|------------|------------|
| 35 | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 82.394,112 | |
| | 590 DÖNEM NET KÂRI | | 82.394,112 |
| | Dönem Net Kârı | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------|--|------------|------------|
| 36 | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | 24.368,528 | |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 24.368,528 |
| | Kesinleşen vergi borcu | | |

4.5.4.Finansal tabloların Düzenlenmesi

Tablo:4431/12/2012 Tarihli Kesin Mizan (VUK)

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|----------------------------------|-------------|------------|-------------|---------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 266.300 | 885.537,5 | - |
| 101 Alınan Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malzeme | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 151 Yarı Mamuller | 824.621,7 | 661.335,4 | 163.286,3 | - |
| 152 Mamuller | 651.335,4 | 651.335,4 | - | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar | 472.500 | 63.000 | 409.500 | -- |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 255.428 | - | 255.428 |
| 258 Yapılmakta olan Yatırımlar | 255.446,84 | 5.000 | 250.446,84 | - |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar | - | 24.368,528 | - | 24.368,528 |
| 370 Dönem Vergi Y.Yük.Karşılık. | 24.368,528 | 24.368,528 | - | - |
| 381 Gider Tahakkukları | 90.000 | 90.000 | - | - |
| 484 Ertelenmiş Vergi Yük. | - | 15.080 | - | 15.080 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 522 Mad.Dur.Var.Yen.Değ.Artış. | - | 75.400 | - | 75.400 |
| 590 Dönem Net Kârı | - | 82.394,112 | - | 82.394,112 |
| 600 Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | 736.437,5 | - | - |
| 602 Diğer Gelirler | 3.250 | 3.250 | - | - |
| 620 Satılan Mamul Maliyeti | 651.335,4 | 651.335,4 | - | - |
| 631 Paz. Satış ve Dağıtım Gider. | 10.351,3 | 10.351,3 | - | - |
| 632 Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | 6.508,16 | - | - |
| 649 Diğer olağan Gelir ve Karlar | 50.350 | 50.350 | - | - |
| 690 Dönem Kâr Zararı | 790.037,5 | 790.037,5 | - | - |
| 691 Dön. Ver.Diğ.Yas.Yük.Karş | 39.448,528 | 39.448,528 | - | - |
| 692 Dönem Net Kârı | 82.394,112 | 82.394,112 | - | - |
| 710 Dir. İlk Madde ve Malz. Gid. | 448.000 | 448.000 | - | - |

| | | | | |
|------------------------------------|---------------------|---------------------|------------------|------------------|
| 720 Dir. İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | 58.000 | - | - |
| 730 Genel Üretim Giderleri | 64.000 | 64.000 | - | - |
| 760 Pazarlama Satış ve Dağ.Gid. | 2.700 | 2.700 | - | - |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | 3.600 | 3.600 | - | - |
| 711 Dir. İlk. Md. Mz. Gi Yans. Hs. | 448.000 | 448.000 | - | - |
| 721 Dir. İşç.Gid.Yansıtma Hesabı | 58.000 | 58.000 | - | - |
| 731 Genel Üretim Gid. Yans.Hs | 64.000 | 64.000 | - | - |
| 761 Paz.Sat.Dağ.Gid.Yans.Hs | 2.700 | 2.700 | - | - |
| 771 Genel Yön.Gid. Yans. Hs. | 3.600 | 3.600 | - | - |
| TOPLAM | 9.006.122,46 | 9.006.122,46 | 2.802.071 | 2.802.071 |

Tablo:45 ABC İŞLETMESİ 31/12/2012 TARİHLİ BİLANÇOSU(VUK)

| AKTİF | | PASİF | | |
|--------------------------------|------------|---------------------|---------------------------|---------------------|
| 1- DÖNEN VARLIKLAR | | | 3- Kıs.Vad.YabKav. | 273.668,52 |
| <u>A.HAZIR DEĞERLER</u> | | 1.091.737,5 | 1-Satıcılar | 249.300 |
| 1-Kasa | 885.537,5 | | 2- Öd.Ver.ve Fon | 24.368,52 |
| 2-Banka | 206.200 | | | |
| <u>B. STOKLAR</u> | | 203.386,66 | 4-Uz.Vad.Yab.Kav | 15.080 |
| 1-İlk Madde ve Malzeme | 40.000 | | 1- -Ert.Vergi Yük. | 15.080 |
| 2-Yarı Mamuller | 163.386,66 | | | |
| Dönen Varlıklar Toplamı | | 1.295.124,16 | Yab.Kaynak.Toplam | 288.748,52 |
| 2- DURAN VARLIKLAR | | | | |
| <u>A.MADDİ DURAN VAR.</u> | | 591.472 | 5- ÖZKAYNAK. | 2.257.794,12 |
| 1-Arazi ve Arsalar | 60.000 | | 1- Sermaye | 2.100.000 |
| 2-Yer Altı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | | 2-Dön.Net Kârı | 82.394,12 |
| 3-Binalar | 414.500 | | 3-M.D.V.Y.D.A. | 75.400 |
| 4-Tes.Makine ve Cihazlar | 257.500 | | | |
| 5-Taşıtlar | 45.000 | | | |
| 6-Demirbaşlar | 23.000 | | | |
| 7-Bir. Amortismanlar(-) | (255.528) | | | |
| <u>B. DİĞ.MAD.DUR.VAR.</u> | | 659.946,84 | Özkaynak Toplamı | 2.257.794,12 |
| 1- Diğer Mad.Dur.Var. | 409.500 | | | |
| 2-Yap.Ol.Yatırımlar | 250.446,84 | | | |
| Duran Varlıklar Toplamı | | 1.251.418,84 | | |
| Aktif Toplamı | | 2.546.543 | Pasif Toplamı | 2.546.543 |

**Tablo:46ABC işletmesi 31/12/2012 tarihli
Gelir Tablosu (VUK)**

| | | |
|--|------------|-------------------|
| A. BRÜT SATIŞLAR | | 739.687,5 |
| 1. Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | |
| 2. Diğer Gelirler | 3.250 | |
| B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | - |
| C. NET SATIŞLAR | | 739.687,5 |
| D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | (651.335,4) |
| 1. Satılan Süt Maliyeti | 488.335,4 | |
| 2. Satılan Besi Hayvan Maliyeti | 163.000 | |
| • BRÜT SARIŞ KARI | | 88.352,1 |
| E. FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) |
| 1. Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri | 10.351,3 | |
| 2. Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | |
| • FAALİYET KARI | | 71.492,64 |
| F. DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR | | 50.350 |
| 1. Diğer Olağan Gelir ve Kâr | 50.350 | |
| G. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARAR | | - |
| H. FİNANSMAN GİDERLERİ | | - |
| • OLAĞAN KAR | | 121.842,64 |
| İ. DİĞ. OLAĞNDIŞI GELİR VE KAR | | - |
| J. DİĞ. OLAĞNDIŞI GİDER VE ZARAR | | - |
| • DÖNEM KARI | | 121.842,64 |
| K. DÖN. KARI VE DİĞ YASAL YÜK.KARŞ | | (39.448,528) |
| 1. Dönem Vergi ve Yasal Yük. | 24.368,528 | |
| 2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 15.080 | |
| DÖNEM NET KARI | | 82.394,112 |

4.6. FİNANSAL TABLOLARIN KARŞILAŞTIRMASI (TMS-41/ VUK)

ABC Tarım İşletmesi'nin 2012 yılı sonunda iki farklı değerlendirme yöntemine hazırlanan gelir tabloları karşılaştırıldığında; Türk Vergi Mevzuatı (TVM) esas alınarak hazırlanan gelir tablosunda "60 BRÜT SATIŞLARIN" hesap grubu altında yer alan "602 DİĞER GELİRLER", TMS-41 esas alınarak hazırlanan gelir tablosunda "64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR" hesap grubu altında yer almıştır. TVM, sübvansiyon niteliğindeki gelirlerin brüt satışlara dâhil edilmesini öngörürken, TMS-41, bu tür gelirlerin diğer faaliyetlerden olağan gelir niteliğinde dikkate alınmasını öngörmektedir.

TDHP'ye göre brüt satışlar hesap grubu; yurt içi satışlar, yurt dışı satışlar ile diğer gelirlerden oluşmakta iken TMS-41'de "SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER" hesap grubu altında yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar, canlı varlık değerlendirme farkları gibi hesaplar yer almaktadır.

TDHP'ye göre satışların maliyeti hesap grubunda yer alan satılan mamuller maliyeti hesabının adı TMS-41'de satılan tarımsal ürünlerin maliyeti şeklinde değiştirilmiştir. Aynı zamanda bu hesap grubunda yer alan maliyet tutarları da farklılık göstermektedir. Çünkü TDHP'de maliyetler, tarihi maliyetleri oluştururken, TMS-41'de üretim süreci sonunda hasat edilen canlı hayvanlar (Kasaplık olarak yetiştirilen tosunlar) gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte, değer artış ya da azalışları hasat anında finansal tablolara doğrudan yansıtılmaktadır.

Tablo: 47 2012 Yılı Gelir Tablolarının Karşılaştırılması (TMS-41 / VUK)

| VUK'a GÖRE | | | TMS-41'E GÖRE | | |
|--|-----------|-------------------|---|-----------------|-------------------|
| A. BRÜT SATIŞLAR | | 755.087,5 | A.SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 1.236.687,5 |
| 1.Yurtiçi Satışlar | 751.837,5 | | 1.Yurtiçi Satışlar | 736.437,545.450 | |
| 2.Diğer Gelirler | 3.250 | | 2.Diğer Gelirler | 220.000 | |
| | | | 3.Tarımsal Ürün Değerleme Farkı | 234.800 | |
| | | | 4.Canlı Varlık Değerleme Farkları | | |
| B. SATIŞ İNDİRİMLERİ | | 0,0 | B. SATIŞ İNDİRİMLERİ | | 0,0 |
| C. NET SATIŞLAR | | 755.087,5 | D.SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | (447.000) |
| D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | (661.835,4) | 1.Satılan Mamul Maliyeti | 220.000 | |
| | | | 2.Satılan Canlı Varlık Maliyeti | 227.000 | |
| 1.Satılan Süt Maliyeti | 488.335,4 | | E.CANLI VARLIK ÜRETİM GİD. | | (648.268,1) |
| 2.Satılan Hayvan Maliyeti | 173.500 | | * BRÜT SATIŞ KARI | | 141.419,4 |
| * BRÜT SATIŞ KARI | | 93.252,1 | * BRÜT SATIŞ KARI | | 141.419,4 |
| E. FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) | F. FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) |
| 1. Pazarlama Sat. Dağ. Giderleri | 10.351,3 | | 1. Pazarlama Sat. Dağ. Giderleri | 10.351,3 | |
| 2. Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | | 2. Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | |
| • FAALİYET KARI | | 76.392,64 | * FAALİYET KARI | | 124.559,94 |
| F. DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR | | 45.450 | G. DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR | | 3.250 |
| 1. Diğer Olağan Gelir ve Kâr | 45.450 | | 1. Diğer Olağan Gelir ve Kâr | 3.250 | |
| G. DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-) | | 0,0 | H. DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-) | | 0,0 |
| H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | 0,0 | I. FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | 0,0 |
| • VERGİ ÖNCESİ KAR | | 121842,64 | • VERGİ ÖNCESİ KAR | | 127.809,94 |
| I. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-) | | (39.448,52) | J. DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-) | | (43.562) |
| 1.Dön.Vergi ve Yasal Yükümlülükleri | 24.368,52 | | 1.Dön.Vergi ve Yasal Yükümlülükleri | 25.562 | |
| 2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 15.080 | | 2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 18.000 | |
| * DÖNEM NET KARI | | 82.394,112 | * DÖNEM NET KARI | | 84.247,94 |

