



T.C.

AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

Erdi YALÇIN

**TARIM İŞLETMELERİNDE BAHÇE BİTKİLERİ ÜRETİM
FAALİYETLERİNİN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ

Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR

2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
ÖNSÖZ	ix
KISALTMALAR DİZİNİ	x
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
1. TARIM SEKTÖRÜ İLE TARIM İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	2
1.1. TARIM SEKTÖRÜ VE TARİHSEL GELİŞİMİ	2
1.1.1. Tarım Sektörünün Genel Kabul Görmüş Bazı Özellikleri	4
1.1.2. Tarımsal Faaliyet	5
1.1.2.1. Tarımsal Faaliyet Tanımı ve Kapsamı	5
1.1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri	6
1.1.2.3. Tarımsal Faaliyet Türleri	7
1.1.2.3.1. Bitkisel Üretim	7
1.1.2.3.1.1. Tarla Ürünleri	8
1.1.2.3.1.2. Meyve Bahçeliği	10
1.1.2.3.2. Hayvansal Üretim	11
1.1.2.3.3. Orman Ürünleri	13
1.1.2.3.4. Su Ürünleri	14
1.1.2.4. Tarımsal Üretimin Ülke Ekonomisine Katkısı	15
1.2. TARIM İŞLETMELERİ	16
1.2.1. Tarım İşletmeleri Tanımı	16
1.2.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri	17
1.2.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	18
1.2.3.1. İşletmelerin Büyüklük Durumuna Göre Tarım İşletmeleri	18
1.2.3.1.1. Küçük Ölçekli Tarım İşletmeleri	18

1.2.3.1.2. Orta Büyüklükteki Tarım İşletmeleri	19
1.2.3.1.3. Büyük Ölçekli Tarım İşletmeleri	19
1.2.3.2. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri	20
1.2.3.2.1. Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler	20
1.2.3.2.2. Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler	20
1.2.3.2.3. Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler	20
1.2.3.2.4. Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler	20
1.2.3.2.5. Karma Üretim Yapan İşletmeler	20
1.2.3.3. Hukuki Yapıya Tarım İşletmeleri	21
1.2.3.3.1. Özel Tarım İşletmeleri	21
1.2.3.3.2. Kamu İşletmeleri	21
1.2.3.3.3. Kooperatif İşletmeleri	21
1.2.4. Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Kayıtlar	21
1.2.4.1. Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Resmi Kayıtlar	22
1.2.4.2. Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Özel (Kurumsal) Kayıtlar	23
1.2.5. Tarım İşletmelerinde Gelir-Gider Kayıtları	24
1.2.5.1. Tarımsal Girdiler (Gelirler)	24
1.2.5.1.1. Gübre Girdisi	25
1.2.5.1.2. Tohum Girdisi	26
1.2.5.1.3. Enerji Girdisi	26
1.2.5.1.4. İşçilik Girdisi	27
1.2.5.1.5. Kimyasal Girdisi	27
1.2.5.1.6. Sulama Girdisi	28
1.2.5.1.7. Finans Girdisi	28
1.2.5.2. Tarımsal Çıktılar (Giderler)	29
1.2.5.2.1. Bitkisel Ürünler	29
1.2.5.2.2. Hayvansal Ürünler	29
1.2.6. Tarım İşletmelerinin Önemi	30
1.2.7. Türkiye’de Tarım İşletmeleri	31
1.2.8. Türkiye’de Seracılık Faaliyetleri	32
1.2.8.1. Sera Konstrüksiyon Sistemleri	33
1.2.8.1.1. Cam Sera Konstrüksiyon Sistemleri:	33
1.2.8.1.2. Cam Sera Üst Perdeli Konstrüksiyon Sistemleri:	33

1.2.8.1.3. Plastik Sera Konstrüksiyon Sistemleri:	33
1.2.9. Örtü Altı Yetiştiriciliği	35
1.3. MUHASEBE SİSTEMİ	40
1.3.1. Muhasebenin Tanımı ve Genel Bilgiler	40
1.3.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	41
1.3.3. Muhasebenin Türkiye’de Gelişimi.....	42
1.3.4. Muhasebenin Fonksiyonları	44
1.3.4.1. Kaydetme Fonksiyonu	44
1.3.4.2. Sınıflandırma Fonksiyonu.....	44
1.3.4.3. Özetleme Fonksiyonu.....	44
1.3.4.4. Raporlama Fonksiyonu.....	45
1.3.5. Muhasebenin Bölümleri.....	46
1.3.5.1. Genel Muhasebe	46
1.3.5.2. Maliyet Muhasebesi.....	47
1.3.5.3. Yönetim Muhasebesi	47
İKİNCİ BÖLÜM	49
2. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ İLE MALİYETLENDİRME SÜRECİ VE TMS 41 TARIMSAAL FAALİYET STANDARDI.....	49
2.1. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ	49
2.1.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi (Bilanço Usulü Kayıt)	52
2.1.2. Tek Taraflı (Basit) Kayıt Yöntemi	53
2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER.....	54
2.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Envanter;.....	55
2.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Envanter;	55
2.3. TARIM İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME	56
2.3.1. Muhasebe Açısından Değerleme	57
2.3.2. Vergi Usul Kanuna Göre Değerleme Ölçütleri.....	57
2.3.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerleme	58
2.3.4. Sermaye Piyasası Kurulunca Değerleme	59
2.4. TARIM İŞLETMELERİNDE AMORTİSMANLAR.....	59
2.4.1. Amortisman Kavramı	59
2.4.1.1. Normal Amortisman Yöntemi	59
2.4.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	60

2.4.2. Tarım İşletmelerinde Amortisman	61
2.4.2.1. Meyve Bahçelerinde Amortisman İşlemleri.....	62
2.4.2.2. Canlı Hayvanlarda Amortisman İşlemleri.....	62
2.5. TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLEME SÜRECİ.....	62
2.5.1. Maliyet Tanımı	62
2.5.2. Tarım İşletmelerinde Maliyetleme ve Maliyetleme süreci	63
2.5.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	66
2.5.3.1. Basit Maliyet Hesaplama Yöntemi	66
2.5.3.2. Birleşik Maliyet Hesaplama Yöntemi	67
2.5.3.2.1. Kalıntı Yöntemi.....	67
2.5.3.2.2. Nispi Satış Değerleri Yöntemi.....	68
2.6. TARIMSAL İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖNEMİ	68
2.7. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMA GÜÇLÜKLERİ	69
2.8. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI	72
2.8.1. Muhasebe Standartları	72
2.8.2. Tarımsal Faaliyet Standardı (Tms 41).....	73
2.8.2.1. Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı.....	75
2.8.2.2. Tms 41'in Muhasebeleştirilmesi	77
2.8.2.2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi	79
2.8.2.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ölçülmesi	83
2.8.2.2.3. Tarımsal Ürün Ve Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar	84
2.8.2.2.4. Devlet Teşvikleri	85
2.8.2.2.5. Zirai Ürünlerde ve Canlı Varlıklarda Amortisman	86
2.8.2.2.5.1. Hayvan Varlıklarında Amortisman İşlemleri	87
2.8.2.2.5.2. Bitki ve Meyve Ağaçlarında Amortisman	88
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	89
3. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİYETLENDİRME SÜRECİ: ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ.....	89
3.1. Uygulamanın Amacı	89
3.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler	90
3.3. Sera Kuruluş Giderleri ve Açılış Bilançosu	90
3.4. Çalışmada Kullanılan Veriler.....	96
3.5. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	100

3.5.1. Domates Alanının Hazırlanması, Fide Dikimi ve Üretim Maliyetleri Muhasebe Kayıtları	100
3.5.2. Domates Ürünün Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi.....	103
3.5.3. Domates Hasadı ve Satışı	104
3.5.4. Dönem Sonu Kayıtları.....	108
3.6. Gelir Tablosu	110
SONUÇ	112
KAYNAKÇA	116
EK-1: FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI	122
EK: 2 TMS 41 (TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI)	144
ÖZGEÇMİŞ	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TARIM İŞLETMELERİNDE BAHÇE BİTKİLERİ ÜRETİM FAALİYETLERİNİN TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR

2021, 160 sayfa+ 15 roma rakamını

Jüri: Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR

Tarım Sektörü, insanların beslenme barınma vb. ihtiyaçlarını karşılamak, farklı sektörlerle veri ve kaynak sağlama konusunda önem arz etmektedir. Ayrıca ekonomiye sürekli veri sağlaması ve değer katmasından dolayı önemini her zaman koruyan bir sektör niteliğindedir. Tarım alanında faaliyetini sürdüren ticari nitelikteki küçük işletmelerin sayılarının her yıl giderek artması, tarımda uygulanacak muhasebe uygulamalarının daha da önem kazanmaya başlamasına neden olmuştur. Tarımsal faaliyetler ve bu faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini düzenleyen Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41), canlı varlıklar ile tarım ürünlerinin değerlemesi konusunda gerçeğe uygun değerlendirme yaklaşımını benimsemektedir. Bu çalışmada, nitel bilimsel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek olay incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya konu olan tarımsal işletme Doğu Anadolu Bölgesinde seracılık faaliyetlerini sürdürmektedir. Serada üretimi gerçekleştirilen domateslerin dikiminden hasat edilme sürecine kadar yapılan işlemlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebe işlemleri yapılmıştır. Ayrıca hasat noktasından sonra stoklara giren tarımsal ürünlere ait gider kalemleri kendi alanlarında maliyetlendirilerek gerçek maliyet değerlerine ulaşılmaya çalışılmıştır. Çalışmada yapılan muhasebe kayıtları Eylül 2018 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun yeni hesap taslağına uygun şekilde yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Tarımsal İşletmeler, Tms 41, Seracılık Faaliyetleri*

ABSTRACT

MASTER’S THESIS

ACCOUNTING OF GARDEN PLANTS PRODUCTION ACTIVITIES IN AGRICULTURAL ENTERPRISES ACORDİNG TO IAS 41

Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR

2021, 160 page + 15 roman numbers

Jury: Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR

Agriculture has always held its value an important sector for providing nutrition and accommodation for people and input for other sectors as well as creating employment and financial value in the market. Accounting practises in agriculture has gained importance over the past years because of the increasing number of the commercial business in agriculture sector. Agricultural activities consist of livestock and farm products. The Agricultural Activities Standard (TAS 41), which regulates the transactions occurring in agricultural activities, adopts a fair valuation approach for the valuation of biological assets and agricultural products. In the prepared study, the study was conducted with the case study method in the qualitative research method branch from the scientific research method. The agricultural enterprise, which is the subject of the research, continues its greenhouse activities in the Eastern Anatolia region. The transactions made from the planting of the tomatoes produced in the greenhouse to the harvesting and during the sales are made in accordance with the framework of IAS 41. The accounting records made in the study were made in accordance with the new account draft in accordance with the Financial Reporting Standards prepared by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) in September 2018.

Key Words: *Agricultural Businesses, TMS 41, Greenhouse Activities*

ÖNSÖZ

Yüksek lisans çalışmamda büyük bir özveri ve sabırla bana yol gösteren, hiçbir şekilde mesai saati gözetmeksizin katkılarını esirgemeyen danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Utku ŞENDURUR' a,

Tez savunmasına jüri olarak katılıp değerli zamanlarını ayıran kıymetli hocalarıma,

Doğu Anadolu Bölgesinde Kurulumu Yapılan Jeotermal Seralarda Çalışmalarda Bulunan Ağrı Diyadin Tarıma Dayalı İhtisas Sera Organize Sanayi Bölgesi Bölge Müdürü Sayın Tekin Adıgüzel' e,

Eğitim hayatımda emeği geçen bütün öğretmenlerime,

Bana hiçbir zaman inancını eksiltmeyen bugünlere gelmeme vesilen olan ve eğitim hayatımda ilk öğretmenim olan rahmetli Babam Nurmehmet Yalçın'a, Annem ve Kardeşlerime,

Son olarak yüksek lisans öğrenim hayatımın ilk gününden bugüne kadar geçen sürede desteğini ve inancını esirgemeyen sevgili eşim Cebriye Yalçın'a teşekkürü borç bilir sevgi ve saygılarımı sunarım.

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BOBİ	: Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler
BM	: Birleşmiş Milletler
DGD	: Doğrudan Gelir Desteği
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FAO	: Birleşmiş Milletler Tarım Örgütü
FRS	: Finansal Raporlama Standartları
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu
IFRS	: Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları
KGK Kurumu	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MD	: Madde
MÖ	: Milattan Önce
MS	: Milattan Sonra

OECD	: Ekonomik Kalkınma Ve İşbirliği Örgütü
RG	: Resmi Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TK	: Tarım Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Standartları Ve Denetleme Kurulu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TÜGSAS	: Türkiye Gübre Sanayi Aş.
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TVM	: Türk Vergi Mevzuatı
TZDK	: Türkiye Ziraî Donatım Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
UMS	: Uluslar Arası Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1: 2018 Yılı Türkiye Tarım Ürünleri Üretim Tüketim Tablosu	9
Tablo 1.2: Meyve İçecek Ve Baharat Bitkilerinde Üretim Miktarları	11
Tablo 1.3: Hayvansal Ürünler Ve Üretim Miktarları	12
Tablo 1.4: Canlı Baş Hayvanlar Ve Elde Dilen Miktarları	13
Tablo 1.5: Su Ürünleri Ve Üretim Miktarları	14
Tablo 1.6: Türkiye Örtüaltı Üretimi Göstergeleri (Ton)	38
Tablo 2. 1: Tek Taraflı Kayıt Sistemi İle Çift Taraflı Kayıt Sistemi Arasındaki Farklılıklar	54
Tablo 2. 2: Tms 41 Kapsadığı Canlı Hayvan Türleri	76
Tablo 2. 3: Hasat Öncesi ve Hasat Sonrası Ürünler İlgili Standartlar	79
Tablo 3. 1: Sera Kuruluş Giderleri	90
Tablo 3. 2: 2019 Yılı Açılış Bilançosu	92
Tablo 3. 3: X İşletmesi İlk Madde ve Malzeme Gideri	97
Tablo 3. 4: X İşletmesi İşçi Ücret ve Giderleri	98
Tablo 3. 5: X İşletmesi Genel Üretim Giderleri	99
Tablo 3. 6: Domates Hasat Aylara Göre Dağılımı	105
Tablo 3. 7: Domates Satış Geliri	106

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1: Bitkisel Tarım Ürünleri Tarım Alanları.....	8
Şekil 1.2: İllere Göre Örtü Altı Tarım Alanlarının Dağılımı	36
Şekil 1.3: Türkiye Örtüaltı Ürün Deseni	37
Şekil 1.4: Genel Muhasebe Süreci	46



GİRİŞ

İnsanoğlunun varoluşundan beri tarımsal ürünlerle ilgili faaliyetler kırsal kesimde yaşayan birey ya da çekirdek aile işletmeleri tarafından yapılmaktaydı. Fakat yaşadığımız toplum ve zamanda hızla yükseliş göstermekte olan dünya nüfusuna bağlı olarak insanların gıda ihtiyaçlarında meydana gelen talep artışı, gelişmiş ve gelişmekte olan teknolojinin tarım sektöründe kullanımının yaygınlaşmasına sonuç teşkil etmiştir. Ayrıca devlet tarafından verilen tarımsal teşviklerinin sonucunda tarım sektöründe sermayesi yoğun yatırımlarda önemli artışlar meydana getirmiştir.

Tarım sektöründe meydana gelen gelişmelerinin sonucunda tarımsal faaliyet muhasebesinin işletmeler için önemi zaman ilerledikçe artmıştır. Başka bir sonuç olarak da yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmelerden dolayı ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamak amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlanmıştır. Yayınlanan standartlara bağlı olarak hazırlanan finansal tablolarda yer alacak bilgilerin güvenilirliği kadar, gerçeğe yakın olması da önemlidir. Bu amaç sonucunda 01.01.2003 tarihinde 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe konulmuştur. Ums 41 yayınlanmasından sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 31 no'lu tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), Tarımsal Faaliyet Standardını (TMS 41) yayınlamıştır. Bu düzenlemelerin ana hedefi değişik ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe uygulamaların standartlaşmasını sağlamaktır. Bu gelişmeler sonucunda artık tekdüzen hesap planı muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kayıtlarını karşılamada yetersiz kalmıştır ve 2018 yılı Eylül ayında yeni tekdüzen hesap planı taslağı hazırlanmıştır. Çalışmamızın hazırlanması aşamasında maliye bakanlığı tarafından hazırlanan yeni finansal raporlama standartları taslağına göre muhasebe hesap planı çalışmaya uygulanmıştır.

Tarımsal faaliyetler önceki dönemlerde küçük kasaba köylerde yaşamını sürdüren aile grupları ve küçük aile işletmeleri tarafından sürdürülmekle beraber, gün geçtikçe (sürekli artış gösteren dünya nüfusu ile orantılı olarak gıda sektöründe yükselen talep ve gelişen teknolojik gelişmeler nedeni ile) sermayesi ve kapasitesi yüksek tarımsal işletmeler sektöre girmeye başlamıştır. Gıda sektöründe giyinme,

mobilyadan ilaç üretimine geniş bir üretim sektöründe tarımsal faaliyetlerden yararlanılmaktadır.

Hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarım sektörü ile tarım işletmeleri ve muhasebe sistemi hakkında genel bilgilere değinilmiştir.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ile maliyetlendirme süreci ve Tms 41 tarımsal faaliyet standardı hakkında bilgiler verilmiştir. Tarım işletmelerinde muhasebe sistemi ve maliyetlendirme süreci hakkında detaylı bilgiler yeni yayınlanan finansal raporlama standardına göre açıklanmıştır. Tms 41’de yayınlanma tarihinden günümüze kadar yapılan değişiklikler ve gerekli raporlar açıklanmıştır. Tms 41’e göre yapılan muhasebe kayıtları ve vergi usul kanununa göre muhasebeleştirme süreci hakkında gerekli bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde; Doğu Anadolu Bölgesinde domates üretimi faaliyetinde bulunan sera işletmesinin muhasebe kayıtları ve maliyet tabloları Tms 41 göre muhasebeleştirme işlemleri yapılarak gerçeğe uygun değer ve piyasa fiyatı hesaplamaları KGK tarafından hazırlanan yeni finansal raporlama standardına uygun olarak yapılmış gerekli kayıtlar yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIM SEKTÖRÜ İLE TARIM İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. TARIM SEKTÖRÜ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Genel anlamıyla tarım, “direk olarak tüketime sunulan veya sanayi sektörü için kaynak ve girdi sağlayan bitkisel ve hayvansal verileri, toprağın ve doğal yaşamın

sunduğu kaynakları, sağlam bir işçilikle üzerinde çalışıp gelişme göstererek bu ürünlere sahip olma süreci” şeklinde tanımlayabiliriz (Ekonomi Ansiklopedisi, 1991).

Tarım, insanların var oluşundan beri yaşamı için sürdürdüğü en eski üretim faaliyetinden sayılabilir. Eski çağlardaki toplum ve birlikler karşılaştıkları hayvan ve bitkilerle geliş güzel ihtiyaçlarını giderirken günümüz de daha çok uzmanlaşmış ve iş bölümünün zengin olduğu toplumlarda tarım sektörü gün geçtikçe daha da ileri düzeyli bir hal almıştır. Tarım sağlıklı yaşam ve toplum düzeni için gerekli sağlıklı bitkisel ürünler yetiştirmek amacıyla toprak üzerinde yapılan faaliyetler bütünüdür.

Tarım başka bir tanımıyla, doğadaki hayvan ve bitki ürünlerin üretiminden dolayı, toprağın belirli bir düzen içinde üretim aşamalarından geçilerek hayvanların yetiştirilmesi ve toprağın işlenecek hale gelmesi olarak tanımlanabilir.

Tarım; sahip olunan arazinin ve tohum ürünlerinin kullanılarak, hayvansal ve bitkisel ürünler elde etmek amacıyla ve yapılan üretimden elde edilen verilerle yeni mamul ve ürünler ortaya çıkarmak için yapılan ekonomik faaliyetler toplamıdır (TÜİK, 2008).

Tarım yalnızca ekonomik bir faaliyet süreci olmamakla birlikte, aynı zamanda dünya toplumların bölgesel etkenleri, sosyal hakları, kültürel değerleri, fiziksel şartları, coğrafik konumları ve toplumun sağlık değerlerinin iyileştirilmesi sürecinde önemli bir unsur halini alan, toplumsal bir değer ve aşama olarak görülmektedir.

Tarım sektörü, bütün dünyada diğer ekonomik sektörlere göre daha farklı bir öneme sahip olan ve ülkeler tarafından çeşitli desteklenme paketleriyle koruma altına alınan bir sektördür. Tarım sektörü insanların beslenmesiyle doğrudan ilişkili olduğu için dünya ekonomisi açısından son derece önemlidir.

İnsanoğlu var olduğu tarihten itibaren avcılık ve toplayıcılık zamanlarında doğada hazırda bulunan yiyeceklerle hayatını sürdürmeye çalışmıştır. Daha sonra meydana gelen toplumsal gelişmelerle beraber tarımı keşfetmiş ve çeşitli ilkel makineler geliştirip toprağı işleyip tüketime hazır hale getirmiştir. İnsanoğlu elde edemediğı bazı tarım ürünlerini kendisi üretmeye başlamıştır. Yerleşik hayat düzenine geçilmesiyle beraber insan neslinin devamı ve zenginlik yaratmada en temel husus

olarak ortaya çıkan tarım, bu önemini Merkantilizm dönemine kadar korumuştur. Merkantilizm döneminde özellikle ticari faaliyet alanında ön plana çıkmış ve bu dönemden sonra Sanayi Devrimiyle beraber ekonomik gelişmenin motor gücü olarak tarımın yerini sanayi sektörü almıştır (Ovalı, 2009).

Ülkemizde tarım sektörü, Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra şuan içinde bulunduğumuz günlere kadar varlığını koruyarak ülkemiz için iktisadi değer taşıyan, toplumumuzun her alanda gelişmesine önemli derecede katkıda bulunarak ve bu sağladığı katkı zaman ilerledikçe daha da varlığını korumaktadır. Tarım; ülkedeki birey ve toplumun beslenmesine, ülkenin ekonomisine, ekonomik kalkınmasına, istihdamın artmasına, ülkenin milli gelirinin yükselmesine, ülkedeki sanayi alanına üretim girdileri tedarik etmesi, sanayi sektörüne sermaye desteğinde bulunması, ithalat ve ihracata katkı sunması ve dünyanın ekolojik dengesine olan katkıları sebebiyle bütün dünya ulusları için vazgeçilemez bir üretim sektörü haline gelmiştir.

Tarım sektörünün dönemler itibariyle milli gelire olan katkısı giderek azalsa da tarım sektörü hiçbir dönemde insanlar tarafından vazgeçilmez bir sektör unvanını yitirmemiştir. Aksine dünyada özel olarak önem verilen, çeşitli ekonomik ve kalkınma politikalarıyla desteklenen ve dış rekabet koşullarına karşı ısrarla korunan ve varlığı sürdürülen bir sektör olma özelliğini korumaktadır.

1.1.1. Tarım Sektörünün Genel Kabul Görmüş Bazı Özellikleri

Özgür piyasa şartlarının sanayi sektöründe var olan ürünlere tepkisi ile tarım ürünlerine olan tepkisi birbirinden ayrıdır. Tarım sektörü diğer faaliyet gösteren sektörlerle göre daha yumuşak bir yapıda varlığını sürdürmektedir. Tarım sektörünü diğer sektörlerden ayıran genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Tüketim harcamaları içinde tarım ürünlerine ayrılan hisse, genel gelirin artması ya da azalmasıyla doğru orantılı olarak artmaz veya azalmaz. Bu durum mevsim şartlarının güzel ve sıcak geçtiği yıllarda üretimin daha çok olmasına rağmen satış gelirlerinin düşmesi ile açıklanabilir.
- İnsanların en temel ihtiyacı olan gıda maddelerini sağlamak
- Sanayi sektörüne hammadde gereksinimi temin etme

- Tarım ürünlerinin üretimde doğada ki kuralların hakim olması ve doğal kaynakların kısıtlı kaynaklı olmasından dolayı, üretim miktarlarını zorunlu olarak azaltmaktadır. Bu nedenle, üretim faktörlerinden emek ve sermayenin artmasıyla beraber, üretim miktarı sayılı bir ölçüde artış göstermektedir.
- Toplum sağlığını korumak
- Toplumsal kalkınmaya yararlı olmak
- Yıllık olarak üretimi yapılan tarımsal ürünlerin fiyatında meydana gelen evresel değişiklikler, üretim birimleri bünyesinde hazırlanan plan ve stratejilerin geçen yıl fiyatlarının baz alınarak yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Üretim süreci aşamasına başlamadan fiyatların ortaya çıkması imkansız olduğu için üretici birim ve kuruluşlar, üretim yapıp yapmama kararını geçen yılki veriler baz alınarak yapmak durumdadır.

Tarım ürünlerinin fiyatları azalma durumundayken, üretici birimlerinin temin etmesi zorunlu olan ham madde ve diğer endüstriyel makine ve ekipmanların fiyatlarında artış meydana gelmektedir. Bu durumda üreticinin hayat kalitesi, onun şehir merkezlerinde ikamet eden insanların hayat seviyeleri ile paralellik göstermesi, genellikle üretimdeki artış ve verimlilikle elde edilebilir (MEB, 2015).

1.1.2. Tarımsal Faaliyet

1.1.2.1. Tarımsal Faaliyet Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet, satmak ve kar sağlamak amacı güderek herhangi bir canlı varlığın fiziksel ve biyolojik bir süreçten geçerek ve bu canlı varlığın geliştirme süreci sonucunda, canlı varlığın ya da tarım ürününün bir birimi şekline dönüşümünün izlenme sürecidir (Örten, 2017).

Tarımsal faaliyet, insan ihtiyacını karşılamak amacıyla üretim faktörlerinden yararlanılarak hayvan ve bitkisel ürünler üreterek bu üretimden elde edilen ürünleri mamul ve yarı mamul şekline dönüştürme faaliyetleridir. (Abakay, 2019)

GVK. (md.52) tarımsal faaliyetleri: “deniz, arazide, nehir ve göllerde ekim, bakımı, dikimi, üretme, ürün elde etme ve toprağın terbiye edilmesi gibi yöntemlerle ya da dolaylı veya dolaysız olarak doğanın şartlarından fayda sağlamak şartıyla bitki,

ağaç, hayvan, deniz ürünleri ve bunların mahsullerinin üretimini, yetiştiren birimler tarafından muhafaza edilmesini, sevkiyatının yapılmasını, piyasada satılmasını veya ürünlerden faydalanılması şeklinde tanımlamaktadır.

TMS 41 nolu muhasebe standardına göre tarımsal faaliyet, pazarda satış aşamasında veya geri dönüşümde bahsi geçen canlı varlıkların tarımsal mahsullere veya değişik canlı varlık ya da ürünler elde etme sürecidir. Bu dönüştürülme ve hasat işlemleri belli bir işletme tarafından yürütülmektedir. TMS 41 tarımsal muhasebe standardında yapılan tarımsal faaliyetin açıklamaları ve tanımlanması diğer yerlerdeki tanım ve açıklamalara göre dar ve kapalı bir şekilde ifade edilmiştir.

1.1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyet bireylerin yerleşik hayata geçmesinin öncesinde ve sonrasında gerçekleştirilen ilk ekonomik faaliyettir. İnsanların beslenme ihtiyacı fizyolojik ihtiyaçların ilk sırasından yer almasından dolayı yaşamsal bir değere sahiptir.

Tarımsal faaliyetler birçok yönüyle diğer faaliyetlerden farklı özellikler göstermektedir. Bu özellikler;

- Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen maddeler hammadde olup organik düzeydedir.
- Tarımsal faaliyet bir meslek olmaktan daha çok bir aile işidir ve değişen piyasa şartlarına aniden uydurulamayan bir hayat tarzıdır.
- Üretim tekniklerinin geliştirilmesinin sınırlı olması üretim faktörlerinin mobilitesi sınırlı olmasından dolayı geneli toprak iş gücüne bağlıdır.
- Aynı ya da birbirine benzer tarımsal ürünler farklı iklim koşullarında ve değişik toprak alanlarında farklı niteliklerde üretim süreci gerçekleştirilebilmektedir.
- Birbirinin benzeri olan arazi üzerinde sürekli aynı ürünü kullanmak ürünün verimliliğini olumsuz etkilemektedir.

- Tarımsal üretimde genellikle iklim şartları belirleyici olur.
- Tarımsal üretim mevsimlik şartlara bağlı olduğu için iş bölümü ve uzmanlaşmaya elverişli değildir.
- Tarımsal faaliyetin her alanında makine kullanma sanayi sektöründe ki gibi elverişli değildir.
- Tarımsal üretim ve tarımsal faaliyet ekonomide meydana gelen kriz evrelerinde hizmet sektörü ve sanayi sektörü kadar krizlerden etkilenmez.
- Tarımsal faaliyetlerin önemli bir özelliği de değişik tarım mahsullerinin elde edilmesi için uzun bir süreye ihtiyaç duyulmasıdır.
- Tarımsal faaliyette genelde amaç diğer sektörler gibi kar sağlamak değil tarımla uğraşı içinde olan çiftçinin geçimini sağlayabilmesidir.
- Tarımsal faaliyette gelecekle ilgili bilgi yetersizliği ve diğer sektörlerdeki gibi ileri düzeyli planlama ve stratejilerinin olmaması sebebiyle risk ve belirsizlikler daha çok olur.

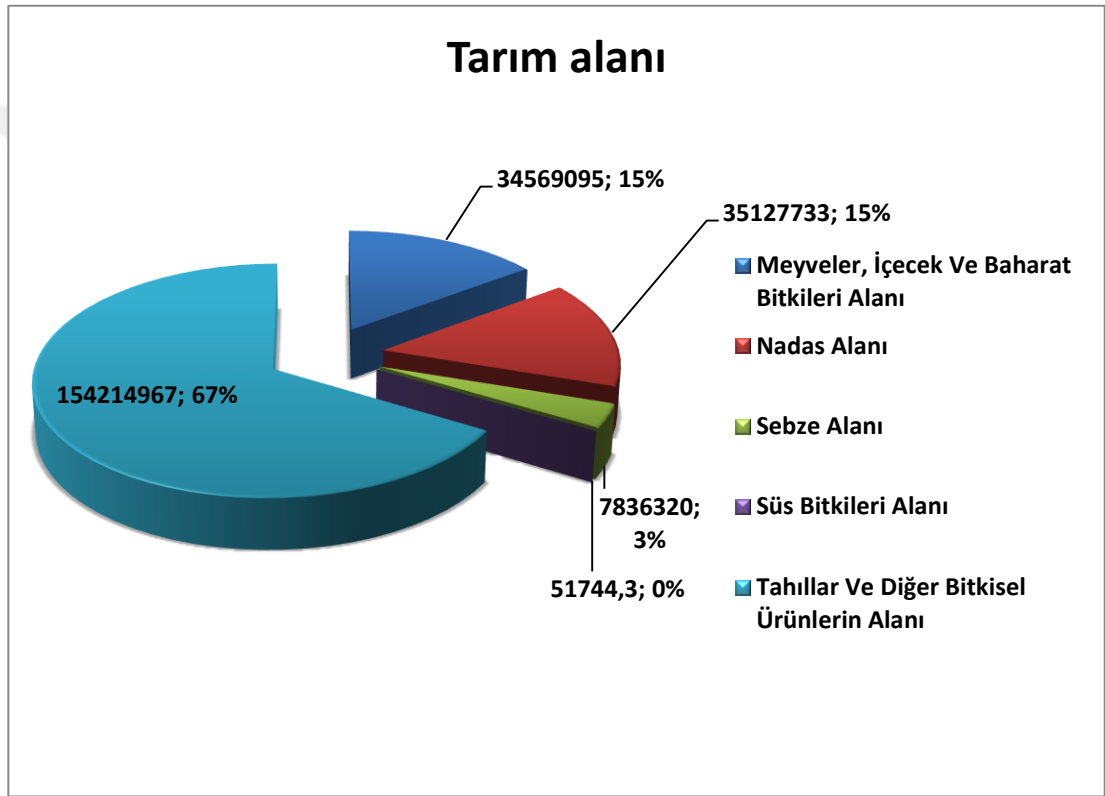
1.1.2.3. Tarımsal Faaliyet Türleri

Tarımsal faaliyet türleri, bitkisel, hayvansal, orman ürünleri ve su ürünleri üretimi olmak üzere dört üretim aşaması altında incelenmektedir. Bu bölümde tarım muhasebesinin kapsamını da belirtmesi açısından, tarımsal faaliyetleri oluşturan faaliyetler kısaca açıklanacaktır (MEB, 2015).

1.1.2.3.1. Bitkisel Üretim

Tarımsal faaliyet türleri içinde birinci sırada yer alan bitkisel üretim türü, genellikle en önemli üretim faktörlerinden birisi olan toprakla ilgi ve uğraşı içinde olmak şartıyla farklı cinsteki mahsulleri üretim şartlarına elverişli şekilde üretip işlenmiş ürün haline getirme sürecidir. Bitkisel üretim toplam tarım faaliyetleri alanı kapsamında aşağı yukarı %67 hissesiyle ülkemizde tarımsal faaliyet türleri içinde önemli bir tarımsal üretim birimi olma özelliği konumuna sahiptir. Fakat yüksek bir derecede iklim ve mevsim koşullarına bağlı olarak gelişme gösteren bitkisel üretim

kapasitesinden, arzu edilen düzeyde faydalanmadığı ve mahsullerden verim az olduğu söz konusu edilemez bir gerçektir (DPT, 2000:135). Tarımsal faaliyetler içinde önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim faktörü, tarla ürünleri ve meyve bahçeliği ürünleri olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Gösterilen grafikte ki verilere göre ülkemizde tarım alanı en çok %67'lik oranla meyve içecek ve baharat bitkileri alanını kapsamakta olup, %15'lik oranlarla hem nadas alanı hem de tahıl ve diğer bitkisel ürünler alanı takip etmektedir. Sebze alanı %3'lük oranda olup süs bitkileri de %0,001 düzeyinde yok denecek kadar tarım alanına sahiptir.



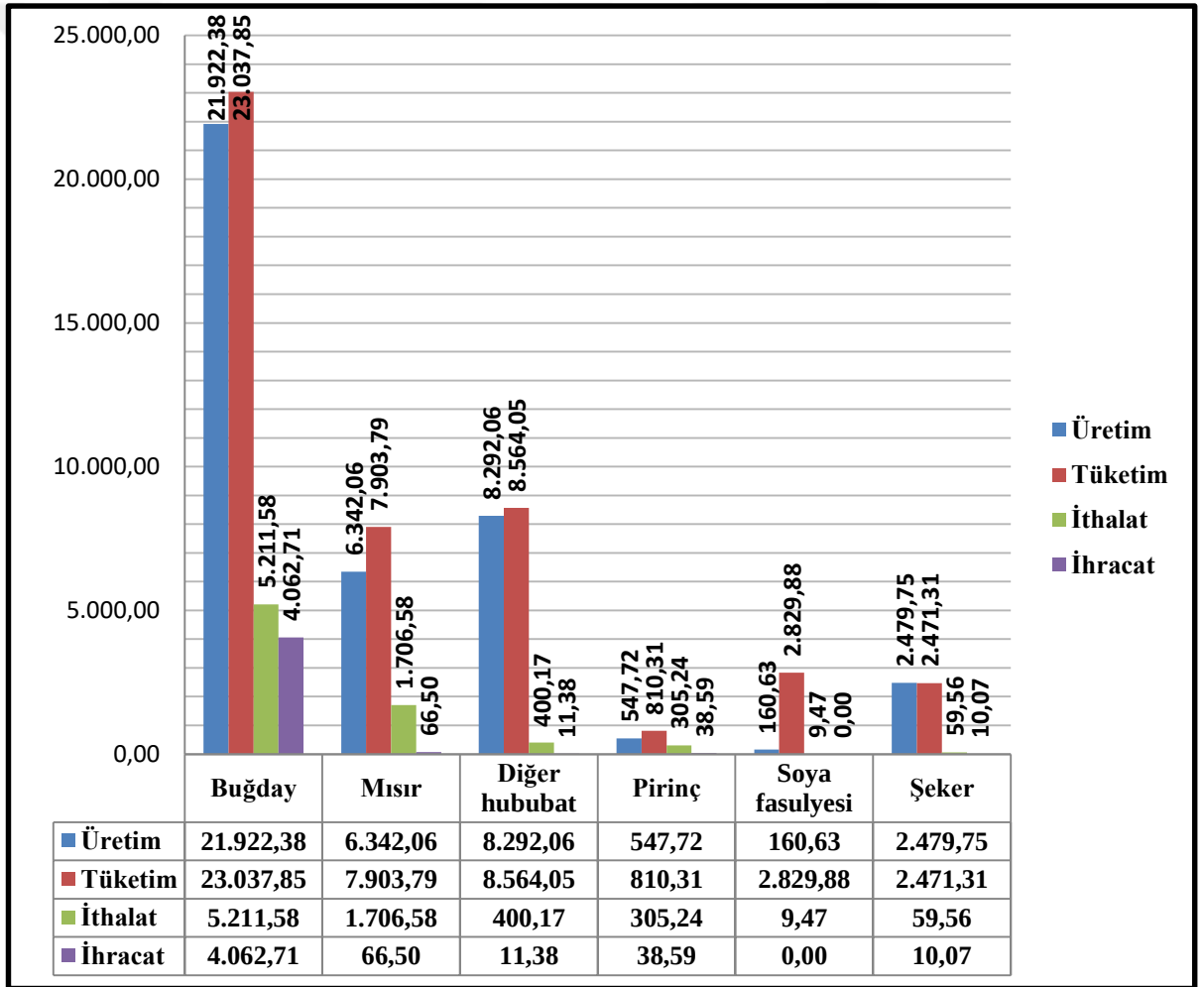
Şekil 0.1: Bitkisel Tarım Ürünleri Tarım Alanları

Kaynak: TÜİK, Bitkisel Üretim İstatistikleri, 2018

1.1.2.3.1.1. Tarla Ürünleri

Yetiştirme sürelerine göre tarla bitkileri farklılık göstermektedir. Bazı bitkiler 3-6 ay bazı ürünlerde daha uzun sürelerde üretimi yapılmaktadır. Arpa, buğday, mısır, çavdar vb. tahıl ürünleri, fasulye, nohut ve mercimek vb. baklagiller, pamuk ve şeker pancarı vb. sanayi bitkileri, ayçiçeği ve yer fıstığı vb. yağlı tohumlar ile patates ve soğan vb. yumru bitkileri, tarla ürünü bölümünde yer almaktadırlar.

