

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

DOKTORA TEZİ

**TARIM İŞLETMELERİNDE TARIMSAL FAALİYET
STANDARDI ÇERÇEVESİNDE MALİYET
HESAPLAMASI: BİR TARIM İŞLETMESİNDE ÖRNEK
UYGULAMA**

Mustafa KILLI

Danışman : Doç. Dr.Zeynep HATUNOĞLU

Yıl :2014, Sayfa: 150

Jüri : Doç.Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Başkan)
: Prof.Dr. Cuma AKBAY (Üye)
: Doç.Dr. Ali DERAN (Üye)
: Doç.Dr. Yücel AYRIÇAY (Üye)
: Doç.Dr. Salih YEŞİL (Üye)

Tarım Sektörü, insan nüfusunun beslenme ihtiyacını karşılaması, diğer sektörlere girdi sağlaması, istihdam ve değer yaratmasından dolayı önemini her zaman korumuştur. Tarımsal faaliyetler, bitkisel üretim, hayvansal üretim su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olarak sınıflandırılmaktadır.

Bu çalışma, Tarımsal Faaliyet Standardı çerçevesinde tarım işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplaması amacıyla yapılmıştır. Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, tarım muhasebesi, tarımsal faaliyet ve tarım işletmeleri hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, tarım işletmelerinde muhasebe düzeni ve maliyet hesaplamaları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde tarım muhasebesi ile ilgili ulusal ve uluslar arası düzenlemelere yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının ve TMS 41 Tarım Muhasebe Standardının tarihsel gelişimi verildikten sonra TMS 41 detaylı olarak açıklanmıştır. Son bölümde, bir tarım işletmesinde maliyet hesaplaması üzerine örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarım Muhasebesi, Tarım İşletmeleri, TMS 41 Tarım Muhasebe Standardı, Maliyet Hesaplaması

**DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY**

ABSTRACT

PhD THESIS

**COST CALCULATION IN THE FRAMEWORK OF
AGRICULTURE ACCOUNTING STANDART IN THE
AGRICULTURAL FARMS: SAMPLE APPLICATION IN
AN AGRICULTURAL FARM**

Mustafa KILLI

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Year : 2014 , Pages:150

**Jury : Assoc. Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Chairperson)
: Prof. Dr. Cuma AKBAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Ali DERAN (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Salih YEŞİL (Member)**

Agricultural sector has always maintained its importance due to meet the food needs of human population, providing inputs to other sectors, creation of value added and employment. Agricultural activities, crop production, animal production, fisheries and forest products production has been classified.

In the study, the calculation of product cost in agricultural farms has been examined. The study consists of four main parts. In the first part, general information on agriculture, agricultural accounting and agricultural farms has been given. In the second part, accounting system and the calculation of costs in agricultural farms have been examined. In the third part, national and international regulations on farm accounting have been studied. The historical background of Turkish Accounting Standard and TAS 41 Farm Accounting Standard are presented, then TAS 41 Farm Accounting Standard has been examined in detail. In the last part, a sample practice on calculating costs in agricultural farms has been carried out.

Keywords: Farm Accounting, Agricultural Farms, TAS 41 Farm Accounting Standard, Calculation of Product Costs.

ÖNSÖZ

Bu doktora tez çalışması ile TMS 41 Tarım Muhasebe Standardı çerçevesinde tarım işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanması konusuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında ve doktora öğrenimim sürecinde değerli görüş, eleştiri ve önerileriyle akademik çalışmalarda bana yol gösteren tez danışmanım Doç. Dr. Zeynep HATUNOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmasında görüş ve önerilerinden yararlandığım Doç. Dr. Ali DERAN'a teşekkür ederim.

Çalışmanın uygulama kısmının hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen TİGEM Çukurova İşletmesi Muhasebe Şefi Sayın Serkan KARAMAN'a teşekkür ederim.

Doktora süreci boyunca bana uygun çalışma ortamı hazırlayan eşime ve çocuklarıma teşekkür ederim.

Ayrıca, bu tez çalışmasını tanıdığım ilk çiftçi babam Mehmet KILLI'ya ithaf ediyorum.

Mustafa KILLI
Haziran 2014

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
EKLER LİSTESİ.....	XIII
1. GİRİŞ.....	1
2. ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR.....	3
3. TARIM MUHASEBESİ, TARIMSAL FAALİYET ve TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	5
3.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi.....	5
3.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları.....	5
3.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi.....	6
3.1.3. Tarım Muhasebesinin Özellikleri.....	7
3.1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar.....	8
3.1.4.1. Ölü Mevsim Giderleri Sorunu.....	8
3.1.4.2. Giderlerin Dönemlere Yüklenmesi Sorunu.....	8
3.1.4.3. Faaliyetler Arası Transfer ve Öz Tüketim Sorunu.....	9
3.1.4.4. Biyolojik Dönüşüm Sorunu.....	9
3.1.4.5. Vergi Mevzuatı Sorunu.....	9
3.1.4.6. Tekdüzen Hesap Planı İle İlgili Sorunlar.....	9
3.1.4.7. Bilgisizlik Sorunu.....	10
3.1.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi.....	10
3.1.5.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi.....	11
3.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişimi.....	14
3.1.5.3. Avrupa Birliği'ndeki Gelişimi.....	15
3.1.5.4. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı.....	15
3.1.5.5. Türkiye'de Gelişimi.....	16
3.2. Tarımsal Faaliyet.....	17
3.2.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı.....	18
3.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri.....	19
3.2.3. Tarımsal Faaliyetin Sınıflandırılması.....	20
3.2.3.1. Bitkisel Üretim.....	20
3.2.3.2. Hayvansal Üretim.....	20
3.2.3.3. Orman Ürünleri Üretimi.....	21
3.2.3.4. Su Ürünleri Üretimi.....	21
3.2.4. Tarımsal Faaliyetin Ülke Ekonomisine Katkısı.....	21
3.2.4.1. Nüfus ve İşgücü Katkısı.....	22
3.2.4.2. Üretim ve Verim Katkısı.....	22
3.2.4.3. Toplum Beslenmesine Katkısı.....	23
3.2.4.4. Sanayi Sektörüne Katkısı.....	23
3.2.4.5. Milli Gelire Katkısı.....	23
3.2.4.6. Dış Ticarete Katkısı.....	24
3.3. Tarım İşletmeleri.....	24
3.3.1. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	25
3.3.1.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri.....	25
3.3.1.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri.....	26
3.3.1.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri.....	27
3.3.1.4. AB Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Tarım İşletmeleri.....	27
3.3.2. Tarım İşletmelerinin Temel Özellikleri.....	28

4. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ ve MALİYET HESAPLAMALARI.....	29
4.1. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni.....	29
4.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi.....	29
4.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi.....	30
4.2. Tarım İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi.....	31
4.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları.....	31
4.2.2. Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması.....	32
4.2.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	33
4.2.3.1. Maliyetlerin Hesaplama Şeklini Belirleyen Yöntemler.....	33
4.2.3.2. Maliyet Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler.....	34
4.2.3.3. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler.....	35
4.2.4. Maliyet ve Gider Kavramları.....	36
4.2.5. Giderlerin Sınıflandırılması.....	37
4.2.5.1. Mamule Yüklenmesine Göre Giderler.....	37
4.2.5.2. Çeşit Esasına Göre Giderler.....	38
4.2.5.3. Fonksiyon Esasına Göre Giderler.....	38
4.2.5.4. Üretim Miktarı Karşısında Değişkenliğine Göre Giderler.....	39
4.2.5.5. Kontrol Edilebilirlik Özelliklerine Göre Giderler.....	39
4.2.6. Tarım İşletmelerinde Gider Yerleri.....	39
4.2.6.1. Esas Üretim Gider Yerleri.....	40
4.2.6.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri.....	40
4.2.6.3. Hizmet Gider Yerleri.....	41
4.2.6.4. Yatırım Gider Yerleri.....	41
4.2.6.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri.....	41
4.2.6.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri.....	41
4.2.6.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri.....	42
4.2.6.8. Genel Yönetim Gider Yerleri.....	42
4.2.7. Gider Yerleri Oluşturmanın Yararı.....	42
4.2.8. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı.....	42
4.2.9. Giderlerin Dağıtımında Kullanılan Yöntemler.....	43
4.2.9.1. Basit Dağıtım Yöntemi.....	43
4.2.9.2. Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi.....	43
4.2.9.3. Turlama (Karşılıklı Dağıtım) Yöntemi.....	44
4.2.9.4. Matematiksel (Matrix) Dağıtım Yöntemi.....	44
4.2.9.5. Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi.....	44
4.2.10. Tarım İşletmelerinde Yan Ürünler.....	44
5. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	46
5.1. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci.....	46
5.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	46
5.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları.....	47
5.1.3. KOBİ TFRS (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı).....	48
5.2. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı.....	49
5.2.1. Standardın Gerekçesi.....	49
5.2.2. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	49
5.2.3. Standartta Yer Alan Tarımla İlişkili Tanımlar.....	50
5.2.4. Standartta Yer Alan Genel Tanımlar.....	51
5.2.5. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü.....	52
5.2.6. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar.....	53
5.2.7. Devlet Teşvikleri.....	53
5.2.8. Finansal Tablo Dipnotlarına Açıklanması Gereken Hususlar.....	54
5.3. KOBİ TFRS’de Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Hükümler.....	55

5.4. Türk Vergi Mevzuatında Tarımsal Faaliyetler ile İlgili Düzenlemeler.....	56
5.4.1. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi.....	56
5.4.2. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	56
5.4.3. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıklarda Kâr veya Zarar Hesaplaması.....	57
5.5. TMS/TFRS’lerde Değerleme Ölçüleri.....	58
5.5.1. TMS 41’de Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Değerlemesi.....	58
5.5.2. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı.....	59
5.5.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülmesi.....	59
5.5.2.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi.....	60
5.4.3. Gerçeğe Uygun Değer İle Tarihi Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması.....	62
5.6. Tarım İşletmelerinde Amortismanlar.....	63
5.6.1. Amortisman Kavramı.....	63
5.6.2. Amortisman Yaklaşımları.....	64
5.6.3. Amortisman Yöntemleri.....	65
5.6.3.1. VUK’nda Amortisman Yöntemleri.....	65
5.6.3.2. TMS’de Amortisman Yöntemleri.....	67
5.6.4. Canlı Varlıklarda Amortisman.....	69
5.6.4.1. VUK’a Göre Canlı Varlıklarda Amortisman.....	69
5.6.4.2. TMS 41’e Göre Canlı Varlıklarda Amortisman.....	71
5.7. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Hükümlerin TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması.....	72
5.8. TMS 41’e Göre Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Öngörülen Değişiklikler..	73
5.8.1. 16 Dönen Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar Hesap Grubu.....	76
5.8.1.1. 160 Tarla Bitkileri.....	76
5.8.1.2. 161 Bahçe Bitkileri.....	76
5.8.1.3. 162 Büyükbaş Hayvanlar	77
5.8.1.4. 163 Küçükbaş Hayvanlar.....	77
5.8.1.5. 164 Kümes Hayvanları.....	77
5.8.1.6. 165 Su Hayvanları.....	78
5.8.1.7. 168 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	78
5.8.1.8. 169 Verilen Sipariş Avansları.....	78
5.8.2. 21 Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar Hesap Grubu.....	78
5.6.2.1. 210 Meyve Ağaçları.....	78
5.6.2.2. 211 Meyve Vermeyen Ağaçlar.....	78
5.6.2.3. 212 Büyükbaş Hayvanlar.....	79
5.6.2.4. 213 Küçükbaş Hayvanlar.....	79
5.6.2.5. 214 Kümes Hayvanları.....	79
5.6.2.6. 215 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar.....	79
5.6.2.7. 216 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	79
5.6.2.8. 217 Birikmiş Amortismanlar (-).....	79
5.6.2.9. 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları.....	79
5.6.2.10. 219 Verilen Avanslar.....	80
6. ÖRNEK UYGULAMA.....	81
6.1. TİGEM Çukurova Tarım İşletmesi Hakkında Bilgiler.....	81
6.1.1. Arazi Varlığı.....	81
6.1.2. Üretim Faaliyetleri.....	82
6.1.2.1. Bitkisel Üretim Faaliyetleri.....	82
6.1.2.2. Hayvansal Üretim Faaliyetleri.....	82
6.2. Bitkisel Üretim Faaliyetlerinde Maliyet Hesaplaması.....	83
6.2.1. Bitkisel Üretim Gider Yerleri.....	83
6.2.1.1. Esas Üretim Gider Yerleri.....	83
6.2.1.2. Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri.....	84
6.2.2. Tarla Bitkileri Üretiminde Maliyet Hesaplamaları.....	85
6.2.2.1. Buğday Ekim Dönemi Maliyetleri.....	85