Tablo:48 Bilançoların Karşılaştırılması

| | TMS-41'e göre | VUK 'a göre |
|--|---------------------|--------------------|
| <u>DÖNEN VARLIKLAR</u> | | |
| HAZIR DEĞERLER | 1.091.737,5 | 1.091.737,5 |
| STOKLAR | 40.000 | 40.000 |
| CANLI VARLIKLAR | 163.386,66 | 72.300 |
| -Besideki Büyükbaş Hayvanlar | | |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.295.124,16 | 1.204.037,5 |
| <u>DURAN VARLIKLAR</u> | | |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR | 591.472,00 | 673.472 |
| DİĞER VARLIKLAR | - | 4.500 |
| -Ertelenmiş Vergi Varlığı | | |
| CANLI VARLIKLAR | | |
| -Sağmallıklar | 409.500 | |
| -Yap.olan Büyükbaş Hayvan Yatırım. | 250.446,84 | |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.251.418,84 | 1.277.572 |
| AKTİF TOPLAMI | 2.546.543,00 | 2.481.610,0 |
| | | 0 |
| <u>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</u> | | |
| MALİ BORÇLAR | -- | |
| TİCARİ BORÇLAR | 249.300,00 | 249.300 |
| ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 24.358,52 | 48.062 |
| K. VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOP. | 273.668,52 | 297.362 |
| <u>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLARDİĞER</u> | 15.080 | -- |
| UZ. VADELİ BORÇLAR | 15.080 | |
| UZ. VAD. YABANCI KAYNAKLAR TOP. | | |
| <u>ÖZKAYNAKLAR</u> | 2.100.000 | 2.100.000 |
| ÖDENMİŞ SERMAYE | 82.394,12 | 84.247,94 |
| DÖNEM NET KARI | 75.400,00 | |
| MAD. DUR. VAR. YEN. DEĞ. ARTIŞLARI | 2.294.757,12 | |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 2.294.757,12 | |
| PASİF TOPLAMI | 2.546.543,00 | 2.481.610,0 |
| | | 0 |

İki farklı değerlemeye göre yapılan kayıtlar sonucunda oluşturulan bilançolarda farklı değerler ortaya çıkmaktadır. VUK ve TDHP'ye göre dönem net kârı 82.394,12 TL ve dönem vergisi 24.358,52 iken, TMS41'e göre dönem net kârı 84.247,94 TL ve dönem vergisi 25.562 TL olarak hesaplanmıştır. VUK ve TDHP'ye göre canlı

| B | 258 Yap.Olan.Yat. | | A |
|------|-------------------|-------|------|
| (a) | 86.500 | 5.000 | (24) |
| (21) | 32.500 | | |
| (22) | 15.600 | | |
| (24) | 5.000 | | |
| (26) | 115.846,84 | | |
| | <hr/> | | |
| | 255.446,84 | 5.000 | |

| R | 252 Bina | | A |
|-----|----------|--|---|
| (a) | 414.500 | | |

| B | 254 Taşıt | | A |
|-----|-----------|--|---|
| (a) | 45.000 | | |

| B | 257 B.Amort. | | A |
|---|--------------|---------|------|
| | | 84.700 | (a) |
| | | 170.728 | (25) |
| | | <hr/> | |
| | | 255.428 | |

| B | 251 YeraltıYerüstü Düz | | A |
|-----|------------------------|--|---|
| (a) | 47.000 | | |

| B | 253 Makina | | A |
|-----|------------|--|---|
| (a) | 257.500 | | |

| B | 255 Demirbaş | | A |
|-----|--------------|--|---|
| (a) | 23.000 | | |

| B | 320 Satıcı | | A |
|------|------------|---------|-----|
| (11) | 180.000 | 229.300 | (a) |
| | | 200.000 | (5) |
| | <hr/> | | |
| | 180.000 | 429.300 | |

| B | 500 Sermaye | A |
|---|-------------|-----|
| | 2.100.000 | (a) |

| B | 600 Y.İ.Satışlar | A |
|----------------|------------------|------|
| (32) 736.437,5 | 227.000 | (1) |
| | 509.437,5 | (17) |
| | 736.437,5 | |
| 736.437,5 | | |

| B | 522M.D.V.Y.D.A. | A |
|---|-----------------|------|
| | 49.400(21) | |
| | 26.000 | (22) |
| | 75.400 | |

| B | 602 Diğer Gelir | A |
|-----------|-----------------|------|
| (32)3.250 | 3.250 | (20) |

| B | 710 | A |
|-------------|-------------|---|
| (6) 448.000 | 448.000(27) | |

| B | 760 | A |
|------------|-----------|---|
| (15) 2.700 | 2.700(27) | |

| B | 770 | A |
|------------|-----------|---|
| (16) 3.600 | 3.600(27) | |

| B | 691 Vergi Gider/Gelir | A |
|-----------------|-----------------------|------|
| (23)15.080 | 39.448,528 | (34) |
| (33) 24.368,528 | | |
| | 39.448,528 | |
| | 39.448,528 | |

| B | 381 Gider Tahakkuk | A |
|-------------|--------------------|------|
| (30) 90.000 | 58.000 | (9) |
| | 15.000 | (13) |
| | 17.000 | (14) |
| | 90.000 | |
| | 90.000 | |

| B | 484Ert.Ver.Yük. | A |
|---|-----------------|---|
| | 15.080(23) | |

| B | 720 | A |
|-----------|--------|------|
| (9)58.000 | 58.000 | (27) |
| | 58.000 | |
| | 58.000 | |

| B | 730 | A |
|--------------|---------|------|
| (7) 12.000 | 234.728 | (27) |
| (8) 14.400 | | |
| (12) 5.600 | | |
| (13) 15.000 | | |
| (14) 17.000 | | |
| (25) 170.728 | | |
| | 234.728 | |
| | 234.728 | |

| B | 711 | A |
|--------------|---------|------|
| (27) 448.000 | 448.000 | (26) |
| | | |
| | | |

| B | 721 | A |
|------------|------------|---|
| (27)58.000 | 58.000(26) | |

| B | 731 | A |
|-------------|---------|------|
| (27)234.728 | 234.728 | (26) |
| | 234.728 | |

| B | 761 | A |
|-----------|-------|------|
| (27)2.700 | 2.700 | (26) |

| B | 620 SMM | A |
|----------------|-----------|------|
| (3) 163.000 | 651.335,4 | (31) |
| (29) 488.335,4 | | |
| | 651.335,4 | |

| B | 771 | A |
|------------|-------|------|
| (27) 3.600 | 3.600 | (26) |

| B | 631 Paz.Sat.D.Gid | A |
|----------------|-------------------|------|
| (26) 10.351,30 | 10.351,30 | (31) |

| B | 690 Dön. KAR-ZAR | A |
|-----------------|------------------|------|
| (31) 668.194,86 | 790.037,5 | (32) |
| (34) 121.842,64 | | |
| | 790.037,5 | |

| B | 632 Gen.Yön.Gid. | | A |
|------|------------------|----------|------|
| (26) | 6.508,16 | 6.508,16 | (31) |
| | | | |
| | | | |

| B | 370 D.KARI vergi Y.Yük. | | A |
|------|-------------------------|------------|------|
| (36) | 24.368,528 | 24.368,528 | (33) |
| | | | |
| | | | |

| B | 692 D.Net Kar-Zararı | | A |
|------|----------------------|------------|------|
| (35) | 82.399,112 | 82.399,112 | (34) |
| | | | |
| | | | |

| B | 360 Öd.Vergi Ve Fon | | A |
|---|---------------------|------------|------|
| | | 24.368,528 | (36) |
| | | | |
| | | | |

| B | 590 Dön.Net Kar | | A |
|---|-----------------|------------|------|
| | | 82.399,112 | (35) |
| | | | |
| | | | |

| B | 649 Diğ. o.d.Gel.Kâr | | A |
|------|----------------------|--------|------|
| (32) | 50.350 | 4.900 | (4) |
| | | 24.000 | (19) |
| | | 21.450 | (20) |
| | | | |
| | 50.350 | 50.350 | |
| | | | |

4.7. UYGULAMANIN TEK HESAP YÖNTEMİNE GÖRE KAYITLARI

Dönemiçi İşlemlerinin Yevmiye Kayıtları

1- Kayıtlı değeri 163.000 TL olan Besideki hayvanlar, 227.000 TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|--------------|--|---------|---------|
| .../.../2012 | | | |
| 1 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı(3-6 aylık) Erkek 4.000 10.03 Dana-Tosun 60.000 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 01. Besi Hayvan değerlendirme artışı Değerleme Kaydı | 64.000 | 64.000 |
| .../.../2012 | | | |
| 2 | 100 KASA 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10.02 Buzağı(3-6 aylık) Erkek 17.000 10.03 Dana-Tosun 210.000 Besi Hayvan Satışı | 227.000 | 227.000 |

2- Kayıtlı değeri toplam 10.500 TL olan İki adet olgunlaşmış sağmal inek 15.400TL'ye peşin satılmıştır.

| | | | |
|--------------|---|--------|--------|
| .../.../2012 | | | |
| 3 | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 20.04 Sağmal inekler 4.900 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI 02.Sağma inek değerlendirme artışı Değerleme Kaydı | 4.900 | 4.900 |
| .../.../2012 | | | |
| 4 | 100 KASA 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 02.Sağmal Satışları Sağmal İnek Satışı | 15.400 | 15.400 |

3- İlk madde ve malzeme olarak 350.000 TL tutarında hayvan yemi alınmış, bu işlemde 150.000 TL nakit ödenmiş, kalan için satıcılara borçlanılmıştır.

| | | | |
|--------------|--|---------|--------------------|
| .../.../2012 | | | |
| 5 | 150 İLK MADDE VE MALZEME 03. Hayvan Yem 350.000 | 350.000 | |
| | 100 KASA 320 SATICILAR | | 150.000 200.000 |
| | Yem alış | | |