Tablo 0.1: 2018 Yılı Türkiye Tarım Ürünleri Üretim Tüketim Tablosu



Kaynak: <https://tr.euronews.com/2018/12/30/turkiye-nin-2018-tarim-urunleri-tablosu-sadece-seker-uretiminde-kendi-kendine-yetiyor> (ET: 04.12.2019)

Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) ile Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) birlikte yayınladıkları 2018 yılı verilerine göre, Türkiye tarımsal üretim sürecinde dışa bağımlı olarak bir görüntü göstermektedir. Tabloyu incelediğimizde Türkiye'de sadece şeker üretimi tüketim aşamasından daha fazla göze çarpmaktadır. Tablodaki bilgiler baz alındığında bir önceki dönemle benzer şekilde mısır, buğday, pirinç gibi temel ürünlerde üretim sayısının tüketim sayısını karşılayamadığını göstermektedir. İthalat değerleri (üretimin tüketimi karşıladığı şeker de dâhil olmak üzere) ihracat üzerinde 2018 yılında daha fazla tüketimi yapılan tarım ürünü buğday üretiminde meydana gelen artış, tüketimde oluşan artışın gerisinde kalmaktadır. Mısırdaki ise artış gösteren ithalat rakamlarına karşı ihracatın azaldığı görülmektedir. Tablo incelendiğinde dikkat çeken tarım ürünlerinin başında soya fasulyesi gelmektedir. 2018'de 2829,00 (bin ton) tüketilen soya fasulyesinin üretim miktarı yalnız 160,63'tür. Soya fasulyesi ihtiyacı tamamen dışa bağımlı olarak elde edilmektedir. OECD'nin verilerine göre bir önceki yıla göre buğday, mısır, buğday dışı hububat, pirinç, soya fasulyesi ve şeker üretim ile tüketim oranları 2017'ye göre fazla bir farklılık göstermemektedir.

1.1.2.3.1.2. Meyve Bahçeliği

Meyve bahçeciliği kavramı, tüketim için meyve üretiminde kullanılan uzun ömürlü bitkilerle bu uzun ömürlü bitkilerin ekili dikili olduğu araziye tanımlamak için kullanılmaktadır. Meyve sebze ile süs bitkileri üretiminden oluşmaktadır. Elma ağaçları, portakal ağaçları, kayısı ağaçları, vişne ağaçları, armut ağaçları, erik ağaçları vb. ürünler meyve bahçeliği bölümünde yer almaktadır. Aşağıda ki tabloda verilen verilere göre ülkemizde 2001-2018 dönemleri aşamasında üzüm, elma, zeytin, portakal, fındık ve çay üretim değerleri gösterilmiştir.

Meyveler, içecekler ve baharat bitkilerin seçilmiş ürünlerdeki üretim miktarları;

Tablo 0.2: Meyve İçecek Ve Baharat Bitkilerinde Üretim Miktarları

Yıllar	Üzüm	Elma	Zeytin	Portakal	Fındık	Çay
2001	3.250.000	2.450.000	600.000	1.250.000	625.000	824.946
2002	3.500.000	2.200.000	1.800.000	1.250.000	600.000	791.700
2003	3.600.000	2.600.000	850.000	1.250.000	480.000	869.000
2004	3.500.000	2.100.000	1.600.000	1.300.000	350.000	1.105.000
2005	3.850.000	2.570.000	1.200.000	1.445.000	530.000	1.192.004
2006	4.000.063	2.002.033	1.766.749	1.535.806	661.000	1.121.206
2007	3.612.781	2.457.845	1.075.854	1.426.965	530.000	1.145.321
2008	3.918.442	2.504.494	1.464.248	1.427.156	800.791	1.100.257
2009	4.264.720	2.782.365	1.290.654	1.689.921	500.000	1.103.340
2010	4.255.000	2.600.000	1.415.000	1.710.500	600.000	1.305.566
2011	4.296.351	2.680.075	1.750.000	1.730.146	430.000	1.231.141
2012	4.234.305	2.888.985	1.820.000	1.661.111	660.000	1.250.000
2013	4.011.409	3.128.450	1.676.000	1.781.258	549.000	1.180.000
2014	4.175.356	2.480.444	1.768.000	1.779.675	450.000	1.266.311
2015	3.650.000	2.569.759	1.700.000	1.816.798	646.000	1.327.934
2016	4.000.000	2.925.828	1.730.000	1.850.000	420.000	1.350.000
2017	4.200.000	3.032.164	2.100.000	1.950.000	675.000	1.300.000
2018	3.933.000	3.625.960	1.500.467	1.900.000	515.000	1.480.534

Kaynak: TÜİK, E.T: 06.12.2019

1.1.2.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvancılık sektörü; hayvansal ürünler ihtiyacını karşılamasının yanında devamlı istihdam sağlaması, gıda, yem, dokuma, ambalaj, kimya ve gübre, yönlü dokuma ve hayvan postu sanayilerine hammadde girdileri temin etmesi sayesinde büyük bir öneme sahip olmaktadır (Akdoğan, 2011). Hayvansal ürünler konu olduğunda büyükbaş küçükbaş ve kanatlı hayvancılık sektörleri akla ilk gelen sektörler

olmaktadır. İnsanların sağlıklı ve dengeli bir yaşam geçirebilmesi için hayvansal ürünlerden faydalanması gerekmektedir. Kırmızı et, beyaz et, yumurta, süt, kıl, hayvan postu, tiftik, boynuz, bağırsak gibi vb. bütün hayvansal ürünler, hayvansal üretim ürünleri bölümünde sayılmaktadır.

Tablo 0.3: Hayvansal Ürünler Ve Üretim Miktarları

Yıllar	Sığır	Koyun	Keçi	Toplam
2001	10 548000	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 069346	25 201 155	6 609 937	41 880 438
2005	10 526440	25 304 325	6 517 464	42 348 229
2006	10 871364	25 616 912	6 643 294	43 131 570
2007	11 036753	25 462 293	6 286 358	42 785 404
2008	10 859942	23 974 591	5 593 561	40 428 094
2009	10 723958	21 749 508	5 128 285	37 601 751
2010	11 369800	23 089 691	6 293 233	40 752 724
2011	12 386337	25 031 565	7 277 953	44 695 855
2012	13 914 912	27 425 233	8 357 286	49 697 431
2013	14 415 257	29 284 247	9 225 548	52 925 052
2014	14 223 109	31 140 244	10 344 936	55 708 289
2015	13 994 071	31 507 934	10 416 166	55 918 171
2016	14 080 155	30 983 933	10 345 299	55 409 387
2017	15 943 586	33 677 636	10 634 672	60 255 894
2018	17 042506	35 194 972	10 922 427	63 159 905

Kaynak: TÜİK, Hayvansal Üretim E.T: 03.12.2019

Ülkemizde yıllara göre üretilen canlı hayvan sayıları yukarıda tabloda detaylı olarak verilmiş olup ayrıca yıllık ülkemizde üretilen toplam canlı baş hayvan sayılarının bazıları gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde ülkemizde yıllık canlı baş bazında koyun sayısı daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca yıllara göre toplam canlı hayvan sayısına bakıldığında canlı baş hayvan sayısı üretiminde sürekli bir artış

gözlemlenmektedir. Aşağıdaki tablo da ise ülkemizde var olan canlı baş hayvan sayılarından elde edilen ürünler ton bazında açıklanmıştır.

Tablo 0.4: Canlı Baş Hayvanlar Ve Elde Dilen Miktarları

Yıllar	Kırmızı et (Ton)	Süt (Ton)	Tavuk eti (Ton)	Tavuk yumurtası (Bin adet)	Bal (Ton)	Yaş ipek kozası (Ton)	Yapağı (Ton)	Kıl (Ton)	Tiftik (Ton)
2001	435 778	9 495 550	614 745	10 575 046	60 190	47	40 909	2 684	400
2002	420 595	8 408 568	696 187	11 554 910	74 554	100	38 244	2 589	318
2003	366 962	10 611 011	872 419	12 666 782	69 540	169	46 456	2 741	333
2004	447 154	10 679 406	876 774	11 055 557	73 929	143	45 972	2 716	304
2005	409 423	11 107 897	936 697	12 052 455	82 336	157	46 176	2 654	302
2006	438 530	11 952 099	917 659	11 733 572	83 842	127	46 776	2 728	274
2007	575 622	12 329 789	1 068 454	12 724 959	73 935	125	46 752	2 536	237
2008	482 458	12 243 040	1 087 682	13 190 696	81 364	125	44 166	2 238	194
2009	412 621	12 542 186	1 293 315	13 832 726	82 003	136	40 270	2 002	174
2010	780 718	13 543 674	1 444 059	11 840 396	81 115	126	42 823	2 607	200
2011	776 915	15 056 211	1 613 309	12 954 686	94 245	151	46 586	3 062	194
2012	915 844	17 401 262	1 723 919	14 910 774	89 162	134	51 180	3 570	200
2013	996 125	18 223 713	1 758 363	16 496 751	94 694	121	54 784	4 902	260
2014	1 008 272	18 630 859	1 894 669	17 145 389	103 525	80	58 402	5 460	280
2015	1 149 262	18 654 682	1 909 276	16 727 510	108 128	115	59 196	5 569	325
2016	1 173 042	18 489 161	1 879 018	18 097 605	105 727	103	58 168	5 518	340
2017	1 126 403	20 699 893	2 136 734	19 281 196	114 471	102	63 315	5 797	356
2018	1 118 695	22 120 716	2 156 671	19 643 711	107 920	94	66 428	5 999	371

Kaynak: TÜİK, Hayvansal ürünler, E.T: 03.12.2019

Tablomuz incelendiğinde ülkemizde canlı baş hayvanlardan hayvansal ürünler olarak en çok süt ve tavuk yumurtası ürünü üretimi yapılmıştır.

1.1.2.3.3. Orman Ürünleri

Dünyamızın akciğer sağlığının temel kaynağı olarak ifade edilen ormanlar, kâğıt, mobilya, inşaat, kırtasiye vb. ekonomik sektörlerle ana madde ile yardımcı ürün kaynağı desteğinde bulunarak ekonomik kalkınma sürecine önemli derecede katkı ve destek sağlamaktadır. Ayrıca ormanlar, erozyon, toprak kaymaları ve çığ gibi doğal afetlerin etkilerinin en aza indirilmesi açısından da önemli rol üstlenirler.

Orman ürünleri, ladin, kızılâğaç, köknar, meşe, çam, kestane, ıhlamur, sedir vb. uzun boylu ağaçların bulunduğu daha çok fazla alanları kapsayan yer olarak ifade edilmektedir. Orman ürünleri şemasını daha çok doğadaki ağaçların oluşturduğu ve bu ağaçlardan elde edilen ürünler olarak ifade edilmektedir. Orman ürünleri meyve veren ağaçlar ve meyvesiz ağaçlar olmak üzere iki gruba ayrılır. Meyve veren ağaçlar elma, portakal, mandalina vb. ağaçlar grubunda gösterilirken meyve vermeyen ağaçlar grubunda çam, kavak, selvi gibi ağaçlar oluşturmaktadır meyve vermeyen ağaçlar genelde mobilya sektöründe hammadde olarak kullanılmaktadır.

1.1.2.3.4. Su Ürünleri

Açık denizlerde, okyanuslarda, barajlarda, nehirlerde, göletlerde ve özel balık üretim tesislerinde yapılan her türlü balık, kabuklu yumuşakçalar, sünger ile diğer su canlıları avlanması ve yetiştirilmesi su ürünleri olarak anlatılmaktadır. 1380 sayılı su ürünleri koruma ve kollama kanununda açık denizler ve iç sularda bulunan hayvanlar, bitkiler ve bu ürünlerin yumurtaları su ürünleri olarak kabul edilmektedir. Ülkemiz konumu olarak su ürünleri kaynaklarında büyük bir potansiyele sahip olmakla beraber, su ürünlerinin ekonomik büyümeye olan katkısı çok az bir seviyede seyretmektedir. TÜİK verilerinden de bakılacağı gibi diğer bitkisel ve hayvansal ürünlere göre su ürünlerinden elde edilen üretim az seviyedir.

Tablo 0.5: Su Ürünleri Ve Üretim Miktarları

Yıllar	Deniz Ürünleri	Yetiştiricilik Üretimi	Tatlı su Ürünleri
2006	488 966	128 943	44 082
2007	589 129	139 873	43 321
2008	453 113	152 186	41 011
2009	425 046	158 729	39 187
2010	445 680	167 141	40 259
2011	477 658	188 790	37 097

2012	396 322	212 410	36 120
2013	339 047	233 394	35 074
2014	266 078	235 133	36 134
2015	397 731	240 334	34 176
2016	301 464	253 395	33 856
2017	322 173	276 502	32 145
2018	283 955	314 537	30 139

Kaynak: Tarım Ve Orman Bakanlığı, Tuik, E.T:03.12.2019

1.1.2.4. Tarımsal Üretimin Ülke Ekonomisine Katkıları

Tarım faaliyetlerinin ülke ekonomilerine olan katkısı ile ilgili yapılan çalışmaların genelinde tarımın gelişmesi ile ekonomik gelişme arasında doğru orantılı bir ilişki tespit edilmiştir. Tarım sektörü ekonomik gelişme süresince genellikle diğer sektörlerle göre daha az oranla gelişmeye katkı sunmaktadır. Tarım sektörü ülkemiz ekonomisi açısından büyük bir önem teşkil sağlamaktadır. Tarım sektörünün ülkemiz için önem arz etmesinin sebebi diğer sektörlerin başka ülkelerdeki gibi ileri düzeyde gelişmemiş olmasıdır. Türkiye’deki tarımın en önemli yapısal sorunu genellikle küçük ölçekli olmasıdır. Tarımsal üretim ülke ekonomilerine katkıları ürün katkısı, üretim faktörü katkısı, pazar katkısı, şeklinde olmaktadır.

Ürün katkısı, insan neslinin süreklilik arz etmesi için ve geçmişten günümüze kadar tarımsal ürünlerin üretiminin devamlı kılınmasıdır. Çünkü üretim oldukça bununla beraber istihdam sağlanır. İstihdamın sağlanması sonucu toplumda gelir düzeyi yükselir çalışmayan birey sayısı azalır bu da ülkedeki ekonomik sıkıntıların çözülmesine yardımcı olur.

Üretim faktörleri katkısı, tarımın ekonomik gelişme aşamasına faktör katkısı üretim faktörleri olarak emek, sermaye ve hammadde olarak sağlanmaktadır. Çünkü tarımda verimliliğin sağlanması için iş gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Üretilen tarım ürünlerinden sanayi ürünleri elde edilmesi ekonomide canlanmayı ve verimliliği arttırmaktadır. Örnek olarak domatesten salça üretimi gibi durumlar tarımın sanayi ürünlerine hammadde sunmasıdır.

Pazar katkısı; buradaki değinmek istenen en önemli nokta sanayi sektörünün büyüyüp gelişmesi için sanayi sektöründe üretilen ürünlerin satılması gerekir. Sanayi sektörünün kalkınması için en önemli piyasayı tarım piyasası oluşturmaktadır. Tarım sektörü hem ürettiği ürünlerine hem de sanayi ürünlerine talep oluşturarak tarım ve sanayi sektörünün sürekli gelişmesine katkıda bulunur. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde tarımda modernleşme ve makineleşme ilerledikçe kırsal alanlarda daha çok alt yapı hizmetleri yapılmaktadır. Bu da yeni iş alanların açılmasına ve ekonomik gelişmeye katkı sağlamaktadır.

1.2. TARIM İŞLETMELERİ

1.2.1. Tarım İşletmeleri Tanımı

İşletme; insanların yaşamlarını sürdürmek için gerekli ihtiyaçlarını temin etmek, üretim faktörlerini düzenli bir şekilde bir araya toplayarak, ekonomik ifade teşkil eden mal ve hizmet üretmek veya pazar sahalarına sunmak ve bu faaliyetlerden kar elde etme amacını taşıyan kurum ve kuruluşlardır (TÜİK, 2015).

Tarım Kanununa göre tarım işletmeleri, üretim faktörlerini kullanarak hayvansal ürünler, bitkisel ürünler ile su ürünlerinin üretimi ve temin edilmesi amacıyla tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ek olarak işletme, depolama, muhafaza etme ve pazar alanlarına yönelik faaliyetlerde bulunan işletmeler olarak tanımlanmaktadır (TK, 2006).

TÜİK; tarım işletmelerini “hukuki halleri ne şekilde ne vaziyette olursa, sahip oldukları, ortaklık ya da kiralama yoluyla kullandığı tarım arazisinin alanına ve büyüklük durumuna bakmadan işletmenin adına bitkisel ürün üretimi yapan, küçük veya büyükbaş hayvan üretiminde bulunurlar. Bununla beraber bitkisel ürün üretimi ve hayvancılıkla uğraşan tek bir yönetim eliyle yürütülen iktisadi birimdir”(TÜİK, 2010).

Tarım işletmeleri genel tanımıyla tarımsal faaliyetlerle uğraşı alanında faaliyet gösteren işletmelerdir. Tarım işletmesi tarımsal ürünlerin üretilmesine yönelik olarak üretim faktörlerinin organizasyonunun oluşturduğu bütünlüğün her bir parçasının ifade edilmesidir (Kılıç, 2014).

Tarım işletmeleri aşağıda belirtilen koşullara göre ifade edilmektedir:

- ❖ Tarımsal mahsul üretmesi: Sahip olduğu işletmede bitkisel ürün üretimi ya da hayvancılık yapması veya her iki üretimi aynı anda yapması,
- ❖ Ekonomik ve teknik olarak tek birim oluşması,
- ❖ Tek bir yönetime sahip olması: En az iki ya da iki kişiden fazla ortak tarafından müşterek olacak şekilde yürütülse dahi aralarında tek bir yönetimin var olması,
- ❖ Belirlenen kriterleri karşılaması veya kriterlerin altında olup da ürettiği tarımsal ürünlerden düzenli kazanç elde edebilecek satışlar yapması şeklinde ifade edilebilir.

Tarım işletmeleri bulundukları sınıfın özelliklerini taşımalıdır. Bu özellikler aşağıda gösterilen şartlardan oluşmaktadır:

- Arazi yapısı
- İşletmenin şekli
- İş gücünün şekli
- İş gücü sayısı

Tarım işletmecisi, sahip olunan işletmeyi şahsı adına veya var olan işletme adına faaliyette sürdüren, işletme tarafından yasal ve ekonomik olarak sorumlu tutulan gerçek kişi ya da tüzel kişiyi ifade etmektedir. Genel anlamıyla işletmenin ekonomik risklerini alan gerçek veya tüzel kişidir.

1.2.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

a.) Tarım işletmelerinin özelliklerini, umumi olarak büyüklükleri ve faaliyet alanları ortaya koymaktadır (Erdamar, 1970).

b.) Tarım işletmelerinin nakit ve nakit benzeri gelirleri güvenli ve nizamlı olmamaktadır.

c.) Tarım işletmeleri genellikle örgütsüz, belli kurallara bağlı kalmayan, belli bir düzeni olmayan ve küçük işletmeler tarafından varlığı sürdürülmektedir. Bu sebeple tarım işletmelerinde insan gücüne dayalı üretimler ve tarım üretiminde kullanılan

makineler arasındaki iş bağlantısı sanayi sektöründe var olan işletmeler kadar düzenli, bağlantılı ve gelişmiş bir şekilde varlığını sürdürmemektedir.

d.) Tarım işletmelerinin sanayi işletmeleri ve ticaret işletmeleri gibi kredi sağlama ve elde etme olanakları da sınırlı düzeydedir. Sebep olarak da tarım işletmelerinin kredi talepleri uzun vadeli olmasından dolayı kredi maliyetleri de yüksek düzeyde olmak zorundadır.

e.) Tarım işletmelerinde üretim düzeyini artırmak sanayi ve hizmet işletmelerine göre oldukça sınırlı düzeydedir. Tarımsal işletmelerde azalan verimler yasası geçerlidir.

f.) Tarım işletmelerindeki kar oranları başka sektörlerdeki işletmelere oranla daha düşük seviyededir.

g.) İşletmecilerin eğitim seviyeleri genel olarak düşüktür.

h.) Tarımsal işletmeler genelde küçük ölçekli aile işletmeleri halinde olup düzensiz bir yapıya sahiptir.

1.2.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmelerinde işletilmek için hazırlanan arazinin durumu ve büyüklüğü belli bir sınır olarak belirlenmektedir. Bu kriterden farklı olarak tarımsal işletmelerin büyüklüğünü açıklayan başka faktörler de bulunmaktadır. Bu faktörler işletmenin sermaye durumu, işletme bünyesindeki hayvan sayısı, işletmede çalışan personel sayısı, üretim sonucunda kazanılan gelirler, üretilen ürün miktarları ve toplam maliyet değerleridir. Tarım işletmeleri genel anlamda üç başlık altında sınıflandırmaktadır;

1.2.3.1. İşletmelerin Büyüklük Durumuna Göre Tarım İşletmeleri

İşletmelerin büyüklük durumuna göre tarımsal işletmeler küçük işletmeler, orta büyüklükteki işletmeler ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç başlık altında anlatılmaktadır. Buradaki büyüklük girdi ve üretim değeri olarak birbirinden ayırt edilmektedir (Antepli, 2014).

1.2.3.1.1. Küçük Ölçekli Tarım İşletmeleri

Küçük ölçekli tarım işletmeleri genel anlamda, üretimin yapıldığı alan veya tarım arazisinde fazla etkide bulunmayan, bağımsız bir şahıs veya küçük gruplar tarafından kolay bir şekilde kurulup üretim yapılabilen ve kişiye özel küçük iktisadi ekonomik birimler olarak tanımlanabilmektedir.

Küçük ölçekli tarım işletmeleri genelde aile fertlerinin emekleri neticesinde faaliyetlerini sürdüren işletmeler olarak tanımlanıp, bahse konu olan işletmelerin üretim miktarı, elde edilen ürünlerin tutarları sadece aile bireylerinin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olduğu işletme türüdür (Tunçez, 2011).

1.2.3.1.2.Orta Büyüklükteki Tarım İşletmeleri

Aile bireylerine ek olarak fazladan aile bireyleri dışından temin edilecek işçilerin de katıldığı ancak genellikle işletme sahibinin kendi çabaları sonucunda üretim sürecine katkı yaptığı bir işletme türüdür. Orta büyüklükteki işletmeler 500 dekarlık alandan fazla, 5000 dekarlık alandan düşük araziyi himayesinde bulunduran orta düzeyli tarım işletmeleri olarak açıklanmaktadır. Buna ilave olarak tarım işletmeleri arazi büyüklüğü olarak belirlenmesinde yüz ölçümü kriteri baz alındığı başka bir çalışma yazınında 5 ve 20 hektarlık arazilere sahip olan işletmeler orta büyüklükteki tarım işletmeleri türü şeklinde kabul edilmektedir. Bunun yanında tarım işletmelerini birbirinden ayırırken sadece yüz ölçümünü baz almak fazla mantıklı bir hareket kabul edilmez. Üretimi yapılan ürünün türü, seralarda veya arazi alanlarında üretilmesi, üretim sonucunda kazanılan geliri önemli şekilde etkiler. Tarım faaliyetlerinde kazanılan gelir unsuru tarım işletmelerdeki büyüklük durumunu belirlemede önemli bir faktör olduğu için, sınıflandırma sürecinde bütün veri ve kaynakların göz önünde tutulması gerekmektedir (MEB, 2015).

1.2.3.1.3. Büyük Ölçekli Tarım İşletmeleri

Genelde üretim faaliyetlerinde belirli bir ücret karşılığı işçi çalıştıran işletmelerdir. Bazı kaynaklara göre 5000-10000 dekar arazi arasında yer alan işletmeler büyük işletme grubuna dahil edilirken, başka kaynakta 100-500 hektarlık alanda arazilere sahip bulunan işletmeler çok büyük işletmeler grubuna dahil edilip 500 hektardan büyük arazileri olan işletmeler de dev işletmeler grubuna dahil edilmektedir.

1.2.3.2. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri; bitkisel ürün üretiminde bulunan işletmeler, hayvansal ürün üretiminde bulunan işletmeler, su ürünleri üretiminde bulunan işletmeler, orman ürünleri üretiminde bulunan işletmeler ve karma üretimde bulunan işletmeler olmak üzere beş üretim alanında faaliyet gösteren işletme grubudur (Kıllı, 2014).

1.2.3.2.1. Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler

Küçükbaş, büyükbaş, kanatlı hayvan üretimini gerçekleştirerek bu tür hayvanlardan süt yumurta et gibi temel besin kaynaklarını elde eden işletmelerdir. Ayrıca sanayi sektörüne girdi olarak yem yön vb. ürünlerin elde edilmesi de üretim aşamasında gerçekleştirmektedir.

1.2.3.2.2. Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler

Bitkisel ürün üretimi yapan işletmeler, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri üretimi yapan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Seracılık buna örnek gösterilebilir.

1.2.3.2.3. Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Su ürünleri alanında üretim yapan işletmeler genellikle deniz ve göllerde balıkçılık yaparak toplumun ihtiyaç duyduğu tüketilebilen balıkların temin edilmesi amacıyla üretim yapan işletmelerdir.

1.2.3.2.4. Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Bu tür işletmeler orman alanlarında yetiştirilen ağaçlardan meyve, kök, fidan, tohum mobilya malzemeleri, kereste gibi ürünler elde etmek amacıyla üretim yapan işletmelerdir.

1.2.3.2.5. Karma Üretim Yapan İşletmeler

Burada anlatılmak istenen faaliyet alanı birden fazla olan işletmelerdir. Örneğin bitkisel üretim yapan bir işletmenin hayvansal üretim yapması gibi faaliyetlerde bulunmasıdır.

1.2.3.3. Hukuki Yapıya Tarım İşletmeleri

Hukuksal yapılarına göre tarımsal işletmeler; özel tarım işletmeleri, kamu işletmeleri ve kooperatif işletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılır.

1.2.3.3.1. Özel Tarım İşletmeleri

Özel tarım işletmelerinde temel unsur özel mülkiyettir. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından yürütülen tarım işletmeleridir. Hukuki yapısına göre tarım işletmeleri arasından sayısı en fazla olan tarım işletmesidir. Sürekli gelişen teknolojiyi takip etmesi ve üretimde verimliliğin artması sebebiyle giderek önem kazanmaktadır. Özel tarım işletmeleri ürün sahibi tarafından belli aşamalardan geçirilen, kiralama yoluyla üretim yapan ya da ortaklık yoluyla üretim yapan işletmeler olarak ayrı gruplandırılmaktadır (Antepli, 2014).

1.2.3.3.2. Kamu İşletmeleri

Kamu kurumları ve kamu kuruluşları tarafından yürütülen işletmelerdir. Kamu işletmeleri daha çok cumhuriyetin ilanından sonra ilk zamanlarında tarım sektörünü güçlendirmek, tarımda verimliliği istihdamı arttırmak amacıyla devlet tarafından kurulan çiftlikler ve araştırma merkezleri vb. tarım işletmeleri olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde ki bu kamu kurum ve kuruluşları Tarım Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

1.2.3.3.3. Kooperatif İşletmeleri

Bu tür tarım işletmeleri ürünlerin pazarlanması, üye olan işletmelere finans girdisi ve tarımsal girdi desteği sağlamak amacıyla üretim yapan işletmelerdir. Bireylerin yalnız başına gerçekleştiremeyeceği faaliyetleri kooperatif işletmesi altında gerçekleştirebilirler.

1.2.4. Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Kayıtlar

Defter tutma, işletme ile ilgili para ile ifade edilebilecek mali nitelikteki ekonomik olayların belli şartlara göre kayıt altına alınma sürecidir. Kayıt altına alınan işlemler direk defterler üzerinde kayıt altında tutulabileceği gibi, bilgisayar ortamında

saklanıp, daha sonra yazıcı aracılığıyla yazdırılıp belgelere dönüştürülüp dosya halinde kayıt altında tutulabilirler.

Tarım işletmelerinde, sahip olunan birimler arasındaki bağlantı ve aktif bölümündeki canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin miktar ve mali değerlerinin net şekilde bulunmasındaki zorlu şartlar sebebiyle, defterlere kayıt altına alınmışsa bile, elde edilen kar ve zararın tam ve eksiksiz olarak belirlenmesi her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu şekilde birlikte defter tutan işletmeler, defter tutmayan işletmelere oranla daha sağlıklı bilgiler elde edilerek ileriye dönük daha sağlıklı kararlar alınmaktadır.

İşletme yönetiminde doğru ve sağlıklı kararların alınabilmesi, planlamanın daha sağlıklı bir şekilde yapılması, doğru ve gerçek bilgiyle sağlanır. İşletmeler sahip oldukları bilgiler eşliğinde hedeflerini belirleyerek bu hedeflere ulaşmak için çaba harcarlar.

1.2.4.1.Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Resmi Kayıtlar

Tarım faaliyetinde bulunan işletmeler resmi defter tutmak zorundadırlar. Ancak GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletmelerin büyüklük kapasitesini aşmayan üretim birimleri stopaj şekliyle vergilendirilmeleri yapıldığı için defter

GVK'nın 54. maddesinde belirtilen:

- İşletme büyüklük sınırını geçebilen,
- Büyük biçerlere ya da bu şekildeki ekim biçim aracına sahip olmak,
- On yaşın sınırına kadar ikiden fazla traktörlere sahip olan çiftçi veya üreticiler gerçek usul ile vergilendirilmektedirler (MEB, 2015).

Bu koşulları sağlayan ve tarımla uğraşan kişiler defter tutmak zorundadır. Bu sıralanan şartları taşımayan çiftçilerin defter tutmalarına ve beyanname sunmalarına ihtiyaç yoktur. Defter tutması gerekli olan çiftçiler üretimden veya beyannamelerden önceden bildirmek şartıyla gerekirse bilanço esasına göre defter tutar (Yevmiye kaydı, Defter-i kebir, Envanter ve Bilanço defteri). Ya da isterse İşletme Hesabı Esasına göre

“Çiftçi İşletme Defteri” defterini tutabilir. Bilanço usulünü seçenler iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemezler.

1.2.4.2.Tarım İşletmelerinde Tutulması Gerekli Özel (Kurumsal) Kayıtlar

Tarımsal faaliyet gösteren işletmeler, resmi olarak tutmaları gerekli olan defterlerin dışında mutlaka işlerinin düzgün, düzenli ve hızlı yürümesi, işlerin takibi, uygulamaların gözlemlenmesi, üretim ve tüketim istatistiklerinin oluşturulması, yıllık ve aylık iş planlamalarının yapılabilmesi için bir takım işletmeye özel kayıt sistemleri geliştirebilirler.

Geliştirilen bu kayıt sistemlerinin hiçbir kanuni ve yasal zorunluluğu olmayıp, tamamen işletme sahibinin kendi takdiri ile ortaya koyduğu ve işletmesinin profesyonelleşmesi yolunda atmış olduğu bir adım olacaktır. Bu kayıtların sayısı ve içeriği tamamen işletme sahibi tarafından oluşturulduğu için, kurumsal veya özel kayıtların bir şekli veya formu bulunmamaktadır. Tutulabilecek bazı kayıtları şu şekilde sıralamak mümkündür;

Günlük İş Kayıt Defteri; İşletmemizde mesai saatleri içinde yapılan faaliyet ve işlemlerin kayıt altına alındığı ve işletmedeki işlerin takibini sağlamak için kullanabileceğimiz, gelecek faaliyet dönemlerinde aylık ve yıllık iş planı oluşturmamızı sağlayacak olan kayıtların tutulduğu defterdir. Günlük olarak yapılan üretimin mesai saati sonunda tutulmasının bir sonraki günde hedeflenen üretime veri sağlaması açısından günlük kayıtların tutulması bu anlamda önem arz etmektedir. Tarım işletmelerinde tutulan günlük kayıtlar; tarım işletmelerinin sürdürülebilir olması, verim ve kar oranın giderek arttırılması, minimum az gider, düşük düzeyde az hata ve minimum maliyet ile daha çok ürün elde etmemize yol açar.

İşletme Haritası Defteri; üretim yapılan işletmeyi bütün olarak görmesi açısından işletme yol haritalarının hazırlanmasında fayda sağlar. Çiftlik haritası, işletmenin aktif bölümünde yer alan ve işletme yönetimi tarafından faaliyeti devam edilen, tarla ürünleri, meyve bahçeleri ile boş arazileri şekil, yapı ile kapsadıkları alan bakımından gerçeğe uygun bir şekilde ifade edilmesi, alınacak kararların daha sağlıklı olması açısından önemlidir.

İşçi Puantaj Defteri; Günlük işlerin ve faaliyetlerin yapılmasında çalışan işçi sayılarını, hangi işçinin hangi işi yaptığını ve işin sorumlularını takip etmek için kullanabileceğimiz daha sonraki dönemlerde aylık ve yıllık iş gücü hesaplamalarında yol gösterici defterdir.

Malzeme Kullanım Defteri; Günlük işlerin yapılması sırasında kullanılan malzemelerin ve malzeme çeşidinin neler olduğu ve ne kadar süre ile kullanıldığını kayıt altına tutabildiğimiz, buna göre alet ve makineleri bakım ve ayarlarını takibi yapılabilecek, enerji ihtiyacımızı hesaplanabildiği defterdir. Bu kayıtlar ışığı altında çalışan makine ve teçhizatların amortismanlarını göz önüne alarak üretimi daha da arttıracak yeni makine ve teçhizatları üretimde kullanarak üretimi daha da arttırılabilir.

Meteorolojik Veri Defteri; Tarımsal işletmelerdeki meteorolojik olayları not altına alabileceğimiz, daha sonraki faaliyet yıllarında yaşanacak meteorolojik olaylara karşı önlem almaya ve strateji geliştirmeye yardım edecek olan defterdir. Faaliyet yılı içinde yaşanan mevsim koşullarının göz önüne alınarak gelecek yıllarda planlamanın yapılmasıdır.

Üretim ve Satış Defteri; Tarımsal ürünlerin ne şekilde üretildiği, ne kadar üretim yapıldığı, hangi tarihte üretim yapıldığını ve bu ürünlerin hangi pazarlama sahalarını kullanarak satışının yapıldığı ve kayıtların tutulduğu defterdir. Üretim ve satış defteri, hangi dönemde yaklaşık ne kadar ürün elde edeceğimizi bilmemiz ve bunu pazarlamak için hangi uygun pazarlama yöntemlerini geliştirebileceğimiz konusunda bize yol gösterici olur.

İşletme Defteri; Tarımsal işletme bünyesi altında günlük olarak elde edilen kazanç ve yapılan harcamaların kaydedildiği ve buna göre faaliyet yılı sonunda kar zarar tablosunun oluşmasına ışık tutan defterdir.

1.2.5. Tarım İşletmelerinde Gelir-Gider Kayıtları

1.2.5.1. Tarımsal Girdiler (Gelirler)

Tarımsal üretim süreci, asıl girdi ürünü olarak tohum ve damızlık gibi canlı ürünlerini, diğer ürün girdileriyle birleştirerek biyolojik bir süreçten geçirerek son

nihai ürünler elde etmek amacıyla belli bir dönüştürme aşama durumudur. Biyolojik dönüşüm, canlı bir üretim süreci olmasından dolayı diğer bütün üretim süreçlerinden farklı ve kendine özgü özellikleri olan üretim şeklidir. Tarım faaliyetlerinin biyolojik faaliyet olma özelliğinden kaynaklı olarak elde edilen son nihai ürünlerin kullanım ve değişim olgunluğuna erişmesi belli bir zaman süreci istemesinden dolayı, ürünün hasat dönemine kadar geçen vakit süresi boyunca gerekli girdilerin kullanılmasını şart koymaktadır. Tohum, gübre, ilaç, yem gibi tarımsal girdilerin kullanımı zamanında gerçekleştirilmesi mecburidir. Tarımsal üretimde girdi kullanımının başka önemi, dışarıdaki çevreyle ilgili şartlardan farklı olarak tarımsal ürün arzını belirleyen en önemli faktör niteliği taşımasıdır. Bu yüzden üretim maliyetini, teknolojik gelişmeleri, rekabet şartlarını önemli ölçüde girdi kullanımı belirlemektedir.