6.2.2.2. Buğday Hasat Dönemi Maliyetleri.....	111
7. SONUÇ	139
KAYNAKLAR.....	143
ÖZGEÇMİŞ	
EKLER	

Kısaltmalar Listesi

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ÇMVA	: Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
DİMM	: Direkt İlkmadde ve Malzeme
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DSFH	: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
EÜGY	: Esas Üretim Gider Yeri
FADN	: Farm Accounting Data Network
FASB	: Financial Accounting Standart Board
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standarts
IASB	: International Accounting Standarts Board
IASC	: International Accounting Standarts Committee
IAS 41	: International Accounting Standarts: Agriculture
IFRS	: International Financial Reporting Standarts
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standardı
md.	: Madde
M.N.V.	: Motorlu Nakil Vasıtaları
MSUGT	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
OGM	: Orman Genel Müdürlüğü
ÖTEM	: Önceden Tespit Edilmiş Maliyet
Prgf	: Paragraf
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
Şb.	: Şube
TAGEM	: Tarımsal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
TDK	: Türk Dil Kurumu
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TİGEM	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 2	: Stoklar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 12	: Gelir Vergileri Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 41	: Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslar arası Muhasebe Standardı

UMSK	: Uluslar arası Muhasebe Standardı Kurulu
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VRH	: Vergi, Resim ve Harçlar
YHGY	: Yardımcı Hizmet Gider Yeri
YÜGY	: Yardımcı Üretim Gider Yeri

TABLolar LİSTESİ

Tablolar

Sayfa

Tablo 3.1. Sivil İstihdamın Sektörlere Göre Dağılımı.....	22
Tablo 3.2. Türkiye’de Milli Gelirin Sektörlere Göre Dağılımı.....	24
Tablo 3.3. Türkiye’de İhracatın Sektörlere Göre Dağılımı.....	24
Tablo 3.4. Tarımsal İşletmelerim Tipoloji sınıflamasına göre dağılımı.....	28
Tablo:4.1. İşletme Hesabı Özeti.....	30
Tablo 5.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı.....	50
Tablo.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	66
Tablo.5.3. TMS’ye Göre Amortisman Tablosu.....	68
Tablo 5.4. Tarımda Kullanılan Canlı ve Cansız Varlıklar Amortisman Oranları	70
Tablo.5.5. Canlı Varlıkların TMS’ ye Göre Gruplandırılması.....	74
Tablo 5.6. Canlı Varlıklar Grubu Hesap Önerisi.....	75
Tablo 6.1. Arazi Varlığı.....	81
Tablo 6.2. Bitkisel Üretim Bölümü EÜGY.....	84
Tablo 6.3. Bitkisel Üretim Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri.....	85
Tablo 6.4. YÜGY ve YHGY Dağıtım Anahtarları.....	85
Tablo 6.5. Buğday Ekimi Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	86
Tablo 6.6. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	86
Tablo 6.7. Çeşitli Giderler.....	87
Tablo 6.8. I.Dağıtım Tablosu (2011 Yılı).....	88
Tablo 6.9. 2011 Yılı Ekimlerinin Bitki Türlerine Dağılımı.....	89
Tablo 6.10. Toprak Hazırlama Maliyet Tablosu (31.12.2011 Tarihi İtibariyle)...	92
Tablo 6.11. Toprak Hazırlık Giderlerinin Dağılımı.....	94
Tablo 6.12. Atölyeler YHGY Gider Dağılımı.....	94
Tablo 6.13. Atölyeler YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	95
Tablo 6.14. Atölyeler YHGY Giderlerinin Diğer YÜGY’ne Dağılımı	95
Tablo 6.15. Traktörler YÜGY Dağıtıma Tabi Giderleri	95
Tablo 6.16. Traktörler YÜGY Gider Dağıtım Tablosu.....	96
Tablo 6.17. Traktörlerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	97
Tablo 6.18. Tarım Alet ve Makineleri YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri	97
Tablo 6.19. Tarım Alet ve Makineleri YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	98
Tablo 6.20. Tarım Alet ve Makinelerinden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	98
Tablo 6.21. Benzinli M.N.V. YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri	99
Tablo 6.22. Benzinli M.N.V. YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	99
Tablo 6.23. Benzinli M.N.V.’lerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	100
Tablo 6.24. Dizel M.N.V. YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri	100
Tablo 6.25. Dizel M.N.V. YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	101
Tablo 6.26. Dizel M.N.V.’lerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	101
Tablo 6.27. İş Makineleri YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri.....	102
Tablo 6.28. İş Makineleri YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	102
Tablo 6.29. İş Makinelerinden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	102

Tablo 6.30. 2012 Yılına Devreden Buğday Ekim Maliyetleri.....	104
Tablo 6.31. Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri.....	111
Tablo 6.32. Traktörler 2012 Yılı Amortisman Tablosu.....	113
Tablo 6.33. 2012 Yılı Traktörler Amortismanında Çalışmayan Kısım.....	113
Tablo 6.34. I.Dağıtım Tablosu (2012 Yılı).....	114
Tablo 6.35. Atölyeler YHGY Gider Dağıtım Tablosu.....	115
Tablo 6.36. Atölyeler YHGY Giderlerinin Diğer YÜGY'ne Dağılımı	115
Tablo 6.37. Traktörler YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri	116
Tablo 6.38. Traktörler YÜGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu.....	116
Tablo 6.39. Traktörlerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	117
Tablo 6.40. Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nin Dağıtıma Tabi Giderleri	117
Tablo 6.41. Tarım Alet ve Makineleri YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu	118
Tablo 6.42. Tarım Alet ve Makinelerinden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	118
Tablo 6.43. Benzinli M.N.V. YHGY'nin Dağıtıma Tabi Giderleri.....	119
Tablo 6.44. Benzinli M.N.V. YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu.....	119
Tablo 6.45. Benzinli M.N.V'lerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	120
Tablo 6.46. Dizel M.N.V. YHGY'nin Dağıtıma Tabi Giderleri	120
Tablo 6.47. Dizel M.N.V. YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu.....	121
Tablo 6.48. Dizel M.N.V'lerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	121
Tablo 6.49. İş Makineleri YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri	122
Tablo 6.50. İş Makineleri YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu.....	122
Tablo 6.51. İş Makineleri Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı.....	122
Tablo 6.52. II.Dağıtım Tablosu (2012 Yılı).....	124
Tablo 6.53. Buğday Üretim Şubesi Maliyet Oluşum Tablosu.....	125
Tablo 6.54. Gelir Tablosu (TMS 41'e Göre).....	137

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sekiller

Sayfa

Şekil 5.1. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi.....61

Ekler Listesi

- Ek-1 : İşletme Hesabı Defteri
- Ek-2 : Tarım İşletmelerinde 7/B Maliyet Akış Şeması
- Ek-3 : Ambar Çıkış Pusulası
- Ek-4 : İşçilik Puantaj Kartı
- Ek-5 : Dışarıdan Sağlanan Yemek Gideri Dağıtım Tablosu
- Ek-6 : Dışardan Sağlanan İşçilik Giderleri Dağıtım Tablosu (2012 Yılı)
- Ek-7 : YÜGY ve YHGY’nde Tüketilen Endirekt Malzemeler

1. GİRİŞ

Tarım, insanlığın var oluşundan günümüze kadarki süreçte insan yaşamının devamı için son derece önemli olan gıda maddelerinin üretimini üstlenmiştir. Tarım sektörü insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamasının yanında, diğer sektörlerle girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Dünya nüfusunun hızla artması ve buna bağlı olarak artan beslenme ihtiyacı, tarım sektörünün stratejik önemini giderek arttırmaktadır.

Günümüzde tarımın giderek artan önemi ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler sermaye şirketlerinin ilgisini çekmeye başlamıştır. Ülkemizde uzun yıllardır küçük aile işletmelerinde geleneksel yöntemlerle yapılan tarımsal üretimin, teknolojik gelişmeler nedeniyle geleneksel yapıdan çıkarak daha modern bir yapıya dönüştüğü, devletin tarım sektörüne verdiği önemin ve teşviklerin artmasıyla tarım sektöründe faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin sayılarının arttığı görülmektedir.

Tarım sektöründe yaşanan bu hızlı gelişmelere rağmen, tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunun küçük aile işletmeleri şeklinde olması ve bunların da büyük bir kısmının vergi dışı bırakılmış olması gibi nedenlerle tarımsal faaliyet muhasebesi yeterince gelişme gösterememiştir. Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının artması ile birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmaya başlamıştır. Çünkü diğer sektörlerde faaliyet gösteren ticari işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de alınacak yönetsel kararlara muhasebeden alınan veriler ışık tutmaktadır. Dolayısıyla tarım işletmelerinde tutulan muhasebe kayıtları sadece dönem karı veya zararının tespiti için değil aynı zamanda geleceğe dönük olarak alınacak kararlar için de faydalı bilgiler sağlamaktadır. Tarım sektörünün giderek artan stratejik önemi, tarım işletmelerinin sayılarındaki artış ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler, tarımsal faaliyetlere ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak amacıyla 01.01.2003 tarihinde 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS/IAS 41) yürürlüğe girmiştir.

UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra ülkemizde ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 01.01.2005 tarihinde, borsaya kayıtlı işletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" başlıklı bir tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin 31. kısmında borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe düzenlemelerine yer verilmektedir. SPK'nın tebliğinden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarihinde 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayınlanmıştır. Daha sonra Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS yayınlanmıştır. KOBİ TFRS'nin özellikli faaliyetler başlıklı 34. Bölümü'nde tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir.

Tarımsal faaliyetler farklı üretim yapıları içerdiğinden özellikli faaliyetler arasında değerlendirilmektedir. Tarımsal üretim: bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır. Çalışmamızda Tarımsal Faaliyetler Standardı TMS 41'in tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ve maliyet hesaplamalarına getirdiği yeniliklerin incelenmesi ve standart ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların araştırılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda bir tarım işletmesinde örnek uygulama çalışması yapılmıştır. Uygulama ile

TMS 41'in tarım işletmelerinde uygulanması sırasında karşılaşılabilecek olası sorunlara çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmamız yedi bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarımsal faaliyet muhasebesi konusuna giriş yapılmıştır. İkinci bölümde ise tarım muhasebesi ile ilgili daha önce yapılan araştırmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde tarımsal faaliyetin tanımı, özellikleri, sınıflandırılması, ülke ekonomisine katkıları açıklanıp tarım işletmeleri hakkında genel bilgiler verilmiş, sonra tarımsal faaliyet muhasebenin önemi, özellikleri, tarım muhasebesinde karşılaşılan sorunlar açıklandıktan sonra tarım muhasebesinin Avrupa Ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Avrupa Birliği (AB) ve ülkemizdeki tarihi gelişimi açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, tarım işletmelerinde muhasebe düzeni, maliyet sistemleri ve maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmış, tarım işletmelerindeki esas ve yardımcı üretim gider yerleri, tarımsal faaliyetler ve tarımsal ürünlerin maliyet hesaplamaları hakkında bilgiler verilmiştir.

Tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili düzenlemelerin açıklandığı beşinci bölümde önce muhasebe standartlarının dünyada ve ülkemizdeki gelişim süreci açıklanmış daha sonra 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardının (TMS 41) gerekçesi, amacı ve kapsamı açıklanmıştır. Bu bölümde daha sonra Türk Vergi Mevzuatında tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş ve TMS 41 ile vergi mevzuatı arasında bir karşılaştırma yapıldıktan sonra TMS 41'e göre Tekdüzen Hesap Planında yapılması öngörülen değişiklikler açıklanmıştır.

Altıncı bölümde ise tarla bitkileri üretimi yapan kamuya ait bir tarım işletmesinde TMS 41 çerçevesinde maliyet hesaplamaları üzerine yapılan örnek uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

Tez çalışmasının yedinci ve son bölümünde ise sonuç ve öneriler tartışılmıştır.

2. ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Açıl (1977) “Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimizde Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler” adlı yayında ülkemizde yetiştirilen çeşitli tarla ve bahçe ürünlerinin maliyet verilerinin neleri kapsayacağını ve maliyet hesaplamalarının nasıl yapılacağını detaylı bir şekilde açıklamıştır.