4- Toplam 448.000 TL tutarında yem ve 12.000 TL'lik işletme malzemesi ambardan çekilerek kullanılmıştır

| | | | |
|--------------|---|---------|---------|
| .../.../2012 | | | |
| 6 | 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 010. Direkt Malzeme 448.000 11. Yat.Gid.Yeri 14.250 12 Yat.Gid.Yeri 61.800 1002 N.E.Ü.G.Y. 14.200 1003 N.E.Ü.G.Y 70.650 2004 E.E.Ü.G.Y 287.100 | 448.000 | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME 01.Yem 448.000 | | 448.000 |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |
| 7 | 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 020. İşletme malzemesi 12.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 11. N. Yat.Gid.Yeri 184,61 12. N. Yat.Gid.Yeri 1.107,70 1001 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 1002 N. E.Ü.G.Yeri 555,00 1003 N. E.Ü.G.Yeri 1.107,70 2004 N. E.Ü.G.Yeri 4.440,00 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.850,00 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 1.480,00 70 N. Gen.Y.G.Y. 555,00 | 12.000 | |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME 02.İş.mlz.12.000 | | 12.000 |
| | İlk Mad.ve Mlz. Kullanımı | | |

5-Veteriner ücreti olarak 14.400 TL ödenmiştir.

| | | | |
|----------|---|----------|--------|
| 8 | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 320. Veterinerlik Hizmeti 14.400 10. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 11. N. Yat.Gid.Yeri 393,62 12. N. Yat.Gid.Yeri 2.296,12 1001 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 1002 N. E.Ü.G.Yeri 820,04 1003 N. E.Ü.G.Yeri 2.296,12 2004 N. E.Ü.G.Yeri 7.380,41 | 14.400 | |
| | Veteriner Ücreti ödemesi | 100 KASA | 14.400 |

6. Direkt İşçilik giderleri 58.000 TL olarak hesaplanmıştır.

| | | | |
|----------|--|------------------------|--------|
| 9 | 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 100. Esas İşçilik 58.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 11. N. Yat.Gid.Yeri 1.796,46 12. N. Yat.Gid.Yeri 10.778,80 1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 1002 N. E.Ü.G.Yeri 3.592,90 1003 N. E.Ü.G.Yeri 10.778,80 2004 N. E.Ü.G.Yeri 25.663,71 | 58.000 | |
| | İşçilik Giderleri Tahakkuku | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | 58.000 |

7- Alınan Çekler bankamız tarafından tahsil edilmiştir.

| | | | |
|-----------|---------------------------|-------------------|---------|
| 10 | 102 BANKA .../.../2012 | 100.000 | |
| | Çeklerin Tahsili | 101 ALINAN ÇEKLER | 100.000 |

8- Satıcılara banka hesabımızdan 180.000 TL ödeme yapılmıştır.

| | | | |
|-----------|-------------------------------|-----------|---------|
| 11 | 320 SATICILAR .../.../2012 | 180.000 | |
| | Borcun ödenmesi | 102 BANKA | 180.000 |

9- Elektrik ve yakıt giderleri olarak 5.600 TL ödenmiştir.

| | | | |
|-----------|--|-------|-------|
| 12 | <p>793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 300 Elkt. Ve Yakıt Gid.5.600 10. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 11. N. Yat.Gid.Yeri 151,35 12. N. Yat.Gid.Yeri 605,40 1001 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 1002 N. E.Ü.G.Yeri 302,70 1003 N. E.Ü.G.Yeri 605,40 2004 N. E.Ü.G.Yeri 1.816,20 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 908,10 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 302,70 60 N. Paz.S.D.G.Y. 151,35 70 N. Gen.Y.G.Y. 302,70</p> <p style="text-align: right;">100 KASA</p> <p>Elektrik ve Yakıt Gideri ödeme</p> | 5.600 | 5.600 |
|-----------|--|-------|-------|

10- Suni tohumlama giderleri 15.000 TL olarak gerçekleşmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

| | | | |
|-----------|---|--------|--------|
| 13 | <p>.../.../2012</p> <p>793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 310 Suni Döleme Hizmeti 15.000 12. N. Yat.Gid.Yeri 4.090,91 2004 N. E.Ü.G.Yeri 10.909,09</p> <p style="text-align: right;">381 GİDER TAHAKKUKLARI</p> <p>Hizmet Alımı</p> | 15.000 | 15.000 |
|-----------|---|--------|--------|

11- İlaç giderleri olarak toplam 17.000 TL ödenmiştir. (İşletme dışardan hizmet alımı yapmıştır)

| | | | |
|-----------|--|--------|--------|
| 14 | <p>.../.../2012</p> <p>793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 350 İlaçlama Gid.17.000 10. N. Yat.Gid.Yeri 500 11. N. Yat.Gid.Yeri 500 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.000 1001 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.000 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.000 2004 N. E.Ü.G.Yeri 8.000</p> <p style="text-align: right;">381 GİDER TAHAKKUKLARI</p> <p>İlaç Gider Kaydı</p> | 17.000 | 17.000 |
|-----------|--|--------|--------|

12- Pazarlama departmanında gerçekleşen taşıma giderleri toplam 2.700 TL olarak ödenmiştir.

| | | | |
|--------------|--|-------|-------|
| .../.../2012 | | | |
| 15 | 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER 400. Taşıma Giderleri 2.700 60 N. Paz.S.D.Gid.Yeri. 2.700 | 2.700 | |
| | 100 KASA | | 2.700 |
| | Taşıma Gideri ödemesi | | |

13- Muhasebe hizmeti alımları için 3.600 TL ödenmiştir.

| | | | |
|--------------|--|-------|-------|
| .../.../2012 | | | |
| 16 | 793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER 360. Muhasebe Giderleri 3.600 70 N. Gen.Yön.Gid.Yeri 3.600 | 3.600 | |
| | 100 KASA | | 3.600 |
| | Muhasebe giderleri ödemesi | | |

14- Sağmal ineklerden elde edilen yıllık süt miktarı 536.250 litredir. Litre fiyatı 0.95 kuruştan satılmış toplam 509.437,5 TL satış hasılatı elde edilmiştir.

| | | | |
|-------------|---|-----------|-----------|
| 31/12/ 2012 | | | |
| 17 | 155 TARIM ÜRÜNLERİ * 02. Süt 509.437,5 | 509.437,5 | |
| | 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI ** | | 509.437,5 |
| | Sütün GUD kaydı | | |

| | | | |
|--------------|---|-----------|-----------|
| .../.../2012 | | | |
| 18 | 100 KASA | 509.437,5 | |
| | 155 TARIM ÜRÜNLERİ * 03. Süt 509.437,5 | | 509.437,5 |
| | Süt Satışı | | |

*Bu hesap tarafımızdan önerilmektedir

15- Sağmal inekler için hayvan başı 300 TL devlet teşviki alınmıştır. $80 \times 300 = 24.000$ TL.

| | | | | |
|-----------|-----------------------------|--|--------|--------|
| 19 | 102 BANKA | .../.../2012 | 24.000 | |
| | 80 adet sağmal destek primi | 602 DİĞER GELİRLER 01. Sığır Teşvik Gelirleri | | 24.000 |

16- Süt üretiminde litre başı 0.04 TL Devlet teşviki alınmıştır. $536.250 \times 0.004 = 21.450$ TL.

| | | | | |
|-----------|------------------|--|--------|--------|
| 20 | 102 BANKA | .../.../2012 | 21.450 | |
| | Süt Teşvik Primi | 602 DİĞER GELİRLER 02. Süt Teşvik Gelirleri | | 21.450 |

17- Gübre satışları tutarı Toplam 3.250 TL'dir.

| | | | | |
|-----------|--------------|-------------------------------------|-------|-------|
| 21 | 102 BANKA | .../.../2012 | 3.250 | |
| | Gübre Satışı | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 3.250 |

18- Dönem içinde olgunlaşmış sağmal ineklerin doğumundan 25 dişi, 13 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların GUD'i birim başı 1.300 TL'dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiye alınacaktır.

.../.../2012

| | | | |
|-----------|--|--------|--------|
| 22 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10. 01 Buzağı (süt içen) Erkek 16.900 | 16.900 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 32.500 | 32.500 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 49.400 |
| | Buzağı Doğumu | | |

19- Dönem içerisinde 20 adet düvenin doğumu gerçekleşmiş 12 dişi, 8 erkek buzağı elde edilmiştir. Buzağuların GUD' i birim başı 1.300 TL' dir. Dişiler sürüye katılacak, erkekler ise besiyeye alınacaktır.

.../.../2012

| | | | |
|-----------|--|--------|--------|
| 23 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR 10. 01 Buzağı (süt içen) Erkek 10.400 | 10.400 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (süt içen) Dişi 15.600 | 15.600 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 26.000 |
| | Buzağı Doğumu | | |

Dönem Sonu İşlemleri**Tablo:49 ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Genel Geçici Mizanı (TEK HESAPLI)**

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|---------------------------------|------------------|------------------|--------------------|--------------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 176.300 | 975.537,5 | - |
| 101 Alınan Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malz. | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 164 Büyükbaş Canlı H. | 264.300 | 227.000 | 37.300 | - |
| 214 Büyükbaş Canlı H. | 424.900 | 15.400 | 409.500 | - |
| 218 Yap.Ol.Can.V.Ytr. | 134.600 | - | 134.600 | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 84.700 | - | 84.700 |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 381 Gider Tahakkukları | - | 90.000 | - | 90.000 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 602 Diğer Gelirler | - | 45.450 | - | 45.450 |
| 604 Tarım Ürünleri Değer. Farkı | - | 509.437,5 | - | 509.437,5 |
| 606 Canlı Var. Değer. Farkları | - | 144.300 | - | 144.300 |
| 649 Diğ.Olağan Gelir ve Kar. | - | 3.250 | - | 3.250 |
| 790 İlk Madde ve Mlz. Gid. | 460.000 | - | 460.000 | - |
| 791 İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | - | 58.000 | - |
| 793 Dışardan Sağ.Fay.ve Hiz | 55.600 | - | 55.600 | - |
| 794 Çeşitli Giderler | 2.700 | - | 2.700 | - |
| TOPLAM | 4.565.138 | 4.565.138 | 3.226.437,5 | 3.226.437,5 |

Çağ Değişimi Kayıtları

| | | .../.../2012 | |
|--------------------------------|--|--------------|--------|
| 24 | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.03 Dana Tosun 45.000 | 45.000 | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnek 95.000 | 95.000 | |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 11.02 Buzağı (3-6Aylık) Dişi | 12.500 | |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 10.01 Buzağı (Süt içen) Er.10.000 | | 10.000 |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 10.01 Buzağı (Süt içen)Dişi 5.000 12.03 Gebe Düve 52.500 | | 57.500 |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 85.000 |
| Canlı Varlıkların Çağ Değişimi | | | |