Birbirinden tamamen bağımsız olarak çalışan ve kendi içinde de çok farklı çalışma alanlarına sahip olan tarım sektörünün genel olarak belli başlı girdi çeşitlerine aşağıda değinilmiştir (MEB, 2015).

1.2.5.1.1. Gübre Girdisi

Tarımsal üretim sürecinde ürünlerin verimini ve kalitesini yükseltmek amacıyla kullanılan her türlü organik ve inorganik materyali gübre olarak değerlendirmek mümkün olmaktadır. Gübre girdisi bitkisel üretim sürecinde üründeki verimliliği ve kalite standartlarını arttırmak amacıyla yetiştirilen ürünün ihtiyaç durumuna göre toprağa gerekli olan besin maddelerinin belirlenip ihtiyaç duyulan vakit diliminde ve uygun bir şekilde toprağa verilerek yetiştirilen ürünlerden en iyi verimi sağlamak amacıyla kullanılır. Tarımsal alanların zaman içerisinde gittikçe azalması, dünya nüfusunun hızla artması, gıda ürünlerine olan ihtiyacın yükselmesi ve artan ihtiyaçları karşılamak için birim alandan daha yüksek verim almak hedeflenmektedir. Ancak son yıllarda sadece tarımsal verimi yükseltmek değil aynı zaman da tarımsal kalite kriterlerinin artırılması gündeme gelmiş ve bu kapsamda gübrelemenin önemi bir kez daha artmıştır. Çünkü gübre ve gübreleme ile bitki tarafından istenilen fakat toprakta eksik olan besin elementleri tamamlanmaktadır.

Türkiye’de 1986 yılına kadar tarım üretim sürecinde ve tedarik aşamasında ürünlerin dağıtımında kamu kuruluşların hakim olduğu gübre sektörü, bu tarihten

sonra liberalize edilmiş, ürün fiyatı, ürünlerin dış alım ve dışsatımı serbest kılınmış, özel sektör daha çok teşvik edilmiştir. Ülke tarımında traktör, biçerdöver, gübre ilaç gibi temel girdi ürünleri tedarik etme ve ürünleri pazarlamak amacıyla faaliyet gösteren Türkiye Zirai Donatım Kurumu (TZDK) gübre pazarlama konusunda 1986'ya kadar bir kamu monopol durumu konumundaydı. Gübre sektörünün özgülleştirilmesiyle birlikte pazar payı giderek azalan kurum sonunda 1998-2000 yılları arasında birçok işletmesi özelleştirilerek, pek çok birimi kapatılarak işlevsiz hale getirilmiş ve ortadan kaldırılmıştır. Aynı sektörde bulunan kamuya ait iki önemli üretim birimi olan Türkiye Gübre Sanayi A.S (TÜGSAS) ve İstanbul Gübre Sanayi A.S. özelleştirilmiştir.

1.2.5.1.2. Tohum Girdisi

Tarımsal faaliyetleri gerçekleştirirken, yeni bireyler elde etmek için kullandığımız her türlü çoğaltım materyalini tohum olarak düşünmek doğru olur. Bitkisel üretimde çelik, aşı gözü ve kalemi, fide, fidan; hayvansal üretimde her türlü suni tohumlama materyali tohum kapsamında değerlendirilebilir. Bitkisel üretim sürecinin ilk girdisi konumunda bulunan tohum, fidan, marul, fide, maydanoz yumru, soğan, patates vb. bütün bitki arttırma ürünlerin ortak ismi olarak kullanılan tohumluk, verimli ve kaliteli bir bitkisel üretim sürecinin olumlu ilerlemesi için ana şartını taşımaktadır. Önceki dönemlerde biyolojik ve tarım teknolojilerinde meydana gelen hızlı değişimler, tohumculuk sektöründe önemli gelişmelerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bulunduğumuz dönemde tohum, sadece tarımsal bir girdi olmamakla beraber aynı zamanda teknolojik veriler sonucunda elde edilen, yüksek ekonomik değerlere sahip olan, süreklilik arz eden gıda üretimi için stratejik öneme sahip bir girdi durumunu almıştır.

1.2.5.1.3 Enerji Girdisi

Bütün sektörlerde olduğu gibi tarım sektöründe de en önemli girdi kalemini enerji oluşturmaktadır. Üretim sırasında insan iş gücü olmadığı zamanlarda tamamen enerji girdisine bağımlı kalınmaktadır. Enerjinin ismi ve şekli değişebilir. Çünkü tarımsal faaliyet alanları çok geniştir ve bu kadar geniş bir çalışma alanında çok değişik alet ve ekipmanlardan faydalanılmaktadır. Tarımsal faaliyetlerin yürütülmesi

sırasında, makinelerin çalıştırılması, seraların ısıtılması, soğutulması, otomasyon, su çıkarma ve taşıma, sulama gibi işlerde enerjinin her türlüüne ihtiyaç duyulabilmektedir. Enerji girdilerin başında akaryakıt gelmektedir. Son yıllarda akaryakıt fiyatlarının aşırı derecede artış göstermesi sebebiyle üretim değerleri arasında payının gitgide artması, üstündeki dolaylı vergi yükünün aşırı derecede fazla olması tartışmalarını ortaya çıkarmasından dolayı tarımda mazotun desteklenmesi kanısı sonucunu ortaya çıkarmıştır.

1.2.5.1.4. İşçilik Girdisi

Tarımsal üretim sırasında bedenen ve makine ile yapılan tüm işlerde az veya çok işçi kullanmak gerekmektedir. İşletmelerde makine kullanım oranı yüksek ise kullanılacak işçilik miktarı azalmaktadır. Ancak ülkemizde özellikle bahçecilik üretiminde insan gücü çok fazla kullanılmaktadır. İşgücü, üretim yapılırken insanların bedensel ve düşünsel çabalarının belirli bir süre sarf edilmesidir. İnsanlar çalışma esnasında susarlar, acıkırlar, yorulurlar, dikkatleri dağılır. Çalışmaya ara vermek ve dinlenmek zorundadırlar. Çalışma süreleri yasa hükümleri veya geleneklerle sınırlandırılmıştır. Sarf ettikleri emek karşılığında da bir ücret alırlar. Tarımda kullanılan işgücünün temel kaynağı çiftçi ailesidir. Çiftçi ailesi tarafından sağlanan emek “aile işgücü” adını alır. Bir çiftçi ailesinin bir yıl içinde sağlayabileceği toplam işgücü miktarına “aile işgücü potansiyeli” denir. Aile denildiğinde aynı kazandan yiyip içen, birlikte yaşayan insanlar anlaşılmalıdır. Devlet memurluğu, uzun yol şoförlüğü, berberlik, bakkallık gibi sürekli olarak başka bir işte çalışanlar dikkate alınmaz.

1.2.5.1.5. Kimyasal Girdisi

Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında hastalık, zararlı ve yabancı otlarla mücadele yapılması, meyve seyreltme, meyve tutumu, meyve irileştirme, meyve renklenmesi, hijyen sağlama gibi birtakım amaçlara hizmet eden kimyasallardan faydalanmak gerekebilir. Kimyasalların tarımsal faaliyetler sırasında mümkün olduğunca az kullanımı tavsiye edilmekle birlikte, kimyasal kullanmadan da yüksek verim ve kaliteye ulaşmak çok mümkün olmamaktadır. Kimyasal maddelerin kullanımı sırasında çok dikkatli olmak gerekmektedir. Çünkü bazı kimyasal maddelerin insan sağlığı üzerine çok olumsuz etkileri olabilmektedir. Bitkilerde bazı

kimyasal maddelerin kalıcılığı yüksek olduğu için hem uygulayan hem de ürünü tüketen insanların sağlığını olumsuz etkileyebilir. Kimyasallar oldukça pahalı olabilmektedir. Bu yüzden mümkün olduğunca sezon başlamadan kullanılacak kimyasallar belirlenip toplu şekilde alımlar yoluna gidilirse maliyetleri aşağı çekmek mümkün olabilir. Kimyasalların kullanımını en aza indirmek için bakım işlemlerini iyi takip etmek gerekmekte ve zarar eşiklerine ulaşmadan kimyasal kullanımına gidilmemelidir.

1.2.5.1.6. Sulama Girdisi

Tarımsal faaliyetler sırasında sulamaya çok fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Bir yerde tarımsal işletme kurulmasını belirleyen en önemli faktör sulama kaynaklarının varlığı veya yokluğudur. Sulama kaynağı olarak; yer altı veya yer üstü su kaynaklarından faydalanmak mümkündür. Bitkisel üretim sürecine direk olarak katkı yapan etkenlerin en başında su sulama girdisi gelmektedir. Bitki ürünlerinden daha fazla verimli ürünler elde etmek amacıyla, bitki ürünlerinin yetiştirme evresinde ihtiyacı kadar su takviyesi yapılması zorunlu olmaktadır. Bazen yağmur sularıyla ve bazen başka alternatiflerle tedarik edilen sulama kaynaklarıyla birlikte bitki ürünlerinin su ihtiyacının karşılanması ve kalan üretim faktörlerinin de yeterli düzeyde tedarik edilmesi amacıyla maksimum verimin elde edilmesi mümkün olmaktadır. Tarımda sulama, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretiminin her evresinde zorunlu bir girdi özelliğini taşımaktadır. Bitki ürünlerinde sulama kaynakları önem arz eden bir yapı taşıdır. Türkiye'nin büyük bir bölümünde İç Anadolu ile Doğu Anadolu bölgelerinde karasal ve kurak iklim koşulları öne çıkmaktadır. Ülkemizin sahip olduğu konum sonucunda yağmur suları, kar yağışları bölgelere göre farklılık göstermekle beraber bu tür yağış tipleri bazı alanlarda ihtiyacı karşılayamayacak düzeydedir. Bunun sonucunda, bitki ürünlerinin ihtiyacı olan su doğal olarak karşılanmadığı için sulama ve su kanalları sonucunda tedarik edilerek ürünlerin ihtiyacı olan su karşılanmaktadır. İhtiyaca uygun sulamanın yapılabilmesi için de, bitkinin köküne bırakılan su miktarının bitkinin ihtiyacı olan miktarda olması büyük bir önem arz etmektedir. Sulamanın aşırı veya eksik olması, ürün maliyetini ve bitkinin gelişme göstermesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

1.2.5.1.7. Finans Girdisi

Tarımsal faaliyetlerin ve yatırımların gerçekleştirilmesi esnasında her daim müteşebbisin öz sermayesi yeterli düzeyde olmayabilir. Bu tür durumlarda müteşebbis dış birimlerde kredi desteği almak zorundadır. Bunlar bankalar ve dış borçlanma yoluyla temin edilebilir. Tarımda üretimin artırılması, tarım alanlarına temin edilen doğal kaynakların miktarı ve kalitesi, tarımsal üretimde kullanılan sermaye miktarı ve üreticinin teknik bilgi ve beceri düzeyleri ile yakından ilgilidir. Tarıma ayrılan alanlar sınırlı olduğundan öncelikle yapılması gereken; çiftçinin eğitim seviyesini daha iyi yapıp yerine yükseltip üretim metotlarının tarım kesimine uygulanmasını sağlamak ve çiftçilerin sermaye ihtiyaçlarını karşılayarak tarımsal üretimde kullanılan verilerin miktarlarını artırmaktır (MEB, 2015).

1.2.5.2. Tarımsal Çıktılar (Giderler)

1.2.5.2.1. Bitkisel Ürünler

Bitkisel ürünler, net üretim değeri ve hayvansal ürün net üretim değeri olarak tanımlanmaktadır. Tarımsal faaliyetler esnasında bitkisel ürünlerden elde edilen her türlü ürünü bu grubun içerisinde değerlendirmek mümkündür. Bitkisel ürün denildiğinde, bitkilerden elde edilen her türlü ürün düşünülmelidir. Bitkilerden elde edilen başlıca ürünler; yapraklar, çiçekler, meyveler, kökler, gövdeler, odunlar vb. ürünler elde dilmektedir (MEB, 2015). Bitkilerden elde edilen birtakım ürünler hiçbir işleme tabi tutulmadan direk olarak tüketime sunulur. Bazı ürünler birtakım ön işlemlerden işlem gördükten sonra pazar sahasına sunulur. Bir kısım ürünlerde sanayide işlenmeden pazarlanması mümkün olmaz. Bu anlamda çalışmamızı yapmış olduğumuz alanda elde edeceğimiz ürünün pazarlanma aşamasındaki durumu da mutlaka dikkate almamız gerekmektedir. Üretim planlanması aşamasında, pazarlanmasında karşılaşılabilecek sorunlar belirlenip, çözüm yolları için stratejiler belirlenmelidir.

1.2.5.2.2. Hayvansal Ürünler

Hayvansal üretimde veri olarak; hayvan sayıları, suni tohumlama yapılan sığır sayısı, suni tohumlama yapılan koyun sayısı, karma yem tüketimi, hayvansal üretim kredileri ve ithal edilen damızlık hayvan değerleri yer almaktadır. Bir hayvan yetiştiriciliği işletme firmasında faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi aşamasında elde

edeceğimiz her türlü hayvansal ürünü bu kapsamda ele almak gereklidir. Hayvanlardan elde edilen ürünleri herhangi bir gruptandırmaya tabi tutmadan, hepsini bu grubun içerisinde değerlendirmek gereklidir. Hayvanlardan elde edilen başlıca ürünler; et, balık, süt, yün, deri, gübre, yumurta vb. ürünler elde edilmektedir. Bitkisel ürünlerde olduğu gibi hayvansal ürünlerin de bir kısmı elde edildiğinde direk pazara sunulabilir. Bir kısmı ise işlem gördükten sonra pazar alanlarına sunulmaktadır. Firmaların ve bireylerin hayvansal üretime başlamadan önceki planlama aşamasında üretim amacını doğru seçmeleri ve buna göre pazarlama kanallarını belirlemeleri gereklidir. Üretilen ürünün gerçek değerinde pazarlanabilmesi için, yatırımın yapılacağı bölgenin ekonomik ve sosyal yapısının iyi analiz edilmiş olması gerekmektedir. Örneğin; sizler yağ ve protein içeriği yüksek, sağlıklı süt elde etmek için yatırım yapar ve doğru bir yolla çalışırsınız, sonucunda yüksek maliyetli ürün elde edersiniz. Ancak sizin ürettiğiniz bu sütü satın alacak bir tüketici grubunuz yoksa işletmenizin ekonomik olarak sıkıntı yaşaması kaçınılmaz bir durumdur.

1.2.6. Tarım İşletmelerinin Önemi

Tarım işletmelerinin önemi ekonomik faktörler olarak bilinen doğa, sermaye emek ve müteşebbis olmak üzere dört üretim faktörlerini oluşturmaktadır. İlk ekonomik faaliyet olarak sayılan doğa faktörünün temel yapı taşı özelliği konumundaki toprak, tarımsal faaliyet sürecinin başka bir ifadeyle hayvansal üretim ve bitkisel üretim yoluyla yapılan faaliyetler tarımsal sürecin işlemesi amacıyla ana maddesini oluşturmaktadır. Tarımsal süreçte üretim durumunun büyük bir bölümü tarımsal işletmeler yoluyla gerçekleşmektedir. Tarım işletmelerinin ana koşulu olan üretim ve verim kaynağı topraktır. Bugünkü üretilere baktığımızda toprak faktörünün olmaması tarım ürünlerinin üretimini yapmanın imkânsız olması ve kaynaklarının yetersiz olmasından dolayı üretim miktarının yeterli şekilde artırıma gitmemesi sebebiyle toprak, sosyal yaşamın ilk gününden, içinde bulunduğumuz güne kadar git gide değer kazanan etkenlerin başında gelmektedir. Bu sebeplerden dolayı tarım işletmelerinin öneminin, temel unsuru olan toprağın üretim aşamasında önemli bir yere sahip olmasından dolayı önem arz etmektedir (Bağatur, 2015).

1.2.7. Türkiye’de Tarım İşletmeleri

Ülkelerin ekonomileri neticesinde kalkınmalarında büyük bir önem arz eden tarım işletmelerinin ülke ekonomilerinde küçük ve parçalı şekilde olmaları sonucunda, ekonomik şartları sağlayan işletme büyüklük düzeyinin belirlenememesi, akılcı, kararlı ve karlı çalışmaya engel olmasından dolayı, belirli bir üretim için daha fazla harcama yapılmasına sebep teşkil etmektedir. Bundan hariç işletme sahibinin pazar alanlarına ürün sunmamak yerine kendi geçimini yapmak üzere üretim yapması sonucunda ülkenin kalkınması için tarımda arzulanan gelişme ve üretim sonucuna varılamamaktadır.

Ülkemizde tarım işletmelerin faaliyetlerinde daha çok bölgelerin konumları sebebiyle çok fazla ürünün hakim olduğu bir tarımsal faaliyet sahası vardır. Ülkemizde yüz dekarlık alana sahip olan fakir ve küçük aile bireylerine ait işletme sayısı, ülkemizde bulunan toplam işletme sayısının yaklaşık olarak % 85’ine denk gelmektedir. Bu işletmelerin bünyesinde bulunan toprak ülkedeki toplam arazi alanının yaklaşık olarak % 42’si kadardır (DPT 9. Kalkınma Planı, 2011). Ülkedeki var olan nüfusun hızla giderek artması, spekülatif arazi alanları, kanundaki miras hükümlerinin arazi alanlarını bölümlendirmesi, “Çiftçileri Topraklandırma Yasası” kurallarına göre, kamu kurumu bünyesinde bulunan arazilerin küçük parçalar halinde birbirinden ayırt edilmesi küçük işletmelerin daha çok ortaya çıkmasına ve büyük arazilerin parçalanmasında önemli bir durum teşkil etmektedir.

Ülkemizdeki tarım sektöründe farklı sebeplerle var olan üretim varlığının yeterli düzeyde faydalanmadığı bilinen bir gerçektir. Bu durum, tarımın ülke ekonomisindeki üretim payını giderek eksiltmektedir. Tarım faaliyetlerinde işletme şartlarının dikkate alınarak yapılacak olan üretim planlamaların yapılması, üretimde sınırlı sayıda olan üretim kaynaklarının dengeli düzeyde ve sağlıklı bir biçimde kullanılarak faydalanmak tarımın değerlemesini ve verimliliğini daha da ileri düzeye getirecektir (Erdoğan, 2004).

Ülkemizde tarım işletmeler daha çok küçük yapılı işletmelerden oluşmasından öte, başka bir özelliği de çok parçalı şekilde oluşmasıdır. Küçük çiftlik sayılacak işletmelerde modern, teknolojik, donanım ve idari binalara yapılan yüksek yatırım

türlerinden yüksek ekonomik getiri elde etmek sınırlı düzeydedir. Küçük çiftlik işletmeleri beraberinde işgücüne yeterli istihdam düzeyini karşılayamamaktadır. Bu kısıtlama şekillerine ilaveten, toplumun büyük bir bölümüne hitap eden küçük çiftlik işletmeleri; hane halkı üyelerinin büyük bir kısmının düşük gelir düzeyine sahip veya yoksullukla mücadele gibi sosyal sorunları ortaya çıkarmaktadır.

Küçük çiftlik tarım işletmeciliği, ülkemizin tarım sektöründe sermaye, işgücü, teknoloji ve veri kullanma yeteneğini olumsuz düzeyde etkilemektedir. Tarım ürünlerinden elde edilen verimliliği azaltmakla beraber, modern tarımın uygulanmasına sorun teşkil etmektedir. Bilim ve teknoloji alanlarında meydana gelen gelişmeleri üretim sürecine uygulama düzeyinde ihtiyacı karşılayamayan küçük tarım işletmeleri, üretim süreci, verimlilik esnasında ve rekabet gücü bakımından da yoksullukla mücadelede başarılı olamamaktadır. Başka bir etki olarak tarım sektöründeki yabancı sermaye miktarının düşük düzeylerde olması hem teknoloji, hem de bilgi alış verişi olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Tarım işletmelerinin bu yapısı, tarımsal verimlilik yanında, tarımsal geliri, tarımsal örgütlenmeyi, yayım eğitim faaliyetlerini ve tarım ürünlerinin pazarlanması da dahil olmak üzere tüm tarım faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ekonomiye katkı olarak yapılan üretime uygun olmayan ölçeklerde gerçekleştirilmek istenen üretim neticesine bağlı olarak, piyasadaki ilişkileri düşük düzeyde kendini göstermektedir. Küçük tarım işletmeleri bir yandan ekonomik geçimlerini sağlayacak, bir yandan da üretim kısmına ayrılan gelirlerden pay almadıklarından dolayı tarımla uğraşan kişiler büyük derecede sermaye yetersizliği yaşamaktadırlar. Bunun sonucunda üretimi düzeyinde azalmalar yaşanmakta olup beraberinde toplumsal sorunları ortaya çıkarmaktadır.

1.2.8. Türkiye’de Seracılık Faaliyetleri

Türkiye’de seracılık faaliyetleri topraksız tarım uygulamaları açısından değerlendirildiğinde, 15-20 yıl öncesine dayanan topraksız tarım çalışmalarında 2000 yılında yaklaşık 200 dekar olan topraksız tarım alanı 2013 yılı itibariyle 7.507 dekara ulaşmıştır. Yoğun olarak Akdeniz ve Ege bölgelerinin sahil kesimlerinde gerçekleştirilen topraksız tarım son dönemde özellikle jeotermal enerji kaynaklarının bulunduğu Denizli, Afyonkarahisar, Kütahya, Manisa, Kırşehir, Yozgat, Nevşehir ve Şanlıurfa’da da yaygınlaşmaya başlamıştır.

Topraksız tarım yapılan seralarda işletmelerin % 88,5'i plastik, %8'i cam, %3,5'i karma örtü malzemesi kullanmaktadır. İşletmelerin %87,5'i çelik konstrüksiyona sahipken, %98,7'sinde ısıtma yapılmaktadır. Topraksız tarım yapılan alanların %83,8'inde domates, %4,9'unda süs bitkileri, %4,4'ünde fidan-fide, %2,5'inde çilek ve kalan kısımda diğer ürünler yetiştirilmektedir. Bu tür işletmelerin ortalama büyüklüğü ise 27 dekar civarındadır.

1.2.8.1. Sera Konstrüksiyon Sistemleri

- Cam Sera Konstrüksiyon,
- Cam Sera Üst Perdeli Konstrüksiyon ve
- Plastik Sera Konstrüksiyon

olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

1.2.8.1.1. Cam Sera Konstrüksiyon Sistemleri:

Cam Sera Konstrüksiyon Sistemlerinde alt yapı malzemesi olarak galvanizli çelik veya galvanize daldırılmış çelik tercih edilmektedir. Üst yapıda ise alüminyum kullanılmaktadır. Mevsim şartlarına göre şekli adedine göre açılır kapanır cam ve yağmur suyu toplama aparatı gibi özellikler de sisteme dahil edilebilmektedir. Örtü malzemesi olarak 4 mikronluk ev camı ya da damperli cam malzemeleri tercihen kullanılabilir. Cam sera maliyet açısından plastik seraya göre daha maliyetli olmasına karşın, malzeme ömrü güneş geçirgenliği ile avantaj sağlayabilmektedir. Ama mevsim şartlarının çok soğuk olduğu bölgelerde cam sera tercih edilememektedir; neden olarak ısı kayıplarının fazla oluşu etkili olmaktadır.

1.2.8.1.2. Cam Sera Üst Perdeli Konstrüksiyon Sistemleri:

Cam Sera Üst Perdeli Konstrüksiyon Sistemleri ise ağırlıklı olarak mevsim değişikliğinin olduğu bölgelerde kullanılmaktadır. Puch-Bull ve Halatlı olmak üzere iki türde yapılabilmektedir. Üst perde sistemi yanı ısı perdesi sistemi ısı değişim farkının çok olduğu bölgelerde kullanılmaktadır. Sera içi ısı kaybını en aza indirmek, güneşli günlerde bitkiyi güneşten koruma amaçlı kullanılan bir sistemdir.

1.2.8.1.3. Plastik Sera Konstrüksiyon Sistemleri:

Plastik Sera Konstrüksiyon Sistemlerinde ise galvanizli çelik kullanılmakta olup, bu sistemler oldukça dayanıklıdır. Sera iskelet sistemi galvanizli çelikten, yan duvarları 8 mm hava boşluğuna sahip plastik polikarbon malzemesinden ve çatı malzemesi olarak da 4 mikronluk özel alaşımlı naylon malzemesi kullanılmaktadır.

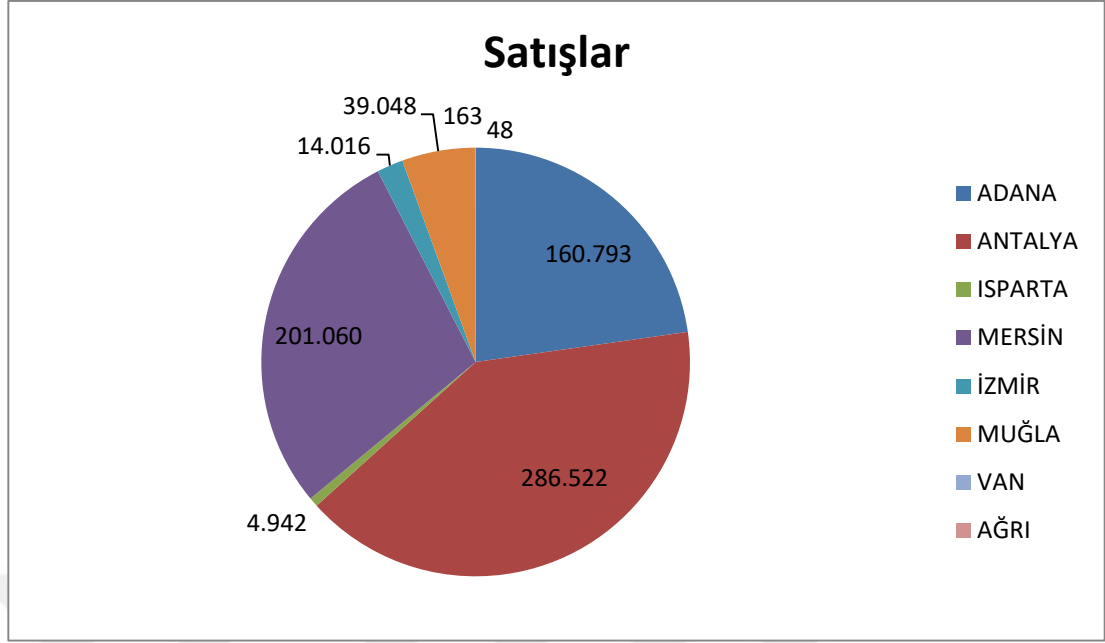
SCS, Sera Konstrüksiyon Sistemlerinin statik projelerinden başlayarak tüm mekanik konstrüksiyonlarını yapmaktadır.

Sera Konstrüksiyon Sistemlerinde en önemli faktör, sistemin kurulacağı alanın iklim koşulları ve serada yetiştirilecek olan ürünlerdir. Bu sebeple kurulacak seralar bölge ikliminin en düşük sıcaklığı göz önünde bulundurularak dizayn edilmektedir. Birinci öncelik yetiştirilecek ürünün sıcaklık aralığının belirlenerek ısı sisteminin bu şekilde tasarlanması. Bölgenin 10 yıllık hava durumu raporları göz önünde bulundurularak sera ısı hesaplamalarında maksimum ve minimum değerlere göre ısıtma sistemi tasarımı göz ardı edilmeden, jeotermal kaynak ısı dönüştürücüleri bu değere göre seçilir. Yine aynı şekilde ürün özelliğine göre sera yapıları yaşam alanları seçimi önemli bir faktördür. Her ürün olmasa da bazı örtü altı bitkilerinin yaşam alanı büyük önem ve farklılık arz etmektedir. Kimi bitki için oluk altı sera yüksekliği 5 metre ile sınırlandırılabilirken, bazı ürünlerde daha da ferah alan oluşturma gereksinimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bugün ülkemizin değişik bölgelerinde, bölgenin iklim şartlarına göre seracılık faaliyetleri yapılmaktadır. Son yıllarda Doğu Anadolu bölgesinde de seracılık faaliyetleri ilerlemektedir. Van, Ağrı gibi illerde sıcak su kaynaklarından faydalanarak seracılık faaliyetleri başlamıştır. Bölgenin sert iklim koşullarına rağmen sıcak su kaynaklarının verdiği avantaj ile bölgenin ülkemizde en çok güneş alan olması sebebiyle üretim dört mevsim devam etmektedir. Bölgenin kalkınması amacıyla seracılık faaliyetleri devlet tarafından desteklenerek daha çok istihdam sağlanıp doğal ürünler elde etme avantajı sağlamaktadır. Bu ve bunun gibi yapılacak seralarla, işçi istihdamı yapılarak işsizliğe bir nebze olsa ilaç olacağı gibi bölgenin sahip olduğu jeotermal kaynağın aktif bir şekilde kullanarak bölgeye ve ülkemize ekonomik katkı sağlayacaktır. Yine istihdam sağlanarak bölgedeki halkın iş olanaklarına sahip olmasına yardımcı olmaktadır. Bu da beraberinde dışarıya daha fazla göç verme durumuna engel olacaktır.

Ülke ekonomilerinin kalkınmasının geliştirilmesi ve ilerletilmesi amacıyla gereken altyapı düzenlemelerinin hazırlanarak, ülkede mevcut olan bölgesel piyasaların ulusal piyasalara açılması amaçlanmaktadır. Bu temel altyapılardan öncelikli olan sektör, nüfusun önemli bir bölümünün istihdam edildiği tarım sektörüdür. Tarımsal alanda teknolojinin en üst düzeyde uygulandığı üretim alanları seralardır. Seralar, bitkisel üretim için gerekli olan gelişim etmenlerini tüm yıl boyunca sağlayabilen ve içinde hareket edilebilir yapılardır. Serada iyi bir bitki gelişimi için, ışık, sıcaklık, nem ve havanın CO₂ içeriği gibi etmenlerin optimum koşulları sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. İyi bir sera yapısının görevi, tüm yıl boyunca bitki gelişimi için gerekli iklim koşullarını sağlamak ve bu koşulları teknik olanaklardan da yararlanarak mümkün olduğunca istenilen düzeyde tutmaktır.

1.2.9. Örtü Altı Yetiştiriciliği

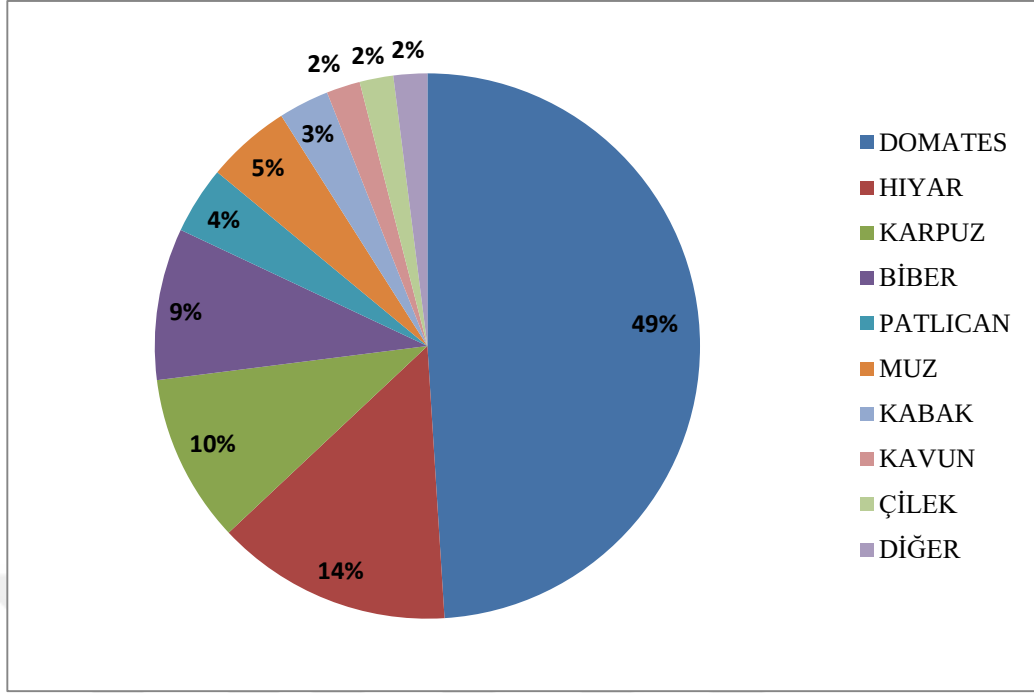
Örtü altı yetiştiriciliği birim alana düşen işgücü ve sermaye açısından tarımın en yoğun uygulama alanını oluşturmaktadır. Yaklaşık 50 yılı aşkın bir geçmişi olan Türkiye seracılığı çok hızlı bir gelişme ile gerek üretim, gerekse ihracat açısından önemli bir sektör haline dönüşmüştür. Özellikle, tarım dışından sermaye girişi ile son 10 yıl içerisinde sektörün büyüme hızı, tarımın diğer alanlarına göre daha yüksektir. Bununla beraber, sektörün büyümesi önünde duran en önemli unsurlardan bir tanesi ısıtma maliyetleridir. Enerji krizlerinden sonra artan ısıtma maliyetleri nedeniyle sera işletmeleri yeni arayışlara girmiştir. Özellikle jeotermal kaynakların olduğu Denizli, Afyon, İzmir ve Kütahya vb. gibi illerde modern seralar tesis edilmeye başlanmıştır. Jeotermal enerji, sıcaklığına bağlı olarak başta elektrik üretimi olmak üzere konut ısıtması, termal turizm-tedavi, sera ısıtması ve endüstri alanlarında kullanılmaktadır. Ancak bu kullanım düzeyi kaynakların yaklaşık %4'ü seviyesinde olup, ülke kapasitesine oranla oldukça düşüktür. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Örtü Altı Kayıt Sistemi'ne göre 2012 yılı itibariye Türkiye'nin jeotermal kaynaklı örtü altı üretim alanı varlığı 12 ilde toplam 120 işletmede yaklaşık 2.500 dekar olup, hedeflenenin ancak yüzde 50'sine ulaşılmıştır.



Şekil 0.2: İllere Göre Örtü Altı Tarım Alanlarının Dağılımı

Kaynak: Tüik. 2019.

TÜİK'in 2019 verilerine göre, toplam örtü altı sebze-meyve üretimi alanı toplam 789.604 dekar alandır. Tablomuzda bu alanlara sahip bazı iller verilmiştir. Tablodaki illerden yola çıkarsak Ege ve Akdeniz bölgelerinde örtü altı yetiştiriciliği alanı daha çoktur. Doğu Anadolu bölgesinde coğrafik, ekonomik ve mevsimsel şartlar gibi sebeplerden dolayı üretim alanı daha azdır. Araştırmamıza konu olan firmamız Doğu Anadolu bölgesinde yer almaktadır.



Şekil 0.3: Türkiye Örtüaltı Ürün Deseni

Kaynak: Tuik, 2019.

Ülkemizde 2019 yılı Tuik verileri neticesinde seralarda en çok üretilen ürün domates olup domatesi %14 oranla hıyar takip etmektedir.

Son yıllarda modern seracılık konusunda ciddi ilerlemeler kaydedilmiş olup bitkilerin iklim gereksinimlerini optimum düzeyde karşılayabilen modern seralar inşa edilmeye başlanmıştır. Modern seralar bitkisel üretim için kullanılan oldukça pahalı yapılardır. Bu bağlamda sera inşasına karar vermeden önce, rasyonel bir bitki üretimi için detaylı bir sera planlaması yapılmalıdır. Seraların planlanmasında, bölge iklimi, yer seçimi, yapı elemanları ve sera donanımı için uygun kriterlerin bilinmesi zorunludur. Aynı zamanda serada yetiştirilecek ürünün pazar durumu ve rekabet edebilirliği de incelenmelidir. Teknik bir yapıya sahip olan seralarda yapıya, sera içi çevre koşullarına, enerji gereksinimine ve seraların kuruluş yerlerine önem verilmelidir. Günümüzde ulaşım olanaklarındaki gelişme ve frigorifik taşımanın yaygınlaşması, meyve, sebze gibi taze ürünlerin ucuz üretilibildikleri yerlerden sağlanmasını kolaylaştırmıştır. Serada üretim, oldukça ucuza mal olabilen lojistik destekler ile rekabet etmek zorundadır. Bu nedenle seranın ilk yatırım ve işletme masrafları ekonomik optimumda tutulmalıdır. Bunlara ek olarak sera donanımı, sera

içi ulaşımı, ışık, radyasyon, sıcaklık, nem ve CO2 gibi iç ortam koşullarının kontrol elemanları ile optimum düzeyde tutulmasına dikkat edilmelidir.