Erdamar (1985) tarafından yazılan “Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni” adlı kitap Türkiye’de tarım muhasebesi alanında yazılmış önemli bir kaynak olma özelliği taşımaktadır. Kitabın amacı sanayi ve ticaret işletmelerindeki muhasebe uygulamalarını tarım işletmelerinin yapısına göre uyarlayarak tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına kaynaklık etmektir. Kitapta tarım işletmeleri ile ilgili olarak finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ele alınmıştır. Kitabın son bölümünde bir tarım işletmesinde örnek olay çalışmasına yer verilmiştir.

Aras (1988) tarafından yazılan “Tarım Muhasebesi” adlı eser, bu konuda yayınlanmış olan ilk ders kitabıdır. Giriş bölümünde tarım muhasebesinin önemi ve tarihsel gelişimi anlatıldıktan sonra, çiftlik kayıtları, çiftlik envanteri, finansal kayıtlar, muhasebe sistemlerinin düzeni, muhasebe kayıtlarının analizi, bütçe düzenleme ve planlama ile tarımda gelir vergisi konularına ayrıntılı olarak değinilmiştir. Bu çalışmada FADN (Çiftlik Muhasebe Veri Ağı) konusuna da yer verilmiş ve örneklerle detaylandırılarak brüt marj hesaplama ve analiz tekniği açıklanmıştır.

Argiles ve Slof (2001), “New Opportunities For Farm Accounting” adlı eserde, öncelikle tarım sektöründe muhasebeye ve muhasebe uygulamalarına verilen önemin yetersiz olduğunu vurgulamıştır. Genel muhasebe yönetmeliğinin tarım işletmelerine özgü iyi bir şekilde uyarlanamadığı, FADN (Farm Accounting Data Network / Çiftlik Muhasebe Veri Ağı) ve IASC’ın (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) önerdiği tarım üzerine Uluslararası Muhasebe Standardının Avrupa çiftliklerinde muhasebe kullanımını geliştirmek için anahtar unsur olabileceği ifade edilmiştir. Tarım konusunda Uluslararası Muhasebe Standardının güçlü bir görüş sağladığı, ancak uygulanmasının zor olabileceği, buna karşın FADN’in ise özenilmiş, çok detaylı tarım muhasebesi prosedürlerine sahip deneyimli bir ağ olduğu vurgulanmıştır. FADN’in geliştirilmesinin Tarımsal Faaliyet Muhasebe Standardının uygulanmasını kolaylaştıracağı açıklanmıştır.

Özkan (2001) tarafından yapılan doktora tezi çalışmasında tarım sektörü hakkında genel bilgiler verilmiş, tarım işletmelerinde muhasebe konusu incelenmiş, ayrıca tarım muhasebesi uygulamalarının ABD’deki ve Türkiye’deki gelişimine değinilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise hayvancılık işletmelerinde değerlendirme, maliyet ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Sönmez (2004) tarafından yazılan “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi” adlı kitapta tarım sektörü, Avrupa Birliği (AB) tarım politikaları, tarım işletmelerinde varlıkların değerlemesi, amortisman, finansal tabloların analizi, tarımda muhasebe standartları ve tarım işletmelerinde kullanılan hesap planı açıklanmıştır.

Deran (2005) tarafından yapılan çalışmada, meyve bahçesi işletmelerinde maliyetlerin muhasebe kuramı çerçevesinde hesaplanması ve uygulamaları konusu incelenmiştir. Meyve ağaçları ile meyve üretim maliyetlerinin muhasebe kuramı çerçevesinde hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması konuları incelenerek uygulamaya katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Demirkol (2006), yaptığı doktora tezi çalışmasında tarım, tarım işletmeleri ve seracılık hakkında genel bilgiler vermiştir. Ayrıca çalışmada, tarım muhasebesi ve tarım

muhasebesi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise seracılık işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin varsayıma dayalı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Subaşı (2007), Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğüne (TİGEM) bağlı tarım işletmelerinde kullanılmak üzere hazırladığı kitapta, tek düzen muhasebe sisteminin tarım işletmelerinde uygulamasını örneklerle açıklamıştır.

Wheeling (2008), “Introduction to Agricultural Accounting” adlı kitabı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe bilgisi için özel olarak yazmıştır. Kitapta tarım sektöründeki muhasebe uygulamalarına özgü durumlar ve tipik sorunlar örneklerle açıklanmaktadır. Muhasebe işlemleri tarımdaki mevcut uygulamalar üzerine inşa edilerek sunulmuştur.

Top (2009) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’deki tarım muhasebesi uygulamalarındaki farklılıklara değinilmiş ve TMS 41’e göre açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada, canlı varlıklar TMS 41’e göre sınıflandırılmış ve canlı varlıkların değerlemesinden bahsedilmiştir. Çalışmada büyükbaş hayvancılık yapan bir işletmede örnek uygulama yapılmıştır.

Cihangir (2010), yaptığı çalışmada, meyvecilik işletmelerinde maliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) çerçevesinde hesaplanması ve uygulamaları konusunu incelemiştir. Meyvecilik işletmelerinde üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması konuları incelenmiştir.

Çetin ve Tipi (2011), “Tarım Muhasebesi” adlı kitapta tarım işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamalarını incelemiştir. Kitapta Türkiye’de tarım muhasebesi alanında yapılan çalışmaların yetersizliği vurgulanarak tarım işletmelerinde muhasebe kayıtlarının ne şekilde tutulacağı ve değerlendirileceği gibi konularda işletmelere ve öğrencilere kaynaklık etmek amaçlanmıştır.

Tunçez (2011) tarafından yazılan doktora tezi, tarımsal faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini ve örnek olay uygulamasını içermektedir. Çalışmada tarım muhasebesinin önemi ve tarım işletmelerinde muhasebe sistemi açıklanmıştır. Tarım işletmelerinin envanter, değerlendirme, amortisman işlemleri ve tarım işletmelerinde vergilendirme incelenmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise; süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan bir tarım işletmesinde muhasebe işlemlerine yönelik yeni bir model önerisi geliştirilmiş ve TMS 41 kapsamında örnek bir uygulama çalışması yapılmıştır.

Gökgöz (2012) tarafından yapılan doktora tezi çalışmasında, balık üretimi yapan işletmelerde TMS 41 çerçevesinde ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışmada; canlı bir varlık olan balıkların TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde aktive alınması, değerlendirilmesi, amortismanı, kâr/zarar hesabı, devlet teşvikleri ile kamuya açıklanması gereken hususlara değinilmiştir. Daha sonra balık üretme işletmelerinde ürün maliyetlerinin hesaplanabilmesini sağlayan maliyet muhasebesi sistemi açıklanarak ürün maliyetinin hesaplanması süreci ve muhasebe kayıtları varsayıma dayalı bir örnek üzerinde gösterilmiştir.

3. TARIM MUHASEBESİ, TARIMSAL FAALİYET VE TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde çalışmanın amacına teorik bir altyapı oluşturması açısından, öncelikle tarım muhasebesi, tarımsal üretim faaliyetleri ve tarım işletmeleri hakkında genel bilgiler açıklanacaktır.

3.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Günümüzde tarımsal faaliyetlerde, özellikle sermaye yoğun şirketler tarafından yapılan yatırımlarda önemli artışlar görülmektedir. Profesyonelce yönetilen söz konusu işletmelerde, yöneticilerin alacakları kararlara yardımcı olması ve bir üretim işletmesi olarak maliyetlerin doğru hesaplanması açısından muhasebe büyük bir öneme sahiptir. Bu bölümde, tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, önemi, özellikleri ve tarım muhasebesinde karşılaşılan sorunlar hakkındaki açıklamalardan sonra, tarımsal faaliyet muhasebesinin Avrupa, Amerika ve Türkiye'deki tarihsel gelişim süreci incelenecektir.

3.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Muhasebe kelimesinin kökeni araştırıldığında, dilimize Arapçadaki “muhasaba” kelimesinden geçtiği görülmektedir. Muhasaba, hesaplama, hesap ilmi anlamlarına gelen bir kelimedir. Muhasaba kelimesinin kökeni ise yine Arapça olan ve hesap anlamına gelen “hisab” kelimesinden gelmektedir (Gökgöz, 2011:168). Batı Avrupa dillerinde hesap sözcüğü yerine, aslı İtalyanca olan “conto” sözcüğünden türetilen sözcükler kullanılmıştır. Örneğin Fransızca, “Comptabilite” (Labardin ve Nikitin, 2012:152), İngilizcede, “Account”, Almanca'da “konto” sözcüğü kullanılmıştır (Güvemli, 2000a:3). Muhasebe sözcüğünün türetildiği hesap sözcüğü aynı zamanda muhasebede kullanılan bir kavram olma niteliğine de sahiptir. Türk Dil Kurumunun Büyük Türkçe Sözlüğü'ne göre Muhasebe kelimesi, “hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma” anlamına gelmektedir (TDK, 02.09.2012, www.tdkterim.gov.tr).

Muhasebe genel anlamda, “bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2005:9)”. İşletme ile ilgisi bulunan kişi ve kurumlara sayısal bilgi aktarmak muhasebenin başlıca amacı ve görevidir. İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşların, ihtiyaç duyacağı sayısal bilgilerin birbirinden farklı olması, muhasebenin kendi içinde genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi şeklinde ayrılmasına yol açmıştır.

Uygulamada muhasebe ile ilgili olarak en yaygın karşılaşılan bölümlene şekli, muhasebe uygulamalarının yürütüldüğü işletmelerin ana faaliyet konularına göre yapılan sınıflandırmadır. Böyle bir sınıflandırma sonucu banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, konaklama muhasebesi, inşaat muhasebesi, dış ticaret muhasebesi ve tarım muhasebesi gibi sektör bazında çeşitli muhasebe dalları ortaya çıkmaktadır (Büyükmirza, 2012: 36).

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır (Aras, 1988:2). Tanımdan

da anlaşılacağı gibi tarım muhasebesi, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletmenin finansal ve fiziksel durumu hakkında bilgi sağlamaktadır. Tarım muhasebesinin bu esas amacının yanında, diğer amaçları da aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akdoğan vd., 2011: 504):

- 1- İşletmenin yıldan yıla finansal durumundaki değişikliklerin izlenmesi ve işletme performansının analiz edilmesini sağlamak,
- 2- Tarım işletmelerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve standartlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak,
- 3- Tarım politikası, özellikle gelir ve fiyat politikaları konusunda üst düzey karar mercilerine gerekli bilgileri sağlamak,
- 4- Tarım kredi kuruluşlarının işletmenin durumuna ilişkin öğrenmek istedikleri bilgileri sağlamak,
- 5- Eğitim, öğretim ve araştırma hizmetlerine yardımcı olmak ve ihtiyaç duyulan bilgileri sunmak,
- 6- Tarım işletmelerinin gelecekle ilgili olarak plan ve bütçelerinin hazırlanmasında yardımcı olmak,
- 7- Ürün maliyetlerinin saptanması, ürün fiyat politikalarının belirlenmesi ve en uygun ürün bileşiminin tespiti konusunda yardımcı olmak,
- 8- Tarım işçi ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde yardımcı olmak,
- 9- Yönetimsel kararların verilmesine (varlıkların kiralanması ya da satın alınması, tarımsal ürünün üretimine devam edilmesi ya da üretim hattından çıkarılması vb) yardımcı olmak,
- 10- İşletme sahip ve yöneticilerine tarımsal yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek bilgileri sunmak.