Değer Artış ve Azalışların kayıtları

| | | .../.../2012 | |
|-------------------------|--|--------------|--------|
| 25 | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI 12.03 Ham Düve 27.500 | 27.500 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | | 27.500 |
| Canlı Var. Değer Artışı | | | |

| | | .../.../2012 | |
|--------------------------|--|--------------|--------|
| 26 | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 22.000 | |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR 20.04 Sağmal İnekler | | 22.000 |
| Canlı Var. Değer Azalışı | | | |

| | | | |
|------------|--|--------|--------|
| 31/12/2012 | | | |
| 27 | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | 22.500 | |
| | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 22.500 |
| | 112.500 x %20 = 22.500 Ertelenen Vergi yükümlülüğü | | |

| | | | |
|------------|--|-------|-------|
| 31/12/2012 | | | |
| 28 | 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI | 4.500 | |
| | 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ | | 4.500 |
| | 22.500 x %20 = 4.500 Ertelenen vergi varlığı | | |

Amortismanların kayıtları

| | | | |
|------------|--------------------------------------|--------|--------|
| 31/12/2012 | | | |
| 29 | 796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI | 88.828 | |
| | 10. N. Yat.Gid.Yeri 4.727,3 | | |
| | 11. N. Yat.Gid.Yeri 1.540,4 | | |
| | 12. N. Yat.Gid.Yeri 3.168,77 | | |
| | 1001 N. E.Ü.G.Yeri 3.559,91 | | |
| | 1002 N. E.Ü.G.Yeri 1.080,22 | | |
| | 1003 N. E.Ü.G.Yeri 3.340,77 | | |
| | 2004 N. E.Ü.G.Yeri 49.809,44 | | |
| | 30 N. Yrd.Hiz.G.Y. 3.600,75 | | |
| | 31 N. Yrd.Hiz.G.Y. 8.380,6 | | |
| | 60 N. Paz.S.D.G.Y. 7.500 | | |
| | 70 N. Gen.Y.G.Y. 2.120 | | |
| | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 88.828 |
| | 01. Sulama Tesisi 858 | | |
| | 02. Elek.Kon. Ünit. 3.400 | | |
| | 03. Binalar 19.645 | | |
| | 04. T. Makina ve Cih. 51.500 | | |
| | 05. Taşıtlar 9.000 | | |
| | 06. Demirbaşlar 4.600 | | |
| | Amortisman Kaydı | | |

- **Sağmal İneklerin Maliyetlerinin yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|-----------|---|-----------|-----------|
| 30 | 799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01.Süt Üretim Maliyeti 229.815,81 | 229.814,9 | |
| | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ* 01.Süt Üretim Giderleri | 176.620,5 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 01.Sağmal Maliyetleri | | 406.435,4 |
| | Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması | | |

*Bu hesap Özkan ve Aksoylu tarafından'' TFRS'ye Göre Tarım sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi'' adlı çalışmada 2012, s. 11'de önerilmektedir.

| | | | |
|-----------|--|-----------|-----------|
| 31 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 01.Süt Üretim Giderleri | 229.814,9 | |
| | 799 ÜRETİM MALİYET HESABI 01.Süt Üretim Maliyeti 229.815,81 | | 229.814,9 |
| | Süt Üretim Maliyetinin Yansıtılması | | |

Giderlerin Yansıtılması

- **Besi üretim giderlerinin yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|-----------|--|-----------|-----------|
| 32 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 02.Besi üretimi giderleri 125.535,9 | 125.985,9 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 02.Besi Üretim Maliyeti | | 125.985,9 |
| | Besi üretim gideri yansıtılması | | |

- **Olgunlaşmamış inek giderlerinin yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|-----------|---|------------|------------|
| 33 | 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ 03.olgunlaşmamış inek üret. Gideri | 115.846,84 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 03.olgunlaşmamış inek | | 115.846,84 |
| | Olgunlaşmamış inek gideri yansıtılması | | |

- **Pazarlama Giderlerinin Yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|-----------|--|----------|----------|
| 34 | 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 10.351,3 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 04.Paz.S.Dağ. Maliyeti | | 10.351,3 |
| | Pazarlama gideri Yansıtılması | | |

- **Yönetim Giderlerinin Yansıtılması**

31/12/2012

| | | | |
|-----------|---|----------|----------|
| 35 | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 04.Dönem Giderleri | 6.508,16 | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 05.Yönetim Maliyeti | | 6.508,16 |
| | Yönetim giderlerinin yansıtılması | | |

- **Maliyet Hesaplarının Kapatılması**

| | | | | | |
|------------------------------------|--|--------|---------|--|---------|
| 36 | 31/12/2012 | | 665.128 | | |
| | 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI | | | | |
| | 790 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ | | | | 460.000 |
| | 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ | | | | 58.000 |
| | 793 DIŞARDAN SAĞ.F. VE HİZMETLER | | | | 55.600 |
| | 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER | | | | 2.700 |
| 796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAY. | | 88.828 | | | |
| Maliyet Hesaplarının kapanış kaydı | | | | | |

- **Gider Tahakkuklarının ödenmesi**

| | | | | |
|-------------------------------|------------------------|--|--------|--------|
| 37 | 31/12/2012 | | 90.000 | 90.000 |
| | 381 GİDER TAHAKKUKLARI | | | |
| | 100 KASA | | | |
| Gider Tahakkuklarının ödemesi | | | | |

Kâr ve Zararın Tespiti

Kâr ve zararın tespiti, TMS-41 ve VUK'a göre farklı çıkmaktadır. Standart gerçeğe uygun değer esasını benimsemiş, VUK ise maliyet esasına göre değerlendirme yapmayı uygun görmüştür.

| | | | | | |
|-----------------------------------|------------------------------------|-----------|------------|--|----------|
| 38 | 31/12/2012 | | 665.127,56 | | |
| | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | | | | |
| | 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERLERİ | | | | 10.351,3 |
| | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | | | 6.508,16 |
| 635 CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ | | 648.268,1 | | | |
| Giderlerin K/Z'a devri | | | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------------------|-------------------------------------|-----------|-----------|
| 39 | 602 DİĞER GELİRLER | 45.450 | |
| | 604 TARIMSAL ÜRÜN DEĞERLEME FARKI | 509.437,5 | |
| | 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI | 234.800 | |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | 3.250 | |
| | 690 DÖNEM KAR/ZARARI | | 792.937,5 |
| Gelirlerin K/Z'a devri | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|--|---|--------|--------|
| 40 | 691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ | 25.562 | |
| | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 25.562 |
| Dönem Kârından ayrılan vergi karşılığı | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------------------|--------------------------------|------------|-----------|
| 41 | 690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 127.809,94 | |
| | 691 VERGİ GİDERİ / GELİRİ | | 43.562 |
| | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | | 84.247,94 |
| Net Kârın hesaplanması | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|----------------|--------------------------------|-----------|-----------|
| 42 | 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 84.247,94 | |
| | 590 DÖNEM NET KÂRI | | 84.247,94 |
| Dönem Net Kârı | | | |

| 31/12/2012 | | | |
|------------------------|---|--------|--------|
| 43 | 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | 25.562 | |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 25.562 |
| Kesinleşen vergi borcu | | | |

Tablo:50 ABC İşletmesi 31-12-2012 Tarihli Kesin Mizanı (TEK HESAPLI)

| Hesaplar | BORÇ | ALACAK | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|-----------------------------------|-------------|-----------|-------------|---------------|
| 100 Kasa | 1.151.837,5 | 266.300 | 885.537,5 | - |
| 101 Alınan Çekler | 100.000 | 100.000 | - | - |
| 102 Banka | 386.200 | 180.000 | 206.200 | - |
| 150 İlk Madde ve Malzeme | 500.000 | 460.000 | 40.000 | - |
| 155 Tarım Ürünleri | 220.000 | 220.000 | - | - |
| 164 Büyükbaş Canlı H. | 309.300 | 237.000 | 72.300 | - |
| 214 Büyükbaş Canlı H. | 519.900 | 37.400 | 482.500 | - |
| 218 Yapılmakta Ol.Canlı.Var.Yat. | 174.600 | 57.500 | 117.100 | - |
| 250 Arsa ve Araziler | 60.000 | - | 60.000 | - |
| 251 Yeraltı ve Yerüstü Düz. | 47.000 | - | 47.000 | - |
| 252 Binalar | 414.500 | - | 414.500 | - |
| 253 Tesis Makine ve Cihaz. | 257.500 | - | 257.500 | - |
| 254 Taşıtlar | 45.000 | - | 45.000 | - |
| 255 Demirbaşlar | 23.000 | - | 23.000 | - |
| 257 Bir. Amortismanlar | - | 173.528 | - | 173.528 |
| 284 Ertelemiş Vergi Varlığı | 4.500 | - | 4.500 | - |
| 320 Satıcılar | 180.000 | 429.300 | - | 249.300 |
| 360 Ödenecek Vergi ve Fon | | 25.562 | | 25.562 |
| 370 Dön. Kârı vergi Y.Yük. Karş. | 25.562 | 25.562 | - | - |
| 381 Gider Tahakkukları | 90.000 | 90.000 | - | |
| 484 Ertelemiş Vergi Yüküm. | | 22.500 | | 22.500 |
| 500 Sermaye | - | 2.100.000 | - | 2.100.000 |
| 590 Dönem Net Kârı | | 84.247,94 | | 84.247,94 |
| 602 Diğer Gelirler | 45.450 | 45.450 | - | |
| 604 Tarımsal Ürün Değ. Farkı | 509.437,5 | 509.437,5 | - | - |
| 606 Canlı Var. Değer. Farkları | 256.800 | 256.800 | - | - |
| 631 Paz. Satış ve Dağıtım Gider. | 10.351,3 | 10.351,3 | | |
| 632 Genel Yönetim Giderleri | 6.508,16 | 6.508,16 | | |
| 635 Canlı Varlık Üretim Giderleri | 648.268,1 | 648.268,1 | | |
| 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar | 3.250 | 3.250 | - | - |
| 690 Dönem Kâr ve Zararı | 814.937,5 | 814.937,5 | - | - |
| 691 Vergi Gideri / Geliri. | 48.062 | 48.062 | | |

| | | | | |
|--------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| 692 Dönem Net Kârı ve Zararı | 84.247,94 | 84.247,94 | | |
| 790 İlk Madde ve Malzeme Gider | 460.000 | 460.000 | - | - |
| 791 İşçi Ücret ve Giderleri | 58.000 | 58.000 | - | - |
| 793 Dışardan Sağ.Fay.ve Hizmet | 55.600 | 55.600 | - | - |
| 794 Çeşitli Giderler | 2.700 | 2.700 | - | - |
| 796 Amortisman ve Tük. Payları | 88.828 | 88.828 | | |
| 798 Gider Çeşit Yansıtma Hs. | 665.128 | 665.128 | | |
| 799 Üretim Maliyeti | 229.814,9 | 229.814,9 | | |
| TOPLAM | 8.496.283 | 8.496.283 | 2.655.138 | 2.655.138 |