Tablo 0.6: Türkiye Örtüaltı Üretimi Göstergeleri (Ton)

Üretim alanı (Bin da)						Üretim miktarı (Bin ton)				
Yıllar	Cam sera	Plastik sera	Yüksek tünel	Alçak tünel	Toplam alan	Cam sera	Plastik sera	Yüksek tünel	Alçak tünel	Toplam üretim
2002	64	180	61	230	536	999	1980	369	923	4271
2003	70	167	61	185	483	1188	2134	404	801	4528
2004	72	169	66	171	478	1218	2041	383	713	4354
2005	65	171	67	164	468	1182	2129	412	743	4465
2010	81	231	82	171	564	1345	2895	601	910	5750
2014	81	299	113	170	692	1259	3554	744	919	6482
2015	80	309	113	162	664	1276	3676	805	963	6720
2016	80	329	113	170	692	1289	4011	838	1028	7165
2017	86	355	120	191	752	1319	4168	792	1104	7383
2018	78	369	114	211	772	1316	4615	891	1249	8071
2019	75	379	111	224	790	1311	4902	875	1349	8437
Değişim 1995-2019(%)	121	248	429	13	118					
Değişim 2002-2019 %	17	111	82	-3	47	31,2	147,6	137,1	46,2	97,5
Değişim 2018-2019 %	-4	3	-3	6	2	-0,4	6,2	-1,8	8	4,5

Kaynak: Tuik, 2019.

Tuik resmi verilerine göre;

Türkiye’de 2019 yılında 31 milyon ton sebze üretilmiştir. Bu üretimin 23,2 milyon tonu açıkta, 7,8 milyon tonu örtüaltında üretimli gerçekleşmiştir..

·Toplam örtü altı varlığımız 790 bin dekara ulaşmıştır.

·Ülkemiz örtüaltı varlığı bakımından Dünyada ilk dört ülke arasında Avrupa'da ise İspanya'nın ardından ikinci sırada yer almaktadır.

·Ülkemizde son 10 yılda ortalama örtüaltı işletme büyüklüğü 2 da seviyesinden 4 dekara yükselmiştir.

·Son yıllarda Bakanlığımızca ve ilgili diğer kurumlarca sağlanan destek, hibe ve krediler ile modern şartlarda üretim yapan örtüaltı işletmeleri hızla artmaktadır.

·Ülkemiz örtüaltı bitkisel üretim değeri yaklaşık 10 milyar TL'dir.

·Ülkemiz örtüaltı sebze üretiminde Antalya %48'lik payla (3.8 milyon ton) birinci sıradadır.

·Bu ilimizi sırasıyla, Mersin %16 (1,2 milyon ton), Adana %13 (1 milyon ton) ve Muğla %9 (690 bin ton) illeri takip etmektedir.

·Bu 4 ildeki toplam örtü altı üretimimiz yaklaşık 6,7 milyon ton ile Ülkemiz toplam örtüaltı üretiminin yaklaşık %86'sını oluşturmaktadır.

Ülkemiz jeotermal enerji kaynakları potansiyeli açısından; Avrupa'da 1 inci, Dünyada 7'nci sırada yer almaktadır. Ülkemizde, jeotermal enerji ile ısıtılan sera varlığı 4.344 dekardır.

Örtüaltı sebze üretimi 7.814.543 ton, örtüaltı meyve üretimi 622.073 ton ve örtüaltı süs bitkileri üretimi 1.238.975.594 adettir. (TÜİK,2019)

Ülkemiz modern sera varlığı yaklaşık 13 bin dekardır. Bu seralarda topraksız tarım metodu ile ihracata yönelik üretim yapılmaktadır.

Ülke genelindeki seralar işletme yapısı ve sera büyüklüğü yönünden incelendiğinde genelde seraların küçük alanlara sahip aile işletmeleri şeklinde olduğu görülmektedir. İşletmelerin küçük ölçekli oluşu teknoloji kullanımını sınırlamakta ve seracılık faaliyetini geçimlik ekonomi düzeyine indirgemektedir.

1.3. MUHASEBE SİSTEMİ

1.3.1. Muhasebenin Tanımı ve Genel Bilgiler

İnsanlar ve işletmeler sahip oldukları servetleri izlemek ve takip etmek zorundalar. Bu takip etme zorunluluğu muhasebenin varlığını ortaya çıkarmıştır.

Muhasebe; Tüm kurum ve kuruluşların mali olay niteliğinde sayılabilecek işlemlerini ve olayları para ile ifade ederek kaydedip, sınıflandırarak, özetleyip rapor haline getirip ve elde edilen sonuçları yorumlayarak gerekli analizleri hazırlayan bilim dalıdır.

Muhasebe, işletme birimlerinin sahip oldukları varlık ile kaynakların meydana gelmesini, bu varlık ve kaynakların amaçlarına uygun şekilde kullanılmasını, işletmelerin yaptığı faaliyetler sonucunda varlık ve kaynaklarda meydana gelen değişimleri, işletmelerin ekonomik düzeylerini açıklayan, bilgileri bünyesinde bulunduran ve bünyesinde bulundurduğu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara aktaran bilgi sistemi yapısından meydana gelmektedir. Muhasebe bilim dalı sadece kar amacı güden işletmelerle ilgili değil, ayrıca kar amacı taşımayan yani topluma hizmet etmek amacıyla kurulan tüm kamu ve özel kuruluşlar için de geçerliliğini korumaktadır. Bu sebeple işletme kelimesinden bahsedildiğinde bütün kurum ve kuruluşlar ele alınmaktadır.

Muhasebe alanı toplumun en küçük temel birimini oluşturan aile alanından başlayarak büyük holding ve şirketlere kadar herkesi derinden ilgilendiren geniş bir kavram niteliğindedir. Genel tanımlamada muhasebe hesap tutma kayıt altına alma anlamlarını ifade etmektedir. Her bir aile bireyinin günlük veya aylık olarak kendi açısından belirli bir geliri ve bu gelirlere karşılık yapılacak giderleri vardır. Kişinin veya kurumun sahip olduğu gelirlerin faydalı bir şekilde kullanılması ve yapması gereken tasarrufların yapılması her ailenin ve kurumun en önemli amacını taşımaktadır. Bu denkliği sağlamak için yapılan hesaplamalar büyük önem taşıyorsa dahi bir muhasebe işlemi gerektirmektedir. Diğer taraftan küçük ve büyük işletmelerin maliyet, gelir, gider, alım, satım, kar, zarar gibi işlemleri bir ailenin sahip olduğu gelir, gider, alım, satımlarıyla kıyaslanamayacak derecede geniş düzeydedir. Aile bireyleri sahip oldukları muhasebeye istedikleri şekilde yön verebilirler fakat işletmeler uzman

bir ekibe ve geniş alanlı muhasebe programları olmadan muhasebelerine yön vermekte zorlanabilirler. Bu süreçten sonra muhasebe yetkilileri görev alarak, topluma faydalı muhasebe hizmetini tedarik ederler. Varlıklar; işletmelerin bünyesinde bulunan bütün verileri, kaynaklar ise işletmelerin sahip olduğu varlıkları elde edebilmek için katlanmak zorunda olduğu kısa ve uzun vadeli borçları ile öz kaynaklarını ifade etmektedir (Kılınç, 2019). Muhasebe bireylerin sahip oldukları varlıkları kontrol ederek bireylerin çıkarları doğrultusunda hareket eder. Önceki dönemlerde defter tutmak gibi özelliği bulunan muhasebe mesleği bulunduğumuz dönemde bilgi akışını sağlamak ve işletmelerin sahip oldukları varlıklara yön vermek gibi görevleri üstlenmektedir. Gerekli bilgi birikime sahip bir muhasebeci içinde bulunduğu dönemin ihtiyaçlarına cevap veren ve o devrin belirlemiş olduğu kurallara uygun olarak gerekli bilgi ve donanımına sahip olması gerekmektedir. İyi bir muhasebeci muhasebe derslerinin çok yoğun olduğu bir yüksek öğrenim kurumundan mezun olmak zorundadır. Mezun olduktan sonrada kendisini daha ileri düzeyli geliştirip içinde bulunduğu dönemin getirdiği yeniliklere çok hızlı adapte olmalıdır. Muhasebeci kayıt yaptığı iş ve işlemlerde muhasebe mesleğinin ahlakının koyduğu kaidelere uygun şekilde davranmak zorundadır. Muhasebe verilerini kayıt altına aldığı işletme ya da işletmeleri ilgilendiren bütün kurum ve kuruluşlara karşı dürüst, saygılı, müşteri memnuniyeti sağlayan ve güvenilir bilgi sunmak zorundadır (Muhasebe Dersleri, E.T:16.03.2019).

1.3.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin doğuşu ve gelişmesine ait fazla araştırma bulunmamasına karşın, yapılan araştırmalar ve elde edilen sınırlı kaynaklar neticesinde muhasebe tarihinin ilk olarak Asur krallığından başladığını, daha sonraki dönemlerde Mısır ve yüzyıllar sonra Pacioli tarafından İtalya'ya yayıldığı anlatılmaktadır (Gökgöz, 2010-2011).

Tarihsel olarak ihtiyaçlar ortaya çıktıkça muhasebe gelişmeye ve yeni teknikler geliştirilmeye başlanmıştır. Değişen ekonomik gelişmelere ve yeni teknolojik buluşlara uyum sağlanması için muhasebe teknikleri de gelişme göstermektedir (Gök, 2007).

Muhasebenin kayıt tutma esası durumuna bakıldığında M.Ö. 5000-3000 yıllarına kadar uzanmaktadır. Mısır, Sümer, Babil gibi uygarlıklar incelendiğinde günümüze kadar gelen belgeler sayesinde bu uygarlıkların muhasebeyi kullandığı ve oldukça merak uyandıran uygulamaların kullanıldığı görülmektedir (Gök, 2007). Muhasebe ile ilgili ilk yazılı belgeler incelendiğinde M.Ö. 5000’li yıllarda Sümerlilerde, M.Ö. 4000’li yılında İbranilerde, M.Ö. 3000’li Mısırlılarda, M.Ö. 2000’li yıllarda Babil uygarlıklarında karşımıza çıkmaktadır (Gökgöz, 2010-2011). Bu uygulamalardan birine örnek verecek olursak Sümer uygarlığında tapınakların içinde çalışan kadın işçilerin çalıştığı kumaştan işlere ait kil tabletler bulunmaktadır. Bu kayıtların içinde çalışan kadınlara ait isim, ay başında çalışan kadınlara dokuması için verilen yönün kilosu ve ay sonunda çalışan kadınların dokumuş oldukları yönün kilosu gibi çeşitli muhasebe verileri bulunmuştur.

Muhasebenin gelişmesine etki eden en önemli olaylardan birisi Ortaçağda İtalya şehirleri çevrelerinde oluşturulan ticaret merkezleri gelişime etki etmiştir. 11. yy sonlarında başlayarak 13. yy sonlarına doğru yapılan Haçlı seferleri İtalyan şehirleri ile Doğu bölgeleri arasında bir ticaretin başlamasına sebep olduğu muhasebe araştırmacıları tarafından kabul görmüştür (Özyürek, 2009).

1.3.3. Muhasebenin Türkiye’de Gelişimi

Türkiye’de muhasebenin gelişmesine sosyal gelişim kuruluşları öncülük etmiştir. Ticaret muhasebesi alanında ki muhasebe gelişmeleri batıdaki gelişmelerle doğru orantılı bir şekilde gelişme göstermiştir.

Ülkemizde Cumhuriyet öncesi dönemde muhasebe verileri ilk olarak 1850 yılında ticaret kanunnamesi olarak bilinmektedir. Ticaret kanunnamesi Fransızcadan dilimize tercüme edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Bu çevrilen kanunun daha çok Fransız muhasebe literatürünün etkisinden kalarak genellikle devlet muhasebesi uygulamalarının yönlendirilmesinde kullanılmıştır (Gök, 2007).

1926 yıllarında muhasebe dalı özellikle Alman devletinin etkisinde kaldığı bilinmektedir. 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu baz alınarak hazırlanmıştır. Hazırlanan kanunla beraber işletmeleri

ilgilendiren bilanço, kar zarar hesaplamalarının düzeltilmesi gibi esaslara uygun düzenlemeler getirilmiştir. Bu kanun ayrıca işletmeler tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin belirlenmesinde aktif rol oynamıştır (Dinç, Atasel, 2006).

1960 yılında başlayan çalışmalar sonucunda Tek Düzen Muhasebe Sistemiyle ilgili Genel Muhasebe 1972 yılında, Maliyet muhasebesi bölümü de 1977 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu hazırlanan muhasebe sistemlerinde genellikle kamu sektörüne yönelik olarak çalışmalar yapılmıştır.

Türkiye 1980’li yıllardan sonra dışarıya açılma politikaları izlemiş ve bu politikalara sonucunda Uluslar arası sermaye hareketleriyle karşılaşmıştır.

Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren işletmelerin faaliyetlerinin sürdürebilmeleri, muhasebe tablolarının hazırlanmaları baz almak ve muhasebe kurallarında tek düzen muhasebe sistemini sağlamak amacıyla TÜRMOB bünyesi altında 1994 yılında TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kurulmuştur (Dinç, Atasel, 2006).

Türkiye Avrupa Birliğine tam üye olma aşamasında 03.10.2005 tarihinden sonra tüm mevzuatını AB müktesebatı ile uyumlu şekline getirme zorunluluğuna girmiştir. Ayrıca getirilen zorunluluk sonucunda 1999 yılında Adalet Bakanlığı tarafından kurulan Ticaret Kanunu Komisyonu 2007 yılında yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağını hazırlamak amacıyla görevlendirilmiştir.

2011 senesi içinde yayınlanan Türk Ticaret Kanununda bahse konu olan TMSK 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 32. maddesinin 3. fıkrası neticesinde hükmen yayından kaldırılmıştır. Kaldırılan bu kararname sonucunda TMSK yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK 2018 yılı eylül ayında yapılan çalışmalar sonucunda yeni finansal raporlama standartları hesap planı taslağını hazırlanmıştır

1.3.4. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebe sahip olduğu görevlerini yerine getirebilmesi amacıyla belli fonksiyonlara ihtiyaç duymaktadır. Bu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi muhasebenin fonksiyonları olarak adlandırılmaktadır. Muhasebenin temel fonksiyonlarını kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama şeklinde dört ana başlık altında açıklanmaktadır.

1.3.4.1. Kaydetme Fonksiyonu

Mali nitelikli olayları belge ve bilgilere göre hareket ederek muhasebe sisteminin gerektirdiği kurala ve düzene uygun muhasebede kayıt altına alınma sürecidir. Muhasebe fonksiyonlarının en çok önem arz eden ve birinci fonksiyonu konumundadır. Muhasebede yapılan kayıtlar açık ve şeffaf kuralına uygun kayıt altına alınmadığı takdirde geriye kalan fonksiyonlar da hiçbir değeri taşımazlar. Muhasebenin fonksiyonlarında ilk sırada yer almasından dolayı kaydedilen bilgi ve belgelerin doğru ve kanıtlanabilirlik açısından sağlam bilgi oluşturmalıdır ki diğer fonksiyonlarda görevlerini yerine getirebilsinler. Muhasebede gerçekleşen bütün mali nitelikteki işlemler muhasebe sisteminde ilk aşamada kayıt altında tutulmak zorundadır. Alınan kayıtlar muhasebe belgelerine dayanılarak gerçekleşir.

1.3.4.2. Sınıflandırma Fonksiyonu

Kayıt altına alınan bilgiler belirli zaman dilimlerinde derlenerek nitelik ve özelliklerine göre aşamalara ayrılır. Bu şekilde yapılan farklı özellikteki ve belirli zümrelerdeki işlemleri birbirine denk getirmeden farklı gruplarda incelemek mümkün olabilir. Sınıflandırma fonksiyonu işlemleri muhasebe sisteminde muhasebe defterlerinden aktararak büyük defterlerde kayıt altına alınmaktadır.

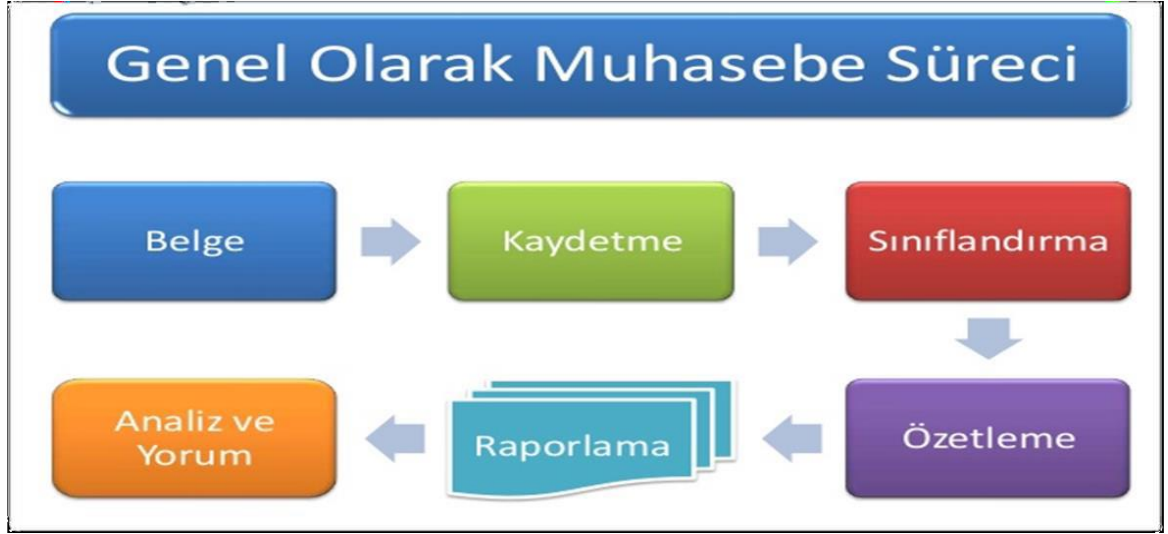
1.3.4.3. Özetleme Fonksiyonu

Kaydedilip sınıflandırma haline getirilen işlemler cari yılın dönem sonlarında derlenerek kolay, anlaşılır, şeffaf değerler ve veriler elde edebilmek için gerekli kayıtların kontrol edilmesini sağlamak amacıyla özetleme fonksiyonuna başvurur. Cari yılın dönem sonunda işletmeler sayısızca işlem yapmış olabilirler. Cari

yılsonunda yapılan işlemleri bir bir incelemek uzun bir zaman istemesinden dolayı aynı değerdeki ve sınıftaki işlemleri özet haline getirip gerekli ilgili birey ve yöneticilere sunmak birey ve yöneticilerin alacağı kararlara daha çok faydalı olma niteliğindedir. Muhasebe fonksiyonları sisteminde özetleme fonksiyonu muhasebe tablolarından geçici ve kesin mizan yöntemi kullanılarak yapılır. Mizan aylık ve yıllık olarak yapılabilir.

1.3.4.4. Raporlama Fonksiyonu

Muhasebe fonksiyonlarından kalan tek aşama olarak raporlama fonksiyonu; kayıt altına alınıp sınıflandırılarak özet haline getirilen mali nitelikteki işlemler mali tablolarla birlikte sonuç aşaması halini alır. En son devreye gelen sonuç aşama süreci raporlama aşamasını oluşturur. Rapor etme süreci muhasebe fonksiyonun son aşaması konumunda olup yorum yapma sürecidir. Muhasebe fonksiyonlarının önemli fonksiyonları konumundadır. Rapor etme veya rapor sunma işletmelerin her sahip olduğu bütün verileri ortaya çıkarılarak işletme hakkındaki bilgilere ulaşip işletmenin geleceği hakkında yorum ve analizler yapılabilmektedir. İşletme yönetimi hazırlanan raporlar çerçevesinde geleceğine dair daha sağlıklı kararlar vermekle beraber farklı kararlar alabilmektedir. Rapor sunma veya rapor etme aşamasında mali nitelikteki tablolarından faydalanılır. Mali nitelikteki tabloların en önemli iki tablosu bilanço tablosu ve gelir tablosudur.



Şekil 0.4: Genel Muhasebe Süreci

Kaynak: (Fidan, 2018)

1.3.5. Muhasebenin Bölümleri

Muhasebe kendi içinde üç ana bölüme ayrılmaktadır.

1.3.5.1. Genel Muhasebe

İşletmelerin para ve para ile ifade edilen işlemlerinin ve mali olay sonuçlarının bilgi ve belgelere dayandırılarak tarih sıralamasına uygun şekilde izlendiği bir muhasebe bölümüdür. Başka bir ifadeyle finansal muhasebe diye adlandırılmaktadır. İşletmelerin sahip olduğu varlıkları, kaynakları, borç-alacak, gelir-gider, kâr ve zararını genel muhasebe bünyesinde bilgi sahibi olunur. Genel muhasebe öğrenim alanlarını genel itibari ile konaklama muhasebesi, şirketler muhasebesi, banka muhasebesi, inşaat muhasebesi gibi muhasebenin uzman niteliğindeki alanları takip etmektedir.

Genel muhasebenin yararları;

- ⇒ İşletme yönetici ve çalışanlarının yapması gereken görev ve işlemlerin unutulmamasını sağlar,
- ⇒ Önceki dönem veya aylarda belgelere dayandırılarak kayıt altına alınan veri ve işlemler hakkında gerekli olan bilgileri sunar,

⇒ İşletmenin bünyesinde veya stoklarında herhangi bir tarihte ne kadar varlık olduğu, bu varlıkları karşılayacak ne kadar kaynaklara sahip olduğu, işletmenin dışarıya veya içeriye ne kadar borcu olduğunu gösterir. İşletmenin sahip olduğu borç ve kaynaklarını bilanço hesaplarında görmek mümkündür. Bu özelliği kısaca özetlemek gerekirse işletmenin sahip olduğu genel durumunun izlenebildiği önemli bir muhasebe türüdür.

1.3.5.2. Maliyet Muhasebesi

İşletmede üretimi yapılan mamul veya hizmetlerin maliyet fiyatlarının belirlenmesi, işletmenin cari yıldaki giderlerinin denetiminin yapılması, piyasa fiyatlarının araştırılması ve piyasa satış fiyatının belirlenmesi sürecinin oluşturduğu muhasebe birimidir. Maliyet muhasebesi işletme alanlarında farklı amaçlar neticesinde kullanılan muhasebe dalının ana bölümlerinden biri olma niteliği taşımaktadır. İşletme bünyesindeki ürünün maliyet değeri belli olduktan sonra bu değer üzerinden belli bir kar elde etmek amacıyla bir fiyat eklenilerek piyasa satış fiyatı elde edilir.

Maliyet muhasebesinin gerekli görevleri kısaca şunlardır;

- Üretimi gerçekleştirilen ürünün ya da mamulün maliyet değerlerini belirleyip fiyatı belirlenen ürünün piyasa koşullarına uygun şekilde piyasa satış fiyatını tespit etmektedir,
- Sunduğu bilgiler ile şirketin ileri düzeyli planlamasına yardımcı olup, yöneticilerin vereceği kararlara yardımcı olur,
- Giderlerin kontrol edilmesinde fayda sağlamaktadır. Planlanan giderlerle yapılan reel gider değerleri birbiriyle karşılaştırılıp ve oluşabilecek herhangi bir fark neticesinde sapmaları belirler.

1.3.5.3. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, işletmenin yönetiminde yetkili olan kişilerin işletme yönetimi bölümünde alması gereken kararları ihtiyaca uygun şekilde bilgi, belge ve raporları hazırlayan, yorumlayan, kontrolün sağlanması için gerekli ortamı oluşturan muhasebe birimidir. Yönetim birimleri işletmenin sürekliliğiyle alakalı kararlar almasında destek olmaktadır. Yönetim muhasebesi derlenip toplanan muhasebe bilgi

ve belgelerin rapor edilerek yönetimde bulunan kişilerin işletmenin geleceği hakkında daha sağlıklı kararlar alıp faaliyetlerini gerçekleştirmesine ve ileriye dönük stratejiler geliştirmesine olanak sağlar.



İKİNCİ BÖLÜM

2. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ İLE MALİYETLENDİRME SÜRECİ VE TMS 41 TARIMSAAL FAALİYET STANDARDI

2.1. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

Ekonomik olay niteliğindeki işlem ve olayların muhasebe kayıtlarına alınmasında başvurulan yöntem ve şekiller, kayıt altına alma yöntemi düzenini oluşturmaktadır. Kayıtların yapıldığı defter ve belgeler, kullanılacak kayıt altına alınma yöntemi ve muhasebe düzeniyle alakalı ortaya konulan mevzuat sistemiyle düzenlenir. Ekonomik olay niteliğindeki işlemlerin muhasebe alanında belirlenen düzen ve sistematik şekilde kayıt altına alınması muhasebenin temel görevi niteliğindedir. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, ekonomik olay niteliğinde olan işlemleri, muhasebe alanıyla, muhasebe kurallarıyla ve muhasebenin usulleriyle muhasebe tutanak ve defterlerine kaydedilerek kayıt altına alınma sürecidir. Muhasebede kayıtlar bilgi ve belgelere dayanılarak yapılır (Tunçez, 2011).

Tarımsal muhasebe, tarımsal işletmelerin gerçekleştirmiş ve gerçekleştirmek üzere olan finansal nitelikteki olaylarını kaydedip sınıflandırarak özetleyip rapor halinde üst yönetime sunan muhasebe alanıdır. Genel ve kısa anlamda tarım muhasebesiyle genel muhasebe tanımı karşılaştırılmasında önemli bir farklılık olmaması açıklamalarda gözlemlenmektedir. Görüldüğü gibi tarımsal faaliyet muhasebesinin açıklamalarıyla genel anlamda muhasebe dalının tanımı karşılaştırılmasında işletme ifadesi yerine tarım işletmeleri ifadesinin yazılması dışında başka bir fark bulunmamaktadır (Nergiz, 2013).

Tarımsal muhasebenin birinci hedefi, işletmelerin ekonomik ve fiziksel yapısıyla ilgili bilgi ve belgeler elde etmek amacı taşımaktadır. İşletmenin sahibi niteliğindeki birey ve yöneticiler, muhasebe bölümünden gelen belge ve bilgilerden yola çıkarak ve bilgileri analiz ederek yorumlama sürecinden sonra işletmenin geleceğiyle alakalı daha güvenilir ve nitelikli kararlar alarak yeni stratejiler belirleyebilirler.

Yakın zamanlarda tarım üretimi teknik ve yapılarında gelişen ilerlemeler ile ekonomi alanında meydana gelen ilerlemeler, bütün tarım işletmelerinin plan ve strateji geliştirmelerini zorunlu şekle koymuştur. Muhasebe dalı, önceki dönem üretim süreçlerinde kayıt altına aldığı bilgileri yöneticilerin gelecekle ilgili planlama yapmasına olanak sağlamaktadır. Bu sebeple muhasebe dalı, yönetim fonksiyonun en önemli yardımcısı konumuna sahiptir. Ayrıca daha fazla üretim dallarını bir bölümde birleştiren tarım işletmelerinin doğru ve güvenilir kararlar verebilmesi ve gerekli planlamaları yapabilmesi amacıyla muhasebe bilgi ve belgelerden faydalanmaları zorunlu bir hal almıştır. Bu sebeptendir ki üretim yapan birimler gerçekleştirdikleri üretim sürecinde katlandıkları maliyeti ve bu maliyete karşılık elde edecekleri kar veya zararı bilmek istemelerinden dolayı muhasebe alanındaki bilgilerini almak zorundadırlar. Bunun dışında işletme biriminden hariç üçüncü şahıslara da bilgi vererek bu kişilere yardımcı olur. Tarımla uğraşan işletmelerde yapılan kayıtlar sonucunda hazırlanan finansal tablolar, kamu kurumlarına, tarım işletmelerinde çalışanlara, sendikalara, rakip firmalara, tüketici birimleriyle işletmenin kazancı ile alakadar olan kişi ve kurumlara gereken bilgileri sunar (Allahverdi, 2015).

Yapılan bütün bu açıklamalar neticesinde, tarım muhasebesi sürecinin ilk amacının, işletmenin ekonomik ve fiziksel yapısı ile alakalı bilgi ve belgeler elde etmek olduğu söylenebilir. İşletme yöneticileri ya da işletme sahipleri, muhasebe biriminden elde edilen bilgi ve belgeleri, düzenli bir şekilde analiz ederek yorumlamadan sonra, işletmenin geleceğiyle alakalı daha faydalı karar alarak plan yaparak strateji belirleyebilirler. Tarım muhasebesinin açıklanan ilk amacının dışında, aşağıda sayılan farklı amaçları da vardır (Tokay ve Deran, 2005).

- İşletmenin dönemden döneme oluşan finansal yapısındaki değişimlerin izlenmesi,
- Vergi matrahının hesaplanması,
- İşletme performansının sürekli olarak analiz edilmesi,
- Gelecek dönemler için gerekli strateji, bütçe ve planların hazırlanmasında destek sağlamak,

- Tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen kar miktarının şirketin ortakları arasında düzenli ve eşit düzeyde dağıtılmasına yardımcı olmak,
- Tarımsal yardım ile desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak,
- Tarım politikaları hususunda kamu kurumlarına gerekli bilgiler ve raporları vermek,
- Tarımsal kredi kurumlarına işletmenin finansal ve fiziksel yapısıyla alakalı raporlar sunmak,
- Ürünün fiyat stratejilerinin gerekli düzeyde izlenmesini sağlamak,
- Çalışan işçilerin ücretlerinin günlük veya aylık olarak belli olmasına yardımcı olmak,
- Girişimcinin faydalanabileceği en iyi ürün konusunda girişimciye destekte bulunmak gibi çeşitli amaçları vardır.

Tarımla uğraşan işletmelerde yapılmakta olan faaliyetlerde ilgili kayıtlar, hesaplanması gerekli maliyetler, alınması gereken yönetim kararları, izlenecek politika ve stratejiler, hazırlanacak planlamalar vb. genel muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi alanına giren konularda uygulama alanına yer vermektedir.

Piyasa tarafından kabul görmüş muhasebe yaklaşımında işletmenin yöneticisi konumunda bulunan kişilerin ilk görevleri işletmeye ait muhasebe bilgilerine ulaşarak, ulaşılan bilgilere istinaden finansal tabloları ve gerekli finansal raporları hazırlamaktır. Muhasebe sisteminin işletme yöneticilerinin kararları üzerindeki etkisi ikinci aşama konumundadır. İyi bir şekilde hazırlanmış olan muhasebe sistemi, işletmenin daha iyi bir düzeyde yönetilmesine ve sürekliliğinin devam etmesine destek olmaktadır. Daha çok tarım işleriyle uğraşan büyük tarım işletmesinde faaliyet alanı tarım olsa bile, içinde bulunulan faaliyetlerin durumu, niteliği, çeşitliliği, kapasitesi ve karlılığından kaynaklı olarak sanayi işletmelerine benzer bir şekilde yönetilerek işletilmesi gerekli olmaktadır. Büyük kapasiteye sahip seracılıkla ilgilenen tarım işletmelerinde, yatırım maliyetlerinin fazla olması bu sektöre doğru yönelen işletmelerin sermaye şirketi

olarak kurulmasını avantajlı hale getirmektedir. İşletme yönetimi tarafından ürünün üretimi pazarlaması, finansal destek ve muhasebe departmanına benzer bölümler kurularak üretim aşamasından başlayarak satış aşamasına kadar birden çok departmana ve yapılan bütün faaliyetlere yön verebilmektedir. Genellikle son dönemlerde firmaların ihracat alanına yönelmesinden dolayı seracılık faaliyetlerinin ilerlemesinin hızlı seyretmesi, muhasebe sisteminin önemini daha da çok arttırmıştır. Tarım işletmelerinde muhasebede olduğu gibi tutulan kayıt yöntemleri çift taraflı kayıt yöntemi ile tek taraflı kayıt yöntemi olarak açıklanmaktadır.

2.1.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi (Bilanço Usulü Kayıt)

İşletme biriminin gerçekleştirmiş olduğu ekonomik olay niteliğini teşkil eden olaylarını her iki tarafının da kayıt altında tutulduğu muhasebe kayıt yöntemidir. Bilanço usulü kayıt yönteminde yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterinin tutulduğu muhasebe kayıt sistemidir. Bilanço usulü kayıt sistemini birinci sınıf tacirler tarafından tercih edilmektedir. Muhasebe kayıtların büyük çoğunlukla hepsinin yapıldığı muhasebe kayıt sistemidir.

Bilanço usulü kayıt yöntemi, tarımsal işletmelerin bilanço tablosu ile gelir tablosunun, gerçek değerleri elde etmesine yardımcı olmaktadır. Çift taraflı kayıt sisteminde, her ticari nitelik taşıyan olay en az iki farklı hesapta kayıt altına alınır. Çift taraflı kayıt yönteminde yevmiye defteri ve büyük defterde iki farklı kayıt defteri tutulmaktadır. Muhasebe kayıt sisteminde olduğu gibi bütün ticari nitelikteki faaliyet ve işlemler ilk olarak yevmiye defteri, ondan sonra da defteri kebirde kayıt altına alınmaktadır. İşletmelerde tercih edilecek olan muhasebe kayıt sisteminin seçilmesinde, öncelikli olarak tercih edilen yöntemin işletmelere gerekli olan ihtiyaçları karşılama noktası yeterli olmalıdır. Tercih edilecek kayıt yönteminin daha çok anlaşılabilir, şeffaf, gerçekleri olduğu gibi kayıt altına alan, işletme yönetiminin istediği zaman diliminde istediği bilgi ve verilere ulaşmaya yardımcı olan ve sunduğu bilgi ve verilerle aynı sektördeki işletmelerin verileriyle karşılaştırma yapma seçeneğini bünyesinde bulundurması gereklidir.

Bilanço usulü kayıt sistemi, bir başka ismiyle muzaaf kayıt sistemi şeklinde adlandırılmaktadır. Bilanço usulü kayıt yönteminde, ekonomik olay niteliğindeki bir

olay veya işlem minimum iki farklı hesapta kayıt altına alınır. Bu muhasebe sisteminde işleyiş mantığı; Aktif=Pasif denkliğine dayanmaktadır. Aktifteki değerler işletmenin sahip olduğu mevcuttaki varlıkları ve işletmenin alacaklarını kapsamaktadır. Aktif bölümü işletmelerde varlık tarafını ifade etmektedir. Pasif değerlerse, aktif bölümünde var olan varlıkların hangi kaynaklar tarafından karşılandığını göstermektedir. Bir başka tanımla işletmenin sahip olduğu net sermayenin ne kadarının işletmeciye ait kendi sermayesi, ne kadarının sermaye dışında kalan başka kaynaklardan elde edilmiş yabancı kaynaklardan temin edildiğini açıklamaktadır. Bu açıklamalar sonucunda genel anlamda muhasebe denkliği;

$$\text{Varlıklar} = \text{Sermaye} + \text{Borçlar}$$
 eşitliği bilanço usulü kayıt yönteminin temelini oluşturmaktadır.

2.1.2. Tek Taraflı (Basit) Kayıt Yöntemi

Tek taraflı bir başka adıyla basit kayıt yöntemi, basit sade anlaşılır bir şekilde hazırlanan muhasebe sistemi olarak tanımlanmaktadır. Tek taraflı kayıt yönteminde, ticari işlem ve olayların kayıt altına alınmasında tek hesap kullanılır. Uygulama alanı ve faaliyete koyulması basit bir şekilde yapılmaktadır. Ayrıca tek taraflı kayıt yöntemi detaylı bir muhasebe bilgisi, muhasebe becerisi gerektirmeyen, vergi matrahının hazırlanmasına ortam sağlamasından sebeple sınırlı düzeyde işlemlere sahip olan tarım işletmeleri tarafından tercih edilen bir muhasebe hesaplama yöntemidir. Günlük olarak tahsilâtı yapılmakta olan alacakların ve yapılması gerekli ödeme planının defterlere kuralına uygun olarak kaydedilerek, vergi matrahlarının planlanması için yeterli kapasiteye sahip olan kayıt tutma sistemidir (Tokay, Deran, 2011). Mali nitelikli işlem ve olguların sadece bir tarafın kayıt altında tutulduğu bir muhasebe kayıt sistemi olarak tanımlanabilir. Tek taraflı kayıt yönteminde işletme hesabının kaydedildiği hesap defteri hazırlanır. Basit kayıt sistemini genellikle ikinci sınıf tacirler tutmaktadırlar. Örnek verecek olursak veresiye satış yapmakta olan bir işletmeci veya birey, sadece malı satın alan kişilerin borcunu bir deftere kayıt altına alarak satıcının almış olduğu malın stokunda meydana gelen azalmalarını kayıt defterinde takip etmiyor ve stok durumundaki değişimleri kaide almıyorsa, tek taraflı kayıt yöntemini kullanmakta olduğu anlaşılmaktadır. Tek taraflı basit kayıt yöntemi, uygulanma alanı basit, anlaşılır ve şeffaf bir muhasebe kayıt sistemidir.

Basit yöntem usulüne göre II. sınıf tacirler işletme hesabı defterini, serbest meslek erbabı da serbest meslek kazancı defterini tutmak zorundadırlar.

Yapılan açıklamalar neticesinde tek taraflı kayıt sistemi ile çift taraflı kayıt sistemi arasındaki bazı farklı özelliklerle tabloda anlatılmaktadır.