3.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi

Geleneksel muhasebe yaklaşımında, işletmeye ait muhasebe verilerine ulaşmak ve elde edilen verilere göre finansal tabloları ve raporları oluşturmak, işletme yöneticilerinin birinci önceliğidir. Muhasebe sistemi tarafından toplanıp işlenen finansal verilerin muhasebe kararları üzerindeki etkisi ise ikinci sırada yer almaktadır. Geleneksel yaklaşımda muhasebe daha çok vergi matrahının belirlenebilmesi için bir araç olarak kullanılmaktadır. Günümüzde ise söz konusu süreç tersine işlemeye başlamış ve işletmeler için muhasebe sisteminin önemi daha iyi anlaşılır hale gelmiştir. İyi tasarlanmış bir muhasebe sistemi, işletmelerin iyi bir şekilde yönetilmesine de olanak sağlamaktadır (Gökdeniz, 2005:87). Özellikle büyük tarım işletmelerinde, faaliyet konusu tarım olsa da; faaliyetlerin çeşitliliği, niteliği, hacmi ve kârlılığından dolayı sanayi işletmesi gibi yönetilmeleri gerekmektedir (Demirkol, 2006:28). Muhasebenin tarım işletmelerinde ihtiyaç duyulduğu ölçüde önem kazanacağı ve iş hayatının vazgeçilmez bir aracı haline geleceği düşünülmektedir. Çünkü tarımsal üretim yapan çiftçi veya işletme, yaptığı işe neler koyduğunu (girdisini), buna karşılık neler elde ettiğini (çıktısını), ürettiği ürünlerin karlılık oranlarını veya başarısız olduğu durumların nedenlerini bilmek istediğinde muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyacaktır (Aras, 1988:2). Yine aynı şekilde; bir tarım işletmesinin yöneticisi gelecekteki faaliyetleri ile ilgili kararlar (yeni yatırım kararları, yeni bir ürünü üretme kararı, üretilen bir ürünü üretmeme kararı, bir varlığın kiralanması veya satın alınması kararı vb.) alırken sağlıklı karar verebilmesi için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyacaktır.

Muhasebenin giderek artan önemi ile birlikte tarım işletmelerinin sorumluluğu da artmaktadır. İşletmeler, kuruluşundan faaliyetlerinin sona ermesine kadar olan tüm

işlemlerde yasalarda belirlenen hak ve yükümlülükler çerçevesinde hareket etmek zorundadırlar. Finansal muhasebe, işletmelerin ekonomik ve mali yapısı hakkında veriler toplayıp finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunarken vergi ve diğer konularla ilgili beyanname ve formların doldurulması gibi bir takım yasal yükümlülükleri de yerine getirmektedir (Özkoç vd., 2005:141).

Günümüzde büyük işletmelerde muhasebe vergisel boyutundan çıkarak karar alma mekanizmasına katkı sağlamasından dolayı, tarım işletmeleri ürettikleri veya üretecekleri ürün ile ilgili aşamaların bir çoğunda maliyetleri hesaplayarak üretim karması ve miktarına yön vermektedirler (Demirkol, 2006:28). Tarım sektöründe üretim süresinin uzunluğundan dolayı yapılan yatırımlar, (örneğin; ekilen ürünler) meyvesini hemen vermez. Bu nedenle aradan geçen süre zarfında maliyetler hesabında dikkate alınacak giderlerin unutulmaması için mutlaka kayıt altına alınması gerekmektedir.

3.1.3.Tarım Muhasebesinin Özellikleri

Tarım işletmeleri, kendine özgü özellikleri nedeniyle diğer sektör işletmelerine göre muhasebe uygulamaları açısından farklı özellikler göstermektedirler. Bu bağlamda tarımsal faaliyet muhasebesinin kendisine has olan bu özelliklerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Doğan, 2004:147-150; Demirkol,2006:7;Gökgöz, 2012:48):

1. Tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasat belli mevsimlerde yapılmakta ve iklim şartlarından oldukça fazla etkilenmektedir. Bunun yanında iklimde tahmin edilemeyen değişimler maliyet hesaplarının yapılmasında güçlükler ortaya çıkardığı gibi ölü mevsim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi sorun oluşturmaktadır.

2. Tarımsal üretim tarla tarımcılığı, örtü altı yetiştiriciliği, meyve bahçeciliği, küçükbaş ve büyükbaş hayvancılık, ipek böceği yetiştiriciliği, su ürünleri üretimi, orman ürünleri üretimi gibi çok çeşitli faaliyetleri kapsamakta ve bu faaliyetlerde çeşitli ve farklı üretim teknolojilerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu durum, özellikle dönem sonu kayıt işlemlerinde değişik çözümlerin uygulanmasını gerektirmektedir.

3. Tarım işletmelerinde, çiftçi ve aile fertleri bizzat işletmede işçi olarak çalıştıkları gibi, işletmenin ürettiği ürünlerden bir kısmını da tüketmektedirler. Tarım işletmelerindeki öz tüketimin fazlalığı, eğer öz tüketim göz önünde bulundurulmayacak olursa, kazancın tam ve doğru hesaplanmasını önlemektedir.

4. Bitkisel ve hayvansal üretimin birlikte yapıldığı tarım işletmelerinde bir tarım dalının ürünü diğer tarım dalının hammadde ve malzemesi olabilmektedir. Örneğin, buğday hasadının yan ürünü olan buğday sapı, hayvancılıkta yem olarak kullanılmaktadır. Bu durum kayıt sırasında her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında büyük güçlükler ortaya çıkarmaktadır.

5. Tarım işletmelerinde çalıştırılan işçilere ve başkalarının makinelerinin çalıştırılması halinde makine sahiplerine verilen ücretler aynı ödeme (ücret yerine ürün verilmesi) şeklinde yapılabilmektedir. Örneğin; çiftçiler arasında “biçerdöver hakkı” denilen, biçerdöver sahiplerine yapılan ödemeler hasat edilen ürünün belli bir yüzdesi şeklinde olabilmektedir. Bunun yanında tarım işlerinde trampaya da rastlanmaktadır. Bu gibi durumlar, tarım kazancının tam hesaplanmasını, tarım ürünlerinin doğru değerlendirilmesini zorlaştıran bir faktördür.

6. Tarım işletmelerinde, tarım arazilerinin gübrenmesi, sulama kanallarının açılması, arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi gibi etkileri gelecek yıllara uzayan yatırımlar bulunmaktadır.

7. Tarım işletmelerinde hayvan varlığı bakımından sabit ve dönen değer olmasının saptanmasında güçlükler bulunmaktadır.

8. Belge alıp-verme düzeninin yaygınlaşmaması, işletme sahiplerinin eğitimsizliği, belge düzenine külfet olarak bakmaları küçük ve orta boy işletmelerde tarım maliyetlerinin hesaplanması ve kayıt düzeni konusunda sorunlar çıkarabilmektedir.

9. Tarımda çoğu kez giderler bir üretim dönemi boyunca yapılmakta, gelir ise genellikle bir defa alınmaktadır. Bu durum, giderlerin yapıldığı dönemdeki fiyatlar ile gelirin elde edildiği dönem fiyatları arasındaki, sürenin uzunluğu ve fiyatların yüksek enflasyon dönemlerinde çok daha farklı olmasına bağlı olarak, ürün maliyetlerinin gerçekçi olarak hesaplanmamasına neden olmaktadır.

10. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletme büyüklüklerinin oldukça farklı olması, gelecekte de bu durumun fazla değişmesinin beklenmemesi durumu vergi mevzuatına da yansımış ve tarım kazancının hesabında küçük, orta ve büyük işletmeler için ayrı yöntemler öngörülmüştür.

3.1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının uzun zamandır ihmal edilmesi biyolojik değişim, öz tüketim, çok yönlü tarım, amortisman ve değerlendirme gibi konular nedeniyle bilinen muhasebe uygulamalarından farklılık arz etmesi gibi nedenlerle tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında birçok nokta da sorunlar ortaya çıktığı görülmektedir (Gökgöz, 2012:50).

Son zamanlarda yapılan uluslararası (UMS 41) ve ulusal (SPK 31, TMS 41, KOBİ TFRS 34) düzenlemelerle bu sorunlar aşılmaya çalışılsa da hala önemini korumaktadır. Bu sorunlar; ölü mevsim giderleri sorunu, giderlerin dönemlere yüklenmesi sorunu, biyolojik dönüşüm sorunu, faaliyetler arası transfer ve öz tüketim sorunu, vergi mevzuatı sorunu, bilgisizlik sorunu ve Tekdüzen Hesap Planı ile ilgili sorunlar başlığı altında incelenmektedir (Demirkol, 2006:29; Gökgöz, 2012:50).

3.1.4.1. Ölü Mevsim Giderleri Sorunu

Tarım işletmelerinde üretilen tarımsal ürün ve canlı varlıkların değerleri büyük bir oranda doğa koşullarına bağlıdır. Bundan dolayı, tarım işletmelerinde diğer sektör işletmelerinde olduğu gibi düzenli ve istikrarlı bir üretime her zaman rastlanmaz. Tarımsal üretim yapan işletmelerde, iklimde öngörülemeyen değişimler sebebiyle üretimin olmadığı, faaliyetlerin durduğu zamanlardaki ölü mevsim giderleri ve bu giderlerin maliyetlere nasıl yükleneceği konusu önemli bir sorun oluşturmaktadır (Doğan, 1975:76).

3.1.4.2. Giderlerin Dönemlere Yüklenmesi Sorunu

Tarımsal faaliyetlerde bir ürünün üretimi ile ilgili olarak yapılan bazı giderler (toprağın derin sürülmesi, gübreleme, drenaj vs.) birkaç hesap dönemi ile ilgili olabilmektedir. Bu durum, tarımdaki üretim girdileri ile elde edilen ürünler arasında dönem farklılıklara sebep olmaktadır. Bu dönem farkları temel alınacak muhasebe dönemini de etkilemektedir (Sönmez, 2006:32). Bu durumda yapılan giderlerin ne kadarının bu yıla, ne kadarının gelecek yıllara ait olduğunun hesaplanması gerekmektedir (Aktuğlu, 1984:42). Bu duruma bitkisel üretimde buğday üretimi örnek olarak verilebilir. Ekim-Kasım aylarında ekilmeye başlanan buğday sonraki dönemde Mayıs- Haziran aylarında hasat edilmektedir.

3.1.4.3. Faaliyetler Arası Transfer ve Öz Tüketim Sorunu

Tarım işletmelerinde üretilen ürünün bir kısmının çiftçi ve ailesi tarafından tüketimi (öz tüketim) söz konusudur. Örneğin; ülkemizde tarımsal faaliyetle uğraşan küçük işletmelerin büyük çoğunluğunda üretilen buğdayın bir kısmı ailenin ekmek, bulgur, tarhana gibi ihtiyaçlarının karşılanması için ayrılmaktadır.

Ayrıca karma üretim yapan işletmelerde, bir tarımsal ürünün başka bir tarımsal ürün için girdi olarak kullanılması söz konusu olabilmektedir. Büyükbaş hayvan üretimi yapan bir çiftçinin hayvan gübrelerini bitkisel üretim yaptığı arazisinde kullanması veya hayvan yemi olarak değerlendirilmek üzere mısır yetiştirmesi gibi. Böyle durumlarda faaliyetler arası transferler ve öz tüketim nedeniyle maliyetlerin doğru hesaplanamayacağı, çünkü işin içine subjektifliğin gireceği görüşü yaygındır (Talım, 1973a:1).

Karakaya (2006:254) tarafından yapılan bir çalışmada tarım işletmelerinde farklı ürünlerin bir arada üretilmesi durumunda, her bir üretim faaliyetine ait giderlerin ve maliyetlerinin sistematik bir şekilde tespit edilmesi açısından faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi önerilmektedir.

3.1.4.4. Biyolojik Dönüşüm Sorunu

Canlı varlıkların biyolojik değişim özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer azalışlarının finansal tablolarda yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu sorun oluşturmaktadır. Ancak bu sorunun TMS 41'in uygulanması ile çözüme kavuşacağı düşünülmektedir (Demirkol, 2006:29). Biyolojik dönüşümden kaynaklanan değer artış ve azalışlarının finansal tablolarda gösterilebilmesi için THP'na uygun hesaplar önerilmektedir. Canlı varlıklarda biyolojik değişime büyükbaş hayvanlardaki çağ değişimi örnek olarak verilebilir. Çağ değişimi, canlı varlıkların ekim veya doğumdan itibaren olgunluk çağına gelene kadar geçirdiği biyolojik dönüşüm sürecidir.

3.1.4.5. Vergi Mevzuatı Sorunu

Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişimini engelleyen faktörlerden birisi de vergi mevzuatıdır. Çünkü işletme sahipleri muhasebe kayıtlarını, karar almada kullanmaktan çok, vergi mevzuatı zorunlu kıldığı için tutmaktadırlar (Tokay ve Deran, 2011:44). Ülkemizde 1960'lı yıllara kadar uygulanan vergi mevzuatının tarımdan alınan vergiler için işletmelerin herhangi bir muhasebe kaydı tutmalarını gerektirmeyişi, 1964'ten sonra çiftçilerin %90'ının vergi dışı bırakılması gibi nedenlerin tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarının yaygınlaşmasını engellediği görülmüştür (Erdamar, 1985:16).