Tablo:51 ABC İşletmesi 2012 Yılı Sonu Gelir Tablosu(TEK HESAPLI)

| | | |
|--|-----------|-------------------|
| A. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 789.687,5 |
| 1. Diğer Gelirler | 45.450 | |
| 2. Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı | 509.437,5 | |
| 3. Canlı Varlıklar Değerleme Artışı | 234.800 | |
| B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | - |
| C. CANLI VARLIK ÜRETİM GİDERLERİ (-) | | (648.268,1) |
| BÜRÜT SATIŞ KARI | | 141.419,4 |
| D. FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) |
| 1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | - | |
| 2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-) | 10.351,30 | |
| 3. Genel Yönetim Giderleri (-) | 6.508,16 | |
| FAALİYET KARI | | 124.559,94 |
| E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 3.250 |
| 1. Diğer Olağan Gelirler | 3.250 | |
| F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-) | | - |
| G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | - |
| VERGİ ÖNCESİ KAR | | 127.809,94 |
| H. DÖNEM VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK. (-) | | (43.562) |
| DÖNEM NET KARI | | 84.247,94 |

Tablo:52ABC İşletmesi 31/12/2012 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu(TEK HESAPLI)

| VARLIKLAR | | KAYNAKLAR | |
|--|------------------|---|------------------|
| CARİ VARLIKLAR | | CARİ KAYNAKLAR | |
| <u>Nakit ve nakit benzeri Varlıklar</u> | 1.091.737,5 | <u>Ticari borçlar</u> | 249.300 |
| -Kasa : 885.537,5 | | -Satıcılar: 249.300 | |
| -Banka : 206.200 | | | |
| Stoklar | 40.000 | <u>Ödenecek vergi ve diğ. Yük.</u> | 48.062 |
| Canlı varlıklar | 72.300 | - Ödenecek vergi: 25.562 | |
| | | - Ertelen. Vergi Yük. 22.500 | |
| CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | | CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR | |
| Maddi varlıklar | 847.000 | Finansal borçlar | - |
| <u>Diğer Varlıklar</u> | 4.500 | | |
| -Ertelenmiş vergi varlığı | | | |
| Canlı varlıklar | 482.500 | ÖZKAYNAKLAR | |
| Yapılmakta olan. Canlı var. Yat. | 117.100 | Sermaye | 2.100.000 |
| Bir. Amortismanlar | (173.528) | Dönem net karı | 84.247,94 |
| TOPLAM VARLIKLAR | 2.481.610 | TOPLAM KAYNAKLAR | 2.481.610 |

Tablo: 53 2012 Yılı Gelir Tablolarının Karşılaştırılması (TMS-41: 5'Lİ Hesap / Tekli Hesap)

| (5 HESAPLI UYGULAMA) | | TEK HESAPLI UYGULAMA | |
|---|-----------|----------------------|-------------------|
| A.SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 1.236.687,5 | 789.687,5 |
| 1.Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | | -- |
| 2.Diğer Gelirler | 45.450 | | 45.450 |
| 3.Tarımsal Ürün Değerleme Farkı | 220.000 | | 509.437,5 |
| 4.Canlı Varlık Değerleme Farkları | 234.800 | | 234.800 |
| B. SATIŞ İNDİRİMLERİ | | 0,0 | 0,0 |
| D.SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | (447.000) | -- |
| 1.Satılan Mamul Maliyeti | 220.000 | | -- |
| 2.Satılan Canlı Varlık Maliyeti | 227.000 | | -- |
| E.CANLI VARLIK ÜRETİM GİD. | | (648.268,1) | (648.268,1) |
| * BRÜT SATIŞ KARI | | 141.419,4 | 141.419,4 |
| F. FAALİYET GİDERLERİ (-) | | (16.859,46) | (16.859,46) |
| 1. Pazarlama Sat. Dağ. Giderleri | 10.351,3 | | 10.351,3 |
| 2. Genel Yönetim Giderleri | 6.508.16 | | 6.508.16 |
| * FAALİYET KARI | | 124.559,94 | 124.559,94 |
| G. DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR | | 3.250 | 3.250 |
| 1. Diğer Olağan Gelir ve Kâr | 3.250 | | 3.250 |
| H. DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-) | | 0,0 | 0,0 |
| I. FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | 0,0 | 0,0 |
| • VERGİ ÖNCESİ KAR | | 127.809,94 | 127.809,94 |
| J. DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ.(-) | | (43.562) | (43.562) |
| 1.Dön.Vergi ve Yasal Yükümlülükleri | 25.562 | | 25.562 |
| 2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 18.000 | | 18.000 |
| * DÖNEM NET KARI | | 84.247,94 | 84.247,94 |

Kapanış Kayıtları

| | | | |
|----|---|-----------|-----------|
| 44 | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 173.528 | |
| | 320 SATICILAR | 249.300 | |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 25.562 | |
| | 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜĞÜ | 22.500 | |
| | 500 SERMAYE | 2.100.000 | |
| | 590 DÖNEM NET KÂRI | 84.247,94 | |
| | | | |
| | 100 KASA | | 885.537,5 |
| | 102 BANKA | | 206.200 |
| | 150 İLK MADDE VE MALZEME | | 40.000 |
| | 164 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVAN | | 72.300 |
| | 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVAN | | 482.500 |
| | 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI | | 117.100 |
| | 250 ARSA VE ARAZİLER | | 60.000 |
| | 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ | | 47.000 |
| | 252 BİNALAR | | 414.500 |
| | 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | | 257.500 |
| | 254 TAŞITLAR | | 45.000 |
| | 255 DEMİRBAŞLAR | | 23.000 |
| | 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI | | 4.500 |
| | | | |
| | Kapanış Maddesi | | |

Defter- İ Kebir Kayıtları (TEK HESAPLI)

| B | 100 Kasa | A |
|----------------|--------------|---------|
| (a)400.000 | 150.000 | (5) |
| (2) 227.000 | 14.400 | (8) |
| (4) 15.400 | 5.600 | (12) |
| (18) 509.437,5 | 2.700 | (15) |
| | 3.600 | (16) |
| | 90.000 | (37) |
| <hr/> | | |
| | 1.151.837,50 | 266.300 |

| B | 102 Banka | A |
|--------------|-----------|---------|
| (a) 237.500 | 180.000 | (11) |
| (10) 100.000 | | |
| (19) 24.000 | | |
| (20) 21.450 | | |
| (21) 3.250 | | |
| <hr/> | | |
| | 386.200 | 180.000 |

| B | 155 Tarım Ürünleri | A |
|----------------|--------------------|------|
| (17) 509.437,5 | 509.437,5 | (18) |
| <hr/> | | |

| B | 214 B.B. Canlı Var. | A |
|-------------|---------------------|--------|
| (a) 420.000 | 15.400 | (4) |
| (3) 4.900 | 22.000 | (26) |
| (24) 95.000 | | |
| <hr/> | | |
| | 519.900 | 37.400 |

| B | 101 Alınan Çekler | A |
|------------|-------------------|------|
| (a)100.000 | 100.00000 | (10) |
| <hr/> | | |

| B | 150 İlk Madde Malzeme | A |
|-------------|-----------------------|---------|
| (a) 150.000 | 448.000 | (6) |
| (5) 350.000 | 12.000 | (7) |
| <hr/> | | |
| | 500.000 | 460.000 |

| B | 164 B.B. Canlı V | A |
|-------------|------------------|---------|
| (a) 173.000 | 227.000 | (2) |
| (1) 64.000 | 10.000 | (24) |
| (22) 16.900 | | |
| (23) 10.400 | | |
| (24) 45.000 | | |
| <hr/> | | |
| | 309.300 | 237.000 |

| B | 250 Arsa | A |
|------------|----------|---|
| (a) 60.000 | | |
| <hr/> | | |

| B | 218 Yap.O.CANLI.V | A |
|---|-------------------|---|
|---|-------------------|---|

| | |
|-------------|-------------|
| (a) 86.500 | 57.500 (24) |
| (22) 32.500 | |
| (23) 15.600 | |
| (24) 12.500 | |
| (25) 27.500 | |

| | |
|---------|--------|
| 174.600 | 57.500 |
|---------|--------|

| R | 252 Bina | A |
|---|----------|---|
|---|----------|---|

| |
|-------------|
| (a) 414.500 |
|-------------|

| B | 254 Taşıt | A |
|---|-----------|---|
|---|-----------|---|

| |
|------------|
| (a) 45.000 |
|------------|

| B | 257 B.Amort. | A |
|---|--------------|---|
|---|--------------|---|

| |
|-------------|
| 84.700 (a) |
| 88.828 (29) |
| 173.528 |

| B | 251 YeraltıYerüstü Düz | A |
|---|------------------------|---|
|---|------------------------|---|

| |
|------------|
| (a) 47.000 |
|------------|

| B | 253 Makina | A |
|---|------------|---|
|---|------------|---|

| |
|-------------|
| (a) 257.500 |
|-------------|

| B | 255 Demirbaş | A |
|---|--------------|---|
|---|--------------|---|

| |
|------------|
| (a) 23.000 |
|------------|

| B | 320 Satıcı | A |
|---|------------|---|
|---|------------|---|

| | |
|--------------|-------------|
| (11) 180.000 | 229.300 (a) |
| | 200.000 (5) |
| 180.000 | 429.300 |

| B | 500 Sermaye | A |
|---|-------------|-----|
| | 2.100.000 | (a) |

| B | 606 C. Var. Değ.Farkları | A |
|--------------|--------------------------|------|
| (26) 22.000 | 64.000 | (1) |
| (39) 234.800 | 4.900 | (3) |
| | 49.400 | (22) |
| | 26.000 | (23) |
| | 85.000 | (24) |
| | 27.500 | (25) |
| | <hr/> | |
| 256.800 | 256.800 | |
| | <hr/> <hr/> | |

| B | 284Ert.Ver.Var. | A |
|------------|-----------------|---|
| (28) 4.500 | | |

| B | 602 Diğ.Gelir | A |
|------------|---------------|------|
| (39)45.450 | 24.000(19) | |
| | 21.450 | (20) |
| | <hr/> <hr/> | |