Tablo 2. 1: Tek Taraflı Kayıt Sistemi İle Çift Taraflı Kayıt Sistemi Arasındaki Farklılıklar

	Basit Usullü Kayıt Sistemi	Bilanço Usulü Kayıt Sistemi
Kayıt düzeni nasıldır?	Ekonomik olay niteliğindeki olaylarda tek bir kayıt yapılır	Ekonomik olaylarda minimum iki kayıt yapılır
Kim tarafından tutulmaktadır?	İkinci sınıf tacirler	Birinci Sınıf tacirler
Tutulan defterler hangileridir?	-İşletmenin defteri -Günlük perakende satış ve hâsılat defteri	-Yevmiye defteri -Büyük defter -Envanter defteri

(<http://www.muhassebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-kayit-yontemleri.html>

E.T:16.03.2019)

2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER

Envanter kelime anlamı olarak belirli bir zaman aralığında genel itibariyle cari dönem olarak ifade edilen işletmenin ekonomik mal varlığının, borç ve alacaklarının sayımının yapılması, sayımı yapılan varlık ile kaynakların değerlendirilmesi ve değerlendirilen varlık ile kaynakların envanter defteri veya tablosunda açıklanmasını ifade etmektedir. Kısaca envanter; dönem başından başlayarak dönem içinde yapılan işlemlerle ve dönem sonunda sayım yapılmasını ifade etmektedir. Envanter bölümü

iki ayrı düzenlemeden geçmektedir. İlk olarak Türk Ticaret Kanunu (TTK)'ya göre, ikinci sırada ise Vergi Usul Kanunu (VUK)'a göre düzenlenmesi yapılmaktadır.

2.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Envanter;

Türk ticaret kanununa göre envanter açıklanan maddeler şeklinde düzenlenmesi yapılmaktadır.

i.) Her tacir niteliğindeki kişiler, ticari işletmelerinin dönem başlarında, taşınmaz varlıklarını, taşıtlarını, demirbaşlarını, alacak ve borcunu, hazır değerlerini ve diğer varlıklarını eksiksiz, güvenilir bir şekilde açıklayan ve varlıkla borçlarının değerlerini tek tek açıklayan bir envanter çıkarmaktadır. Yani işletme sahibi sahip olduğu varlık ve kaynakları ortaya çıkarmak zorundadır.

ii.) Tacir olan kişi açılış bilançosu hazırladıktan sonraki bütün faaliyet dönemi içindeki yani cari yılın bitiminde sürekli envanter hazırlamaktadır. Cari yıl dönemi ya da kanun niteliğindeki bir ifadeyle hesap yılı on iki ayı geçmemektedir. Yani cari yıl 1 yıl olarak baz alınır.

iii.) Son olarak birbirinin aynısı niteliğindeki stok hesapları, aynı değerdeki ya da yaklaşık değer niteliğindeki taşınabilir malvarlığı değerleri ve borçları farklı gruplar şeklinde toplanarak ortalama ağırlıklı değerleriyle envanter tablosuna veya defterine eklenebilir (TTK, E:T: 16.03.2019).

2.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Envanter;

Envanter hazırlamak, bilanço hesabı zamanındaki mevcut değerleri, işletmenin alacaklarını ve işletmenin borçlarını hesaplamak, hesaplanan bu değerleri değerlemek ve ölçmek amacıyla net değerleriyle ve düzenli halde belirlenme süreci olarak ifade edilmektedir. Mevcut varlıklar, işletmenin alacakları ve işletmenin dışarıdaki ve içerdeki borçlarının işletme bünyesindeki ekonomik değerleri ifade tanımlamaktadır. Envanter değerleri işletmeye ait mevcut değerlerin, borç ve alacak varlıklarının fiili tespit yoluyla ya da kayden tespit edilme sürecidir. Ekonomik bir anlam ifade eden kıymet varlık sınıfında sayılması, ölçülmesi ya da tartılması amacıyla fiili tespit yoluyla belirlenmesine fiili envanter denilmektedir. Ekonomik bir kıymet değeri

taşıyan varlık mevcudunun kayıt ya da belgeler sayesinde tespit edilip sayımının yapılmasına kayden tespit edilme olarak tanımlanmaktadır.

Envanter kapsamına dahil edilen bütün ekonomik değerler Vergi Usul Kanununun değerlendirme konusunu açıklamakta olan üçüncü kitapta belirlenen kriterlere göre değerlendirilmektedir. Buna konuya örnek verecek olursak; ayakkabı üreten bir fabrikada bilanço hesaplarının hazırlandığı zamanda hali hazırda var olan ilk madde, yarı mamul ve mamul, ayakkabı üretiminde tedarik edilen yardımcı maddeler, demirbaş, makine ve teçhizatlar, binalar ve işletmenin sahip olduğu alacak ve borçlar birer birer tespit edilerek, ölçümü yapılarak ve bu değerlerin bilanço günündeki gerçek değerleri tespit edilir. Yapılan tüm sayım ve değerlendirme işlemleri envanter olarak ifade edilmektedir.

Açıklanan bu envanter türleri işletmeler tarafında tutulması zorunlu olup işletmeler gerek gördüğü takdirde hesap dönemi içerisinde envanter çıkarabilirler.

Tarım işletmelerinde envanter, sahip oldukları ekonomik varlık ve değerlerin sayımını yapmak ve sayımı yapılan bu değerlerin ölçümünü yapmak amacıyla vergi usul kanununda belirtilen ya da işletme açısından uygun değerlendirme yöntemleriyle değerleyerek tutarlarını belirlemek amacıyla tanımlanmaktadır. Tarım işletmelerinde envanter işlemleri üç bölümde yapılmaktadır. İlk olarak envanter tarihi daha sonra envantere konu olan varlıkların öncelikle fiziki varlıkları tespit edilmesi ve son olarak da sayımı yapılan varlıkların parasal değerlerinin belirlenmesi envanter sürecinin üçüncü ve son bölümü olarak ifade edilmektedir.

2.3. TARIM İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME

Tarım işletmelerinde değerlendirme farklı şekillerde yapılmaktadır. Bunlar işletmenin sahip olduğu piyasada var olan fiyatı baz alınarak, maliyet değerleri dikkate alınarak, gelir yöntemi üstünden, ikame birbiri yerine geçen ürünler yöntemi sayesinde yapılabilmektedir.

Ekonomik anlam ifade eden kaynak ve varlıklarla iktisadi nitelik taşıyan işlemlerin muhasebe alanına girebilmesi amacıyla her kesim tarafından kabul edilen piyasadaki ölçü birimi olan para ile ifade edilmesi gereklidir. İşletmenin sahip olduğu

varlık ve bu varlıkların karşılandığı kaynak birimlerinin gerektiğinde birinci muhasebe kayıt esnasında ya da izleyen diğer ekonomik yıllarda finansal değer taşıyan tablolara aktarılmasında baz alınabilecek ürünlerin ya da değerlerin parasal değerinin belli edilmesi işlemleri, muhasebe alanının en geniş alanı niteliği taşıyan değerlendirme kavramını kapsamaktadır. Ülkemizde değerlendirme konusu ile ilgili geniş kapsamlı bilgi ve maddeler vergi usul kanununda detaylı şekilde anlatılmakta olup SPK ve TTK uyarınca ve muhasebe açısından değerlendirme konusuna değinmektedir.

2.3.1. Muhasebe Açısından Değerleme

Muhasebe bilimi açısından değerlendirme işlemi herhangi bir işletmenin sahip olduğu varlıkların ve bu varlıkları karşılayan kaynaklarının bilanço günündeki değerlerinin ortak para birimi ile ifade edilme sürecidir (Antepli, 2014).

2.3.2. Vergi Usul Kanuna Göre Değerleme Ölçütleri

Türk vergi mevzuat sisteminde değerlendirme konusu genel olarak 213 nolu vergi usul kanununda düzenlemeye tabi tutulmuştur. Fakat diğer vergi kanunlarımızda da değerlendirme konusuna yer verilmiştir. Vergi usul kanununda değerlendirme konusu 258. ve 330. maddeler arasında detaylı şekilde anlatılmaktadır.

Vergi usul kanunda değerlemenin üç ana amacı vardır;

- İşletmenin reel ekonomik gücünü belirlemek
- Muhasebe alanında beklenen etkinin olması
- Vergi matrahının gerçek haliyle ortaya çıkarılması amaçlarını taşımaktadır (Yazar, 2011).

Vergi mevzuatı değerlendirme konusuna, işletme sahipleri, işletmenin ortakları, kamu kurum ve kuruluşların çıkarlarını koruma bakış açısıyla bakar.

Değerleme olayının başlaması için, değerlendirme aşamasına tabi tutulacak olan iktisadi olayın var olması sonucu başlamaktadır. Değerleme herhangi bir varlık unsuruna sahip olan kişi ve işletmeler için yapılmaktadır. Herhangi bir varlığı bulunmayan kesimler değerlendirme işlemlerini yapamazlar. Çünkü vergi usul kanununda herhangi bir varlığa sahip olanlar için değerlemeye tabi tutulması yeterli görülmüştür.

Yani vergi usul kanununca değerleme yapılabilmesinin ilk şartı herhangi bir varlığın olmasıdır.

Vergi usul kanunun 259. maddesi değerleme gününü, ekonomik varlıkların vergi kanunlarında bahse konu olduğu gün olarak kabul edilmektedir.

Değerleme konusunda ekonomik varlıklar her biri ayrı ayrı tek başına değerlendirilir. Ancak birbirinin aynısı olan ürünler ve küçük kıymetli varlıklar toplu olarak değerleme konusuna dahil edilirler.

Vergi usul kanunumuzda değerleme ölçüleri farklı şekillerde yapılmaktadır. Bu değerleme ölçüleri;

- Borsa rayici
- Maliyet bedeli
- Mukayyet değeri
- Tasarruf değeri
- Vergi değeri
- İtibari değer
- Emsal bedeli
- Rayiç bedel

2.3.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerleme

Tanım olarak değerleme kavramı, herhangi bir ürünün hizmetin kendisinden beklenen süreci sağlamak, bir varlığın kıymetini belirlemek amacıyla o varlık hakkında işletme yönetim birimlerine özelliklerini saptamak ya da fikir sunmak gibi şekilde tanımlanabilir.

Yeni Türk ticaret kanunu 66. Ve 67. maddeler değerleme işlemiyle alakalıdır. 66. maddede açıklanan; bütün işletmeciler işletmelerin açıldığı tarihten başlayarak cari yılsonuna kadar sahip olduğu alacak, taşınmaz, borçlarını, nakit hesaplarını ve diğer sahip olduğu varlıkları eksiksiz ve hatasız bir şekilde gösteren bir envanter çıkarmak zorundadır. Bunun yanında Türk ticaret kanununa göre yapılacak değerleme işlemleri yayınlanan muhasebe standartlarına uygun şekilde olmalıdır. Netice olarak tarım

işletmelerinde yapılacak değerleme işlemlerinin Türkiye muhasebe standartlarının gösterdiği özelliklere göre uyumlu olması gerekmektedir (Antepli, 2014).

2.3.4. Sermaye Piyasası Kurulunca Değerleme

Sermaye piyasası kurulunca yapılacak değerleme işlemleri ölçü ve kriterleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerle belirlenmiştir. Bu konuda yayınlanan en son tebliğ 2008 yılında olmuştur. Sermaye piyasası kurulunca değerleme Avrupa birliği tarafından kabul edilen UMS ve UFRS baz alınarak hazırlanmalıdır. Sonuç olarak sermaye piyasası kurulunca yapılacak değerleme UMS ve UFRS standartların aynısı olma niteliği taşıyacaktır. Bu nedenle yapılacak değerleme lt Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde yer alan değer ve ltlerle aynı olma özelliğindedir.

2.4. TARIM İşLETMELERİNDE AMORTİSMANLAR

2.4.1. Amortisman Kavramı

Amortisman kelime anlamıyla, herhangi bir ürünün yıpranma, eskime payı olarak tanımlanabilir. Bu eskime yıpranma durumu kullanılan malzemenin teknik çalışmalarda, yoğun işlemlerde meydana gelebilmektedir. İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak ve kiralama yöntemiyle satın alınan ya da üretilen maddi duran varlıkların fiziksel ve fonksiyonlarını yitirmesi sonucu ortaya çıkabilecek eskime ve değer azalışlarının olmasıdır.

Amortisman ayrılması için gerekli bazı kriterler vardır;

- Ürünün işletmede bir yıldan fazla kullanılması
- Eskimeye yıpranmaya ve değer kaybetmeye açık bir ürün olması
- Değerleme gününde envantere dahil olması
- Ekonomik değerinin 1200 Türk lirasını geçmesi (2019 yılı baz fiyatı)

Amortisman hesaplama yöntemleri iki şekilde olmaktadır;

2.4.1.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi bir başka adıyla eşit tutarlı amortisman yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı maddi duran varlığın tutarına eşit oranlı bir şekilde uygulanarak ekonomik ömrüne bölünmesiyle normal amortisman oranı elde edilir.

Örnek olarak; işletme yönetimi işletmenin nakliyelerinde kullanılmak üzere 20.000 TL değerinde peşin olarak bir taşıt almıştır. %18 KDV tutarı dahil edilmemiştir. Taşıtın ekonomik ömrü 5 yıldır. Bu neticede taşıtın normal amortisman yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıt ve işlemleri;

Mal alış kaydı;

254 TAŞITLAR HESABI	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.600	
	100 KASA HESABI	23.600

Peşin taşıt alış kaydı

Amortisman oranı: 1/ekonomik ömür

$1/5=0,20$ yani %20

$20.000 \times \%20 = 4.000$ yıllık amortisman oranı olarak hesaplanmaktadır. Geriye kalan 4 yıl amortisman değeri de aynı değer olarak 4.000 TL hesaplara kaydedilmektedir.

Cari yıl sonunda hesap yapılacak muhasebe kaydı;

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	4.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HESABI	4.000

Taşıt hesabına amortisman ayrılması

2.4.1.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yöntemi normal amortisman yönteminden farklı olarak yapılmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemi kalan tutarın üzerinden hesaplanarak yapılır. Ayrıca amortisman oranı 2 ile çarpılarak hesaplamalar yapılmaktadır. Hesaplanan bu

oran asla %50 oranını geçmemektedir. Amortisman oranı net değer üzerinden hesaplanarak birikmiş amortisman değeri bir önceki yılın tutarından düşülerek amortisman işlemi yapılır.

Örnek; normal amortismanla verdiğimiz örnekteki gibi işletme peşin değerli ekonomik ömrü 5 yıl olan 20.000 TL değerinde taşıt almıştır. KDV oranı dikkate alınmamıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları ve amortisman işlemleri;

254 TAŞITLAR HESABI

20.000

100 KASA HESABI

20.000

Peşin taşıt alım kaydı

Amortisman oranı; 1/ ekonomik ömür

$1/5=0,20$ iki katı alınarak $0,20*2=0,40$ yani %40 hesaplanır.

1. yıl amortisman tutarı= $20.000*0,40=8.000$ TL
2. yıl amortisman tutarı= $(20.000-8.000)*0,40=4.800$ TL
3. yıl amortisman tutarı= $(12.000-4.800)*0,40=2.880$ TL
4. yıl amortisman tutarı= $(7.200-2.880)*0,40=1.728$ TL
5. yıl amortisman tutarı= $(4.320-1.728)*0,40=1.036,80$ TL

olarak amortisman hesaplamaları yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus her yılın birikmiş amortismanı ayrı ayrı muhasebe kayıtlarına geçilmektedir.

2.4.2. Tarım İşletmelerinde Amortisman

Tarım işletmelerinde bir yıldan daha uzun süreli olarak üretime tabi tutulan ürünler, canlı varlıklar, büyükbaş ve küçükbaş hayvanların ürünlerinden faydalanmak amaçlanıyorsa bu tür varlıklara ve ürünlere amortisman uygulanmak zorundadır (Tazegül, Kahramani, 2018).

Vergi mevzuatımızda tarımsal ürünler, canlı varlıklar, canlı hayvanlar ve tarımsal üretimde kullanılan makine teçhizat, taşıt, binalar gibi üretim kaynakların

hepsine amortisman uygulanır. Ancak boş arazi ve arsalara amortisman uygulanmaz. Uygulanmamasının sebebi ise boş arazi ve arsalar yıpranmaya tabi değildirler.

Tarım işletmelerinde amortisman meyve bahçelerine, hayvan varlıklarında amortisman olmak üzere iki başlık altında anlatılmaktadır.

2.4.2.1. Meyve Bahçelerinde Amortisman İşlemleri

Meyve bahçelerinde üretilen ağaçlar fidan halinde dikilerek ürün vermeye başladığı döneme kadar amortisman işlemlerine tabi tutulurlar. Meyve ağaçları büyüyüp meyve verene kadar yıpranma ve eskime işlemi olmadığı durumlarda amortisman işlemi uygulanmaz (Tunçez, 2011).

2.4.2.2. Canlı Hayvanlarda Amortisman İşlemleri

İşletmeler ya da bireyler küçükbaş ya da büyükbaş hayvan üretiminde hayvanları besleyip büyütüp ve ürünlerinden faydalanarak üretimlerini gerçekleştirir. İşletmeler bir yıldan daha fazla bünyelerinde barındırdıkları hayvanlar duran varlık sınıfında yer alıp amortisman işlemlerine tabi tutulurlar. Ancak hayvanlar ürün vermeseler amortisman işlemi uygulanmaz. Çünkü vergi usul kanununda amortisman işleminin yapılabilmesi için yıpranma ve eskime işlemlerinin olması gereklidir.

2.5. TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYETLEME SÜRECİ

2.5.1. Maliyet Tanımı

Kabul görmüş bir tanımlama ifadesiyle maliyet kelimesi, planlanan, hedeflenen mal veya hizmetin üretilmesinde ya da elde edilme sürecinde kullanılan üretim bölümlerine yapılan harcamaların nakit ve nakit benzeri değerlerin toplamını ifade etmektedir (Çakır, 2005).

Maliyet kavramı başka bir ifadeyle; bugün veya gelecek dönemlerde işletmenin devamlılığı ya da sürekliliğine yarar sağlaması amacıyla tahmin edilen ürün ve hizmetlerin üretiminde katlanılan emeğin nakit veya hazır değer niteliğindeki maddi değerlerle tanımlanma sürecidir. Başka bir tanımlamayla, herhangi varlık, ürünün veya

hizmetin tedarik edilmesi maksadıyla katlanılan harcama ya da yapılan emeğin toplam bedelidir.

2.5.2. Tarım İşletmelerinde Maliyetleme ve Maliyetleme süreci

Tarım ürünlerinin üretilebilmesi için bir takım girdilere ihtiyaç bulunmaktadır. Bu girdiler için yapılan harcamalar her birine masraf unsuru, masraf unsurlarının parasal değerleri toplamının her birim ürün başına düşen kısmına da o ürünün birim maliyet fiyatı denir.

Tarımsal maliyet muhasebe tanımı, tarım işletmelerinin yapmış oldukları ekonomik nitelikteki faaliyet ve işlemlerinden meydana gelen ekonomik nitelik taşıyan olay ile işlemleri kapsamaktadır. Genel muhasebe tanımında olduğu gibi bilgileri kayıt altına alan, ondan sonra bu kayıt altına alınan bu verileri amacına uyumlu şekilde özetleyerek, gerekli analizleri yaparak bu verilerden yararlı bilgiler elde etmek amacıyla raporlayan, üretilen ürün ve mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olan bir muhasebe dalıdır. Genel muhasebe tanımından farklı olarak ürün ve mamullerin birim maliyetlerin hesaplanma sürecidir (Nergiz, 2013).

Tarımsal işletmelerde maliyet değerleri genel olarak bölgelerin coğrafi konumlarına ve üretim yapan işletmelerin farklılıklarına göre değişim göstermesinden dolayı tarım alanında standart maliyet ya da kabul edilmiş bir maliyet verilerinden bahsetmek etmek imkânsız olduğundan sebeple bütün işletmelerin kendi üretim şartlarına göre bir maliyet fiyat durumu sonucuna varılmaktadır. Günümüz piyasasında pazar sahalarına dönük üretim yapan, sermayesi büyük işletmelerin sürekliliğinin devamı için muhasebe alanı bütün dallarıyla gün geçtikçe daha çok önem arz eden bir konuma gelmektedir. Her ülkenin ekonomisinde meydana gelen değişiklikler ve ekonomik ilerlemeler, ülkeler arası ticari alış verişin zaman ilerledikçe yükselen değeri, dış pazar sahalarındaki rekabet şartlarına ayak uydurma çalışmaları, üretilen ürün ve mamullerin maliyet değerlerinin doğru bir biçimde belirleme ve bu belirlenen maliyet değerlerini kendi kontrolüne alması konusunda muhasebe kendi dallarıyla beraber büyük bir önem arz etmektedir (Çakır, 2005).

Tarım alanında maliyet gider kalemleri ve fiziksel üretim girdi kalemlerinin kullanım detaylarının açıklanması amacı ile tarım işletmelerinde var olan bireysel tarım üretim faaliyetlerinin kar ve maliyet gider analizinin sağlıklı bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır. Üretimde kullanılan giderlerle maliyet değerlerinin hesap edilmesi işlemi tarımsal işletmede büyük bir uğraşı ve çok önemli bir düzeyde dikkat isteyen bir uğraşı alanıdır. Tarımda üretilen ürünlerde gerçek maliyet değerlerin şeffaf düzeyde ortaya çıkarılması amacıyla, maliyet muhasebesi verilerini kullanmak zorundadır. Tarımsal maliyet muhasebesi, genel anlamda muhasebe alanının zor düzeyde sayılabilecek kollarından bir tanesi niteliğinde bulunmasından dolayı maliyet hesaplarının yapılabilmesi amacıyla özel bir eğitim ve bilgiye gereksinim duyulması sebebiyle Türkiye’de geniş düzeyde kendine uygun uygulamanın yapılacağı sahaya sahi olamamıştır. Oysaki ekonomisi gelişmiş ülkelerde mali nitelikteki kayıtlara bakarak, tarımda kullanılan veya üretimli gerçekleştirilen ürün ve değerlerin maliyet değerleri rahatlıkla hesaplanabildiği karşımıza çıkmaktadır.

Tarımsal işletmelerde ürünün pazar sahasındaki piyasa fiyatı ile işletmeye mal edilen fiyatı arasında olan fiyat farkı üretici birimler açısından oldukça önem arz eden bir durumdur. Önem arz etmesinin sebebi tarım ürünlerinin fiyat durumları genel oranda tam rekabet piyasası şartlarında meydana gelmekte olup ve maliyet değerlerine dikkat edilmemektedir. Tarımsal ürün üreten birey ve işletmeler bir yıldan az dönemde genelde pazara sunduğu ürün veya ürünleri için pazar piyasasında kabul görmüş olan piyasa fiyatını kabul etmek zorundadır. Bu sebeple üretici birimin orta vadede ya da uzun vade sayılacak dönemlerde ürünlerin üretimi için planlamaları yapması amacıyla maliyet hesaplama verilerine ihtiyaç duymaktadır (Çakır, 2005).

Tarımda maliyet değerlerini oluşturan unsurlar, tarımsal üretimi gerçekleştirmek için katılan giderler olarak ifade edilmektedir. Bu giderler esas itibarıyla beş aşlık altında açıklanmaktadır (Adıyaman, Günay, 2008).

Bunlar:

a.) Arazi kirası; işletmenin üretim faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi amacıyla sahip olduğu arım alanını ister kendi malı, isterse kiralama yoluyla kullandığı araziye karşılık nakit veya nakit benzeri olarak ödenen bedel olarak ifade edilir.

b.) İşçilik giderleri; işletmeci, üretim amacıyla günlük veya aylık olarak çalıştırdığı bireyleri ve diğer nitelikli çalışanların işletmedeki üretim alanında yaptıkları çaba ve emeklerine karşılık olarak verilen nakit ya da nakit benzeri giderlerdir. İşçilik ücretleri genelde nakit olarak ödenir.

c.) Cari giderler; üretimi planlanan tarım alanlarında üretimin daha sağlıklı ve verimli yapılması amacıyla kullanılması amaçlanan tohum, gübre, ilaç, yem, toprağın sürülmesi amacıyla alınan makineler ve makineler için alınan akaryakıt, kapalı alanların aydınlatma, ısıtma işlemleri gibi giderlerdir. Ayrıca artımda verimliliği arttıran en önemli giderlerden olan sulama giderlerinin yapılması amacıyla alınan makine teçhizatlar önemli bir gider kalemidir. İşletmenin kurulumu için tedarik edilen arazi ve yapılması amaçlanan binalar cari gider sınıfında yer almaktadır. Cari yıl içinde katlanılan giderlerdir. Bir başka ifade ile faaliyet yılında üretim için katlanılan giderlerdir.

d.) Amortismanlar; işletmenin faaliyetleri kapsamında demirbaş niteliği taşıyan unsurların yıpranma paylarının hesaplanmasıdır. Yıpranan demirbaşların yıl içindeki paylarını hesaplama yöntemidir.

e.) Faiz; işletmenin üretim yapabilmesi amacıyla dışarıdan ve ortaklardan temin edilen sermayesinin karşılığı olarak ödenen ve anapara üzerinden hesaplanan değerdir (Adıyaman ve Günay, 2008). Faiz genellikle bankalar yoluyla temin edilmektedir.

Tarım ürünleri üretmek amacıyla üretimi yapılan ürün ve alanlar için maliyet hesaplama yolu formül şeklinde bir birim ürün elde etmek amacıyla katlanılan maliyeti bize göstermektedir.

Üretilen bir ürünün net maliyeti = $\frac{A-(B+C)}{M}$ formülüyle hesaplanmaktadır.

Gösterilen bu formülde A; bahse konu olan tarım işletmelerinde toplam üretim maliyetlerini, B; tarım üreticilerine maliyet değerlerinin en aza indirgenmesi amacıyla verilen doğrudan gelir desteği ödemelerini, C; bünyede var olan yan ürün gelirlerini, M ise işletmede üretimi yapılan ürün miktarını açıklamaktadır. Tarım işletmelerinde

kayıt usulünün olmamasından dolayı çiftçilerin doğrudan gelir desteğinden faydalanmamasına sebep olmaktadır. Eğer doğrudan gelir desteği çiftçiler olursa yan ürünlerin birim maliyetlerinde düşürücü bir etkiye sebep olabilmektedir (Adıyaman ve Günay, 2008).

2.5.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet hesaplamaları işletme faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi ve ileriye dönük plan ve stratejilerin belirlenmesine olanak sağlamaktadır. Maliyet hesaplamaları işletme birimlerinin sermayelerinin hazırlanması yıllık bütçe planının yapılması, üretim planlamaları yapması, müteşebbislere yararlı bilgileri ve belgeleri sunarak, müteşebbislerin işletmeyle alakalı geleceğe yönelik faydalı kararların alınıp uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Açıklanan tüm sebepler tarım ürünlerinde yapılan bu maliyet çalışmalarına bakan bakanlığın, piyasadaki kuruluşların, diğer sektörlerin büyük ilgi duymasını sağlamıştır. Ayrıca bu çalışmalar tarım işletmelerinde üretimi yapılan veya planlanan birim ürün maliyetlerinin tutulmasını hesap edilmesinin önemini daha da arttırmıştır (Çakır, 2005).

Üretilen ürünlerin çeşitlilik esası baz alınarak maliyet değerlerinin hesaplanması genellikle iki farklı şekilde yapılmaktadır (Çakır, 2005).

Bu hesaplama yöntemleri;

- ❖ Basit maliyetli hesaplama yöntemi
- ❖ Birleşik maliyetli hesaplama yöntemi

2.5.3.1. Basit Maliyet Hesaplama Yöntemi

Bu maliyet yöntemi, içinde bulunan dönemde alınan ürünlerin bir birimlik alış fiyatlarının toplanarak alış adetine bölünmesi sonucu elde edilen ortalama maliyet yöntemidir. Yani bir mal kaç kere alınmış ise alış fiyatları toplanarak alış sayısına bölünmesiyle elde edilir.

Yapılan üretim aşamasından sonra sadece tek ürünün üretimi gerçekleştirilebiliyorsa bu üretim birimi basit maliyet hesaplama yöntemi tercih

etmektedir. Faaliyet alanına harcanan giderlerin hepsi yapılan faaliyet neticesinde üretimi gerçekleştirilen ürünün adet sayısına ya da ürünün miktarına bölünür.

Birim ürün maliyeti= Toplam üretim masrafları / Üretim sayısı ya da üretim miktarı

Örnek verecek olursak 20 dönümlük domates üretiminde toplam üretim giderleri 20.000 TL ve elde edilen ürün miktarı 60.000 kg olduğu kabul edersek, birim ürün maliyeti $20.000/60.000= 0,33$ TL/kg olarak hesaplanmaktadır.

2.5.3.2. Birleşik Maliyet Hesaplama Yöntemi

Birleşik maliyet, basit maliyet hesaplama yönteminden farklı olarak minimum iki ya da daha çok mamulün ortaya çıkarılması amacıyla ilk madde ve malzemelerin üretim aşamasına bağlı olduğu, üretimden ayrıldığı yere kadar olduğu, birinci üretim sürecinin bütün maliyetlerini oluşturan hesaplama yöntemi olarak ifade edilmektedir (Gersil, Özdedeoluk, 2015).

Birleşik maliyet hesaplama yönteminde yalnızca bir üretim sürecinden birden çok ürünün çıkması neticesinde, bu üretim dalından elde edilen ürünlerden toplam gelir bölümünde nispi değeri az olan bir ürün ya da birden fazla ürünü yan ürün şeklinde kabullenmektedir. Yan ürün ya da diğer ürünler grubunda yer alan ürünlerin hepsi ana ürün, amacın uygun ürün ya da birleşik ürün grubunda yer almaktadır. Bu şekildeki yapılan ürün sınıflandırılmasında, ürünlerin toplam gelir içindeki hisselerine ilave olarak, işletmeciliğin gerektirdiği koşullara uymak durumundadır. Birleşik maliyet hesaplama yönteminde maliyet hesaplamasında iki farklı yolla hesaplama yapılmaktadır.

Bu hesaplama yöntemleri,

- ❖ Kalıntı yöntemi
- ❖ Nispi satış değerleri yöntemi şeklinde yapılamaktadır.

2.5.3.2.1. Kalıntı Yöntemi

Herhangi bir üretim aşaması sonucunda, ilki ana ürün diğer ürün yan ürün olacak şekilde ürünler elde edilmesi sonucunda iki ürünün ortaya çıkması kalıntı

yöntemin kullanıldığı anlamı taşımaktadır. Kalıntı yönteminde birim maliyetlerin hesaplanmasında, ilgili üretim alanında harcanan toplam üretim masraflarından yan ürün geliri çıkartılarak geriye kalan sonuç üretilen ana ürün miktarına bölünmektedir (Çakır, 2015).

Ana ürünün maliyeti (TL/kg) = (Toplam üretim harcamaları-yan ürün geliri)/ Ana ürün miktarı

Kalıntı yöntemi hesaplama yöntemine örnek olarak buğday üretim faaliyetini verecek olursak: Bir dönüme toplam üretim masrafı 30.000 lira, yan ürün olan saman geliri 5.000 lira ve üretilen buğday tane miktarı 100 kg olursa; 1 kg buğday tane maliyeti = (30.000-5.000) / 100 =250 TL/kg sonucuna ulaşılmaktadır.

2.5.3.2.2. Nispi Satış Değerleri Yöntemi

Birleşik maliyet hesaplama sisteminde yapılan üretim süresince birden fazla ürün elde edilerek bu ürünlerde ortaya çıkan gelir düzeyleri birbirlerine yakın sayılacak düzeydeyse ya da elde edilen ürünlerin maliyet değerleri hesaplanmak istenirse, bu süreçte nispi satış değerleri yönteminin uygulanması gerekmektedir. Nispi satış değerlendirme yönteminde üretim faaliyeti dalına harcanan giderlerin toplamı, birleşik ürünlerin toplam gayri safi üretim değerine ilave olarak hisselerine göre dağıtılmaktadır. Bu süreçten sonra bütün ürünlere birebir çıkan gider değeri, üretim sonucu üretilen ürünlerin üretim miktarlarına bölünerek, birim ürün maliyet değerleri hesaplanmaktadır.

2.6. TARIMSAL İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Muhasebe genel kabul görmüş tanımıyla bir işletmenin ya da örgüt biriminin sahip olduğu kaynakları, bu bulunan kaynakların nasıl kullanıldığını, yapılan faaliyetler sonucunda kaynaklarında yaşanabilecek eksik ve fazlalıkları gösteren ve firmanın sahip olduğu ekonomik durumunu gösteren bu ekonomik verileri ilgili kurum ya da kuruluşlara aktaran bir bilgi sistemidir (Deran, Tokay, 2011).

Geleneksel muhasebe sisteminde, işletmeye ait muhasebe verilerini elde etmek, elde edilen verilere göre finansal tabloları hazırlamak ve hazırlanan tablolara göre işletme yönetimine bilgi vermek birinci önceliklerindedir (Kıllı, 2014).

Son yıllarda gelişen teknolojik, ekonomik ve tarımdaki makineleşmenin ilerlemesi sonucunda tarım işletmelerinin muhasebe sistemini de çok kullanmasını zorunlu hale getirmiştir. Tarım işletmeleri piyasada varlıklarını sürdürmek ve Pazar paylarına sahip olmak için planlama ve stratejik yollar belirler. Bu stratejik yollar ve planlamanın daha başarılı olabilmesi için muhasebenin sağladığı veriler ve bütçe raporlarına uymak zorundadır. Ayrıca işletmeler planlamaların yapılabilmesi için muhasebenin sahip olduğu tablolardan yola çıkarak daha düzenli veri elde edebilir. Özellikle büyük tarım işletmelerinde söz konusu faaliyet tarım alanı olunca muhasebenin verilerine daha çok ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebenin tarımsal faaliyet yürüten işletmelerde gün geçtikçe daha çok ihtiyaç duyulan bir aracı olduğu düşünülmektedir. Çünkü tarımsal faaliyet gösteren işletme veya çiftçiler yaptığı iş alanına ne kadar sermaye bıraktığını, buna karşılık neler kazandığını, ürettiği ürünlerden neler elde ettiğini veya ne kadar zarar ettiğini bilmek bu işletmenin veya çiftçinin varlığını sürdürebilmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Yine aynı şekilde işletme yöneticileri gelecekteki faaliyetleri hakkında ilgili kararlar, yeni üretim kararları, yeni pazar kaynakları, yeni yatırım kararları, üretilen bir ürünün üretip üretmeme kararı, gibi vb. kararların alınabilmesi açısından muhasebe verileri çok önemlidir.

2.7. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMA GÜÇLÜKLERİ

Tarımsal faaliyetlerin çok yönlü olması, ayrıntının fazla olması ve işlemlerin iç içe girmesi nedeniyle yapılan faaliyetler hakkında gerçek bilgiye sahip olunmamaktadır. Tarımsal faaliyetler hakkında istenilen bilgilere ulaşılmaya engel birçok faktör bulunmaktadır (Deran, Tokay, 2011). Bu faktörlerden bazıları aşağıda belirtilmiştir.

- Tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetlerle alakalı hesaplar aile bireylerinin özel hesaplarının iç içe girmesi sebebiyle faaliyetler ile ilgili ayrıntılara ulaşamamaktadır. Örnek olarak; tarım işlerinde kullanılan biçerdöver

makinesinin başka işlerde, kendi özel işlerinde kullanılması söylenebilir böyle bir durumda biçerdöverin sadece üretimde kullandığı yakıt ve bakım masrafı ele alınınca gerçek gidere ulaşılammaktadır.

- Tarım işletmeleri işlerinde genellikle aile bireylerinin çalışması genelde daha çok ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle aile bireylerinin çalışması kriteri baz alınarak üretim dalları bölümlerinde paylaştırılması işletmeler için büyük bir sorun teşkil etmektedir. Sorun teşkil eden aile bireylerinin çalışmasının toplam değeri gider kalemlerine toplam olarak eklenmeyip ayrı ayrı kalemler şeklinde dağıtılmalıdır.
- Tarım işletmeleri bünyesindeki ürünlerde meydana gelen değişim hareketleri, muhasebe sisteminde kayıt altına alınan veriler maliyet hesaplamalarının yapılmasına engel olma niteliğindedir. Üretilen bazı ürünler satılmakta, bazı ürünler üretici firmanın bünyesinde kalarak işletme için kullanılıp, bazı ürünler ise başka ürünlerin elde edilmesi amacıyla o ürünlere girdi kaynağı şeklinde kullanılmaktadır. Bu konuya verilecek örnek, arpa üretimi sonucu ortaya çıkan arpa ile samanlar bir kısmı satılabilirken, bir kısım arpa ailenin bireysel ihtiyaçları için samanda ailenin sahip olduğu hayvanların beslenmesinde saman önemli bir girdi değeri olarak kullanılmaktadır. Söz konusu bu ürün bitkisel üretime gelir, hayvansal üretim bölümü ne de masraf olarak yazılmalıdır.
- Yapılan üretim sürecinde birden daha çok ürün ortaya çıkması halinde üretilen ürünlerin maliyet hesaplamaları yapılması güç bir durumdur. Örneğin arpa üretiminde arpa ve saman, koyun üretiminde süt, et, yön gibi kalemler elde edilmektedir. Bu şekilde ana üretim esas üretim sayılırken diğer üretimler yan ürün olarak kalem kalem yazılmalıdır.
- Gelir vergisi kanununa göre üretim yılı 1 Ocak 31 Aralık arasında kabul edilmektedir. Ancak tarım ürünleri üretimi bazı durumlarda üretim yılını aştığı için üretimi satış yılına aktarılabilmektedir (Cihangir, 2010).
- Tarımsal işletmelerde üretim mevsim ve iklim şartlarına bağlı olarak gerçekleştirildiği için bakımı ve hasadı zor şartlar altında yapılmaktadır. Tarım işletmelerinde çalışan işçiler bazıları gece gündüz çalışırken bazı

zamanlarda boş kalabilmektedirler. Bu sebeple boş işçilik mevsimsel olumsuzluklar, doğa olayları maliyet hesaplamalarında zorluk çıkarmaktadır.