3.1.4.6. Tekdüzen Hesap Planı İle İlgili Sorunlar

Canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliklerinden dolayı işletmedeki diğer varlıklardan ayrılırlar. Canlı varlıkların, bu özellikleri nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında (THP) dönen ve duran varlıklar grupları içinde ayrı bir hesap grubunda gösterilmesi uygun görülmektedir (Gökgöz,2012:51). Ancak mevcut hesap planında canlı varlıkların yazılabileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Bu nedenle tarım

işletmelerinin muhasebe uygulamalarına uygun hesapların THP’de boş bırakılan yerlere eklenmesi gerekmektedir.

Muhasebe yazarları tarafından bu sorunun çözümü ile ilgili çeşitli öneriler getirilmektedir. Bu konu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.1.4.7. Bilgisizlik Sorunu

Tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlardan birisi de çiftçilerin büyük bir bölümünün muhasebe konusuna isteksiz davranmasıdır. Çünkü çiftçiler muhasebe uygulamalarının yararları hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Bu bilgisizliğin giderilmesi için Ziraat Odaları, Tarım Kredi Kooperatifleri gibi çiftçi ile doğrudan ilişki içerisinde bulunan kurum ve kuruluşlar, üniversiteler ile işbirliği yaparak muhasebenin gerekliliği ve yararları anlatılabilir (Deran, 2005:50).

3.1.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin ilk nerede, nasıl ve ne zaman ortaya çıktığı konusu tam olarak bilinmemesine rağmen yapılan çalışmalarda çok eski tarihlere dayandığı belirtilmektedir. Bazı muhasebe tarihçileri yazının ve rakamın icadını muhasebeye bağlamakta, rakam ve yazıların insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğup geliştiğini söylemektedirler (Can, 2007:2).

Günümüzde uygulanmakta olan Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi’nin (muzaaf muhasebe) geçmişi yaklaşık olarak 500 yıl öncesine dayanmaktadır. İtalya’da 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan kitap sistemli bir şekilde çift taraflı kayıt sistemini ele alan ilk kaynak olmuştur (Aras, 1988:6). Luca Pacioli’nin eserinin çift taraflı kayıt sistemi üzerine yapılmış ilk çalışma olduğu kabul edilmekle birlikte, bu düşüncüyü değiştirebilecek bir eserin daha varlığı bilinmektedir. İlhanlılar döneminde Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde kaleme alınan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” isimli el yazması kitapta da bugün uygulanmakta olan çift taraflı kayıtlamanın esasları görülmektedir. (Örten vd.,2011:36).

Risale-i Felekiyye /Kitab-us Siyagat adlı eserde; önce matematik ve hesaplama kuralları, sonra kayıt usul ve kaidelerine yer verilmiştir. Daha sonra da devlet mali sisteminin muhasebe defter düzeni örneklerle anlatılmıştır. Defter düzeni esas olarak, ruznamçe (günlük defter) ve evarece (büyük defter) den oluşmaktadır. Çünkü kayıtların tamamı bu defterlerde yer almaktadır. Öteki defterler yardımcı niteliktedir ve mali yönetimin ihtiyaç duyduğu kimi olayların kayıt ihtiyacını karşılamaya dönüktür. Kitapta, sistemi oluşturan ana ve yardımcı defterlerin tanıtımından sonra uzmanlık muhasebeleri defterlerine (ahır defteri, inşaat defteri, çeltik defteri, ambar defteri, darphane defteri, koyun defteri, hazine defteri) yer verilmektedir (Otar, 2012:198).

Osmanlı döneminde toprağın gelirlere göre; has, zeamet, tımar gibi adlarla bölümlere ayrılması, tarımda kullanılan arazinin bitkisel ve hayvansal tüm veriminin miktar ve parasal olarak devletçe tespit edilmesi o dönemde tarımda muhasebe uygulandığını gösterir. Ancak bu kayıtlara ilişkin örneklerle, günümüze kadar rastlanmamıştır (Güvemli, 2000b:9).

Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında 18. yüzyıla kadar önemli sayılabilecek bir gelişme görülmemiştir. Ancak 17. ve 18. yüzyıllarda tarımsal faaliyetlerde meydana gelen gelişmelerin paralelinde tarımsal faaliyet muhasebesi

uygulamalarında da önemli gelişmelerin yaşandığı görülmektedir. Tarımsal faaliyet muhasebesinde tarihsel süreç içinde meydana gelen bu gelişmeler; tarımsal muhasebenin Avrupa Ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri ve Türkiye'deki gelişimi olmak üzere üç ayrı başlık altında incelenecektir.

3.1.5.1. Avrupa Ülkelerinde Gelişimi

Avrupa devletlerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişimine önemli katkıları olan ülkeler İngiltere, Almanya ve İsviçre'dir.

İngiltere: İngiltere'de tarım muhasebesi, endüstriyel maliyet muhasebesinin ilerlemesine paralel olarak gelişme göstermiştir (Mephram, 1988:60). İşletme yönetimine yardımcı olmak ve yıllık faaliyetler sonucu kâr-zararın ortaya konulması düşüncesiyle muhasebenin tarımda uygulanışı, ilk olarak 1741-1820 yılları arasında İngiltere'de yaşayan Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir (Aras, 1988: 6). Arthur Young, 1760-1810 yılları arasında tarım devriminde bir hayli yol almış olan İngiltere, Galler ve İrlanda'da geniş kapsamlı araştırmalar yapmıştır (Juchau, 2002:370). Ayrıca, tarım ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak birçok eser vermiş ve de birçok yazarın esin kaynağı olmuştur. Young, yaptığı seyahatlerdeki gözlemlerini ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak tespitlerini 1797'de "Annals Of Agriculture And Other Useful Arts" adlı kitabında toplamıştır. Young, bu kitabının "On the Accounts Properly To Be Kept By Farmers" kısmında düzenli muhasebe tutmakla ilgili olarak bir dizi gözlem ve kurallara değinmiştir (Gökgöz, 2012:53). Young, yaptığı seyahatler sonucu gözlemlerinde; çiftçilerin binde birinin dahi düzenli olarak muhasebe tutmadıkları, genellikle kayıtları müsvedde kağıtlara alınmış notlar şeklinde tuttukları, çiftlik muhasebesinin genellikle hataları düzeltmeden ziyade önyargıları kuvvetlendirmek için tutuldukları tespitlerine ulaşmıştır (Juchau, 2002:374). Young, kendi işletmesinde muzaaf muhasebe sistemini uygulayarak kayıtlarını günlük defter, kasa defteri ve büyük defter olmak üzere üç ana defterde toplamıştır. Young'un genel olarak ilgilendiği konular maliyet muhasebesi ile ilgiliydi. İşletmede yer alan üretim dalları bazında karlılık durumunu belirlemek için çalışmalarda bulunmuştur. Bu bağlamda genel idare giderleri, üretim giderleri ve işçilik için ayrı hesaplar kullanılmasını önermiştir (Mephram,1988:60). Tüm çiftlik maliyetlerinin doğru bir şekilde kayıt edilebilmesi için demirci, marangoz, tekerlekçi, koşum takımı yapımcısı vb. yapılan bütün ödemelerin (Bryer, 2005:44) aşınma ve yıpranma gideri olarak maliyetlere dahil edilmesini tavsiye etmiştir (Boyns ve Edwards,2007:979). Ortak giderlerin dağıtımı konusunda bugün dahi uygulanan bazı yöntemler geliştirdiği kaydedilmektedir (Özkan, 2001:43). Young, işletmenin tümünü ilgilendiren ortak giderleri tarla arazisi alanına göre üretim dalları arasında dağıtmış ve hesaplamalarda yol, su kanalları gibi ekili olmayan arazileri dikkate almamıştır (Aras, 1988: 6-7). Young'un tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapmış olduğu çalışmalar şu şekilde özetlenebilir (Deran, 2005:58):

a) Tarım işletmelerinin sermaye maliyetlerini hesaplayarak kira giderinin en çok ne kadar olması gerektiği konusunda çalışmalarda bulunmuştur.

b) Dönüm başına isabet eden canlı varlık, gübre, saban, pulluk, tohum ve işçilik maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili olarak çalışmalar yapmıştır.

c) Kiracı olarak faaliyet gösteren tarım işletmelerinin önemli bir bölümünün sermaye yetersizliği nedeniyle başarısız olduğunu tespit etmiştir.

d) Yeterli sermayenin, bütün gider ve maliyetlerin doğru hesaplanması gerekliliği üzerinde durmuş ve bunun da tarımsal faaliyetlerin ve yatırımların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ile mümkün olacağını ifade etmiştir.

e) Gider ve gelirlerin kaydının alanlar bazında yapılarak hangi alanın verimli ve karlı, buna karşın hangi alanın verimsiz olduğunun tespit edilebileceğini vurgulamıştır. Bunun sonucu olarak çiftçinin en uygun ürün bileşenini seçerek karlılığını artıracığını iddia etmiştir.

Benzer şekilde, İngiliz yazar Robert Hamilton (1743-1829) tarafından yazılan “An Introduction to Merchandise” (1777-79) adlı kitapta muhasebenin gelişimine önemli katkılar yapmıştır (Mephram, 1983:43). Bu kitapta bulunan “Farm Accounting-Çiftlik Muhasebesi” adındaki ünlü bölüm onsekizinci yüzyılda olduğu gibi ondokuzuncu yüzyılda da etkisini devam ettirmiştir (Mattessich, 2003:127).

Almanya: Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesinin ilk olarak ekonomist ve muhasebeci olan Albrecht D. Thaer (1752-1828) öncülüğünde 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlandığı kaydedilmektedir (Mattessich,2003:127). Thaer’in ilk olarak 1809’da yayınlanan “Grundsadze Der Rationalen Landwirtschaft-Rasyonel Tarımın Prensipleri” adlı dört ciltlik eseri tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamaları ile ilgili önemli bir belge olarak kabul edilmektedir (Feller vd.,2003:688). Thaer, Young’un fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve Young’un ileri sürdüklerini geliştirerek devam ettirmiştir (Juchau and Hill, 1998:172).

Thaer, ticaret muhasebesi olarak bilinen İtalyan muhasebe tekniğini tarım işletmelerinin özel şartlarına uyarlayan ilk kişidir. Thaer, maliyet muhasebesi tekniklerini kullanmıştır (Aras, 1988:7). Bir bütün olarak işletmenin giderleri, hasılası ve kârının hesaplanması yanında, her ürünün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik çalışmalarda bulunmuştur (Özkan, 2001:43). Thaer’in uyguladığı maliyet muhasebesinde elliden fazla ana hesap ve yirmi kadar dağıtım hesabı tutulmuş ve maliyet kayıtları ile elde edilen veriler işletme planlamasında kullanılmıştır. Bir bakıma yönetim muhasebesinin bir işlevi olan planlamayı Thaer o dönemde gerçekleştirmiştir (Gökgöz, 2012:55).

Tarımsal faaliyet muhasebesi Almanya’da Albrecht D. Thaer’dan sonra 19. yüzyılda W. Hermann Howard’ın çalışmaları (1848-1919) sayesinde önemli bir gelişme kaydetmiştir. Howard’ın çalışmaları da Thaer’de olduğu gibi maliyet muhasebesi ve maliyet kayıtları üzerinde yoğunlaşmıştır (Aras, 1988:8). Howard, muhasebe büroları kurup yönetmiş ve bu bürolar vasıtasıyla kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yaparak çiftçilere yardımcı olmuştur. Bu yeni örgütlenme biçimi ile tarımsal faaliyet muhasebesi kayıtları geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiş ve uygulama alanında artış olmuştur (Demirkol, 2006:33). Howard’ın tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yaptığı çalışmalar sadece Almanya’da değil bunun yanında Avusturya, İsviçre, İtalya, İngiltere, İskandinav Ülkeleri ve Rusya’da da büyük ilgi görmüştür. Howard’ın tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi 1870’den 1920 yılına kadar uygulama alanı bulmuştur (Özkan, 2001:44).

Howard’ın maliyet muhasebesi temelli tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına ilk tepki yine Almanya’da 1910 yılında Friedlich Aereboe tarafından gelmiştir (Doppler, 2000:5). Aereboe ve çalışma arkadaşları Howard’ın maliyet muhasebesi uygulamalarına çeşitli açılardan eleştiriler getirmişlerdir. Bundan dolayı bu dönem “Aereboe Ekolü” veya “Bilimsel Ekol” dönemi olarak anılmaktadır (Aras, 1988: 8). 1886 ile 1946 yılları arasında yaşayan Aereboe, tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili birçok çalışma yapmış ve bu çalışmaları sadece Avrupa’da değil Japonya’da dahil olmak üzere dünya üzerinde birçok ülkede kabul görmüştür. Aereboe, tarımsal

faaliyetlerin yönetimi ile ilgili olarak organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisi olmak üzere üç önemli teori geliştirmiş ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili görüşlerini “Agrarpolitik” adlı kitabında toplamıştır (Kanazawa, 1992:1).