| B | | 691 Vergi Gider/Gelir | | A | |
|------|--------|-----------------------|------|---|--|
| (27) | 22.500 | 4.500 | (28) | | |
| (40) | 25.562 | 43.562 | (41) | | |
| | 48.062 | 48.062 | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 484 Ert. Ver. Yük. | | A | |
|---|--|--------------------|------|---|--|
| | | 22.500 | (27) | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 793 D. Sağ. Fay | | A | |
|------|--------|-----------------|------|---|--|
| (8) | 14.400 | 55.600 | (36) | | |
| (12) | 5.600 | | | | |
| (13) | 15.000 | | | | |
| (14) | 17.000 | | | | |
| (16) | 3.600 | | | | |
| | 55.600 | 55.600 | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 635 Can. Var. Ür. Gid. | | A | |
|------|-----------|------------------------|------|---|--|
| (30) | 176.620,5 | 648.268,1 | (38) | | |
| (31) | 229.814,9 | | | | |
| (32) | 125.985,9 | | | | |
| (33) | 115.846,8 | | | | |
| | 648.268,1 | 648.268,1 | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 381 Gider Tahakkuk | | A | |
|------|--------|--------------------|------|---|--|
| (37) | 90.000 | 58.000 | (9) | | |
| | | 15.000 | (13) | | |
| | | 17.000 | (14) | | |
| | 90.000 | 90.000 | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 790 İlk. Mad. Mlz. | | A | |
|-----|---------|--------------------|------|---|--|
| (6) | 448.000 | 460.000 | (36) | | |
| (7) | 12.000 | | | | |
| | 460.000 | 460.000 | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | | 791 İşçi Ücret | | A | |
|-----|--------|----------------|------|---|--|
| (9) | 58.000 | 58.000 | (36) | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| B | 794 Çeşitli Gid. | | A |
|------|------------------|-------|------|
| (15) | 2.700 | 2.700 | (36) |
| | | | |
| | | | |

| B | 796 Amort.Gid. | | A |
|------|----------------|--------|------|
| (29) | 88.828 | 88.828 | (36) |
| | | | |
| | | | |

| B | 799 Üretim Mal. | | A |
|------|-----------------|-----------|------|
| (30) | 229.814,9 | 229.814,9 | (31) |
| | | | |
| | | | |

| B | 631 Paz.Sat.D.Gid | | A |
|------|-------------------|-----------|------|
| (34) | 10.351,30 | 10.351,30 | (38) |
| | | | |
| | | | |

| B | 798 Gider Çeş.Yans. | | A |
|------|---------------------|-----------|------|
| (36) | 665.128 | 406.435,4 | (30) |
| | | 125.985,9 | (32) |
| | | 115.846,8 | (33) |
| | | 10.351,3 | (34) |
| | | 6.508,1 | (35) |
| | | | |
| | 665.128 | 665.128 | |
| | | | |

| B | 604 Tar.Ür.Değ.Farkı | | A |
|------|----------------------|---------------|---|
| (39) | 509.437,5 | 509.437,5(17) | |
| | | | |
| | | | |

| B | 690 Dön. KAR-ZAR | | A |
|------|------------------|-----------|------|
| (38) | 665.127,56 | 792.937,5 | (39) |
| (41) | 127.809,94 | | |
| | | | |
| | | | |
| | 792.937,5 | 792.937,5 | |
| | | | |

| B | 632 Gen.Yön.Gid. | A |
|---------------|------------------|---------------|
| (35) 6.508,16 | | 6.508,16 (38) |
| | | |
| | | |

| B | 370 D.KARI vergi Y.Yük. | A |
|-------------|-------------------------|------------|
| (43) 25.562 | | 25.562(40) |
| | | |
| | | |

| B | 692 D.Net Kar-Zararı | A |
|---------------|----------------------|---------------|
| (42)84.247,94 | | 84.247,94(41) |
| | | |
| | | |

| B | 360 Öd.Vergi Ve Fon | A |
|---|---------------------|-------------|
| | | 25.562 (43) |
| | | |
| | | |

| B | 590 Dön.Net Kar | A |
|---|-----------------|----------------|
| | | 84.247,94 (42) |
| | | |
| | | |

| B | 649 Diğ.Ol.Gel.Kâr | A |
|------------|--------------------|-----------|
| (39) 3.250 | | 3.250(21) |
| | | |
| 3.250 | | 3.250 |
| | | |

SONUÇ

Küreselleşmenin her alanda etkili olduğu, bireyler, kurumlar ve uluslar için fırsat ve risklerin arttığı bir dönemde, Türkiye'nin "Jeopolitik" konumunun yanında "Agroekolojik" açıdan da stratejik bir konuma sahip olması ve gelişen tarımsal yapısı ve potansiyeli onu dünyada tarım alanında önemli bir ülke konumuna getirmiştir. Sahip olduğu güçlü tarımsal altyapısı ile sürekli gelişme trendinde olan ülkemiz tarım sektörü, teşvik mekanizmaları ve yatırımcılara sağlanan kolaylık ile son yıllarda gözde ve kazançlı yatırım alanlarından biri konumuna gelmiştir. Ekonomik koşullardaki iyileşmeler sermaye şirketlerinin artmasına neden olmuş, sayıca artış gösteren sermaye şirketlerinin alternatif yatırım alanlarına yönelme isteklerinden tarım sektörü de payını almıştır.

Ulaşım ve teknolojideki gelişmeler ülkelerin ticari faaliyetlerini kendi coğrafyalarıyla sınırlamayıp, değişik ülkelerde yatırımlara yönlendirmiş ve çok uluslu şirket kavramı oluşmuştur. Sermaye hareketlerinin ülkeler arasındaki dolaşımı esnasında, zaman zaman farklı mevzuatlar nedeniyle zorluklarla karşılaşılması, bu alanda ortak düzenlemeler yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), bu ihtiyacı karşılamak üzere 1999 yılında tarım işletmelerinde uygulanmak üzere bir standart taslağı hazırlamış ve yayınlamıştır. Söz konusu taslak 2001 yılında standart haline (UMS 41) dönüşmüştür.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda 41 numaralı Tarımsal Faaliyetler Standardını (IAS-41) 2000 yılında yayımlamış ve standardın 2003 yılından itibaren yürürlüğe gireceğini belirtmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ise, söz konusu IAS-41 standardını TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı adıyla Türkçeye tercüme ederek 2006 yılında yayımlamış ve 31.12.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğini belirtmiştir.

TMS-41, canlı (biyolojik) varlıkların ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini, gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin de dönemin faaliyet sonucu olarak gelir tablosunda raporlanmasını temel almıştır.

Tarımsal ürünlerin hasat edilmesinden sonraki aşama ise bu standardın kapsamı dışında olup, TMS-2 Stoklar standardının kapsamındadır. Standart, tarımsal faaliyetlerinin yapısal sorunu haline dönüşen çağ değişimine biyolojik dönüşüm kavramı ile tarihi maliyet sorununa ise gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile çözüm getirmeyi amaçlamıştır. Canlı hayvan ve bitkiler olarak tanımladığı canlı varlıklar ile birlikte tarımsal ürünleri de kapsamına almış, tarımsal ürünlerin hasattan sonraki aşamaları ve tarımsal arazileri kapsam dışı bırakarak diğer uluslararası standartlara atıf yapmıştır.

Standart canlı varlıkların üretim ve hasat maliyetlerinin meydana geldiği anda gider olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Ancak yapılan bazı çalışmalarda söz konusu üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise gelir tablosuna yansıtıldığı görülmektedir. Canlı varlıkların yapısında biyolojik dönüşümden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme, üretme, yaşlanma gibi değişimler meydana gelmektedir. Gerçeğe uygun değer tarımsal faaliyet alanındaki bu değişimi, tarımsal faaliyet muhasebesi aracılığı ile finansal tablolara taşımaktadır.

TMS 41; canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini açıklamıştır. Bu açıklamanın canlı varlıklar için istisnası, ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenmemesi durumunda ilk bilanço dönemine kadar tarihi maliyetle değerlendirilebileceğidir. Standardın ilk raporlama tarihine işaret etmesi, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle görünmesine verdiği önemden kaynaklanmaktadır. İlk raporlama tarihi, finansal tabloları düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterecektir. Standart, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde toptancı hali, ürün borsaları vb. aktif piyasaların varlığından dolayı güvenilirlikten yana bir sorun olmayacağı düşüncesiyle, canlı varlıklardaki gibi bir istisna getirmemiştir.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değer belirleneceği yer aktif piyasalardır. Canlı varlıklardan bitkiler, toprağa bağımlı olmalarından dolayı çoğunlukla aktif bir piyasanın içinde değildir. Standart bu nedenle aktif bir piyasanın olmaması

durumundaki seçenekleri sıralamış ve bu seçeneklere göre gerçeğe uygun değerini belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Standartta bu seçenekler, piyasa fiyatı ve net nakit akışları yöntemi şeklinde yer almıştır. Piyasa fiyatına göre gerçeğe uygun değer; en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden biri veya birkaçından yararlanılması ile belirlenebilir.

TMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda yer alacaktır. Bu durumda canlı varlıkların tekdüzen hesap planında hangi hesaplarda gösterileceği konusu özellik kazanmaktadır. Canlı varlıkların '15 Stoklar' grubunda açılacak bir hesapta gösterilmesinin sakıncası, canlı varlığın niteliğinden ileri gelen ve tarımsal faaliyetin konusu olan 'canlı' olma unsuru ile tarımsal faaliyet muhasebesinin konusu olan 'varlık' olma unsurudur.

Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için ayrılmış bir grup bulunmamaktadır. Tarımsal faaliyetle ilgili TMS 41'e göre canlı varlık kalemleri finansal tablolarda mevcut THP'daki gibi Demirbaşlar veya Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının alt kalemi olarak değil de yeni gruplarda gösterilmelidir. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum çerçevesinde boş bulunan dönen varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 16. grup, duran varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için 21. grup bu amaçla kullanılabilir.

TMS 41'e göre, GUD ile finansal tablolara yansıtılan canlı varlıkların değerlerinde artış veya azalışlar gerçekleşebilir. Bu artış veya azalışların finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Oluşan artış veya azalış farkları için, Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabı, tarım ürünleri için Tarımsal Ürünleri Değerleme Farkları hesabı ve canlı varlıkların satış maliyetleri için de Satılan Canlı Varlıklar Maliyeti adı altında 6'lı gruptaki boş hesaplardan biri kullanılabilir.

Tarım işletmelerinde maliyetlerin kaydedilmesinde 7/A seçeneği (giderlerin işletme fonksiyonlarına göre izlenmesi yaklaşımı) yerine; 7/B seçeneğinin (giderlerin türlerine göre izlenmesi yaklaşımı) daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Çünkü standart, canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değerlendirme yöntemini esas almaktadır. Canlı varlıklar için yapılacak dönem giderleri ilgili çeşit esasına göre maliyet hesaplarında izlenmelidir. 7/B seçeneği de çeşit esasına göre bölümlenmiş

bir hesap grubudur. Böylece canlı varlıklar standardın istediği esaslara uygun olarak muhasebeleştirilmiş olacaktır. 7/A seçeneği fonksiyon esasına göre düzenlenmiş hesap grubudur. Bu grupta yer alan Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve genel Üretim giderlerine yapılacak kayıtların maliyet dönemi sonunda 151 Yarı-mamuller veya 152 Mamuller hesaplarına yansıtılması gerekir. Bu işlem TMS41 de yer alan GUD yöntemi ile uyuşmamaktadır.