- Tarım işletmelerinde üretim esnasında veya üretim sahalarında yapılan çeşitli giderler gelecek ay ve yıllara ait giderler olabilirler. Örneğin tarımsal arazilerin ilaçlanması sulanması gibi geleceğe yönelik giderler uzun vadeli olduğu için işletmenin dönemlik kar zararını hesaplaması zor olabilmektedir.
- Tarım işletmelerinde varlıklar dönen mi yoksa duran varlık olduğu ayrımında pek çok sıkıntı yaşamaktadır. Örneğin besi hayvanları yetiştirilip belli bir süre sonra satıldıklarında dönen varlık grubunda yer alırken, süt hayvanları ise duran varlık grubunda yer alırlar. Ancak bu gibi durumlarda hangi varlığın dönen hangi varlığın duran varlık olduğu ayrımı yapılmakta güçlük çekilmektedir.
- Tarım işletmelerinde muhasebe uygulama güçlüklerinin en önemli maddelerinden birisi işletmelerde yönetici konumunda bulunan kişilerin muhasebe konusunda yeterli düzeyde bilgili olmamasıdır. Yönetici birimlerin muhasebe sistemi yararlarından daha çok vergi boyutunun zorunlu olmasından dolayı muhasebeyi kullanmalarındır.
- Tarım işletmelerinin genellikle küçük aile işletmelerinden oluşmasından dolayı muhasebeye pek fazla önem verilmemektedir (Antepli,2014).
- En son olarak tarım işletmelerinin farklı büyüklükte olması işletmelerin farklı muhasebe usullerinin kullanmasına sebep olmasından dolayı tam bir muhasebe düzenine oturtulamamıştır.

Tarım işletmelerinde yapılan üretim alanlarında hangisinin daha karlı olacağını, üretimi yapılan ürünün satış işleminde üretim giderlerini aşacağını, çalışma şartlarının belirlenmesini, işletmede ki para ile ifade edilen olayların kaydedilerek ve bu kayıtlardan en iyi sonuçlar elde edilerek analiz edilmesiyle anlaşılabilir (Erdamar, 1970).

Tarım işletmelerinin diğer işletmelerden farklı olarak kendi has özelliklerinin olmasından dolayı ayrı bir uğraşı istemektedir. Bu sebeple her alanda uygulanabilecek bir muhasebe düzeninin olmaması tarım işletmelerinde muhasebenin uygulanmasını güçlü kılmıştır.

2.8. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI

Tms 41 bölümünde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler, tarihsel gelişimi ülkemizde kullanımı ve tarımsal faaliyetler olan Tms41 standardı hakkında gerekli bilgiler yer almakla beraber Tms 41 muhasebe standardı tarımsal faaliyetlerde meydana gelen işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve tarımda yapılan devlet teşvik ve primleri gibi konularda bilgiler yapılacaktır.

2.8.1. Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının uygulanacak yöntemi belirleyerek, uygulayacak kişiler ve finansal tabloyu kullanacaklar için finansal bilgi ve verilerin doğru, güvenilir, kullanılabilir gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması amacını taşımaktadır.

Bütün dünya ülkelerinin son yıllarda piyasa ekonomisi alanına doğru gitmeleriyle beraber ve bu yönelmenin sonucunda meydana gelen küresellik ilkesi bilgi birikimine bağlı ekonomiyi geliştirmiş, güvenilir bilgiye ihtiyaç duymuş olması muhasebe standartları geliştirmesine sonuç teşkil etmiştir (Tunçez, 2011). Bu gereksinimler neticesinde muhasebe standartları dünya ülkelerinde sırasıyla ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya bu başlangıcın başını çeken ülkeler olmuştur. Devam eden dönemlerde sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, ekonomik alanda meydana gelen küreselleşme, gelişen teknolojik faaliyetler, uluslar arası alanda faaliyetlerini sürdüren geniş kitleli ve uluslu işletmelerde sayının giderek artmasıyla beraber bilgi ve belgelerin uluslar arası sahasında paylaşılması ve karşılaştırma özelliği mecburiyeti olduğu için ulusal olmaktan çıkıp uluslararası bir hal almıştır. Ülkelerin muhasebe standartlarını kullanması çeşitli farklılıklar göstermiştir. Bu farklılıklar ülkelerin hukuki yapıları, ekonomik yapıları, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe kullanıcıların eğitim seviyeleri gibi çeşitli etkenlerden dolayı farklılık göstermektedir (Tunçez, 2011).

Muhasebe standardı, muhasebe bilgilerinin, verilerin elde edilme süreci gerekse kullanılması aşamasında katlanılması mecbur olan koşul ve kaideler şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe standardı konu bakımından muhasebenin var olan kaide

ve kuralları baz alarak uygulanacak yöntem ile değerlemeleri ortaya koymaktır (Kocamaz, 2012).

Muhasebe standardı mevzuat sistemlerine bağılı olarak düzensiz karmaşı veri ve uygulamaları belli bir sisteme koyma rolünü üstlenmektedir. Finansal muhasebe tabloları hazırlanırken muhasebe standartları kurları dikkate alınmazsa nitelik, nicelik ve raporlama açısından doğru kararlar alınmamasına ve doğru değerlendirme yapılmamasına ayrıca yanlış planlamalara sebep olabilmektedir. Muhasebe ilke ve kurallarında tek düzen planı gerçekleştirmek işletmeyle ilgilenen yönetici karar mercilerine yanlış bilgi verilmemesine, yanlış değerlendirmeler yapılmamasına, uygulamalardaki karmaşıklığı ortadan kaldırmaya yardımcı olmaktadır. Ayrıca muhasebe standartları uluslar arası muhasebe alanında herkes tarafından kabul edilen bir dil meydana getirmek, oluşturulacak muhasebe tabloların doğru, şeffaf, karşılaştırılabilirlik seviyesinde olması vb nedenlerle önemli bir görev üstlenmektedir (Kocamaz, 2012).

2.8.2. Tarımsal Faaliyet Standardı (Tms 41)

Tms 41 tarımsal faaliyet muhasebesi 2001 yılında IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)'nce yayınlanmış ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 tarımsal faaliyet standardı 01.01.2003 yılında yürürlüğe konulmuştur (Hatunoğlu, Kılılı, 2015).

Ülkemizde tarımsal muhasebe standardı Sermaye Piyasası Kurlunun 15 Kasım 2003 tarihi 25290 sayılı yazısında RG' de yayımlanan serisi XI, NO:25 şeklinde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğle kendine yer bulmaktadır. Yayınlanan tebliğ de Tarımsal Faaliyetler Standardı 31. kısımda yer almıştır. Bu 31. kısımda tarımsal faaliyetlerle ilgili olayların, işlemlerin muhasebeleştirmesini, kamu kurum ve kuruluşlara açıklanmasıyla alakalı durumları düzenlemektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunca başlatılan muhasebe standartları çalışmaları neticesinde Tarımsal faaliyetler standardının Türkiye standardı 24 Şubat 2006 yılında 26090 sayılı yazısıyla RG de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tarımsal faaliyet standardı uluslararası alanda belirlenen muhasebe standardında oluşabilecek değişimlere uyum sağlaması için çeşitli tarihlerde tebliğler halinde güncellemelerle değişikliğe uğramıştır. Bu güncelleme tarihleri;

- a) 15 Temmuz 2007 tarihindeki 26583 sayılı RG de yayınlanan 63 sıra numaralı güncelleme
- b) 13 Ağustos 2008 tarihindeki 26966 sayılı RG de yayınlanan 71 sıra numaralı güncelleme
- c) 28 Kasım 2008 tarihindeki 27068 sayılı RG de yayınlanan 113 sıra numaralı güncelleme
- d) 28 Kasım 2008 tarihindeki 27068 sayılı RG de yayınlanan 123 sıra numaralı güncelleme
- e) 08 Ocak 2009 tarihindeki 27104 sayılı RG de yayınlanan 138 sıra numaralı güncelleme
- f) 30 Aralık 2012 tarihindeki 28513 sayılı RG de yayınlanan 5 sıra numaralı güncelleme
- g) 12 Kasım 2104 tarihindeki 29173 sayılı RG de yayınlanan 31 sıra numaralı güncelleme

Muhasebe standartlarında yapılan ikinci değişiklik aşaması yeni yayınlanan ve Tms 1 tarafınca yapılarak, ana düzeniyle 31 Aralık 2008 tarihi itibari ile başlayan hesap dönemlerinin yapılabilmesi amacıyla geçerli olmuştur. Yeni yayımlanan Tms 1 standardının erkenden uygulama aşamasına konulması avantajı vardır. Erkenden uygulamaya konulması neticesinde bu alanda yapılabilecek değişiklikler 31 Aralık 2007 yılından itibaren başlayan cari hesap yıllarında geçerliliğini korumaktadır. İlgili standartlar alanında yapılan üçüncü değişiklik Tms 20 tarafınca yapılmış olup, ana düzeni şekliyle 31 Aralık 2008 döneminden itibaren başlayan cari yıl hesap dönemleri için geçerli olmaktadır. Bahse konu olan bu değişikliklerin hemen uygulamaya konulma özelliği de vardır. Hemen uygulamaya konulması neticesinde ilgili değişiklik 31 Aralık 2007 tarihi itibari ile başlayacak olan ilgili hesap yıllarında geçerli olacaktır. Muhasebe standartlarında 1, 4 ile 5'inci değişimlerse direk olarak Tarımsal faaliyet standardınca yapılarak, ilk değişiklik 31 Aralık 2006, dört ile beşinci değişikliklerse 31 Aralık 2008 tarihinden itibaren faaliyetine başlamakta olan cari hesap yılları için

geçerli olmaktadır. Muhasebe standardında yapılan altıncı değişiklik kısa süre önce yürürlüğe konulan TFRS 13 tarafınca düzenlenerek, 31 Aralık 2012 yılından itibaren faaliyete giren cari yıl hesap yıllarında geçerli olmaktadır. Muhasebe standartlarında yapılan 7. değişiklik Tarımsal faaliyet standardı tarafınca yapılarak 31 Aralık 2015 tarihi itibari ile faaliyetine başlayan cari yıl hesap yıllarında geçerli olmuştur (<https://www.kgk.gov.tr/> E.T: 02.01.2020).

Tms 41 de canlı varlık ve tarımsal ürünlerle ilgili hükümler yer almakla beraber, tarımsal işlemlerle ilgili muhasebe işlemleri yapmak, yönetici birimlerin karar verebilmeleri için finansal tablolar hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.

2.8.2.1. Tarımsal Faaliyet Standardının Amacı ve Kapsamı

Tms 41 amacı, en genel anlamıyla tarımda meydana gelen faaliyetlerinin ne şekilde muhasebe kayıtlarına alınması gerektiğini amaçlamaktadır. KGK'de yapılan açıklamada tarımsal faaliyet standardının genel amacı, tarımda meydana gelen faaliyetlerde ilgili muhasebe kayıt, yöntem ve açıklama kısımlarını belirlemek şeklinde açıklanmıştır.

Tms 41 kapsamı Kamu Gözetim Kurumunda maddeler halinde sıralanarak açıklanmaktadır. Bu kapsama alınan varlıklar;

- ⇒ Taşıma bitkileri dışında kalan canlı varlıklar,
- ⇒ Hasat zamanında ortaya çıkan tarımsal veriler,
- ⇒ Devlet primleri ve teşvikleri

Tarımsal faaliyetlerin kapsamda yer almaktadır. Öte yandan tarımsal faaliyetlerle alakalı olmasına rağmen bu standardın dışında tutulan unsurlar;

- ⇒ Tarımdaki faaliyetlerde meydana gelen taşıyıcı bitki ve ürünler standardı ortaya çıkan taşıyıcı bitki ve ürünlere uygulanmaktadır
- ⇒ Tarımsal faaliyetlerle alakalı tarım arazileri
- ⇒ Taşıyıcı ürün ve bitkiler ile ilgili devlet teşvik ve primleri
- ⇒ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar yani tarımsal faaliyetle alakalı olmayan duran varlıklar

Tms 41 bünyesinde bulunan canlı hayvan türleri tabloda yer almıştır. Tabloda üç sütun yer almaktadır. Birinci sütunda canlı varlık türleri yer alırken ikinci sütunda tarımsal ürün ve son sütunda hasat yapımından sonra elde edilen ürünler yer almaktadır. Bu tabloda son sütunda yer alan hasat yapımından sonra elde edilen ürünler standardın kapsamında girmemektedir.

Tablo 2. 2: Tms 41 Kapsadığı Canlı Hayvan Türleri

Canlı Hayvanlar	Tarımsal Ürün	Hasat Sürecinden Sonra Elde Edilen Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik Giysi
Şeker Kamışı	Hasat Edilmiş Kamış	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış Yapraklar	İşlenmiş Tütün
Çay Çalılığı	Toplanmış Yapraklar	Çay
Üzüm Asmaları	Toplanmış Üzümler	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyveler	İşleme alınmış Meyve
Palmiye Ağaçları	Toplanmış Meyve	Palmiye Yağı
Kauçuk Ağaçları	Hasat Edilmiş Lateks	Kauçuk Ürünler

Kaynak: Türkiye Muhasebe Standardı 41, 4. Madde.

Üzüm asmaları, çay asmaları, palmye ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılamakta olup ayrıca Tms 16 standardının kapsamında bulunmaktadır. Fakat taşıyıcı bitkilerin üstünde üretimi yapılan çay yaprağı, üzüm, palmye ağacı meyvesi gibi ürünler tarımsal faaliyet standardı alanına girmektedir (Kamu Gözetim Kurumu TMS 41. prgf. 4).

2.8.2.2. Tms 41'in Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar, yaşayan bitki ve hayvanlardan benzer hayvan ve bitkilerin oluşturduğu varlık grubudur. Tek düzen hesaplama tablosu planındaki tanıma istinaden canlı varlıklar, olgunlaşmış ürünler, olgunlaşmamış ürünler, tüketime sunulan varlıklar, taşıyıcı ürünler şeklinde bir dönemden kısa ve bir dönemden uzun süreli şeklinde sınıflandırılmaktadır. Canlı varlıklar demirbaş, bina, makine ve teçhizat gibi varlıklardan farklı olarak büyüme gelişme olgunlaşma gibi özellikler göstermelerinden dolayı bu tür makinelerden ayırt edilmektedir. Bu farklılığa bakıldığında tek düzen muhasebe planı bu durumda yetersiz kalmaktadır. Çünkü ekonomik ömrü cari dönemden uzun süren varlık grubu duran varlık sınıfında yer almaktadır. Ama canlı ürünlerin ekonomik ömrü bir yıldan uzun olan duran varlıktan farklı olarak farklı bir hesap grubunda takip edilmesi gerekmekte olsa da bu konuda öneriler sunulmuş ancak herhangi bir gelişme yaşanmamıştır.

Tms 41 standardında herhangi bir canlı ürünün veya varlığın muhasebeleştirilmesi için o varlığın kontrolünün yapılması, değerlendirilmesi ve canlı varlık hakkında gerekli ölçüm şartlarını sağlanması konusunda gerekli koşulları sağlamalıdır. Herhangi canlı ürünün muhasebeleştirilme işlemlerinin yapılabilmesi amacıyla gereken şartlardan birincisi konumundaki denetim, girişimcinin canlı ürünlere sahip konumda olması ya da geçmiş dönem faaliyetlerin sonucu niteliğindeki canlı ürünlere sahip olmasında üst düzeyde yakın konumunda girişimcinin denetiminde kalmasını ifade etmektedir. İkinci şartı olan değerlendirme şartı, canlı ürünlerden tahmini olarak planlanan parasal akışlarının, gelecek dönemlerde canlı varlık ya da işletmeye ekonomik yarar sağlama olanağı doğurmaktadır. Ölçme

kriteriyle anlatılmak istenen, varlık değerin gerçek değeri veya maliyet değerinin doğru bir şekilde ölçümünün yapılmasını ifade etmektedir.

Tarımsal uğraşlar sonucunda gerçekleşen faaliyetler ve kazanımlar muhasebeleştirilmesi ya da muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için aşağıda sıralanan özellikler taşıması gereklidir (TMS 41. md. 10).

- Kayıt altına alınacak varlığın kontrolünün işletmeye ait olması,
- Kayıt altına alınacak ilgili varlığın gelecekte elde edilecek ekonomik ya da mali yararın işletme bünyesine geçirilmesi olasılığının olması,
- Bahse konu olan varlık veya ürünün gerçek değerinin ya da maliyet değerlerinin doğru bir biçimde ölçülebilmesi gereklidir.

Belirlenen bu maddelerden herhangi bir maddeyi taşıma özelliği bulunmayan varlıklarda muhasebe işlemlerinin yapılmasına engel olmaktadır.

Tms 41 tarımda meydana gelen olaylarda muhasebe işlemlerinde, canlı varlık değerlerinin ölçülmesi, muhasebeleştirme işlemleri ile değerlendirme işlemleri, canlı varlıklarla alakalı olan kar ve zararlar rapor haline getirilip, canlı varlıklarla ilgili amortisman uygulama işlemleri, tarımdaki faaliyetlerle alakalı devletin uyguladığı teşviklerin muhasebe kayıtları altına alınması ve finansal tablolara ait bilgilere yer verilmektedir (Hacıhasanoğlu, Ünlü, 2017).

Tms 41, tarımda meydana gelen hasat aşamasını muhasebe işlemlerinde nokta olarak belirleyip ve tarımsal varlıkların muhasebelerinin yapılması ile ölçülmesinde hasat noktası kriterine göre kurallar ortaya koyan muhasebe standardı olarak kayıtlar yapmaktadır. Tarımsal faaliyetlerde hasat yapılması aşamasında hasattan önce ve hasat sonrası kriterlerini bünyesine alan standart verileriyle alakalı bilgi ve açıklamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Tarımda hasat zamanında meydana gelen ürünlerde stoklama özelliği bulunursa TMS 2, fakat stoklama özelliği bulunmuyorsa başka muhasebe standartları alanında muhasebe kayıtlarına alınır.

Tablo 2. 3: Hasat Öncesi ve Hasat Sonrası Ürünler İlgili Standartlar

Hasattan önceki zaman	Hasat	Hasattan sonraki zaman
Ürünün yetiştirilme ve olgunlaşma zamanı		Tarımsal ürün
Tarımsal faaliyet standardı (TMS 41)	Genel olarak TMS 2 stoklar grubunda yer alır	TMS 41 ve TMS 2 dışında kalan standartlar

(Hacıhasanoğlu, Ünlü, 2017).

2.8.2.2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi

Tarımsal ürünlerin bilanço tablosuna aktarılmasında gereken koşullar, canlı varlıkların bilançoya aktarılmasında aynı koşullara sahiptir. Farklı bir anlamda ifade etmek gerekirse tarımsal ürünlerin, hasat edilmesi zamanında aktifleştirilebilmeleri amacıyla denetim yapma, değerlendirme ve ölçülebilme şartlarını yerine getirilmesi gerekmektedir.

Canlı varlık veya ürünlerin gelişmesi, büyümesi, zamanla bozulması gibi biyolojik değişimlerin yaşanması, canlı varlığın ömrünün bitmesi gibi özelliklerinden dolayı canlı varlıkların değişme özelliğine hâkim olması bu tür sonuçları meydana getirmesine sebep olmaktadır. Canlı varlıkların bu tür kriterleri bünyesinde bulundurması o varlığın herhangi bir yer, makine teçhizat, arsa, bina veya demirbaş niteliğinde olmamasının önemli bir göstergesi niteliğindedir. Cari yıl süresinden daha kısa sürede elde tutulan varlıklar dönen varlık grubunda yer alırken, bir yıldan fazla elde bulundurulmuş canlı varlıklarda duran varlık grubunda yer almaktadır.

KGK tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS) tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin ise finansal tablolarını Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarına (BOBİ FRS) göre hazırlamaları öngörülmüştür. Bu öngörü ve ihtiyaç sonucunda 2018 yılın Eylül ayında yeni taslak hazırlanmıştır. Yeni

taslağa göre canlı varlıklar dönen ve duran varlıklar hesaplarında aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

Dönen varlıklar sınıfında yer alan canlı varlıklar;

17 CANLI VARLIKLAR

170 Tarla Bitkileri

171 Bahçe Bitkileri

172 Büyükbaş Hayvanlar

173 Küçükbaş Hayvanlar

174 Kanatlı Hayvanlar

175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

177

178

179 Verilen Sipariş Avansları

Duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıklar;

27 CANLI VARLIKLAR

270 Tarla Bitkileri

271 Ağaçlar

272 Büyükbaş Hayvanlar

273 Küçükbaş Hayvanlar

274 Kanatlı Hayvanlar

275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

277 Birikmiş Amortismanlar (-)

278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

279 Verilen Avanslar

Tarımsal faaliyet standardında canlı varlıklar net gerçek değerleriyle değerlendirilmeleri aşamasından sonra canlı varlıkların maliyet değerleriyle karşılaştırmaları yapılır. Yapılan karşılaştırılma neticesinde meydana gelecek olan pozitif ya da negatif değerler satıştaki gelirlerle değerlendirilerek kar zarar tablosuna eklenir. Canlı varlık değerlendirme farkının 600 lü hesap sınıfında olan 643- 653 kodlu hesaplarda izlenmektedir;

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından iptal edilen önceki dönem değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta izlenir. 139 Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerlendirme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerlendirme artışları ile “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabında izlenen değerlendirme azalışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. İşleyişi: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklarda ilk kayda alınma sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışları ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal

ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ise ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır. Maliyet yöntemiyle değerlendirilen canlı varlıklarda değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğünün ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda, iptal edilen tutar “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışları ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlemesinde kullanılır. Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerleme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerleme azalışları ile “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında izlenen değerleme artışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. İşleyişi: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalışlar ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Canlı varlıkların maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkan değer düşüklüğü zararları için “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının karşılığında bu hesaba borç kaydı yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğünün ayrıldığı dönemde yapılması durumunda, iptal edilen tutar “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır. Şeklinde artış ve azalışlar için açılacak olan hesaplarda izlenebilmektedir.

Vergi Usul Kanununa göre tarımsal faaliyetler maliyet değerleriyle değerlendirilmekte iken Türkiye muhasebe standartlarına göre, maliyet bedelinin aksine tarımda meydana gelen faaliyetler gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesini kabul

etmiştir. Bir ürünün gerçeğe uygun değeri işletmenin durumunu ya da başka bir örgüt için ölçüm yapma durumunda değildir. Piyasada var olan kurallara ve piyasadaki etkileşimler sonucu ortaya çıkmaktadır (Ünlü, Hacıhasanoğlu, 2017).

Farklı bir tanımlamada ise gerçeğe uygun değer; tam bilgiye sahip ve arzulu bireyler, işletmeler, örgütler arasında karşılıklı borç durumların ödenmesi veya sahip olunan varlıkların el değiştirilmesi işlemlerin miktar olarak tanımlanır (Tazegül, Kahramani, 2018).

Tms 41 muhasebe standardında canlı varlıklara yapılacak en baştaki muhasebeleştirme işlemlerinde net gerçek değeriyle kayıt altına alınmalıdır. Canlı değerler ilk muhasebeleştirme kayıtlarında aktif bir piyasa ve pazar sahasının var olmamasından dolayı gerçeğe uygun değeriyle güvenilir bir şekilde değerlendirilemediğinden bahse konu olan canlı varlık, maliyet değerinden ve bu duruma bağlı olarak varlıklardaki birikmiş amortisman değerleriyle birikmiş amortisman değer düşüklüğü karşılıklarının çıkarılması koşuluyla ölçüme tabi tutulur (Antepli, 2014).

Canlı varlıkların muhasebeleştirilme işlemlerinde varlığın gerçeğe uygun tutarından planlanan pazar sahası alanı maliyet değerinin çıkarılmasından sonra gelir ve gider değerleri meydana çıkar. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde oluşabilecek bazı değişiklikler cari yılsonu işlemlerinde cari yıl kar ya da zarar şeklinde kayıt altına alınmak zorundadır. Bu kar zarar hesapları gelir tablosu 600'lü hesaplarda kayıt altına alınmaktadır. Tarımsal faaliyet standardı faaliyetinde zirai faaliyetlerde yapılacak ilk muhasebeleştirme işlemlerinde meydana gelen kara örnek olarak beklenen mahsulden daha çok elde edilmesi verilirken, bu alanda ortaya çıkabilecek zarar durumuna ise örneklendirme yapılırsa tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin satış maliyetinden düşülmesi şeklinde örneklendirme yapılabilir. Her şeyden önce kayıt altına alma işlemlerinden sonra ortaya çıkabilecek kar hesabı 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı zarar hesabı ise 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabında izlenmektedir.

2.8.2.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Ölçülmesi

Tarımsal ürünlerin birinci muhasebe kayıt işlemleri ile rapor hazırlama dönemlerinde dönem sonlarında gerçek değerlerinden satış maliyet değerleri düşülerek ölçülür (Büyükipekçi, Kâğıtçı, 2015). İşletmeler önceki zamanlarda canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerçeğe yakın değerinden satış maliyetlerini düştüğünde bu düşüşü canlı varlığı veya tarımsal ürünü bünyesinden çıkarıncaya dek ölçme aşaması devam etmektedir.

Canlı varlıklar ile zirai ürünlerdeki gerçeğe uygun bedel belirlendiği zaman, bahse konu olan zirai ürün ve canlı varlıkların özellik ve nitelikleri baz alınarak gruplara ayrılması canlı varlıklarda ve tarımsal ürünlerde ölçümü daha da kolaylaştırmaktadır. Kuşların boylarına veya ağırlıklarına göre sınıflandırılması (kanarya, güvercin, keklik, kartal, şahin, baykuş, vb.) buna örnek olarak gösterilebilir. Bahse konu olan bu özellik ve nitelikler, Pazar sahasında fiyatlanmaya örnek gösterilen özellik ve nitelikler baz alınarak belirlenme sürecine girmelidir.

2.8.2.2.3. Tarımsal Ürün Ve Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar

Herhangi bir canlı varlığın veya zirai ürünün, gerçeğe uygun bedelinden satış maliyeti değerinin indirilerek ilk sıradaki muhasebeleştirme işlemi esnasında meydana gelebilecek kar ve zararlar, bahse konu olan varlık ya da ürünün gerçeğe uygun hesabında meydana gelebilecek değişimlerden ortaya çıkan kazanç ve zarar durumu ortaya çıktığı dönemde kayıt altına alınır. Alınan bu kayıt kar ve zarar hesabı olarak yazılır. Alınan kayıtlar durumunda ortaya çıkan kazançlar gelir tablosu hesaplarında 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabında kayıt altına alınırken, ortaya çıkan zarar durumu ise gelir tablosu hesabında 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabında kayıt altına alınmaktadır (Doğan, Arslan, 2018).

Canlı varlıkların veya zirai ürünlerde yapılan birinci muhasebe işlemleri esnasında gelir elde etse de zarar elde etme şansı da vardır. Bir buzağının dünyaya gelmesinde elde edilen kazanç şeklinde ilk muhasebe işleminde gelir da elde edilebilmektedir.

Zirai ürünlerde ki gerçeğe uygun değerinden satış maliyet değerleri düşülerek birinci muhasebeleştirilmeleri esnasında ortaya çıkan kar ve zarar durumu ortaya çıktıkları cari yılda gelir tablosu hesabında kar ya da zarar hesaplarında kayıt altına

alınmaktadır. Zirai ürünlerin hasat edilmesinden sonra, zirai ürünlerin birinci muhasebe kayıtlarına alınması esnasında kar ya da zararlar ortaya çıkabilmektedir.

2.8.2.2.4. Devlet Teşvikleri

Teşvik, genel bir ifade ile devletin yatırımcıya yatırımlarını gerçekleştirme aşamasında planladığı ve gerçekleştirdiği teşvik ya da destek paketleri şeklinde tanımlanmaktadır. Genellikle teşvik ya da prim kelimesi yerine Türk dil kurumunda sübvansiyon, ekonomik destek, düşük veya yüzde sıfır faiz şeklinde kredi desteği ya da üretici birimlere destek amacıyla hazırlanan transfer harcamaları gibi kavramlar yer almaktadır (Doğan, Arslan, 2015).

Tarımsal faaliyetlerde yapılacak destek ve teşviklerin genel amacı, tarım sektöründe ortaya çıkan problemlere çözüm üretmek ve tarımda uygulanan politikaların etkin bir şekilde yürütülmesine katkı sunmaktır. Tarımsal destek paketleri tarımda üretim etkinliğini ve ürün çeşitliliğinin çoğalması amacını da taşımaktadır.

Genel olarak tarımdaki devlet teşviklerinin belli amaçları şunlardır;

- Ürün çeşitliliğini arttırmak
- Fiyat istikrarını sağlamak
- Tarımda verimlilik kuralını sağlamak
- Tüketici biriminin çıkarlarını korumak
- Tarımda istihdamı sağlamak gibi genel amaçları vardır.

Tarım kanununa göre tarımda yapılabilecek tarımsal teşvik araçlarından bazıları;

- Doğrudan gelir desteği; üretici birimlerine üretimi gerçekleştirmek amacıyla işleme aldıkları arazi için ilgili bakanlıklar tarafından üreticiye doğrudan verilen destektir,
- Telafisi yapılabilecek ödemeler; üretici kesimlere sahip oldukları arazilerde farklı ürünler yetiştirmeleri için yapılan ödemelerdir,
- Fark ödemeleri; üretici birimlere iç ve dış piyasadaki fiyatlar dikkate alınarak oluşabilecek farklar için ödenen bedeldir. Bu ürünler pamuk, ayçiçeği, mısır gibi yağlı ürünlerdir,

- Tarım sigortası destek ödemeleri; üretici birimlerin sahip oldukları arazileri ve arazide ürettikleri sigortalamak zorundadır. Bu süreçten sonra devlet sigortalamaların yapılmasını teşvik etmek amacıyla bir kısım sigorta gideri karşılamasıdır,
- Hayvancılık desteklemeleri; üretim mekanizmaların hayvansal ürünlerde daha ileri düzeyli gelişme sağlaması amacıyla gübre tohum yön, sağlıklı hayvan üretimi sağlamak ve sulama kanallarının daha düzenli yapılması amacıyla yaptığı destekleme türüdür (Tunçez, 2011).

2.8.2.2.5. Zirai Ürünlerde ve Canlı Varlıklarda Amortisman

Amortisman genel ve kısa anlamıyla; duran varlıklarda yıpranma payı, aşınma payı, tükenme payı, eskime payı ile tanımlanmaktadır. Tarımsal faaliyet standardı bünyesinde canlı varlıkların yıpranma paylarının hesaplanmasında değerlendirme yaklaşım hesaplaması baz alınmaktadır. Değerleme yaklaşımının baz almasının nedeni canlı varlık ve zirai ürünlerin gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesi koşulunu sağlamasıdır. Değerleme yaklaşımında amortisman hesabı canlı varlıklardaki dönem başı tutarından dönem sonu tutarı çıkartılarak kalan tutar değer farkını ortaya çıkarmaktadır.

Değerleme yaklaşımında amortisman değeri; canlı varlık ve ürünlerin cari yıl başındaki değerleriyle cari yıl sonunda ki değerlerinin farkı sonucudur. Amortisman tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır (Tunçez, 2011).

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

Geleneksel amortisman ayrılması yönteminde ayrılan amortisman değeri, üretilen ürün maliyet değerlerine yüklenirken, değerlendirme yaklaşımı hesaplarındaysa yıpranma yapı cari yıl zararı şeklinde kayıtlara geçilmektedir.

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılabilmesi için maddi duran varlık aktif olma aşamasını tamamlaması gerekmektedir. Maddi duran varlığın kullanıldığı vakit

o maddi duran varlığa amortisman uygulanması gerekmektedir. Üretim yapılan meyve tarlalarında yetiştirilen ağaçların faaliyete geçmesinden sonra elde dilecek netice, ağaçların meyve verme sürecine girmesidir. Amortisman ayrılması için ağaçların meyve üretimine geçmesi de yeterli bir sebep değildir. Yani bir ağaç fidan zamanında bile meyve verebilmektedir. Sonuç olarak bir meyve ağacının amortisman işlemlerine tabi olması için meyve üretim sürecinde olması gereklidir.

Tarımsal faaliyetler genellikle canlı varlıkların biyolojik üretim süreci konusuyla alakalı olur. Tarımla alakalı olan işletmeler amortismanı iki ana başlık altında toplamaktadırlar. Bunlar;

2.8.2.2.5.1. Hayvan Varlıklarında Amortisman İşlemleri

Büyükbaş hayvan ve küçükbaş hayvanlar genellikle belirli bir yıl içinde yetiştirilerek canlı olarak beslenip ya da kesilip et ve et ürünleri olarak satmak veya devamlı bir süreçte sahip oldukları ürünlerden yararlanmak amacıyla üretimi yapılmaktadır. Üretimi gerçekleştirilen canlı varlık eğer cari yıl içinde satılırsa bu canlı hayvan dönen varlıklar grubunda yer alır. Bundan dolayı beslenip büyütülen canlı varlıklar eğer satılmak istenirse bu büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar amortisman işlemlerine tabi tutulmazlar (Tunçez, 2011).

Büyükbaş ve küçükbaş canlı hayvanların amortisman işlemlerine dahil edilmesindeki temel prensip bu tür hayvanların yeni hayvan üretimine katkı sunmasıdır. Fakat herhangi bir yeni hayvan üretimine katkı sunmayan kısır grubuna dahil edilen hayvanlar amortisman işlemlerine dahil edilmezler. Canlı hayvanlar yeni hayvan verme sürecinden başlayarak bu hayvanların kesilerek piyasaya et ürünü oluncaya kadar bütün dönemlerinde amortisman işlemleri uygulanır. Küçük ve büyükbaş canlı hayvanlar beslemek maksadıyla alınarak alış ve satış işlemi yaptıkları için ve bu hayvanların ürünlerinden fayda elde edilemeyeceği düşüncesi olduğundan dolayı besicilik maksadıyla alınan bu tür canlı hayvanlar cari yıl süresinden daha fazla bünyesinde barındırırsa bile amortisman işlemlerine dahil edilmezler. Kısacası büyükbaş ve küçükbaş hayvanlarında amortisman işlemlerine başlama süreci hayvanların süt üretimine girdikleri vakit, süt vermeyen hayvanlarda ise et yön vb.

ürünler üretimine başladıkları süre zarfında amortisman işlemlerine başlanılmaktadır (Tazegül, Kahramani, 2018).

2.8.2.2.5.2. Bitki ve Meyve Ağaçlarında Amortisman

Tarım işletmelerinde gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda amortisman tabi tutulacak bitkisel varlıklar, uzun süreli tarla bitkileri ve meyve ağaçlarıdır. Uzun süreli tarla bitkilerine yonca, arpa, buğday gibi yem bitkileri örnek verilebilir. Meyve ağaçlarına örnek verecek olursak, meyvesinden yararlanmak amacıyla yetiştirilen ve uzun yıllar yaşayabilen portakal, elma, armut, kayısı, vişne, şeftali, mandalina vb. ağaçlardır. Uzun yıllar yaşayabilen tarla bitkilerinde amortisman işlemleri bitkilerin hasat edilmeye başlandığı yıl ayrılmaya başlanmaktadır. Yonca ve arpa gibi yem bitkileri için ekimi takip eden ilk hasat edilen dönemde amortisman işlemleri yapılır. Meyve ağaçlarında amortisman işlemlerine başlama vakti, var olan meyve ağaçlarının muhasebe hesaplarındaki yapılmakta olan yatırımlar cari hesabından çıkarılarak, bu alanda yetkili duran varlık cari hesabına aktarılması tarihinden itibaren amortisman işlemine tabi tutulmaktadır. Çünkü üretim sürecine giren herhangi bir meyve tarlasında ya da meyve bahçelerinde dikilen fidan büyüyerek olgunlaşıp ürün üretmeye başlama aşamasına gelene dek, meyve bahçesi daha üretim yapma sürecinde olmasından sebeple meyve ağaçların herhangi bir şekilde değerinin kaybolması aşınması veya yıpranması gibi durumlar söz konusu olamaz. Bundan dolayı meyve bahçelerindeki ağaçlar ürün verene kadar aktif hale getirilerek amortisman işlemlerine dahil edilmeleri birimler tarafından genel kabul görmüş bir ilke haline gelmiştir (Kılı, 2014).