Aras’a göre (1988:8) Aereboe ve taraftarları tarımsal alanda çift taraflı kayıt sistemine ve maliyet muhasebesi sistemi uygulamalarına karşıydılar. Geleneksel Howard Ekolü işletme planlaması için maliyet hesaplamalarını gerekli görmekteydi. Aereboe Ekolü ise işletmeyi organik bir bütün olarak görmekte, işletmeyi oluşturan birimler için ayrı ayrı maliyet hesaplamasının anlamsız olduğunu savunmakta ve bütünü oluşturan unsurların (üretim dallarının) ayrı ayrı kârlı oluşundan ziyade işletmenin kârlı oluşunu önemli görmekteydiler. Bu amaç doğrultusunda Aereboe ve taraftarları ayrı bir hesaplama yönteminin gerekliliğini vurgulayarak, hesaplama sonucu elde edilen değere “Rantabilite (Karlılık)” adını vermişlerdir (Köse, 2009:18).

Aereboe’ye göre tarımsal faaliyet muhasebesinin üç ana görevi bulunmaktadır. Bunlar (Özkan, 2001: 44);

- a) İşletmenin yıllık faaliyetlerinin ekonomik sonucunu tespit etmek,
- b) Tarımsal faaliyetin kontrolünü kolaylaştırmak,
- c) İşletmenin faaliyet sonuçlarını belirlemek için temel bilgileri elde etmek ve sistematik bir düzen içinde sunmaktır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin yukarıda sayılan ilk iki görevi basit muhasebe sistemi ile gerçekleştirilebilir. Ancak üçüncü görevin yerine getirilebilmesi için basit muhasebe sisteminin, işletme istatistikleri (çiftlik kayıtları) ile tamamlanması gerekmektedir. Aeroboe “Sistematik Muhasebe Kayıtları” yöntemini geliştirmiştir. Aereboe’nin tarım muhasebesi sistemi, işletme istatistiklerini (çiftlik kayıtlarını) odak noktası olarak kabul etmektedir (Aras, 1988:9).

İsviçre: Almanya’da tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak meydana gelen gelişmeler, diğer ülkeler tarafından da kabul görmüş ve taraftar toplamıştır. Özellikle İsviçre’de Ernst Ferdinand Laur (1871-1964)’un yaptığı çalışmalar kayda değerdir. Laur, Alman ekolünden Howard’ın etkisinde kalmasına rağmen İsviçre ekolünün kurucusu olarak kabul edilmektedir (Gökgöz, 2012:57). Laur, köylü işletmelerde uygulanabilir basit bir muhasebe sistemi geliştirmiş ve İsviçre Köylü Birliği Örgütü vasıtasıyla söz konusu sistemi uygulamaya koymuştur. Laur’un 1910-1920 yılları arasında geliştirmiş olduğu tarım muhasebesi sistemi, öncelikle İngiltere, ABD, Japonya olmak üzere, birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır (Aras, 1988:9). Laur’un oluşturmuş olduğu muhasebe sistemi, teori ve uygulamanın birbirine uyumlaştırılması ile oluşmuştur (Talim, 1973b:2).

Laur’a göre tarımsal faaliyet muhasebesi, öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak veriler sağlamalı, aynı zamanda gelir vergisi açısından çiftçinin gelirini hesaplayabilmeli ve bunların yanında öğretim-araştırma vb. konularda faydalı hizmetler gerçekleştirebilmelidir (Özkan, 2001:45). Laur, tarımsal faaliyet muhasebesinin bu amaçlarını yerine getirebilmesinin ancak uygulanacak muhasebe sisteminin maliyet muhasebesi olmasıyla mümkün olacağını belirtmektedir. Laur, tarımsal faaliyet muhasebesini ayrıma tabi tutmuş ve bunların dört başlık altında toplanabileceğini belirtmiştir. Bunlar (Aras, 1988:9):

- a) Basit bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- b) Genişletilmiş bir bilanço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- c) Ticari hesaplama ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
- d) Çift taraflı tarımsal faaliyet muhasebesi (maliyet muhasebesi veya analitik muhasebe) şeklindedir.

Laur, tarımsal ürünlerin birim maliyetlerinin ve kârlılığın hesaplanmasında ve işletme planlamasında, maliyet muhasebesi kayıtlarına dayalı verileri kullanmayı tercih etmiştir. Laur'a göre tarımsal işletme, muhasebe açısından, ticari bir birimdir. Dolayısıyla çiftçinin özel (kişisel) hesaplarını, ev idaresi hesaplarını işletmenin hesaplarından ayrı tutması gerektiğini belirtmiştir. Çiftçinin ailesinin işletmeden çekip tükettiği çiftlik ürünlerinin değerinin işletme gelirine dahil edilmesi, ayrıca çiftlikte çalışan aile fertleri için, ücretli işçilerin ücretine denk bir ücret hesaplanması gerektiğini vurgulamıştır (Gökgöz, 2012:58).

Laur, basit muhasebe sisteminde kullandığı işletme defterinin gelir ve gider sayfalarına; işletme hesabı, çiftlik idaresi hesabı, aile ve kişisel hesap ve ek teşebbüsler hesabı adında dört ayrı hesap açarak gelir ve giderleri sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Laur muhasebesinin diğer bir özelliği de, yapılan kayıtların dönem sonlarında ayrıntılı analize tabi tutulmasıdır. Bu analizler köylü sekreteryasında uzman kişiler tarafından yapılmaktaydı. Tüm bu çalışmalar sayesinde tarımsal faaliyet muhasebesi, İsviçre'de, önemli gelişmeler kaydetmiştir (Aras, 1988:10).

İngiltere, Almanya ve İsviçre'de tarım muhasebesi alanında yapılan bu çalışmaların tüm Avrupa ülkelerinde tarım muhasebesi uygulamalarına önemli katkılar sağladığı görülmektedir.

3.1.5.2. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişimi

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD'de de etkisini göstermiş ve benzer uygulamalar görülmeye başlanmıştır. Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları ilk olarak Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Minnesota'da 1890 yılında yapılan çalışmalar sonucunda geliştirilen tarımsal maliyet muhasebesi sistemine "Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi" adı verilmiştir (Özkan, 2001:45). Burada yapılan çalışmalar, özel bir örgütlenme şekli ile çiftçilerden toplanan çiftlik kayıtlarının, bir merkezde toplanarak uzmanlar tarafından üretim maliyetlerinin hesaplanması ve analizlerinin yapılmasından oluşuyordu. Örgütlenme şekli; çiftçi, araştırma kuruluşları ve Tarım Bakanlığı'nın işbirliğine dayanmaktaydı. Tarımın yapısına uygun, üretim teorisi ile uygulamayı bağdaştıran basit muhasebe sistemi, 1950'lerden sonra ilk defa ABD Minnesota eyaletinde uygulama alanı bulmuştur. Daha sonra buna benzer uygulamalar İngiltere, İsveç, Norveç ve diğer Avrupa ülkelerinde görülmüştür (Aras, 1988:11).

Amerikan sistemi olarak bilinen çok sütunlu işletme defteri, nakit gelir ve giderlerin kaydını esas alan, tek defter olma özelliği ile basit muhasebe sisteminin, şekil itibarıyla çok sütunlu olma özelliği ile muzaaf muhasebe sisteminin özelliklerini taşımaktadır (Gökgöz, 2012:59).

ABD'de tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesinde Boss ve arkadaşlarının önemli katkıları olmuştur. Fakat aynı dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili yapılmış başka çalışmalar da bulunmaktadır. Harvard Üniversitesi'nin Tarım Ekonomisi hocalarından Thomas Nixon Carver (1865-1958), Arthur Young gibi 1903-1906 yılları arasında çeşitli yerlere geziler yaparak gezdiği yerlerdeki gözlemlerini, görüş ve düşüncelerini kitap olarak yayınlamıştır. 1914 yılında Cornell Üniversitesi'nden Carl E. Ladd'ın doktora tezi olarak tarımsal maliyet muhasebesi üzerine bir grup çiftçiyle yaptığı çalışma, yine 1904'de G.F. Warren'in meyve üretimi yapan çiftliklerde girdi maliyetlerinin tespitinde veri toplamak için anket formları

geliştirmesi ve bu formların uzun bir süre ABD’de veri toplamak için kullanılması kayda değer gelişmelerdir (Stanton, 2003:22-23).

ABD’de 1980’li yıllarda yaşanan tarım krizi öncesinde tarımsal faaliyetler için standart bir finansal raporlama sistemi yoktu ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP: Generally Accepted Accounting Principles in The United States) tarımsal faaliyetleri göz ardı ediyordu. 1980’li yıllarda yaşanan tarım krizi sonrasında Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), tarım üreticilerinin muhasebe uygulamalarına rehberlik edecek standartlar geliştirmek için teşvik edildi (Marsh ve Fisher, 2013:79). Halen Birleşik Devletlerde tarımsal faaliyetlere US GAAP 905 kodlu muhasebe standardı (Accounting Statement Codification Topic 905:Agriculture) tarafından yön verilmektedir.

3.1.5.3. Avrupa Birliği’ndeki Gelişimi

2. Dünya Savaşından sonra Avrupa’da oluşan savaş karşıtı akımlar ve siyasi kutuplaşmaların etkisiyle 1948 yılında Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı kurulmuştur. ABD tarafından Avrupa’nın imarı ve kalkındırılması için verilen Marshall yardımlarının dağıtılması amacıyla kurulan bu teşkilatın ardından 1951 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurulmuş ve bu topluluk Avrupa Birliği’nin (AB) temeli olarak kabul edilmiştir (Ortaç vd., 2006:26-27).

1960’lı yıllarda tarımda çalışanların verimliliğini arttırmak, ihtiyaç duyulan ürünleri daha fazla üretmek, arz-talep dengesini kurmak ve uygun fiyat politikaları oluşturmak amacıyla Ortak Tarım Politikası kurulmuştur (Erektan, 2001:103).

Bu gelişmelerden sonra Avrupa Topluluğu Komisyonu, Ortak Tarım Politikası hakkında gerçekçi kararlara varabilmek amacıyla makro ekonomik bilgilerle yetinmeyip üye ülkelerdeki çiftliklerin finansal performans durumunu da öğrenmek ve bir standarda oturtmak istemiştir. Bu nedenle muhasebe ile ilgili verilerin güvenilir, tam, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetle bilgi üretmesini sağlayacak bir muhasebe bilgi sistemine (Yılcı, 2001:39) ihtiyaç duyulmuş ve Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (Farm Accounting Data Network-FADN) kurulmuştur. Bu sistemin özelliği, her ülkenin daha önceden belirlediği büyüklük kriterine uyan 60.000 adet çiftliğin performans ve gelir yapısı ile ilgili bilgileri içermesidir. Çiftliklerden alınacak bilgiler, çiftliklerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Bu veriler makro ekonomik veriler olmayıp çiftliklerin genel durumu hakkındadır (Argiles and Slof, 2001:365).

3.1.5.4. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı

AB üyesi ülkeler, Ortak Tarım Politikası oluşturmak amacıyla 79/65/EEC sayılı Konsey kararı ile 15.06.1965 tarihinde ÇMVA olarak adlandırılan bir veri tabanı sistemi oluşturmuşlardır. Bu sistemde AB üyesi ülkelerdeki tarım işletmelerinin yıllık gelir ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri toplanmaktadır (Tunçez, 2011:77). Bu ağ, tarımsal işletmelerin detaylı finansal ve mali bilgilerini toplayan ve Avrupa Birliğinde uygulanmakta olan bir sistemdir. Avrupa Birliğinin Ortak Tarımsal Politikasının değerlendirilmesinde kullanılan verileri içeren çok önemli bir ağıdır (www.tarimreformu.gov.tr, 14.03.2012). AB’nin tarım politikasının etkinliğini ölçmek için tarımsal işletmelerdeki iş analizlerinin hazırlanması ve finansal performanslarının belirlenmesi için çiftliklerden muhasebe verilerinin toplanması ÇMVA’nın faaliyetleri kapsamına girmektedir (Athanisios vd., 201:224).