TMS-41, canlı varlıklara amortisman uygulaması konusunda maliyet esası yerine değer yaklaşımı yöntemini benimsemiştir. Zira gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibi gerçeğe uygun değerdeki değişikliği dönem karı veya zararı olarak dikkate almaktır. Tarım işletmelerinde amortisman giderleri sadece sabit tesislere uygulanabilir. Ancak, aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda canlı varlıkları net gerçeğe uygun değerle değerlemek mümkün olmuyorsa ve maliyet esaslı kayıt gerekiyorsa, bu durumda canlı varlıklara amortisman ayrılabilir ve TMS-36 kapsamında değer azalışları için değer düşüklüğü hesaplanabilir.

Bu çalışmada, büyükbaş hayvanlar üzerindeki uygulama ile TMS 41, VUK ve THP'ye göre dönem sonu değerlendirme yapılarak karşılaştırma yapılmıştır. GUD ve VUK ve THP'ye göre değerlemeye tabi tutulan büyükbaş hayvanların değerlerinde, dönem net kârları ve vergileri arasında farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak, canlı varlıkların TMS 41'e göre değerlemeleri ile bu varlıkların biyolojik dönüşümlerinden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme ve yaşlanma gibi değerlerini etkileyen değişimler dikkate alınarak finansal tabloların güvenilirliği artırılmış olur.

Öneriler;

Yaptığımız bu çalışma sonunda, 41 nolu Tarımsal Faaliyetler standardının uygulanmasında gördüğümüz sorunlar ve önerilerimiz aşağıdaki başlıklar halinde sıralanmaktadır;

1. Tekdüzen Hesap Planında boş olan hesap gruplarına yeni hesaplar eklenerek, standardın ihtiyaçlarına uygun hesaplar açılmalıdır. Aktif hesaplarla ilgili olarak dönen varlıklar grubunda 164 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı ve duran varlık olarak da işletmede tutulan sağmal

inekler için 214 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı'nın kullanılması, ayrıca işletmede yatırım amaçlı besiye alınan buzağuların da 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'nda izlenmesi uygundur.

2. Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamada tarihi maliyetler önemini korumaktadır. Ancak bu değerlendirme yaklaşımı finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılamada yetersiz kalmaktadır. Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar cari piyasa değeri yaklaşımını esas alarak gerçeğe uygun değer esasını tarihi maliyetlere alternatif olarak sunmuşlardır. Türk mevzuatını oluşturan çeşitli kanun, tebliğ ve yönetmeliklerde değerlemeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme esaslarında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tablolar ile muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolar arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Uygulama örneğimizde, VUK'a göre düzenlenen Gelir Tablosunda dönem net kârı TMS41 standardına göre düzenlenen Gelir Tablosundaki net kârdan daha düşük çıkmıştır. Böylece dönem vergisi VUK'a göre daha düşük hesaplanmakta ve vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, canlı varlıkların değerleri standarda göre düzenlenen Bilanço 'da daha yüksek çıkmaktadır. Bunun nedeni, standardın cari piyasa değeri yaklaşımını esas alan gerçeğe uygun değerle canlı varlıkların değerlemeye tabi tutulmasıdır.
3. Maliyetlerin izlenmesinde 7/B seçeneği tercih edilmelidir. Bu seçenek giderlerin izlenmesinde çeşit esasına göre düzenlenmiştir. TMS41 Standardı; Faaliyet dönemi içinde gerçekleşen bütün giderlerin, gider çeşitlerine göre belirlenen ilgili hesaplara kaydedilmesini ve varlıkların da her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle değerlemesinin yapılmasını öngörmektedir. Değerleme esnasında ortaya çıkacak farkların canlı varlıklar için 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabında, tarımsal ürünler için ise 604 Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı Hesabında izlenmesi önerilmektedir. Değer artışları söz konusu bu hesaplara alacak, azalışlar ise borç yazılır ve dönem sonunda 690 Dönem Kâr ve Zararı Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

4. Raporlama dönemlerinde yapılan değerlendirme işlemlerinde ortaya çıkan değerlendirme farkları hesaplarının gelir tablosunda gösterilmeleri sırasında ‘‘A-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER’’ başlığında yer almaktadır. Finansal analiz açısından bakıldığında bu başlıkta yer alan toplam faaliyetlerden elde edilen gelirlerin değil de değerlendirme artış ve azalışları çıkarıldıktan sonra bulunacak tutarın alınması gerekir. Çünkü değerlendirme artışları bu grupta gösterildiğinde faaliyetlerden elde edilen bir artış ya da azalış gibi görülmektedir. Oysa değerlendirme artış veya azalışları TMS18 Hasılat Standardında ‘‘hasılat’’ olarak değerlendirilmemektedir.

Dolayısıyla finansal analiz yapılırken A- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER başlığında yer alan toplam gelirlerin yerine değerlendirme artış ve azalışları çıkartıldıktan sonraki değer dikkate alınmalıdır.

| A- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 1.236.687,5 |
|---------------------------------------|----------------|-------------|
| 1. Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | |
| 2. Diğer Gelirler | 45.450 | |
| 3. Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı | 220.000 | |
| 4. Canlı Varlıklar Değerleme Farkları | 234.800 | |

Uygulama örneğimizden alınan bilgilere göre sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler toplamı 1.236.687,5 gerçekleşmiştir. Bu tutarın içerisinde değerlendirme farkları da yer almaktadır. Finansal analiz yapılırken değerlendirme farklarının çıkartılarak sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin 781.887,5 olarak alınması kanımızca uygundur.

| A- SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | 781.887,5 |
|---------------------------|-----------|-----------|
| 1. Yurtiçi Satışlar | 736.437,5 | |
| 2. Diğer Gelirler | 45.450 | |

5. Yaptığımız uygulama örneğinin ‘‘Tek Hesaplı’’ yöntemine göre kayıtları dördüncü bölümde yer almaktadır. Tek hesaplı uygulamada alış ve satışlarda 164 Büyükbaş Canlı Hayvanlar Hesabı kullanılmıştır. Canlı varlıkların ilk ediniminde bu hesaba borç olarak yazılmakta ve raporlama dönemlerindeki değerlendirme artış ve azalışları da bu hesaba borç veya

alacak olarak kaydedilmektedir. Canlı varlığın satılması durumunda bu hesaba alacak yazılarak kayıt yapılmaktadır. 606 Canlı varlık değerlendirme farkları hesabına kaydedilen tutarlar da dönem kar zararı hesabına aktarılarak gelir tablosunda yer almaktadır. Bu yöntemin TMS41 standardının felsefesine daha uygun olduğu görüşünderiz.

6. Amortisman konusunda ise sadece sabit kıymetler amortismanına tabi tutulmuş, canlı varlıklar için amortisman hesaplanmamıştır. Gerçeğe Uygun Değer felsefesini benimseyen 41 nolu standardın uygulamasında amortisman sadece sabit kıymetler için ayrılmalı, canlı varlıklar için raporlama dönemlerinde değerlendirme işlemi yapılmalıdır. Değerleme işleminde ortaya çıkan değer artış ve azalışları da sonuç hesaplarına aktarılarak dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

KAYNAKÇA

- AÇIL, A. Fethi ve KÖYLÜ, K.(1971).Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri, Ankara, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:465.
- AĞCA, Ahmet ve AKTAŞ, Rafet (2007), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi ?”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 18.
- AKDOĞAN, Nalan (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, İSMMMOMali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart-Nisan.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL (Mart 2007). Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL (Kasım-Aralık 2007). Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, İSMMMOMali Çözüm Dergisi, Sayı: 84.
- AKDOĞAN, Nalan ve AYDIN Hamdi (1987). Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 98, Ankara.
- AKSÖZ, İbrahim (1972)Zirai Ekonomiye Giriş, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi.
- AKTUĞLU, M. Ali(1972).Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi, E.Ü.İ.T.B.F. Yayınları, No: 64/24, İzmir.
- ALEXANDER, R. J.(1964). İktisadî Kalkınmanın Esasları, , XI I +184 s, (Çeviren A. T. Payaslıoğlu), Ankara.
- ALAGÖZ, Ali (2008). Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri, Nobel Yayınları, Konya.
- ALTINKOL, Taner (2006). Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına Yönelik Tarımsal Muhasebe Veri Ağı (FADN) İncelenmesi, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

- ARAS, Ali (1988). Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:486, İzmir.
- ARSLAN, Seçkin (2012). Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi, (Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY, Aylin (2006). “Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216.
- ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY, Aylin (2006). “Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 25, Sayı: 300: s. 135.
- ARZOVA, Burak ve POROY ARSOY, Aylin (2006). “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu”, Vergi Dünyası, Sayı: 300.
- ASLAN, Murat (2008). Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye’deki Tarımsal Yapı Uygulanabilirliği, T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi.
- ATABEY, N. Ata ve Diğerleri (2009). Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Atlas Kitabevi, Konya.
- BARCA Mehmet ve diğerleri (2006). Uluslararası Pazarlarda Türk Gıda Sektörünün Rekabet Gücü ve İhracatta Aranılan Kriterler/Karşılaşılan Engeller, İTO Yayını, İstanbul
- BAŞAK, Levent (2008). 5488 Sayılı Kanuna Göre Çiftçilere Sağlanan Tarımsal Destekler ve Bu Hususta Yapılması Gerekenler, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Süryay Yayınları, Yıl:23, Sayı:248.

- BAYRAÇ, H. Naci ve YENİLMEZ, Fisun (2005). Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Avrupa Ortak Tarım Politikası, Demokrasi Platformu Dergisi, sayı:3, s.91-129.
- BAYSUĞ, İsmail (2010). Avrupa Birliği Sürecinde Birliğin Ortak Tarım Politikası ve Türk Tarımına Olası Etkileri, (Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- BERN T., JOHANSSON J.(2010).IAS 41 – A step closer to accounting harmony? Master thesis in Accounting and Financial Management, Stockholm School of Economics, 18th of May.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil (2007).Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- CANDAN, Esin (2009). Türkiye’de Kalkınmanın Finansmanında Tarımın Rolü(Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- CHAMBERS, Nurgül(2005). Firma Değerleme, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- CASTEL, N. Emerny, MANNİNG H. Becker (2005).Farm Business Management, The MacMillan Company, New York, 1967.
- ÇAKMAK, Erol ve AKDER, Halis (2005). DTÖ ve AB’deki Gelişmeler Işığında 21. Yüzyılda Türkiye Tarımı, İstanbul.
- ÇETİN, Bahattin ve TİPİ, Tolga (2007). Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- DEMİRKOL, Ö. Faruk (2008). “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi”, ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül.
- DEMİRKOL, Ö. Faruk (2006).Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).