Yeni ürün vermeyen meyve ağaçları, olgunluk dönemine girdiğinde eğer hala meyve vermiyorsa bu ağaç kesilerek başka bir alanda değerlendirilmektedir. Bu sebeple meyvesiz ağaçlar için eskime, yıpranma payları amortisman işlemlerine tabi tutulmazlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİYETLENDİRME SÜRECİ: ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

3.1. Uygulamanın Amacı

Günümüz ekonomik gelişmeler sebebiyle tarım sektörüne olan ilgi gün geçtikçe artmaktadır. Bu ekonomik gelişmeler sonucunda tarım sektöründe makineleşmenin giderek artmasından dolayı tarım sektöründe faaliyet göstermek daha da kolay bir hal almıştır. Önceki yıllarda tarımda insan gücünden kaynaklı olarak tarımda verimlilik düşük ve tarım sektöründe faaliyet gösteren firmaların sayıları çok az düzeyde seyretmekteydi. Ekonomik gelişmelerden kaynaklı olarak tarım sektörüne olan ilgi beraberinde tarım sektöründe muhasebenin önemini daha da artmıştır. Çünkü muhasebenin tuttuğu kayıt ve veriler sonucunda üretici birimler ileri düzeyli planlamalar yaparak daha sağlıklı yönetsel kararlar almalarına yardımcı olur. Üretilen bir birimlik ürünün maliyetinden yola çıkarak toplam üretim maliyetlerin belirlenmesi sonucunda sektördeki üretici firmalara piyasada tutunma oranları daha yüksek olur. Bu şekilde yapılacak muhasebe sistemi ve maliyetlendirme bir düzene göre yapmak gerekmektedir.

Çalışma Van ilinde domates üretimini gerçekleştiren sera firmasının gerçek mali verileri alınarak TMS 41 standardına göre muhasebe kayıtları ile maliyet hesaplamaları yapılmıştır. Yapılan muhasebe ve maliyet hesaplama kayıtları Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu tarafından hazırlanan yeni finansal raporlama standartlarına uygun tekdüzen hesap planına göre yapılmıştır. Örnek olay incelemesi sonucunda firmamızın maliyet ve muhasebe kayıtları yapılmıştır.

3.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Sera işletmesi 2014 yılında 34 dekarlık alana kurulmuştur. Sera alanındaki volkanik stratigrafi içerisinde yer alan litolojiler, özellikle kırılgan ve gözenekli Tendürek volkanizması ürünü lav seviyeleri ve kaynakların yakınlığında gözlemlenen dasitik domlar gerek kristal yapısı, gerekse litolojik özellikleri nedeniyle iyi hazne kaya özellikleri taşımaktadır. Yöredeki sıcak sular tektonik rejime bağlı olarak gelişmiş BKB-DGD doğrultulu yaklaşık 50 km uzanımına sahip sağ yönlü doğrultu atımlı fayıyla kesişen tansiyonel faylara bağlı olarak çıkmaktadır. Sahadaki kaynak sularının sıcaklıkları 14 derece ile 61 derece arasında olup, sondajla elde edilen suyun ise 83 derecededir. Silis jeotermometresine göre rezervuar sıcaklığı ise 95–112oC’dir. Toplam mineralizasyon değeri sondaj suyunda 3841 mg/lt dir. Uluslararası Hidrojeologlar Birliği (AIH) sınıflamasına göre bu sular genelde sodyumlu, kalsiyumlu-bikarbonatlı, klorürlü, borlu sıcak sular sınıfına girmektedir.

3.3. Sera Kuruluş Giderleri ve Açılış Bilançosu

Domates üretimi yapan firmanın kuruluşu için gerekli olan malzeme kalemleri ve bu kalemlerin şirkete mal olma değerleri tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3. 1: Sera Kuruluş Giderleri

MALZEME CİNSİ	ALAN m2	ADET	BİRİ M	BİRİM FİYAT TL	TOPLAM FİYAT TL(KDV SİZ)	KDV(% 18)	TOPLAM
SERA KONSTRÜKSİYONU	34000	1	AD	30,00	1.020.000,00	1,18	1.203.600,00
MOTORLAR	34000	81	AD	650,00	52.650,00	1,18	62.127,00
KRAMİYER	34000	2924	AD	17,50	51.170,00	1,18	60.380,60
ASKI TELİ	34000	34000	M2	1,00	34.000,00	1,18	40.120,00
SİNEK TÜLÜ	34000	14406	M2	2,50	36.015,00	1,18	42.497,70

PLASTİK ÖRTÜ	34000	39175	M2	2,00	78.350,00	1,18	92.453,00
PLASTİK ÇITASI	34000	37800	MT	0,90	34.020,00	1,18	40.143,60
POLİKARBON	34000	6100	M2	12,00	73.200,00	1,18	86.376,00
POLİKARBON BASKI ÇITASI	34000	8500	MT	14,00	119.000,00	1,18	140.420,00
SİRKÜLASYON FANLARI	34000	70	AD	240,00	16.800,00	1,18	19.824,00
ISI PERDESİ SİSTEMİ	34000	34000	M2	10,50	357.000,00	1,18	421.260,00
TEMİZ SU İLAÇLAMA HATTI	34000	34000	m2	1,53	52.020,00	1,18	61.383,60
ELEKTRİK EKİPMANLARI	34000	34000	M2	3,60	122.400,00	1,18	144.432,00
GUTTER SİSTEMİ	34000	34000	M2	8,00	272.000,00	1,18	320.960,00
COCOPEAT	34000	20700	AD	4,35	90.045,00	1,18	106.253,10
YER ÖRTÜSÜ	34000	34000	M2	1,00	34.000,00	1,18	40.120,00
YÜKSEK BASINÇ SİSLEME	34000	34000	M2	3,30	112.200,00	1,18	132.396,00
ÇELİK SU TANKI	34000	2	AD	14.000,00	28.000,00	1,18	33.040,00
SERA İÇİ SULAMA VE GUTTER DRENAJI	34000	34000	M2	3,29	111.860,00	1,18	131.994,80
SULAMA-GÜBRELEME KONTROL SİSTEMİ	34000	1	AD	1,26	42.840,00	1,18	50.551,20
İKLİM KONTROL SİSTEMİ	34000	1	AD	1,49	50.660,00	1,18	59.778,80
5.M.CAL/H EŞANJÖR	34000	3	AD	108.500,00	325.500,00	1,18	384.090,00
SERA İÇİ ISITMA TESİSATI (BORU HARİÇ)	34000	34000	M2	31,00	1.054.000,00	1,18	1.243.720,00
KÜLTÜREL İŞLEM ARABALARI	34000	15	AD	8.096,00	121.440,00	1,18	143.299,20
HASAT ARABALARI	34000	24	AD	1.267,00	30.408,00	1,18	35.881,44
TROYLER VE ROMORK	34000	1	AD	29.440,00	29.440,00	1,18	34.739,20
İLAÇLAMA ARACI	34000	2	AD	9.856,00	19.712,00	1,18	23.260,16
ARABA ŞARJ ALETİ	34000	15	AD	880	13.200,00	1,18	15.576,00
BİTKİ ASKI İPİ VE KLİPSLER	34000	85000	AD	0,29	24.650,00	1,18	29.087,00
BİTKİ KLİPS	34000	550000	AD	0,02	11.000,00	1,18	12.980,00
BİTKİ BASTONU	34000	550000	AD	0,02	11.000,00	1,18	12.980,00
SERA KURULACAK ARAZİ	34000	38000	M2	7,50	285.000,00	1,18	285.000,00
ISITMA ANA HAT BORULARI DN 300	34000	600	M	140,00	84.000,00	1,18	99.120,00
ARAZİ TESVİYESİ(KAMYON, KEPÇE, ESKAVATÖR)	34000	5	AD/A Y	10.000,00	50.000,00	1,18	59.000,00
KULLANILACAK BETON	34000	950	M3	120,00	114.000,00	1,18	134.520,00
İŞÇİLİK	34000	1			400.000,00	1,18	400.000,00
JEOTERMAL(SICAK SU) KİRA BEDELİ	34000	1	YIL	50.000,00	50.000,00	1,18	59.000,00
TOPLAM					5.411.580,00	1,18	6.262.364,40

Fizibilite çalışmaları sonucunda yapılan hesap planlamasında yaklaşık olarak 34 dönümlük arazide kurulacak olan seranın kuruluş giderleri kalem kalem olarak belirtilmiştir. Bir sera bölgesinin kurulum aşamasında ki en önemli kriterleri sıcak su kaynaklarının bulunması ve bitkilerin daha çok güneş alacak düzeyde olması gereklidir. Bölgesel olarak düşünülünce sera kurulan alan jeotermal kaynak açısından Tendürek Volkanizmasının etkisi ile oluşan jeotermal kaynağın potansiyel bolluğu, güneşli gün sayısının fazla oluşu yatırımın cazibesini arttırmaktadır.

Fizibilite çalışmasında yer alan kuruluş giderleri kalemlerinde en çok tutar sera içi ısıtma ve sera konstrüksiyonu olarak tablomuzda yer almaktadır. Sera içi ısıtmanın üretilen meyvenin kış aylarında da doğal olarak üretiminin gerçekleştirilmesi için önem arz eden bir gider kalemidir. Aynı şekilde var olan jeotermal kaynağın etkisiyle, bölgenin sert kış şartlarında ürün yetiştirme imkanı vermesiyle Pazar konusunda da bir adım öne geçmektedir. Ürün kalitesini arttıracak özellikte sulama suyunun olması, bölgede tek seracılık faaliyetinin olması sebebiyle hastalıklardan arı olması da ürün, işletme için artı puan yaratmaktadır.

Büyük bir maliyet gerektiren sera kuruluş aşaması zaman alabilmektedir. Kuruluş maliyetinin yüksek olması yanı sıra kurulumu da meşakkatli ve zaman almaktadır. Sera alanının kuruluma hazır olması için yapılan tesviye işlemleri, Kuzey –Güney yönlü binde sekizlik eğim gibi ince detaylar zaman almaktadır. Yapılan binde sekizlik eğim açısı ile bitkiye verilen solüsyonun bitki kökünde küflenme kök hastalığı gibi hastalıklara sebep vermeden bitki drenajlarına akıtılması amacı ile önem arz etmektedir. Sera kurulumu için düşünülen alanın seçimi yine önemli bir etkindir. Seçilen alanın sulama suyu kaynağına, jeotermal kaynağına yakın olması maliyet açısından avantaj sağlamaktadır. Aynı şekilde alanın kış mevsiminde sera sıcaklığını düşürecek rüzgâr boğazlarında yer almaması da avantaj niteliği taşımaktadır. Yatırım süresini en aza indirmek adına eş zamanlı olarak çalışmak gerekmektedir. Yine sera ısıtmasında kullanılacak jeotermal kaynak kuyusunun açılması ve üretime alınması da zaman almaktadır.

Tablo 3. 2: 2019 Yılı Açılış Bilançosu

AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM (2019)
I.DÖNEN VARLIKLAR	2.896.555,33

A-HAZIR DEĞERLER		4.535,74	
100-Kasa	773,90		
102-Bankalar	3.761,84		
B-TİCARİ ALACAKLAR		1.856.945,24	
120-Alıcılar	1.856.945,24		
C-STOKLAR		361.814,88	
150-İlk Madde Ve Malz	95.675,80		
159-Verilen Sipariş Avansları	266.139,08		
D-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		673.259,47	
190-Devreden Katma Değer Vergisi	673.259,47		
II. DURAN VARLIKLAR			1.700.832,66
E-MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.566.451,02	
250-Arazi Ve Arsalar	36.000,00		
252 Binalar	931.711,76		
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	740.341,58		
254-Taşıtlar	60.377,44		
255-Demirbaşlar	214.784,10		
257-Birikmiş Amortismanlar(-)	(-)416.763,86		
G-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		134.381,64	
260-Haklar	272.089,36		
268-Birikmiş Amortismanlar(-)	(-)137.707,72		
AKTİF TOPLAMI			4.597.387,99

AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM (2019)		
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			195.008,03
A-TİCARİ BORÇLAR		42.447,14	
320-Satıcılar	42.447,14		

B-DİĞER BORÇLAR		58.401,42	
331-Ortaklara Borçlar	39.883,03		
335-Personele Borçlar	18.518,39		
C-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		90.192,48	
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	6.910,97		
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	40.224,74		
368-Vad. Geç. Ert. Veya Tak.Vergi VeDiğ.Yük.	39.062,77		
369-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	3.994,00		
D-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		3.966,99	
370-Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük.Karş.	5.094,80		
371-Dönem Karının Peş. Öd. Ver. Ve Diğ. Yüküm.(-)	1.127,81		
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKALAR			1.581.506,27
E-MALİ BORÇLAR		1.224.562,33	
400-Banka Kredileri	1.224.562,33		
F-DİĞER BORÇLAR		356.943,94	
431-Ortaklara Borçlar	356.943,94		
III. ÖZKAYNAKALAR			2.820.873,69
G-ÖDENEMİŞ SERMAYE		2.695.000,00	
500-Sermaye	2.695.000,00		
H-KAR YEDEKLERİ		19.361,22	
540-Yasal Yedekler	2.666,72		
549-Özel Fonlar	16.694,50		
İ-GEÇMİŞ YIL KARLARI		88.458,58	
570-Geçmiş Yıl Karları	88.458,58		
I-DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI		18.053,89	
590-Dönem Net Karı	18.053,89		

PASİF TOPLAMI	4.597.387,99
----------------------	---------------------

Seracılık faaliyetinde bulunan işletmenin 2019 yılı açılış bilançosunda hazır değerler bölümünde likidite si ticari alacaklara göre düşük düzeydedir. İşletme 2018 yılında satmış olduğu ürünlerin tahsilâtını yapamadığından likidite durumu düşük seviyededir. Tahsilât yapılmadığından ticari alacaklar daha fazla düzeyde baş göstermektedir. Bir başka ifade ile alacakların fazla olması işletme yönünden olumlu karşılanmaktadır. Çünkü işletmenin alacağının ne kadar çok olması o işletme açısından daha çok müşteri bağladığının daha çok satış yaptığı anlamına gelmektedir.

İşletme bünyesinde bulunan maddi duran varlıkların çok olması işletmenin uzun vadeli yatırımlar düşündüğü daha çok üretim yapmayı planladığı göstergesidir. Açılış bilançosunda binalar ve tesis makine cihazların kayıtlı değerlerinin yüksek düzeyde olması işletme açısından uzun vadede yatırımlar yapmaya elverişli olduğunun göstergesidir.

Açılış bilançosu tablosunda aktif bölümünde kısa vadeli ve uzun vadeli kaynakları karşılaştırdığımızda uzun vadeli kaynakların daha fazla olduğu görülmektedir. Bu da sektörde olan bütün işletmeler için olumlu bir yatırım göstergesidir. Çünkü işletmelerde temel prensip kısa vadeli kaynaklarda tutar ne kadar düşükse yatırım yapma olanağı daha yüksek olur. Eğer kısa vadeli borçlanma yüksek olursa işletme bünyesinde bulunan likiditeler yani hazır değerler çabuk kullanılır bu da işletmelerin yatırım yapmasına engel olmaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken borçlanmalardır. Ancak uzun vadeli yabancı kaynaklar bir yıldan daha uzun süreli borçlanmalardır. Kısa vadeli kaynak ne kadar yüksek olursa işletmede bulunan para o kadar az olur ama uzun vadeli yabancı kaynak ne kadar kısa vadeli kaynaklardan fazla olursa işletmede para o kadar çok kalır ve farklı daha ileri düzeyli yatırımlar sağlanır.

Tabloyu incelediğimizde bir diğer önemli husus ise pasif bölümünde öz kaynakların çok olmasıdır. Çünkü öz kaynaklar işletmeler için bir borçlanma değil işletmenin kendi parasını ifade etmektedir. İşletmenin mali yapısı için en önemli husus öz kaynakların fazla olmasıdır. Mali yapının güçlü olması için öz kaynakların pasif

içinde yarısından fazla olması gerekmektedir. Çalışmamıza örnek olay olarak belirlediğimiz işletmemizde pasif bölümünde öz kaynaklarının toplamın yarısından daha fazla olduğu görülmektedir. Bu da gösteriyor ki olası herhangi bir türbülans durumunda şirket kendini koruyarak daha rahat bir şekilde atlatacaktır.

Seraların planlanmasında gerekli olan kriterlerin belirlenmesinden sonra, yetiştirilecek ürün ve yapılacak olan yatırımın karlılığı incelenmelidir. Bunun için kurulacak olan sera işletmelerinin fizibiliteleri hazırlanmalıdır. Fizibiliteler, kurulacak seralara ve kurulma yerlerine özgüdürler. Fizibilite çalışmaları bölgesel değerlendirilmeli, fizibilitayı etkileyecek etmenlerin reel etkileri göz önünde bulundurularak yatırımı değerlendirilmelidir.

Araştırmaya konu olan serada domates üretimi gerçekleşmektedir. Domatesin yıllık olarak gerçekleşen üretim ve genel yönetim giderleri ile yılsonunda yapılan toplam satış miktarları tablolar halinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan yeni finansal raporlama standartlarına uygun tekdüzen hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtlarıyla beraber açıklanmıştır.

3.4. Çalışmada Kullanılan Veriler

Örnek olay çalışmasının yapıldığı X işletmesi 2014 yılında Doğu Anadolu Bölgesinde kurulmuştur. İşletmenin üretimini gerçekleştirdiği domates seraları 5 metre oluk altı, çelik konstrüksiyonu galvanizli çelik olup yan duvarları 8 mm kalınlığında şeffaf polikarbondan yapılmıştır. Sera örtüsü olarak da 4 mikronluk özel alaşımlı naylondan yapılmıştır.

Araştırmaya konu olan X işletmesi serasında domates üretimi yapılmaktadır. Sera işletmesinden alınan bilgiye göre domates üretimi için en önemli kriterlerden biri ilk madde malzeme olarak domates fidelerinin temin edilmesidir. İşletme fidelerini Ege ya da Akdeniz bölgesinde temin etmektedir. Alınan bu fideler yıllık olarak üretimde kullanılmaktadır. Fidelerin en önemli özelliği salkım domatesler elde edilmesidir. Salkım domatesler tarla domateslerinden farklı olarak 5 adet şeklinde birbirine bağlı olarak yeşermektedir. Alınan fideler insan gücüyle dikilip daha sonra gerekli ilaçlama, gübreleme gibi bakımlar yapılarak domates üretimi

gerçekleşmektedir. Domates seralarının en önemli ilk madde malzeme giderlerinden birisi de sulama gideridir. Bölgenin konumu itibari ile kış mevsiminde -40 dereceye kadar düşebilen hava şartlarında sera ortamının sıcak tutularak üretimin yapılması gereklidir. Bu da jeotermal kaynağı sonucunda açılan sıcak su kuyularıyla seranın iç bölgesine verilen sulama sistemiyle üretim yapılmasına olanak sağlamaktadır. Bunun sonucunda sera ortam sıcaklığı +15 derecelerde tutularak kış aylarında domates üretimi devam etmektedir. Sulama dayanıklı sıcak su borularıyla yapılmaktadır. Bu şekilde yapılan ısıtma sonucunda daha doğal domates ürünü elde edilmektedir. Sulama gideri işletmeye yıllık olarak yansımaktadır. İşletmede yıllık olarak gerçekleşen ilk madde malzeme giderleri Tablo 3.3'te gösterildiği gibidir.

Tablo 3. 3: X İşletmesi İlk Madde ve Malzeme Gideri

1	Fideler	350.000,00
2	Sulama giderleri (ısıtma boruları vb.)	249.500,46
3	Gübreler	286.354,00
4	İlaçlar	28.933,00
TOPLAM (1+2+3+4)	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	914.787,46
5	Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri	48.007,00
TOPLAM (1+2+3+4+5)	İlk Madde Malzeme Giderleri Toplamı	962.794,46

Domates üretimi yapan sera işletmesinde üretimin yapılabilmesi için hem idari hem de fiziki iş gücüne ihtiyaç vardır. Sera işletmelerinde domates üretiminde kaliteli üretim elde edilmesi için kontrol mühendisleri ve üretim esnasında makineleri

kullanabilen kalifiyeli personellere ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme tarafından dışarıdan temin edilen domates fidelerinin dikiminde, domateslerin hasat edilmesinde ve satış sürecine insan gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Sera işletmesinde çalışan personellerin büyük bir kısmını kadın personeller oluşturmaktadır. Bu da bölgede kadın çalışanların oranının yükselmesine etki etmektedir.. Üretim sürecinde kontrol genellikle ziraat mühendisleri tarafından yapılmaktadır. Kaliteli ürün elde edilmesi için önemli koşullardan biri de işçiliğin titizlikle ve kontrollü bir şekilde yapılmasıdır. İşletmede yıllık olarak gerçekleşen direkt ve endirekt işçilik gideri Tablo 3.4’de detaylandırılmıştır.

Tablo 3. 4:X İşletmesi İşçi Ücret ve Giderleri

	Direkt İşçi Ücret ve Giderleri	
1	Fidan dikimi işçiliği	129.911,30
2	Hasat işçiliği	11.450,04
3	Kök ve gövde temizliği işçiliği	36.700,00
4	Sulama sistemi işçiliği	56.300,00
5	Bitki koruma işçiliği	22.250,00
6	Budama işçiliği	2.420,50
7	Gübreleme işçiliği	52.150,00
8	İlaçlama işçiliği	47.250,00
Toplam(1+2+3+4+5+6+7+8)	Direkt İşçilik Giderleri Toplamı	358.431,84
9	Endirekt İşçilik Gideri	73.478,26

Toplam(1+2+3+4+5+6+7+8+9)	İşçi Ücret ve Giderleri Toplamı	431.910,10
---------------------------------------	--	-------------------

İşletme tarafından üretimi yapılan domates seralarında yılın 8 ayında üretim, 4 ayında da fide ve makine bakımları yapılmaktadır. Üretim sürecinde her işletme de olduğu gibi bir takım üretim giderlerine katlanılmaktadır. Genel üretim giderleri, üretimin yapılması için gerekli elektrik giderleri, domatesin doğal üretimi için kullanılacak arılar ve bakım yapılması için gerekli malzeme giderlerinden oluşmaktadır. Seralarda doğal üretim gerçekleşmektedir. Hormon ya da benzeri sentetik ürünlerin kullanımı gerekli olmadıkça minimum seviyelerde olmaktadır. Biyolojik mücadele şeklinde üretim yapıp zararlı böceklerle karşı avcı böcekler kullanılmaktadır. Bu şekilde avcı böceklerin kullanılması ilaç kullanımını düşürmektedir. Bu şekilde domates üretimi daha doğal ortamda gerçekleşebilmektedir. Bitkinin üretileceği ortam ile bitkiye katkı sağlayacak arılar üretim esnasında kullanılmaktadır. Ayrıca üretim esnasında dikilen fidelerin sağlıklı yeşerebilmesi amacıyla askı ipi vb. çeşitli ürünlere ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmede gerçekleşen üretim giderleri Tablo 3.5’de açıklanmıştır.

Tablo 3. 5: X İşletmesi Genel Üretim Giderleri

	Genel Üretim Giderleri	
1	Memur ücret ve giderleri	7.168,88
2	Çeşitli giderler	17.521,76
3	Amortisman ve tükenme payları	50.813,21
4	Elektrik kullanımı	206.908,82
	Genel Üretim Giderleri Toplamı	282.412,67

Domates üretimi yapan sera işletmesinin yıllık olarak katlandığı üretim değerleri tablolarda yer almaktadır. Bir ürünün elde edilmesi amacıyla öncelikle yetiştirilecek ürünün fidelerinin olması gerekmektedir. Üretime, fidenin büyümesi için ihtiyaç duyduğu su, gübre ve tozlaşma(üreme) için gereken bambus araları ile başlanmaktadır. Aynı şekilde bitkinin sağlıklı ve daha verimli bir şekilde büyümesi için kültürel işlemler de belli aralıklarla yapılarak bitki gelişimine destekte bulunmaktadır. Üretim esnasında sera alanı sıcak su sistemiyle ısıtılmaktadır. Jeotermal ısıtma sistemi ile ısıtılan seralar diğer ısıtma sistemiyle ısıtılan seralara göre maliyet açısından avantajlıdır. Bölgenin sera yatırıma olan cazibesi de ısıtma sisteminin maliyet açısından daha düşük olmasıdır. Yine de ısıtma sistemi şirketlere ek bir gider olarak yansımaktadır. Bu veriler ışığında işletme gelecek dönemlerin üretim giderlerini tahmini olarak hesaplayabilmektedir.

3.5. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal faaliyet standardına uygun olarak yapılması gerekli muhasebe kayıtları KGK tarafından hazırlanan yeni tek düzene uygun şekilde yapılmıştır. Literatürde tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalarda maliyetlerin izlenmesinde muhasebe kayıtlarını 7/A seçeneğini kullanarak yapan çalışmalar bulunmakla birlikte 7/B seçeneği maliyet hesaplarının tarım işletmelerine ve TMS 41'in genel felsefesine daha uygun olduğu görüşünü benimseyen çalışmalarda mevcuttur (Aksoylu, 2013: 71; Kılılı, 2014:83). Bu çalışmada, tarımsal faaliyetler ile ilgili maliyetlerin kayda alınmasında giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneği kullanılmıştır.

3.5.1. Domates Alanının Hazırlanması, Fide Dikimi ve Üretim Maliyetleri Muhasebe Kayıtları

İşletme Ocak, Temmuz ve Ağustos aylarında ekim, diğer aylarda ise hasat yapmaktadır. Ekim işlemlerinden sonra hasada kadar geçen süre ortalama 70 gündür ve hasat yaklaşık 80-90 gün kadar devam etmektedir. Dolayısı ile Ocak ayının başında ekilen domatesin hasadı Mart ayının ortası ile Mayıs ayının sonlarına; Haziran ayının başında ekilen domateslerin hasadı Ağustos ayının ortası ile Ekim ayının sonlarına ve Temmuz ayında ekilen domateslerin hasadı ise Eylül ayının ortalarından Aralık ayının ortalarına kadar sürebilmektedir. Tablo 3.3, 3.4, 3.5'te görüldüğü gibi domates ekim

faaliyetlerine ait gider toplamı 1.677.117,23 TL'dir. Domates ekiminden hasadına kadar geçen sürede ortaya çıkan bu giderlerin 7/B maliyet seçeneğine göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

790.İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ 790.01 Direk İlk. Madde Malzeme gideri 914.787,46 790.02 Endirekt İlk. Madde Malzeme gideri 48.007,00 150. İLK MADDE VE MALZEME Domates Ekimi İlk Mad. ve Malzeme Giderlerinin Kaydı	962.794,46	962.794,46
791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ 791.01 Direkt İşçilik Giderleri 358.431,84 791.02 Endirekt İşçilik Giderleri 73.478,26 792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ 7.168,88 793 DIŞARDAN SAĞANAN FAYDA VE GİDERLER 206.908,82 794. ÇEŞİTLİ GİDERLER 17.521,76 796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI 50.813,21 102 BANKALAR 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR İşçi Ücret Giderlerinin Banka Hesabından Ödenmesi ve Amortisman Payının Ayrılması Kaydı	431.910,10	663.509,56 50.813,21

Hasat dönemine ait üretim maliyetlerinin ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmesinden sonra yansıtma hesapları aracılığıyla üretim maliyet hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

799 ÜRETİM MALİYET HESABI 798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI 798.01 Direk İlk. Mad Malzeme 914.787,46 798.02 Endirekt İlk. Mad. Malzeme 48.007,00 798.03 İşçi Ücret ve Gid. 431.910,10 798.04 Memur Ücret ve Gid. 7.168,88 798.05 Dış. Sağ. Fayda ve Hiz. 206.908,82 798.06 Çeşitli Gid. 17.521,76 798.07 Amortisman ve Tük. Payları 50.813,21	1.677.117,23	1.677.117,23
---	--------------	--------------

Domates Üretim Maliyetlerinin Üretim Maliyet Hesabına Aktarımı		
798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI	1.677.117,23	
798.01 Direkt İlk. Mad Malzeme 914.787,46		
798.02 Endirekt İlk. Mad. Malzeme 48.007,00		
798.03 İşçi Ücret ve Gid. 431.910,10		
798.04 Memur Ücret ve Gid. 7.168,88		
798.05 Dış. Sağ. Fayda ve Hiz. 206.908,82		
798.06 Çeşitli Gid. 17.521,76		
798.07 Amortisman ve Tük. Payları 50.813,21		
790.İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		962.794,46
790.01 Direkt İlk. Mad Malzeme 914.787,46		
790.02 Endirekt İlk. Mad. Malzeme 48.007,00		
791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ		431.913,10
791.01 Direkt İşçilik Giderleri 358.431,84		
791.02 Endirekt İşçilik Giderleri 73.478,26		
792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ		7.168,88
793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE GİDERLER		206.908,82
794. ÇEŞİTLİ GİDERLER		17.521,76
796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI		50.813,21
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının kapatılması		

Domates fidelerinin ekiminden sonra domates bitkisindeki biyolojik dönüşüm gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi için yeterli değildir. Domates fidelerinin ilk maliyetlerinin yüklenmesinden sonra çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleştiğinden maliyet gerçeğe uygun değere yakındır (TMS 41, Prgf 24). Bu nedenle domates fidelerinin ekim maliyetlerinin 799 Üretim Maliyet Hesabına yansıtılmasından sonra 171 Bahçe Bitkileri hesabında izlenmesi gerekir.

171. BAHÇE BİTKİLERİ	1.677.117,23	
171.01 Sera Domatesi		
799 ÜRETİM MALİYET HESABI		1.677.117,23
Ekim maliyetlerinin Üretim maliyet Hesabından Bahçe Bitkileri hesabına aktarımı		

3.5.2. Domates Ürünün Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal ürün ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasında yapılacak ilk adım, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin faaliyet gösteren piyasasının bulunup bulunmamasına göre değişiklik göstermektedir. Üretilen domates ürünün piyasa fiyatı, piyasada mevcut son fiyat ile hasat edilen domatesin çarpımı sonucunda bulunmaktadır. Aralık ayı hasat sürecinin tamamlandığı ay olduğu için piyasa fiyatı olarak 3,61 TL alınmıştır.

Piyasa Fiyatı= Piyasadaki Son Fiyat*Domates Hasadı

Piyasa fiyatı= 3,61 TL *487.500 KG

Piyasa fiyatı=1.759.875,00 TL

Araştırmaya konu olan domates işletmesi yerinde satış politikası izlemesinden dolayı pazara getirme maliyetleri sıfırdır. İşletmenin üretmiş olduğu domates herhangi bir pazar sahasına götürülmemektedir. Bir başka ifade ile üretimi gerçekleştirilen domates ürünü kasalara konulduktan sonra alıcı işletmeler tarafından kendi imkânlarıyla ürün pazar sahasına götürülmektedir. Bu şekilde üretici işletme tarafından herhangi bir şekilde pazara götürme maliyeti, sigorta, nakliye vb. giderler yapılmamaktadır.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri = piyasa fiyatı- pazara getirme maliyetleri

Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri= 1.759.875 - 0

Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri= 1.759.875,00 olarak hesaplanmıştır.

Canlı varlığın değer artış/azalış= canlı varlığın gerçeğe uygun değeri-satılan mamul maliyeti

Canlı varlığın değer artış/azalış =1.759.875,00-1.677.117,23

Canlı varlığın değer artış/azalış =82.757,77 TL olarak artış şeklinde hesaplanmıştır

İşletmede gerçeğe uygun değerın üretim maliyetinden yüksek olması sonucunda tarımsal üründe değer artışı meydana gelmiş ve buna uygun yevmiye kaydı yapılmıştır.

171. BAHÇE BİTKİLERİ	82.757,77	
643.TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		82.757,77
Gerçeğe Uygun Değer Artışının Kaydı		

TMS 41’de canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir. İşletmemizde yukarıda da ifade edildiği gibi satış maliyeti bulunmadığından hasat noktasında 171 Bahçe Bitkileri hesabından 152 Mamuller hesabına aktarılan tutar stok maliyeti olacaktır.

152. MAMULLER	1.759.875,00	
171. BAHÇE BİTKİLERİ		1.759.875,00
Domateslerin hasat noktasında Bahçe Bitkileri hesabından Mamul stoklarına aktarılması		

3.5.3. Domates Hasadı ve Satışı

Mevsimsel şartların zor olduğu Doğu Anadolu bölgesinde sera domateslerinin tarla domateslerine göre en büyük avantajı kış aylarında da üretiminin

yapılabilmesidir. Çünkü kış aylarında yoğun kar yağışı ve kış mevsiminin uzun sürmesi sebebiyle tarla domatesi üretimi yapılamamaktadır. Ancak seralarda üretilen domatesler gerekli ısı sistemi ve fide ekimi istenilen mevsimde yapıldığı için üretim kış aylarında da yapılmaktadır. Üretimi kış aylarında yapılan domatesin en önemli etkilerinden biri fiyat farkının fazla olmasıdır. Çünkü kışın tarla domatesin sevkiyatı fazla olamadığından sera domateslerinin fiyatı daha fazla olmaktadır. Hasat dönemi domatesin olgunlaşarak satışa sunulması amacıyla fidelerden koparılma sürecidir. Domatesler, her salkımda beş adet domates olacak şekilde kasalara yerleştirilmektedir. Ayrıca her salkım ortalama 0,5 kg ağırlığındadır. Hasat işlemine ait giderler daha önceki bölümlerde verildiğinden ve kaydı yapıldığından bu bölümde ayrıca gösterilmemiştir.

Tablo 3. 6: Domates Hasat Aylara Göre Dağılımı

Aylar	Salkım sayısı (A)	Salkım ağırlığı (kg) (B)	Metre kareye düşen bitki sayısı (C)	Toplam bitki sayısı (D)	Bitkide ürün miktarı (kg) (E)= A*B	Toplam ürün miktarı(kg) (F)= E*D
Ocak						
Şubat						
Mart	5	0,5	2,4	15.000	2,5	37.500
Nisan	5	0,5	2,4	20.000	2,5	50.000
Mayıs	5	0,5	2,4	20.000	2,5	50.000

Haziran						
Temmuz						
Ağustos	5	0,5	2,4	15.000	2,5	37.500
Eylül	5	0,5	2,4	20.000	2,5	50.000
Ekim	5	0,5	2,4	50.000	2,5	125.000
Kasım	5	0,5	2,4	40.000	2,5	100.000
Aralık	5	0,5	2,4	15.000	2,5	37.500
TOPLAM:						487.500

Domates üretimi yapan işletme yılın belli aylarında belirli tutarda domates üretimini gerçekleştirmektedir. Daha çok üretimin elde edilmesinde dikilen bitki sayısı etkilidir. İşletme ocak, şubat, haziran, temmuz aylarında fide dikimine gittiği için üretim mevcut değildir. Tabloda da görüldüğü gibi işletme kış üretimi yapmaktadır. Kış aylarında gerekli ısıtma şartlarının jeotermal suyu tarafından sağlanması sonucu üretim gerçekleşmektedir.

Tablo 3. 7: Domates Satış Geliri

Aylar	Üretilen domates miktarı (A)	Piyasa satış fiyatı (B)	Elde edilen gelir $C=A*B$
Ocak			
Şubat			

Mart	37.500	5,50 TL	206.250,00 TL
Nisan	50.000	5,50 TL	412.500,00 TL
Mayıs	50.000	5,00 TL	375.000,00 TL
Haziran			
Temmuz			
Ağustos	37.500	4,00 TL	150.000,00 TL
Eylül	112.500	3,25 TL	365.625,00 TL
Ekim	125.000	2,28 TL	285.000,00 TL
Kasım	100.000	3,34 TL	250.500,00 TL
Aralık	37.500	3,61 TL	135.375,00 TL
TOPLAM:			2.180.250,00 TL

İşletmenin yıllık olarak üretilip sattığı miktarlar ve tutarlar Tablo 8’de gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde fiyatların aylara göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Bunun sebebi mevsimsel olarak dışarıdan gelen domates ve mevsimsel şartlardır. Kış aylarında özellikle tarla domatesin olmaması sebebiyle fiyatlar artarken yaz aylarında tarladan gelen domatesin piyasaya girmesiyle beraber fiyatlar düşmektedir. Ocak, Şubat, Haziran, Temmuz aylarında işletme satış ve üretim yapmamaktadır. Bu aylarda işletme genellikle planlanan bakım onarım çalışmaları nedeniyle domates üretimi gerçekleştirmemektedir. Domates satış fiyatının yıllık ortalama değeri, yıllık toplam satışların (TL) yıllık üretim miktarına (kg) bölünmesi ile elde edilecektir;

$$\text{Yıllık Ortalama Satış Fiyatı} = \frac{\text{Yıllık Toplam Satışlar}}{\text{Yıllık üretim miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Ortalama Satış Fiyatı} = \frac{2.180.250}{487.500}$$

$$\text{Yıllık Ortalama Satış Fiyatı} = 4,47 \text{ TL}$$

Bütün aylardaki satışları toplayıp yıllık olarak üretilen ürün miktarına böldüğümüzde yıllık ortalama satış fiyatı hesaplanabilmektedir. Hesaplamalarda yıllık olarak işletmenin domates satış fiyatı 4,47 TL olarak hesaplanmıştır. Domates satış kayıtlarında KDV hesaplaması ihmal edilmiştir.