Avrupa’da 1965 yılından beri kullanılmakta olan bu sistemin geçmişi, bazı Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde 100 yıla kadar dayanmaktadır. Sistemin faydaları şu üç başlıkta toplanabilir (Aslan, 2008:1):

- 1- Tarımsal politikalar,
- 2- Çiftçinin işletmesinin ekonomik analizi,
- 3- Ulusal ve bölgesel kalkınma

Türkiye’de ÇMVA’nın uygulanması için Avrupa Birliği ile yapılan işbirliği sonucunda iki eşleştirme projesi gerçekleştirilmiştir. AB Eşleştirme Projeleri; faydalanacak olan ülkelerin, AB müktesebatını uygulayabilmesi için gerekli olan etkin yapılara, insan kaynaklarına ve yönetsel becerilere sahip modern ve etkili yönetimler geliştirmesine yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu tür kurum geliştirme destek projelerinin asıl önceliği, AB standartlarının aşamalı olarak uygulanmasını desteklemektir. Güvenilir tarımsal istatistiklerin ve kayıtların oluşturulması bunun önemli bir parçasıdır. Türkiye’de ÇMVA’nın kurulması, birbirini takip eden iki projeyle gerçekleştirilmiştir. İlk projede, Danimarka ortaklığında *Pilot Çiftlik Muhasebe Veri Ağı* oluşturulmuştur. Bu pilot projeyle sistem 2008 sonuna kadar, 9 ilde (Adana, Bursa, Erzurum, Giresun, İzmir, Konya, Nevşehir, Şanlıurfa, Tekirdağ) uygulanmaya başlanmıştır. 2011’de başlatılan ikinci projede, üç ilin daha eklenmesiyle il sayısı 12’ye (İstanbul, Malatya, Samsun) çıkartılmıştır. Halen devam etmekte olan bu eşleştirme projesi, Hollanda, Almanya ve İsveç ortaklığında gerçekleştirilmektedir ve Türkiye’deki işletmelerin muhasebe verilerini toplamak için ÇMVA sisteminin geliştirilmesi amaçlanmaktadır (www.tarimreformu.gov.tr, 14.03.2013).

Türkiye’de ÇMVA’nın kurulması için Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından 22/1/2009 tarih ve 27118 sayılı Resmî Gazetede “Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş Ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Bu Yönetmelik; tarımsal işletmelerin yıllık gelirlerinin tespit edilmesi, ekonomik analizlerinin yapılması, tarım sektörü ve tarımsal ürün pazarlarındaki durumun değerlendirilmesi amacıyla; işletmelerden yapısal, fizikî ve malî nitelikte veri ve bilgilerin toplanmasına imkân sağlayan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu bir veri ağı sisteminin, ulusal ihtiyaçlar da göz önünde bulundurularak kurulmasını amaçlamaktadır.

3.1.5.5. Türkiye’de Gelişimi

Tarımsal Faaliyet Muhasebesi ile ilgili çalışmalar Avrupa’da 18. yüzyılın sonlarında Arthur Young ile başlamış ve bu dönem doktriner çalışma dönemi olarak nitelenmiştir. Osmanlı İmparatorluğu’nda da tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmanın yapılması aynı döneme rastlamaktadır. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan en bilineni 1885 yılında Selanik’te yayınlanan Aram Margosyan tarafından kaleme alınan “Muhasebe-i Ziraiye” adlı eserdir (Karakaya, 2009:301). Kitap 80 sayfa ve dört bölümden oluşmaktadır. Kitabın bölümleri; Ma’lûmat-ı Umûmiye, Muamele-i Umûmiye, Muhasebe-i Ziraiye ve Netice-i Tabiiye’dir. Eserde çift taraflı kayıt sistemi benimsenmiş olup, tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılması için üç çeşit defter önerilmiştir. Bunlar; demirbaş defteri, muhasebe-i ayniye defteri ve muhasebe-i nakdiye defterlerinden oluşmaktadır. Ayrıca, kitapta dikkat çekici bir nokta da dönem başı ve dönem sonu öz sermaye kıyaslanarak dönem kârı veya zararının hesaplanmasıdır (Güvemli, 2000c:664-688).

Türkiye’de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak ilk kitap 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi”

adlı eserdir. Kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından kaleme alınmıştır. Tarımsal üretimde muhasebe tutulmasının sağladığı yararları ortaya koymak amacıyla yazılan kitapta, o dönemde yürürlükte olan Kara Ticaret Hukuku örnek olarak gösterilmiş ve Almanya'da tarımsal çiftliklerin defter tutma zorunda oldukları belirtilmiştir. Yazar, çift taraflı kayıt sisteminin üstünlüğüne değinerek ticari ve sınai işletmeleri tarafından kullanılmasının kaçınılmaz olduğunu vurgulamıştır. Ancak, tarımsal üretim yapan işletmelerde ise kendisinin basit muhasebe sisteminden yararlanarak geliştirdiği yöntemin uygulanmasını tavsiye etmiştir. Kitapta konular, genel olarak kayıt yapılacak işlemler üzerinden anlatılmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesinde tutulacak defterler; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri ve mukayese cetveli (defteri) olarak sınıflanmıştır (Güvemli, 2001:250).

Aram Margosyan ve İbrahim Fazıl'ın kaleme aldığı eserlerden başka tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak fazla çalışma yapılmadığı bilinmektedir. Yine benzer şekilde uygulamada da önemli bir gelişme görülmemiştir. Bu gecikmede vergi sisteminin önemli rolü olduğu söylenmektedir (Bektöre ve Aydın, 1982:236). Çünkü 1960 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar tarım sektöründe herhangi bir muhasebe kaydı tutulma zorunluluğu bulunmamaktaydı.

Türkiye'de, tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarına genel itibarıyla yönetim, planlama gibi işlerden ziyade sadece vergisel açıdan başvurulması nedeniyle tarım işletmelerinin daha çok basit muhasebe sistemini tercih ettiği bilinmektedir. Bunun yanında Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretim Çiftlikleri'nde 1976 yılına kadar Amerikan muhasebe sistemi kullanılmıştır. Daha sonra KİT'lerce uygulanması zorunlu Tekdüzen Hesap Planı uygulanmaya başlanmış ve 1994'ten itibaren Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde THP uygulamasına geçilmiştir (Yanık, 1996:29).

Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına karşın uygulama kısmı çok fazla yaygınlaşamamıştır. Bunun nedeni olarak da tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları ve dolayısıyla tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilemeyişi gösterilebilir. Ancak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının tarımda muhasebe uygulamalarına yönelik eksiklikleri gidereceği ve uygulamada birlikteliğin sağlanacağı düşünülmektedir.

3.2. Tarımsal Faaliyet

Tarım ekonomisi yazınında tarımsal faaliyet dar ve geniş anlamda tanımlanmaktadır. Tarım dar anlamda bitkisel ve hayvansal üretim olarak tanımlanırken geniş anlamda tarımsal üretim dışında tarım ürünlerinin işlenmesi, girdilerin üretimi ve ürünlerin tüketicilere satışı gibi tarımsal üretim ve pazarlama sürecindeki birbirini izleyen tüm faaliyetleri içermektedir (İnan, 2006:10). Muhasebe yazınına göre, tarımsal faaliyet; doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan vd., 2011:491). Tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzecilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ile ormancılık tarımın bölümlerini oluşturmaktadır.

Ormancılık ve balıkçılığın, tarımsal faaliyet sayılıp sayılmayacağı konusuna TMS 41 prgf.6 ile açıklık getirilmiştir. Bu maddeye göre, ormancılığın bir tarımsal faaliyet sayılabilmesi için, bir tarım işletmesi tarafından belli bir arazi üzerinde

ağaçların ekiminin ve sonraki büyüme sürecinin yönetilmesi gerekir. Aksi halde, doğal ormanlar gibi yönetilemeyen kaynaklar üzerinden yapılan bir ormancılık faaliyeti tarımsal faaliyet sayılmamaktadır. Benzer şekilde balıkçılığın da tarımsal faaliyet sayılabilmesi için tarım işletmesine bağlı üretme çiftliklerinde yapılması gerekmektedir. Balıkçılık göl, deniz ve okyanuslar gibi yönetilemeyen kaynaklardan yapılıyorsa, tarımdan ayrı bir üretim faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

3.2.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu birlikte kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen bu ürünlerin çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir (Rehber ve Çetin, 1998:5). Başka bir deyişle tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel, hayvansal ham maddeleri üretmek ve bizzat üretilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirmektir (Açıl ve Demirci, 1984:2).

Gelir Vergisi Kanunu'nda (md.52) ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı bitki ve hayvan türlerinde, üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai üretim yanında işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu durum, aynı teşebbüsün parçasını teşkil eden bir işletmede meydana geliyorsa, bunun zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese önem ve büyüklüğünde olmaması ve faaliyetini, teşebbüsün ürettiği mahsullere dayandırması şarttır”.

GVK'da yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere zirai mahsullerin işlenerek yarı mamul veya yeni bir mamul haline dönüştürülmesi zirai faaliyet olarak görülmemektedir. Bunun sonucunda, toprak ve tohum kullanılarak pamuk üretilmesi tarımsal faaliyet olarak kabul edilirken; pamuğun işlenerek iplik, kumaş haline getirilmesi için yapılan faaliyetler sınai bir işletme önem ve büyüklüğü gerektirdiği için GVK'ya göre tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Bunun yanında GVK'da tarımsal faaliyetler geniş anlamda ele alınmış; deniz ve nehir ayrımı yapılmaksızın tüm balıkçılık faaliyetleri ile bir tarım işletmesine bağlı olma şartı aramaksızın ormancılık faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmiştir.

Tarımsal Faaliyet Standardı TMS 41'in beşinci maddesinde ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır; “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir”. TMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiş ve buna örnek olarak da üzümünden şarap elde etme faaliyetini göstermiştir (TMS 41, prgf.3).

Açıklamalardan da görüldüğü gibi GVK ile TMS 41'de verilen Tarımsal faaliyet tanımları arasındaki en belirgin fark GVK'nın işletmenin ürettiği mahsülleri işlenmesini, işletmenin sınai bir müessese önem ve büyüklüğünde olmaması koşuluyla zirai faaliyet olarak kabul etmesi yani tarımsal faaliyeti TMS 41'e göre daha geniş kapsamlı ele almasıdır.

3.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyetler birçok yönden diğer faaliyetlere göre farklı özellikler göstermektedir. Biyolojik faktörlerin neden olduğu doğal üretim döngüsü, fiziksel değişim ya da tarımsal piyasalardaki dalgalanmaların yol açtığı fiyatlardaki tutarsızlıklar ile iklimlerin ve hastalıkların tarımsal faaliyetler üzerindeki etkileri, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliklerdir (Gökgöz,2012:8). Tarımsal faaliyetlerin diğer özelliklerini aşağıdaki sıralayabiliriz (Açıl ve Demirci, 1984:5-15);

1. Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen maddeler hammaddelerdir ve organik karakterdedirler. Fakat endüstri ve madencilikte genellikle ürünler anorganik niteliktedir.

2. Tarımsal faaliyet sadece bir uğraşı, bir meslekten ibaret olmayıp aynı zamanda bir aile işidir ve değişen piyasa şartlarına derhal uydurulmasına imkan olmayan bir hayat tarzıdır.

3. Tarımsal üretimin türünü seçmede insanlar serbest değildirler ve bu seçim iklim ve toprak şartlarına bağlıdır.

4. Aynı tarımsal bir ürün, çeşitli iklim ve topraklarda, farklı nitelik ve nicelikte üretilmektedir.

5. Aynı toprakta devamlı olarak aynı ürün yetiştirmek verimlilik açısından uygun değildir.

6. Tarım işletmelerinde genellikle çeşitli mahsul yetiştirilir. Bunun nedeni, tabiat ve piyasa şartlarına bağlıdır.

7. Tarımsal üretim, mevsim değişimleri yüzünden kesiklidir. Yani tarımda çeşitli işler, mevsimlere göre bir sıraya konulmak mecburiyetindedir ve bu yüzden de, ziraatta ileri bir iş bölümü yoktur.

8. Tarımda iş gücü ihtiyacı mevsimlere göre farklılık gösterir. Kışın azalan işler, ilkbahar ve yazın artar ve bilhassa hasat zamanlarında azami seviyesini bulur.

9. Üretim faaliyetlerinde bulunabilmek için, çeşitli madde ve malzemeyi temin etme zorunluluğu vardır.

10. Tarımsal üretimin her safhasında makine kullanma, sanayideki kadar elverişli ve yaygın değildir.

11. Tarımsal faaliyetin önemli özelliklerinden birisi de, çeşitli tarımsal üretimin elde edilebilmesi için, belirli zamanların geçmesine ihtiyaç bulunmasıdır ve bu süreler de genellikle uzundur.