- DEMİRKOL, Ö. Faruk (Mayıs 2008). “TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1.
- DERAN, Ali (2005).Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- DERNEK, Zeynep (2006). Tarım ekonomisi ve işletmeciliği, Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:56.
- DİNÇER, Ömer ve FİDAN Yahya (1999). İşletme Yönetimine Giriş, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. Yayınları, İstanbul.
- DİNLER, Zeynel (2000). Tarım Ekonomisi, Beşinci Basım, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- DOĞAN, Hasan (2004). Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe, İstanbul.
- DURA, Cihan (1987), Tarımın Türk Ekonomisinin Gelişmesine Katkısı Bugün ve Yarın, , Enka Vakfı Yayınları, İstanbul.
- EREN, Aslan (2010). Türkiye Ekonomisi, Üçüncü Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- ERDAMAR, Cengiz (1985).Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No: 3343, İstanbul.
- FELEAGA, L, FELEAGA, N, and RAILEANU, V (2012). “Theoretical Considerations About Implementation Of IAS 41 In Romania, Theoretical and Applied Economics, Volume XIX, No:2(567), p.34.
- GHOS, Arun Kumar (1991).Cost Accounting and Farm Product Costing, India.
- GÖKDENİZ, A. Ümit (1996).Muhasebe Standartları, Alfa Basım Yayın, İstanbul.
- GÜCENME, Ümit (2002).Envanter, Marmara Kitabevi, Bursa.
- GÜLÇUBUK, Bülent (2005).Kırsal Kalkınma, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.

- GÜRBÜZ, Mahir (2005). Türkiye İçin Tarım: Durum-Sorun ve Çözüm Arayışları, Tema Vakfı Yayınları, İstanbul.
- GÜRLER, Aslan Zafer (2008), Tarım Ekonomisi, Ankara, Nobel Yayın ve Dağıtım.
- HATİPOĞLU, Ayşe Gül (2012). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi, Nisan, Sayı 23.
- HENRY,E., LİN, S., YANG, Y. LİN (2007). “The European-U.S. GAAP Gap” IFRS to U.S. GAAP Form 20-F Reconciliations The European”. Accounting Horizons, Vol. 23.
- HJULSAGER, Kristian (2003). Micro Data, Data Quality in The European Statistical System, Danimarka, Statistics in Transition, Ocak 2003 Cilt: 6, Sayı: 2.
- İBİŞ, Cemal ve ÖZKAN, Serdar (Ocak-Şubat- Mart 2006. “Uluslararası Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74.
- KARAGÖLGE, Cahit (1987).Tarım Ekonomisi, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi.
- KARAKAYA, Mevlüt (2007). Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KARAMAN, Süleyman (2008). Türkiye Ekonomisinin Gelişmesinde Tarımın Rolü: Eşbütünleşme Analizi, (Uludağ Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa)
- KARSIOĞLU, Özgül (1968).Ziraat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir.
- KAYAPINAR, Ahmet (2007).Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Tokat.
- KAZGAN, Gülten (1997). İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, 7. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul.

- KESBİÇ, C. Yenel ve diğeri (Haziran 2004). “Rekabet Gücü Ölçümü ve Önemi: Türk Tarım Sektörü İçin Bir Analiz”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:483.
- KIRAL, Taner, TATLIDİL F. Füsün (1996). Avrupa Birliği’nde Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması, Büyüklük ve Gelir ile Bazı Başarı Ölçütlerinin Saptanmasında Yeni Kavram ve Yaklaşımlar, Türkiye 2. Tarım Kongresi, Adana.
- KIZILOT, Şükrü (1991). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Savaş Yayınları, Ankara.
- KUMKALE, İlknur (2010).Genel İşletme, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- KÜÇÜK, Muzaffer (2005), Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Yıl 13, Sayı: 145.
- KÜÇÜK, Sema (2009).Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- LANDSMAN, W. R(2007).Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. Accounting and Business Research(Special Issue).
- MARSH, T., AUSTİN S. F. (February 2013). Accounting For Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP, Journal of Business & Economics Research.
- MİRAN, Bülent (2005).Tarımsal Yapı ve Üretim, Ankara, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.
- MUGAN, Can Şınga (Kasım 2008). “Gerçeğe Uygun Değer Kavramı”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, Kıbrıs.
- OLALI, Hasan, ve DUYSMAZ, İsmail (1987). Tarımın Türk ekonomisindeki yeri ve ekonomik gelişmeye katkısı, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, İzmir.
- OLUÇ, Mehmet (1999). İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, İstanbul.
- ÖRTEN, Remzi ve Diğeri(2007).Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖRÜCÜ, Edip (2003). Modern İşletmecilik, 3 Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

- ÖZGÜVEN, Ali (1997). Tarım Ekonomisi ve Avrupa Birliği, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ÖZKAN, Azzem (2001). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, (G. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi).
- ÖZKAN, Azzem(2002). “Büyükbaş Hayvanlarda Amortisman, Yeniden Değerleme, Maliyet Bedeli Artırımı ve Yenileme Fonu”, Vergi Dünyası, Sayı: 249.
- ÖZKAN, Serdar ve ERDENER ACAR Ece (2010). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, İSM MMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 97.
- ÖZULUCAN, Abitter (2008). “Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1-2.
- ÖZULUCAN, Abitter ve DERAN, Ali (2008). “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:25.
- PAMUKÇU, Fatma (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi.
- PARLAKKAYA, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi.
- REHBER, Erkan ve ÇETİN, Bahattin (1998). Tarım Ekonomisi, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134, Bursa.
- REHBER, Erkan ve TİPİ, Tolga (2005). Tarımsal İşletmecilik ve Planlama, Uludağ Üniversitesi Yayınları ISBN 975-6149-06-X, Bursa.

ROZENTĀLE, Sarmīte ve ORE, Maira (2013). Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions, Journal of Modern Accounting and Auditing, ISSN 1548-6583, Vol. 9, No. 1, 57-67, Vidzeme University of Applied Sciences, Vidzeme, Latvia.

SABUNCUOĞLU, Zeyyat ve TOKOL, Tuncer (2003). İşletme, Furkan Ofset, Bursa.

SEMERCİ, Arif, KAYA, Yalçın, ÇITAK, Nesrin, ŞAHİN, İbrahim (2010).

Ayçiçeği Tarımında Verimlilik ve Destekleme Politikalarının Etkinliğinin Belirlenmesi”, Araştırma - Geliştirme Destekleri Proje Sonuç Raporu, Edirne.

SERTOĞLU, Kamil (2009). Avrupa Birliğine Katılım Sürecinin Türkiye'nin Tarım Politikalarına Olası Etkileri Ve Organik Tarımın Stratejik Önemi, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi).

SEVİLENGÜL, Orhan (2005). Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

SÖNMEZ, Feriştah (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Altın Nokta, İzmir.

SÖNMEZ, Feriştah (2004). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleri Desteklenmiş Olarak)”, İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 69.

ŞAHİN, Hüseyin (2009). Türkiye Ekonomisi Tarihsel Gelişimi-Bu Günkü Durumu, 10.Baskı, Ezgi Kitapevi, Bursa.

ŞAHİNÖZ, Ahmet (1996). “Uruguay Raund Sonrası Türk Tarımı” Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, TÜİSAV Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayını, 91-118, Ankara.

ŞEN, Çiğdem (2011). “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ Yayınları, İstanbul.

ŞENER, Sefer (2003). 1923-1963 Dönemi Türkiye’de Tarım Politikaları ve Tarımsal Üretim, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora

Tezi).

- ŞERİFLER Ünal, “IASB, IFRS ve IAS Hakkında, <http://www.mudefin.com/ufrs/iasb-ifrs-ve-ias-hakkinda>, Deloitte Turkey.
- TAN, Sibel ve DELLAL, İlkay (203). Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası, Tarım Ekonomisi Araştırma Enstitüsü T.E.A.E Bakış Dergisi, Sayı:2, Nüsha; 1.
- TANRISEVER, Hezar, DÜZEL, N. Osman, UYSAL Bahar (2003). Avrupa Birliği Temel Terimler Sözlüğü, Avrupa birliği Genel Sekreterliği, Aralık, ANKARA.
- TAŞKIN, Kutluhan (2009). Türk Tarımında Destek Ödemelerinin Transfer Etkinliği, DPT - Uzmanlık Tezi, Yıllık Programlar ve Konjonktür Genel Müdürlüğü, Yayın No: 2806, ISBN 975 - 19 - 4677 - 5 Ankara.
- TAŞTAN, Hakan (2013).Büyükbaş Canlı İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, Detay Yayıncılık, Ankara.
- TUNÇEZ, H. Arif (2010). Tarımsal Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 çerçevesinde incelenmesi, (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi).
- TÜİK, Tarımsal İşletme Yapı Araştırması 2006, Sayı: 196, 17 Aralık 2008, www.tuik.gov.tr, (18.09.2012).
- TÜİK, Tarımsal İşletmeler Bitkisel Üretim Araştırması, 2006, Sayı: 197, 18 Aralık 2008, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=45,
- Türkiye İstatistik Kurumu, Haber Bülteni, Sayı:10884, 31.08.2012, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10884>,
- Türkiye İstatistik Kurumu, Haber Bülteni: Bitkisel Ürün Denge Tabloları; "Meyveler, Sert Kabuklular ve İçecek Bitkileri", 2011, Sayı: 10822, 25.05.2012, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10822>,
- Türkiye İstatistik Kurumu, Haber Bülteni: Bitkisel Ürün Denge Tabloları; "Sebzeler", 2011, Sayı: 10813, 11.05.2012, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=10813>,

- TOKAÇ, Ahmet (2005). Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu, Tunca Kitabevi, Kırklareli.
- TOKAY, S. Hüseyin ve DERAN, Ali (2006). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 157.
- TOKAY, S. Hüseyin ve DERAN, Ali (2006). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 158.
- TOKAY, S. Hüseyin ve Diğerleri (2005). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi.
- TOP, Tülay (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların değerlendirilmesi; büyükbaş hayvanlar üzerinde bir uygulama, (SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- USUL, Hayrettin ve TOP, Tülay (2010). “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 31.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim (2004). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar”, Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan, C:2, Ankara, SPK Yayınları, 819-884.
- VİLDAN, Serin ve diğerleri (2007). İstihdam Perspektifinde AB Sürecinde Türk Tarımının Genel Sorunları ve Çözüm Önerileri, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul.
- YALKIN, Yüksel Koç (2002). “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2.
- YALKIN, Yüksel Koç (2001). “TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:5.

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

ZİNCİRLİOĞLU, Öncel (1977). Tarımsal Yatırım Projelerinde Fizibilite, Ankara.

QİMİAO, Fan (2003) “Importance of SME sand the Role of Public Support in Promoting SME Development”, Wold

Bank.<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/49256/fan.pdf>

WESTCOTT, Paul (2008Agricultural Projections to

2017.<http://www.ers.usda.gov/publications/oce081/oce20081.pdf>.

KANUN VE STANDARTLAR

Gelir Vergisi Kanunu.

Sermaye Piyasası Kanunu.

Tarım Kanunu.

Türkiye Muhasebe Standartları.

Türk Ticaret Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.bddk.org.tr.

www.iasc.org.uk.

www.spk.gov.tr.

www.tarim.gov.tr.

www.tmsk.org.tr.

www.tuik.gov.tr