Domates satış hasılatı: 2.180.250,00

Domatesin satış geliri: 2.180.250,00-1.759.875,00 =420.375,00

102. BANKALAR	2.180.250,00	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		2.180.250,00
Domates Satış Kaydı		
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.759.875,00	
152. MAMULLER		1.759.875,00
Satışı yapılan domateslerin maliyet kaydı		

3.5.4. Dönem Sonu Kayıtları

Dönem sonunda domates üretim faaliyetlerinden ortaya çıkan edilen gelir ve gider hesapları önce 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılır, daha sonra vergi karşılığı ayrılır. Vergi karşılığı ayrılması sonrası 690 ve 691 kapatılarak 693 no'lu hesaba aktarılır. Bu işlemlerden sonra 693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı Hesabı kapatılarak 699 Dönem Net Karı Veya Zararı Hesabına aktarılır. Kar/zarar olması durumlarına göre 590 veya 591 no'lu hesaplardan birine aktarılır.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.180.250,00	
643.TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	82.757,77	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.263.007,77
Yurtiçi Satışların Ve Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışının Dönem Kar Zararına Aktarılması Kaydı		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.759.875,00	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		1.759.875,00
Satılan Mamul Maliyetinin Kar Zarar Hesabına Aktarılması		
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	100.625,45	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		100.626,55
Dönem Vergi Karşılığının Sürdürülen Faaliyetler Hesabına Aktarılması		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	503.132,77	
691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ		100.626,55
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		402.506,22
Sürdürülen Vergi Hesapları İle Sürdürülen Kar Zarar Hesabının Sürdürülen Dönem Kar Zarar Hesabına Aktarılması Kaydı		
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	402.506,22	
699 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		402.506,22
Dönem Net Kar Zararın Sürdürebilir Dönem Net Kar Zarar Hesabına Aktarılması		
699 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	402.506,22	

590 DÖNEM NET KARI		402.506,22
Dönem Net Karının Yevmiye Kaydı		

3.6. Gelir Tablosu

İşletmenin TMS 41'e göre yıllık olarak gerçekleştirdiği faaliyet sonucu hazırlanan gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

A - BRÜT SATIŞ HASILATI	2.180.250,00
1 - Yurtiçi Satışlar	2.180.250,00
B - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	1.759.875,00
1 - Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(1.759.875,00)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	
C – ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	420.375,00
D - ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR	82.757,77
1 – Esas faaliyetlerden diğer çeşitli Gelir ve Kazançlar	82.757,77
Tarımsal Faaliyetlerde Değer. Artışları	
E- ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)	
1- Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider Ve Zararlar (-)	
ESAS FAALİYET KAR VEYA ZARARI	503.132,77
F - FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	503.132,77
G – SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖN. KARI VERGİ GİDERİ(-)	(100.626,55)
1 - Sürdürülen Faaliyetler Dön. Karı Vergi Gideri(-)	(100.626,55)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI	402.506,22

2019 yılında yapılan faaliyet satışlar sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karı 402.506,22 olarak belirlenmiştir. Gelir tablosu hesapları incelendiğinde işletme ürettiği domatesleri yurt içi piyasasına satışını gerçekleştirmiştir. İşletme yılsonunda yaptığı faaliyetler sonucunda elde ettiği sonuçlara göre gelecek dönem

planlamalarını yaparken; maliyetlerin azaltılması ve üretimini artırarak daha çok satış yapılması konusunda gayret göstermelidir.



SONUÇ

Tarım, politika yapan birimlerin gündeminde her zaman ön sıralarda yer alan bir sektördür. Bu tarım sektörünün, hayatın devamı için beslenmesinin zorunlu olması, tarım üretiminin doğaya bağımlı olması dolayısıyla risk ve belirsizliğe diğer sektörlerden daha açık olması gibi bazı karakteristik özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Ekonomilerdeki politika düzeyi ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklılık göstermekle birlikte tarım sektörü, az gelişmiş ve gelişme yolundaki ülkelerde halen öncü sektör düzeyindedir. Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin sayılarının giderek artması sonucu olarak tarım muhasebesine verilen önem git gide artmaya başlamıştır. Muhasebe kelime anlamıyla hesap tutma kaydedip raporlama gibi sınıflandırarak yorumlama yapma yeteneğine sahip olduğundan tarım işletmelerinde tutulacak kayıtlar işletme sahiplerine daha sağlıklı ve sağlam bilgiler verip tarıma dayalı ileriye dönük planlamalarda yardımcı olur.

İşletmelerin başarılarındaki en önemli unsurlardan birisi etkin bir muhasebe sisteminin varlığı ve üretilen finansal bilgilerin kalitesidir. Tarım işletmeleri yöneticilerinin günümüz gelişen tarım koşullarından daha fazla yararlanmak ve ileri düzeyli planlama ile strateji belirleme açısından muhasebe sistemini etkin bir biçimde kullanmaları önemlilik arz etmektedir.

Tarım muhasebesinin temel görevlerinden en önemlisi tarım işletmelerinde gerçekleşen üretim faaliyetlerinin gerekli şekilde kayıt altına almaktadır. Özellikle birden fazla üretim faaliyetinde bulunan tarım işletmelerinin çözülmesi ve kayıt altına alınması maliyet muhasebesi açısından uygulamalarda açıklanması zor bir süreç gerektirmektedir. Maliyet muhasebesi hesaplamalarında karşımıza çıkan ilk sorun direk işçilik giderlerinin hangi üretim faaliyetine ve üretim aşamasına ait gerçekleştirilmesidir. İkinci önemli sorun direkt ilk madde ve malzeme giderleri de üretimi yapılan tarım ürünlerine göre detaylı olarak nasıl kayıt altına alınması gerektiğidir. Bu sebeplerden dolayı tarım işletmelerinin büyük bir kısmında detaylı muhasebe kayıtlarına ulaşamamaktadır.

Tarım işletmelerinde muhasebe uygulanması çok uzman gerektiren güç bir sistemdir. İşletme bünyesinde bulunan gider kalemlerinin ne düzeyde üretimde ne

düzeyde farklı yerlerde kullanıldığını belirlemek çok zor bir durumdur. Tarımsal üretim yapan işletmelerde bu tür zorlukların aşılması gerçek değerlere ulaşılabilmesi için etkin bir muhasebe sistemi gerektirmektedir. Bu sistemi sayesinde üretim girdi bileşenlerinin belirlenmesi, üretimde kullanılan işçilik ya da üretim dış faktörlerin belirlenmesi açısından etkin bir muhasebe sistemi gereklidir.

Üretim yapan tarım işletmelerinde, üretim maliyetlerini meydana getiren işlemleri baz almak gerekli hesaplama ve kayıtların kabul edilebilir düzeyde gerçekleştirilebilmesi açısından dikkat gerektiren bir durumdur. Bu sebeple tarımsal üretim yapan tarım işletmelerinde ürünlerin maliyetinin hesaplanması üretim yapan alana ya da elde edilen üretim miktarına göre katılan direkt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme giderleri esas alınabilmektedir. Bilimsel çalışmamızda domates üretimi yapan tarım işletmesinin maliyetlerinin hesaplanmasında üretimde kullanılan girdiler esas alınarak gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Bu yöntem sonucunda domates üretimi yapan tarım işletmesinde, üretim işlemlerinin esas alınarak ürünle alakalı genel üretim giderleri, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin hesaplanması ile üretim giderlerinin birbirinden ayırt edilmesini kolaylaştırmaktadır.

Sera firması kurmak çok uğraş ve yüksek maliyet gerektiren bir süreçtir. Çalışmanın üçüncü bölümünde sera ile verilen bilgi ve muhasebe kayıtlarında ilk olarak sera kuruluş giderlerine yer verilmiştir. Kuruluş giderlerinin yüksek tutarlı olması büyük bir sermaye gerektirdiği için kuruluş aşaması uzun bir süreç alabilmektedir. Kurulumu 34 dönümlük alan üzerine olan firmamız kuruluş aşaması yaklaşık olarak 3 yıl sürmüştür. Kuruluş giderleri çok çeşitli olması ve gerekli malzemelerin bulunan bölgede bulunmamasından dolayı kuruluş aşaması uzun sürmüştür. Ülkemizde bulunan seralarda olduğu gibi araştırmaya konu olan firmada üretim olarak domates ürünleri yetiştirmektedir. Diğer ürünlerin üretimi gelecek dönemlerde düşünülmekte olup ekstra sera kurulum alanlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Konu ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında, tarım işletmeleri açısından muhasebe kayıtlarının ve maliyet hesaplamalarının etkin bir biçimde yapılmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü bu tür işletmelerde genellikle gider kalemleri bütün olarak alınıp üretim ve üretim dışı giderler ayırt edilememektedir. Tarımsal ürünlerin elde edilmesi için kullanılan girdi kalemlerinin ne kadarının üretimde ne kadarının idari

işlerde kullanıldığı tam olarak bilinmemesinden dolayı maliyet hesaplamaları oldukça güç ve uzmanlık isteyen bir işlem konumuna gelmiştir. TMS 41'e göre seracılık işletmelerinde canlı varlıkların değerlemesinden oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilmelidir (Demirkol, 2008). Canlı varlıkların ve canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlerin değerlendirme farklarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan yeni Tekdüzen Hesap Planı Taslağında açılan "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değer Artışları" hesabıyla bu boşluk doldurulmuştur. Çalışmada tarımsal faaliyetlere ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde 7/B maliyet hesapları kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, üretilen ürünün maliyet değerinin hesaplanmasında, üretim giderleri ve üretim dışındaki giderler ayırt edilerek üretim maliyetlerinin doğru tespit edilmesinin uygulamacılara ve araştırmacılara faydalı olabileceğine kanaat getirilmektedir. Üzerinde durulması gereken bir diğer husus da TMS 41'de yer alan kuralların uygulanmasında mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nın yetersiz kalmasıdır. TMS 41'in başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için taslak planda bahse konu olan hesapların Tekdüzen Hesap Planına eklenmesi ile beraber Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda, amortisman işlemlerini ve değerlendirme yöntemlerini düzenleyen şartların TMS 41'e göre yeniden düzenlenmesi önerilmektedir. Taslak plandaki hesapların eklenmesi ve VUK'nda değişikliklerin yapılması sonucunda TMS 41'in daha kolay uygulanabileceği ve bu uygulamanın da mali tabloları daha kullanışlı bir hale getireceği düşünülmektedir. Bu nedenle, KGK tarafından hazırlanan yeni taslak hesap planının bir an önce Maliye Bakanlığı tarafından onaylanarak uygulamaya geçirilmesi ve VUK'nda bu konuyla ilgili değişiklik yapılmasının önem arz ettiği düşünülmektedir.

Son yıllarda tarım muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalara olan rağbetin git gide arttığı görülmektedir. Bu çalışmalar daha çok büyükbaş hayvancılık işletmelerinin TMS 41'e göre muhasebe kayıtlarının tutulması üzerine olmuştur. Bitkisel üretimin bir dalı olan bahçe bitkileri üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üzerine yapılan bu çalışma ile sera domatesi üretimi yapan bir tarım işletmesinde örnek uygulama çalışması yapılarak tarım muhasebesi literatürüne katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın Türkiye'de yapılmış olan diğer çalışmalardan temel farkı; TMS 41'in temel prensibince üretilen tarım ürünlerinin satılıp satılmadıklarına bakılmaksızın hasat

sonrası elde edilen piyasa değerini gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara ve muhasebe kayıtlarına aktarılmasıdır.



KAYNAKÇA

- Abakay, C. (2019). “ Tarım İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin İncelenmesi Ve Tms 41 Standardı İle Karşılaştırılması: Elmacılık Sektörü Üzerinde Örnek Uygulama” Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Karaman.
- Adıyaman, A. ve Günay, S. (2008). “Türkiye’de Yüksek Tarım Maliyeti Sorununun Çözümünde Biyodizelin Yeri” Doğu Coğrafyası Dergisi 19. Eskişehir.
- Allahverdi, M. (2015). “Tarım Muhasebesinin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Türkiye Örneği” Konya,
- Akdoğan, N. ve Aktaş, R. ve. Deran, A. ve U.Erhan, D. ve Acar, V. (2011). “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe” Ankara, Eylül,
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye muhasebe Standardı 41 (TMS 41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. Muhasebe ve Denetime Bakış, Mart 65-78.
- Antepli, A. (2014). “41 nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Bağatur, Ç. (2015). Tarımsal İşletmelerin Özgülenmesi. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 1999(3), 858-876. İstanbul
- Büyükarıkan, U. (2018). “Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

- Büyükipekçi, S. ve Kâğıtçı, A. (2015). “Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41 Göre Muhasebeleştirilmesi” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:12, Sayı:1, Kahramanmaraş.
- Çakır, S. (2005). “Adana İlinde Tarımsal Kuruluşların Tarımsal Üretim Maliyetleri Hesaplama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi” Çukurova Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Adana,
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2011). Tarım Muhasebesi, Nobel Dağıtım, Ankara.
- Cihangir, A.E. (2010). “ Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama” Çorum,
- Demirkol, Ö.F. (2008). “Tms 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme” Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara.
- Dinç, E. ve Atasel, O.Y. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumunun İncelenmesi” Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Trabzon.
- Doğan, S. (2018). Türkiye İçin Tarımın Önemi. Ziraat Mühendisleri Odası Önceki Genel Başkanı Sunumu.
- Doğan, Z. ve Arslan, S. (2018). “Tarımsal Faaliyetler Standardı: Tms41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi” Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Niğde.
- Dolaş, Selda, (2019) “ Canlı Varlıkların Değerlemesi Ve Tarımsal Faaliyetler (Tms 41) Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi” İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Ve Finansman Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Dpt (Devlet Planlama Teşkilatı), (2011) “9. Kalınma Planı”

- Erdamar, C. (1970). “Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulama Güçlükleri”, İktisadi Kalkınma Vakfı. Türk Tarımı ve AET ile Entegrasyonu, Yayın No. 46, İstanbul; Fige Matbaası, İstanbul,
- Erdoğan, G. (2004). Tarımsal İşletmelerde Kredi Taleplerinin Doğrusal Programlama Yöntemiyle Belirlenmesi Kırşehir İli Merkez İlçesi Tarım İşletmeleri Araştırması. Ankara: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü. Yayın No:121
- Fidan, H. (2018). “ Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi” Ankara Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü Dışkapı /Ankara,
- Gersil, A. ve Öz Dedeoluk, H.Y. (2015). “Birleşik Maliyet Dağıtım Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi” Adnan Menderes Üniversitesi Söke İşletme Fakültesi Uluslar arası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, Mayıs-Haziran,
- Gök, A. (2007). Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi SBE, Malatya.
- Gökgöz, A. (2010-2011). “Tarihsel Preskpektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler” Yalova Sosyal Bilimler Dergisi S. 167-178. Yalova.
- Güneş, E. (2004). “ Tarımsal İşletmelerde Kredi Taleplerinin Doğrusal Programlama Yöntemiyle Belirlenmesi Kırşehir İli Merkez İlçesi Tarım İşletmeleri Araştırması”, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü, Ankara,
- Hacıhasanoğlu, T. ve Ünlü, A. (2017). “Canlı Varlıkların Tms 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması” International Journal of Academic Value Studies ISSN:2149-8598 Vol: 3, Issue: 9 pp. 394-410.

Kahramani, A. ve Tazegül, A. (2018). “ Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tms-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırılması Olarak Değerlendirilmesi” Kafkas Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Kars.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (26.12.2018). Finansal Raporlama Standartları Yeni Taslak. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Taslak%C4%9F%C4%B1.pdf [Erişim Tarihi: 05.04.2021]

Kıllı, M. (2014). “ Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, Karaman Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 13 Sayı:1. Kahramanmaraş.

Kıllı, M. ve Hatunoğlu, Z. (2016). “Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış” Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi Cilt 3 Sayı 1.

Kılınç, K. (2019). “Muhasebenin Tanımı Ve Fonksiyonları” Serbest Mali Müşavir,

Kocamaz, H. (2012). “Uluslar Arası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci” Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

MEB, (2015). Tarımsal Kayıtlar, Ankara,

Nergiz, M. (2013). “ Tarımsal Faaliyetler Ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe Ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (Tms 2 Ve Tms 41 Çerçevesinde)” Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş, Ağustos,

Odak, S. (2019) “Zirai Kazanç, Değerlemesi Ve Amortismanları” Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,

- Ovalı, S. (2009). “Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası Ve Tarım İşletmeleri Muhasebe Veriağı (Fadn) Sistemi’ne Türkiye’nin Uyumu” Doktora Tezi, Trabzon, Temmuz,
- Örten, R. ve Kaval, H. ve Karapınar, A. (2017). “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları” 10. Baskı, Ocak,
- Özyürek, H. (2009). “Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar” Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Resmi Gazete, (2019). Arazi Topplulaştırması Ve Tarla içi Geliştirme Hizmetleri Uygulama Yönetmeliği. S. 3067,9
- Sönmez, F. (2004). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)”, Mali Çözüm, (69), ss. 143-163.
- Tms 41 (Türkiye Muhasebe Standartları), (2020).
- Tokay, S.H ve Deran, A. (2011). “ Tarım Sektöründe Ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge Ve Defter Düzeni” Niğde Üniversitesi İibf Dergisi, 2011, Cilt: 4, Sayı: 1, S. 40-55, Niğde,
- Tuğay, O. (2013). “Türkiye Muhasebe Standardı 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti Ve Muhasebeleştirilmesi” Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5 Sayı:8.
- Tuna, Y. (1993) Tarımda Verimlilik Artışının Ekonomik Sonuçları: Türkiye İle İlgili Bir Değerlendirme, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No:487.
- Tunçez, H.A. (2011). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama” Selçuk Üniversitesi, Doktora Tezi, Konya,

Türker, A. (2009). “Orman İşletmeleri Muhasebesinde Maliyet Muhasebesinin Uygulanabilirliği” I. Ormancılıkta Sosyo-Ekonomik Sorunlar Kongresi, Isparta,

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) 2020.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <https://tuikweb.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24869> 19.04.2018. Erişim Tarihi: 12.04.2021

Yazar, M. (2011). “Vuk, Ttk, Spk, Tms Ve Tfırs’lerde Yer Alan Değerleme Hükümlerinin İncelenmesi” Smm Gopaş Aş. Mali Müşaviri, İstanbul.

İnternet Kaynakları

http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201201/1c.htm Erişim tarihi: 15.03.2019

<http://www.basarmevzuat.com/dustur/kanun/5/5488/5488.htm>, Erişim tarihi: 16.03.2019.

http://www.ekodialog.com/konular/tarim_eko/tarimsal_altyapi.html Erişim tarihi: 16.03.2019

<http://www.gençmaliye.com/vergi-usul-kanununda-değerleme-ve-değerleme-olçuleri/> Erişim tarihi: 17.03.2019)

<https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> Erişim tarihi: 12.03.2019

<http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html>, Erişim tarihi: 16.03.2019

<http://www.kpssdersanesi.com/konu/tarimsal-girdi-ve-ciktilarin-gelisimi.html>, Erişim Tarihi: 15.03.2019

EK-1: FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI
1 DÖNEN VARLIKLAR
10 Nakit Ve Nakit Benzerleri
100 Nakit Kasası
101 Alınan Çekler
102 Bankalar
103 Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)
104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar
105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler
106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar
107
108 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)
109 Nakit Ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
11 (110-118) Finansal Yatırımlar
110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
112 itfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
115 Bankalardaki Vadeli Mevduat
116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
117 Diğer Finansal Yatırımlar
118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
11 (119) Türev Araçlar
119 Türev Araçlar
12 Ticari Alacaklar
120 Müşterilerden Alacaklar
121 Alacak Senetleri
122 Alınan İleri Tarihli Çekler
123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
125 Üye Aidatlarından Alacaklar
126 Diğer Ticari Alacaklar

127 Şüpheli Ticari Alacaklar
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
13 Diğer Alacaklar
130
131 Ortaklardan Alacaklar
132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden Ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
134 Verilen Depozito Ve Teminatlar
135 Personelden Alacaklar
136 Diğer Çeşitli Alacaklar
137 Şüpheli Diğer Alacaklar
138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar
140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar
141 Devam Eden Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar
142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar
143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
145
146
147
148
149
15 Stoklar
150 İlk Madde Ve Malzeme
151 Yarı Mamuller
152 Mamuller
153 Ticari Mallar
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
156 Yoldaki Stoklar
157 Diğer Stoklar
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
159 Verilen Sipariş Avansları
16 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri

160 - 167 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri
168 Yıllara Yaygın İnşaat Enfasyon Düzetme Hesabı
169 Taşeronlara Verilen Avanslar
17 Canlı Varlıklar
170 Tarla Bitkileri
171 Bahçe Bitkileri
172 Büyükbaş Hayvanlar
173 Küçükbaş Hayvanlar
174 Kanatlı Hayvanlar
175 Su Ürünleri Ve Diğer Canlı Varlıklar
176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
177
178
179 Verilen Sipariş Avansları
18 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler Ve Gelir Tahakkukları
180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler
181 Gelir Tahakkukları
182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) Ve Hizmet İşleri
183
184
185
186
187
188 Sayım Ve Tesellüm Noksanları
189 Sayım Ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)
19 (190- 195) Diğer Dönen Varlıklar
190 Devreden Kdv
191 İndirilecek Kdv
192 Diğer Kdv
193 Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar
194 Verilen İş Ve Personel Avansları
195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
19 (196-199) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar
196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar
198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar İle Gruplara İlişkin Varlıklar
199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

2 DURAN VARLIKLAR
20 (200-208) Finansal Yatırımlar
200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
205 Bankalardaki Vadeli Mevduat
206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları
207 Diğer Finansal Yatırımlar
208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
20 (209) Türev Araçlar
209 Türev Araçlar
21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)
210 İştiraklerdeki Yatırımlar
211 İş Ortaklıklarındaki Veya Müştereken Kontrol Edilen İşlet- Melerdeki Yatırımlar
212 Bağlı Ortaklıklar
213
214
215
216
217
218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
22 Ticari Alacaklar
220 Müşterilerden Alacaklar
221 Alacak Senetleri
222 Alınan İleri Tarihli Çekler
223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
225 Üye Aidatlarından Alacaklar.
226 Diğer Ticari Alacaklar

227 Şüpheli Ticari Alacaklar
228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
23 Diğer Alacaklar
231 Ortaklardan Alacaklar
232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden Ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
234 Verilen Depozito Ve Teminatlar
235 Personelden Alacaklar
236 Diğer Çeşitli Alacaklar
237 Şüpheli Diğer Alacaklar
238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hiz- Met Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar
240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar
241 Devam Eden Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar
242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar
243 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
248 Birikmiş Amortismanlar (-)
249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları Ve Verilen Avanslar
25 Maddi Duran Varlıklar
250 Arazi Ve Arsalar
251 Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenlemeleri
252 Binalar
253 Tesis, Makine Ve Cihazlar
254 Taşıtlar
255 Demirbaşlar
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

258 Birikmiş Amortismanlar (-)
259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları Ve Verilen Avanslar
26 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
260 Şerefiye
261 Haklar
262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar
264 Geliştirme Maliyetleri
265 Maden Kaynakları Arama Ve Değerlendirme Varlıkları
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
268 Birikmiş Amortismanlar (-)
269 Verilen Avanslar
27 Canlı Varlıklar
270 Tarla Bitkileri
271 Ağaçlar
272 Büyükbaş Hayvanlar
273 Küçükbaş Hayvanlar
274 Kanatlı Hayvanlar
275 Su Ürünleri Ve Diğer Canlı Varlıklar
276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
277 Birikmiş Amortismanlar (-)
278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
279 Verilen Avanslar
28 (280-288) Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gider- Ler Ve Gelir Tahakkukları
280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler
281 Gelir Tahakkukları
282
283
284
285
286
287
288
28 (289) Ertelenmiş Vergi Varlığı
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı

29 Diğer Duran Varlıklar
290
291
292 Diğer Kdv
293 Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar
294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
295
296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
299 Birikmiş Amortismanlar (-)

3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
30 (300-308) Finansal Yükümlülükler
300 Banka Kredileri
301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri
303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan
304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler Ve Diğer Borçlanma Araçları
305 Çıkarılmış Tahvil Ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit Ve Faizleri
306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
307 Diğer Finansal Yükümlülükler
308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)
30 (309) Türev Araçlardan Borçlar
309 Türev Araçlardan Borçlar
31
32 Ticari Borçlar
320 Satıcılar
321 Borç Senetleri
322 Verilen İleri Tarihli Çekler
323
324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar
326 Diğer Ticari Borçlar
327
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

329
33 Diğer Borçlar
330
331 Ortaklara Borçlar
332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere Ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
334 Alınan Depozito Ve Teminatlar
335 Personele Borçlar
336 Diğer Çeşitli Borçlar
337
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
339
34 (340-344) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
341 Devam Eden Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
342
343
344
34 (345-349) Alınan Avanslar
345 Alınan Sipariş Avansları
346 Alınan İş Avansları
347
348 Alınan Diğer Avanslar
349
35 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri
350-357 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak Ediş Bedelleri
358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
359
36 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler
362 Ödenecek Kdv
363 Ödenecek Ötv
364 Ödenecek Diğer Vergiler
365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

366
367
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
37 (370 – 371 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları)
370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)
37 (372 – 379) Karşılıklar
372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları
373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
374 Gider Karşılıkları
375 Garanti Karşılıkları
376 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
379 Diğer Karşılıklar
38 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler Ve Gider Tahakkukları
380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler
381
382 Alınan Devlet Teşvikleri
383
384
385 Gider Tahakkukları
386
387
388 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları
389
39 (390-395) Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler
390
391 Hesaplanan Kdv
392 Diğer Kdv
393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı
394
395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler

39 (396-399) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
396
397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler

4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
40 (400-408) Finansal Yükümlülükler
400 Banka Kredileri
401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
402
403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
404
405 Çıkarılmış Tahvil Ve Diğer Borçlanma Araçları
406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
407 Diğer Finansal Yükümlülükler
408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)
40 (409) Türev Araçlardan Borçlar
409 Türev Araçlardan Borçlar
41
42 Ticari Borçlar
420 Satıcılar
421 Borç Senetleri
422 Verilen İleri Tarihli Çekler
423
424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
425
426 Diğer Ticari Borçlar
427
428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
429
43 Diğer Borçlar
430
431 Ortaklara Borçlar

432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere Ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
434 Alınan Depozito Ve Teminatlar
435 Personele Borçlar
436 Diğer Çeşitli Borçlar
437
438 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)
439
44 (440-444) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
441 Devam Eden Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
442
443
444
44 (445-449) Alınan Avanslar
445 Alınan Sipariş Avansları
446 Alınan İş Avansları
447
448 Alınan Diğer Avanslar
449
45
46 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
461
462
463
464
465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
466
467
468 Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi Ve Yükümlülükler
469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
47 Karşılıklar
470
471
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
474
475 Garanti Karşılıkları
476 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
478 Çevre Düzenleme Karşılıkları
479 Diğer Karşılıklar
48 (480-488) Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler Ve Gider Tahakkukları
480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler
481
482 Alınan Devlet Teşvikleri
483
484
485 Gider Tahakkukları
486
487
488
48 (489) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler
491
492 Diğer Kdv
493
494 Tesise Katılma Payları
495
496
497
498
499

5 ÖZ KAYNAKLAR
50 Ödenmiş Sermaye
500 Sermaye
501 Ödenmemiş Sermaye (-)
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)
504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları

505
506
507
508
509
51 Sermaye Katkıları
510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları
511 Sermaye Tamamlama Fonu
512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları
513
514
515 Geri Alınmış Paylar (-)
516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs Veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi
517
518
519
52 Sermaye Yedekleri
520 Pay İhraç Primleri
521 Pay İptal Karları
522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler
523 Pay İhraç Giderleri (-)
524
525
526
527
528
529
54 Kar Yedekleri Ve Fonlar
540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler
541 Statü Yedekleri
542 Olağanüstü Yedekler
543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler
544 Girişim Sermayesi Fonu
545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri
547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları
548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar

549 Diğer Kar Yedekleri
55 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)
550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)
554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
556 Yabancı Para Çevrim Farkları İle Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
557 Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar Veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
558 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kay- Dedilen Diğer Gelirler (Giderler)
559 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)
56 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandıracak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)
560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)
561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)
562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)
563
564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler
565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler
566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler
567 Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar Veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
568 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)
569 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)
57 Geçmiş Yıllar Karları
570 Geçmiş Yıllar Karları
571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları
572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları
573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar

574
575
576
578
579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)
58 Geçmiş Yıllar Zararları
580 Geçmiş Yıllar Zararları
581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)
582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)
583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)
584
585
586
587
588
589
59 Dönem Net Karı (Zararı)
590 Dönem Net Karı
591 Dönem Net Zararı (-)
592
593
594
595
596
597
598
599

6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI
60 Brüt Satış Hasılatı
600 Yurt İçi Satışları
601 Yurtdışı Satışlar
602 İhraç Kaydıyla Satışlar
603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar
604
605

606
607
608
609 Diğer Satış Hasılatları
61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler (-)
610 Satıştan İadeler (-)
611 Satıştan İskontoları (-)
612 Diğer İndirimler (-)
613
614
615
616
617
618
619
62 Satışların Maliyetleri (-)
620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)
624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)
625 Stok Anormal Fire Ve Kayıpları (-)
626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
627 Stoklarla İlişkin Konu Kalmayan Karşılıklar (-)
628
629 Diğer Giderler (-)
63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)
630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)
631 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)
632 Genel Yönetim Giderleri (-)
633
634
635
636
637
638
639
64 (640-644) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir Ve Kazançlar

640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları
641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar
642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar
64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR
645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar
646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar
647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar
648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar
649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar
65 Esas Faaliyetlerden Diğer Gider Ve Zararlar İle Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar (-)
(650-654) Esas Faaliyetlerden Diğer Gider Ve Zararlar (-)
650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)
651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)
653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)
654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
65 (655-659) Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar
655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)
656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
66 Finansal Gelirler
660 Mevduat Faiz Gelirleri
661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
663 Diğer Faiz Gelirleri
664 Kur Farkı Kazançları
665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar
667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
668 Diğer Finansal Gelirler

669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)
67 Finansal Giderler (-)
670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
673 Diğer Faiz Giderleri (-)
674 Kur Farkı Zararları (-)
675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)
677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)
678 Diğer Finansal Giderler (-)
t Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)
68 Durdurulan Faaliyetler Gelir Ve Karları İle Gider Ve Zararları
680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı
681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar
682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)
683
684
685
686
687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları
688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)
689
69 Dönem Net Karı Veya Zararı
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı
694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı
698
699 Dönem Net Kar veya Zararı

7 MALİYET HESAPLARI

7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları
70 (700-701) Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
70 (700-709) Maliyet Oluşum Hesapları
700
701
702
703 Üretim (İmalat) Hesabı
704 Canlı Varlık Üretim Hesabı
705 Hizmet Üretim Hesabı
706 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı
707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı
708 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı
709
70 Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri
710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
711 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
712 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkları
713 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkları
714
715
716
717
718
719
72 Direkt İşçilik Giderleri
720 Direkt İşçilik Giderleri
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
722 Direkt İşçilik Ücret Farkları
723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları
724
725
726
727
728
729
73 Genel Üretim Giderleri
730 Genel Üretim Giderleri
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı
737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı

739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
74 Hizmet Üretim Maliyeti
740 Hizmet Üretim Maliyeti
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
743
744
745
746
747
748
749
75 Araştırma, Geliştirme Ve Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi Giderleri
750 Araştırma Giderleri
751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı
752 Araştırma Gider Farkları
753 Geliştirme Giderleri
754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
755 Geliştirme Gider Farkları
756 Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi Giderleri
757 Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı
758 Maden Kaynaklarının Aranması Ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları
759
76 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri
760 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri
761 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
762 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Gider Farkları
763
764
765
766
767
768
769
77 Genel Yönetim Giderleri
770 Genel Yönetim Giderleri
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları
773
774
775
776
777
778
779

78 Finansman Giderleri
780 Finansman Giderleri
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
782 Finansman Giderleri Farkları
783
784
785
786
787
788
789
7/B Seçeneğinde Gider Hesapları
79 Gider Çeşitleri
790 İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
791 İşçi Ücret Ve Giderleri
792 Memur Ücret Ve Giderleri
793 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Giderler
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

8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR
80-83 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
80 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları
801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)

804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
806
807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
808 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler ($\pm$)
81 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları
811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)
814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
818 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) ($\pm$)
819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler ($\pm$)
82 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
83 Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Diğer Düzeltmeler
830
831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler
832
833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler
834
835
836
837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler
838
839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler
84-89 Serbest Hesaplar
9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)

EK: 2 TMS 41 (TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI)

TARIMSAL FAALİYETLER

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere [“Önceki Değişiklikler”](#) linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın “Yürürlük Tarihi” bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait “Güncellemeler” bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 41

Tarımsal Faaliyetler

Amaç

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Kapsam

1 Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;

Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve

34-35 paragraflarında yer alan devlet teşvikleri.

2 Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).

Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).

Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (bakınız: TFRS 16 Kiralamalar).

3 Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, TMS 2 Stoklar veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

4 Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilensığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak

taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks

gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.

Tanımlar

Tarımla ilişkili tanımlar

5 Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir.

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

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

5A Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

5B Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.

5C Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.

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

Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

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 ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

7 Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir:

(i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış), (ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya (iii) döllenme (ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi) veya

Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Genel tanımlar

8 Aşağıdaki terimler bu Standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır:

Defter değeri: Varlığın finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır (bakınız: TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü).

Devlet teşvikleri: TMS 20’de tanımlandığı gibidir.

9 [Silinmiştir]

Muhasebeleştirme ve ölçüm

10 İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

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

12 Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30'uncu paragrafta yer verilen gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

13 Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 Stoklar'ın veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir.

14 [Silinmiştir]

15 Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

16 İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasanın koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar'da tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.

17–

21 [Silinmiştir]

22 İşletme, ilgili varlıkların finansmanına veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akışlarını (örneğin, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti) dikkate almaz.

23 [Silinmiştir]

24 Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar) veya

Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).

25 Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

Kazanç ve zararlar

26 Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

27 Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

28 Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

29 Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde ölçülememesi

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

31 30'uncu paragrafta belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.

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

33 İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, TMS 2 Stoklar'ı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'ı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nü dikkate alır.

Devlet teşvikleri

34 Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

35 Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

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

37 Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda (bakınız: 30'uncu paragraf); TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması uygulanır.

38 Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20'den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır.

Açıklama

39 [Silinmiştir]

Genel

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

41 İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlar.

42 41'inci paragrafta belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür.

43 İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırıştırabilir. Yapılan ayırıştırma işlemi,

gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar.

44 Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.

45 Canlı varlıklar, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar).

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

İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerinin niteliği ve

Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:

İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve

Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.

47–

48 [Silinmiştir]

49 İşletme, aşağıdakileri açıklar:

Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;

Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve

Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

50 İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelendeğişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:

Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar;

Satın almalarından kaynaklanan artış;

TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar;

Hasattan kaynaklanan azalış;

İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;

Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesidurumunda oluşan net kur farkları ve

Diğer değişiklikler.

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

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

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

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ekaçıklamalar

54 Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: 30'uncu paragraf) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:

Canlı varlığın türü;

Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;

Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;

Amortisman yöntemi;

Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve

Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları(birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

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

Değer düşüklüğü tutarları;

Değer düşüklüğü iptalleri ve

Amortisman.

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

İlgili canlı varlığın tarifi;

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve

Değişimin etkileri.

Devlet teşvikleri

57 İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı;

Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller ve

Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Yürürlük tarihi ve geçiş

58 Bu Standart 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan dönemleri kapsayan yıllık finansal tablolar için uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

59 Bu Standart, herhangi bir özel geçiş hükmü belirlemez. Bu Standardın uygulaması, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar'a uygun olarak muhasebeleştirilir.

60 2008 yılında yayımlanan TFRS'lerdeki İyileştirmeler, 5, 6, 17, 20 ve 21'inci paragrafları değiştirmiş ve 14'üncü paragrafı silmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

61 TFRS 13 8, 15, 16, 25 ve 30'uncu paragrafları değiştirmiş, 9, 17–21, 23, 47 ve 48'inci paragrafları silmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

62 2014 yılında yayımlanan Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler (TMS 16 ve TMS 41'e İlişkin Değişiklik), 1-5, 8, 24 ve 44'üncü paragrafları değiştirmiş ve 5A-5C ile 63'üncü paragrafları eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler TMS8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.

63 Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e İlişkin Değişiklik) ilk kez uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca zorunlu kılınan sayısal bilgi sunulur.

64 TFRS 16, 2'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

65 Temmuz 2020’de yayımlanan TFRS’lere İlişkin Yıllık İyileştirmeler 2018-2020, 22’nci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2022 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başındaki veya sonrasındaki gerçeğe uygun değer ölçümlerine uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.