12. Genellikle tarımsal faaliyette amaç, sadece kar değil, aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını karşılamasıdır.

13. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, toplam aktif sermaye içerisinde, sabit sermayenin almış olduğu pay, döner sermayeden daha yüksektir.

14. Geleceğe ait bilgilerin yetersiz oluşu, gelecekteki verim, fiyat ve üretim sonuçlarının tam anlamıyla tahmin edilemeyişi sebebiyle tarımsal faaliyet daimi olarak risk ve belirsizliğe maruz kalmaktadır.

15. Tarım sektöründe ücret ödenmesinde, sanayi sektörüne göre farklı bir özellik söz konusudur. Sanayide işçiye ücretler, sadece nakdi olarak ödendiği halde, ziraatta nakdi, aynı ve karışık ücret usulüne göre ödenebilmektedir.

16. Genellikle tarım işletmeleri arasında küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmeleri çoğunluğu oluşturmaktadır. Bu işletmelerde, gerektiğinde işverenlerle işçinin yan yana çalışmaları, aynı hayat seviyesine sahip olmaları ve ayrıca tarım sektöründe

işçi birlik ve sendikalarının azlığı veya geri kalmış ülkelerde hiç bulunmaması, patron ve işçi arasındaki çatışmaları önlemektedir.

3.2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Ülkemizde tarımsal faaliyetler birçok alanda yapılan geniş kapsamlı faaliyetleri içerir. Genel olarak tarımsal faaliyetler; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olarak dört kategoride toplanabilir (Şahin, 1997:220; Aksoylu, 2013:66).

3.2.3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim, tarım sektörünün toplam üretimi içerisinde sahip olduğu yaklaşık yüzde 65'lik payı ile önemli bir yer işgal etmektedir. Ancak, bitkisel üretim büyük ölçüde iklim şartlarına bağlı olduğundan, potansiyelinden yeterli düzeyde yararlanılamadığı ve verimin düşük kaldığı görülmektedir (DPT,2000:135) Tarımsal üretimin içerisinde çok önemli bir yere sahip olan bitkisel üretim genellikle, tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bitkisel üretim içinde önemli bir paya sahip olan örtü altı üretimi de bu sınıflandırmaya üçüncü bir grup olarak eklenebilir.

a) Tarla Ürünleri Üretimi: Tarla ürünleri hububat (tahıllar), baklagiller, sanayi bitkileri, yağlı tohumlar ve yumru bitkiler şeklinde gruplandırılmaktadır.

b) Bahçe Ürünleri Üretimi: Bitkisel üretimin önemli diğer alt dalı bahçe ürünleri üretimidir. Kendi aralarında yumuşak çekirdekli, sert çekirdekli, sert kabuklular, üzüm, meyveler, turuncgiller ile Akdeniz, Tropik ve Subtropik meyveler olarak ayrılmakta olan bahçe ürünleri, bitkisel üretim içerisinde önemli bir yer tutmaktadır.

c) Örtüaltı Üretimi: Dış iklim faktörlerinin etkisini kaldırarak, gerekli özel çevre koşullarının yaratılması ile alçak ve yüksek sistemler (seralar) içinde yapılan sebze, meyve ve süs bitkileri yetiştiriciliğine genel anlamda "Örtüaltı Yetiştiriciliği" denilmektedir (www.sivastarim.gov.tr, 26.09.201). Birim alandan yüksek verim alınmasını sağlayarak küçük tarım alanların marjinal olarak değerlendirilmesine olanak veren örtüaltı yetiştiriciliği, aynı zamanda yıl içerisinde düzenli bir işgücü kullanımı sağlaması nedeniyle de ülkemizdeki tarımsal faaliyetler arasında önemli bir tutmaktadır (Sevgican vd., 2000:679).

3.2.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim; ortaya koyduğu ürünleri ve güçleri ile insanlara fayda sağlayan evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolunun genel adıdır. Süt, kırmızı ve beyaz et, deri, yapağı, tiftik, kıl, yumurta, bal, balmumu, ipek kozası vb ürünler hayvansal üretim içinde değerlendirilmektedir. Hayvancılık sektörü; hayvansal ürünler ihtiyacını karşılamının yanı sıra devamlı istihdam yaratması, tarıma dayalı et, süt, yem, yün, tekstil ve deri sanayilerine hammadde sağlaması yönünden önem arz etmektedir (DPT, 2000:136-137). Nüfus artışı, kentleşme, sanayileşme ve gelir seviyesindeki yükselme, hayvansal ürünlere olan talebi gün geçtikçe artırmaktadır. Bu bakımdan ülke nüfusunun yeterli ve dengeli beslenmesi için hayvancılığın geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır (Özkan, 2001:12).

Hayvansal üretim, ülkemiz tarımsal üretimi içerisinde bitkisel üretimden sonra en büyük paya sahiptir. Ülkemizde hayvan sayısı, hayvancılık sektörü gelişmiş pek çok ülkeden fazla olmasına rağmen birim hayvan başına elde edilen verim daha düşüktür (DPT, 2000:137).

Hayvansal üretim yapan işletmeler besi işletmeleri (kasaplık et), damızlık üretim yapan işletmeler ve süt üreten işletmeler olarak üçe ayrılabilir (Top, 2009:12). Hayvansal üretim yapan tarım işletmelerinin birçoğunda bu faaliyetlerin iki veya üçünün bir arada yapıldığı görülmektedir.

3.2.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Günümüzde modern orman işletmeciliği faaliyetleri sonucunda elde edilen orman ürünleri, **Asli Orman Ürünleri** ve **Tali Orman Ürünleri** olmak üzere iki kategori altında toplanmaktadır. Tomruk, tel direği, maden direği, sanayi odunu, kağıtlık odun, yakacak odun asli orman ürünleri; reçine, çıra, sığla yağı, kök odunu, defne, şimşir, mantarlar, kekik, kozalak gibi ürünler de tali orman ürünleri (yan ürün) olarak sınıflandırılmaktadır (OGM, 13.10.2012, www.ogm.gov.tr).

Ormancılığın TMS 41'e (prgf.6) göre tarımsal faaliyet olarak kabul edilebilmesi ve orman varlıklarındaki biyolojik dönüşümün gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümün yönetilebilmesi gereklidir.

3.2.3.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretimi denilince ilk olarak balıkçılık akla gelmektedir. Ülkemizdeki su ürünleri; deniz ürünleri, kültür balıkçılığı ürünleri ve tatlı su ürünleri olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Ülkemizdeki su ürünleri üretiminin büyük bir kısmı avcılık faaliyetlerinden karşılanmaktadır. Okyanuslar ve denizler gibi yönetilemeyen kaynaklardan yapılan balıkçılık tarımsal faaliyet olarak kabul edilmezken, üretme çiftliklerinde yapılan su ürünleri yetiştiriciliği tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir (TMS 41, prgf.6). Üç tarafı denizlerle çevrili olmasına rağmen ülkemiz, su ürünleri bakımından sahip olduğu potansiyeli yeterince kullanamamaktadır. Su ürünleri üretiminin toplam tarımsal üretim içindeki payı ve ülke ekonomisine katkısı çok düşüktür.

3.2.4. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı

Tarımın ülke ekonomisine olan katkısının ölçülmesi ile ilgili yapılan çalışmaların çoğunda tarımın gelişmesi ile ekonomik kalkınma arasında doğrudan bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Tarım sektörü, ekonomik gelişme sürecinin ilk evrelerindeki birincil rolünü, gelişmenin ilerleyen aşamalarında giderek yitirmekte, zamanla ikincil hatta üçüncül sektör konumuna gerilemektedir (Doğan, 2009:365).

Karakaya'ya (2009:294) göre, tarım Türkiye ekonomisi için hayati öneme sahip bir sektördür. Türk tarımının en önemli yapısal sorunlarından biri tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunun küçük ölçekli olmasıdır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yapılan istatistiklere göre işletmelerin sahip olduğu ortalama tarım alanı 15 hektar ve ortalama hayvan sayısı 3'tür. Tarımsal ürünlerin neredeyse %99'u küçük aile işletmelerinde üretilmektedir.

Tarım sektörü, ekonomik gelişme sürecine değişik kanallardan katkı sağlamaktadır. Tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine katkısı genel olarak altı başlık altında incelenmektedir (İnan, 2006:24-56). Bunlar; nüfus ve işgücü katkısı, üretim ve verim katkısı, toplum beslenmesine katkısı, sanayi sektörüne katkısı, milli gelire katkısı, dış ticarete katkısı şeklindedir.

3.2.4.1.Nüfus ve İşgücü Katkısı

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yaşamında nüfusu çok önemlidir. Bir ülkenin nüfusu hakkında fikir sahibi olabilmek için, nüfus yoğunluğu, nüfus hareketleri, nüfusun cinsiyet-yaş-mesleklere göre dağılımı, nüfusun ekonomik ve sosyal nitelikleri hakkında bilgi elde etmek gerekmektedir. Nüfus bir taraftan çeşitli ihtiyaçlarımızı karşılayan mal ve hizmetlere karşı talep oluştururken, diğer taraftan üretimin önemli bir ögesi olan işgücü arzını sağlamaktadır.

Tarım, ülke nüfusunun önemli bir kısmına istihdam sağlayan bir sektör olarak büyük önem taşımaktadır. Tarım sektörü, diğer sektörlerle işgücü transferi sağlamasının yanında, nüfusun büyük bir çoğunluğunu da istihdam etmesi bakımından önemli bir sosyal denge görevini de yerine getirmektedir. Bu bağlamda, tarım dışı sektörlerin ve özellikle endüstriyel sektörün gelişmesinde en önemli rol ve kaynak, tarım sektöründen bu sektörlerle aktarılan işgücüdür (Dinler, 1996:64).

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) 2012 yılı istatistiklerine göre Türkiye’de toplam sivil işgücü arzı 27.3 milyon kişi olup bunun 24.8 milyonu istihdam edilmektedir. Geriye kalan 2.5 milyona yakın nüfus işsizdir. 2012 yılı istatistiklerine göre işsizlik oranı % 9.15’dir. İşgücüne katılan nüfusun sektörlere göre dağılımı Tablo 3.2’de görülmektedir. Tablo 3.1’de de görüldüğü gibi tarım sektörü 2012 yılı itibarıyla işgücüne katılan 24.8 milyon kişinin yaklaşık 6.1 milyonunu istihdam etmektedir. Bu rakam Türkiye’deki toplam istihdam rakamının %24,6’sını oluşturmaktadır.

Tablo 3.1. Sivil İstihdamın Sektörlere Göre Dağılımı (Bin)
(DPT,4.11.2013,www.dpt.gov.tr)

Sektörler	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Tarım	5.240	24,6	5.683	25,2	6.143	25,5	6.097	24,6
Sanayi	4.079	19,2	4.496	19,9	4.704	19,5	4.751	19,1
Hizmetler	11.958	56,2	12.415	54,9	13.263	55,0	13.975	56,3
Toplam	21.277	100,0	22.594	100,0	24.110	100,0	24.821	100,0

3.2.4.2. Üretim ve Verim Katkısı

İnan’a (2006:30) göre tarımla uğraşanların asıl amacı tarımsal üretimde bulunarak yaşamlarını rahatça sürdürebilecekleri gelir elde etmektir. Devlet açısından düşündüğümüzde tarımdan beklenen toplumun gıda ve dokuma maddeleri ihtiyacını karşılamak ve olabildiğince çok tarımsal ihracatta bulunmaktır. Bir ülkede üretilen tarım ürünleri ile toplumsal gereksinimlerin ne ölçüde karşılanabileceği ülkenin tarımsal potansiyeli ve tarımsal üretim için ayrılacak kaynakların miktarına bağlıdır.

3.2.4.3. Toplum Beslenmesine Katkısı

Beslenme, tarım kesiminin varoluş nedenidir. Eğer, tarımsal üretim artışı nüfus artışını izleyemezse, geçmişte Ortaçağ Avrupası'nda, günümüzde yoksul Afrika ülkelerinde olduğu gibi açlık ve sefalet kaçınılmaz olur (Şahinöz, 2011:56). Yeterli ve dengeli beslenemeyen toplumun sağlıklı olmadığı ve sosyoekonomik kalkınmayı yavaşlattığı dikkate alınır, tarımın beslenme açısından önemi açıkça ortaya çıkar (Açıl ve Demirci, 1984:27). Hızlı nüfus artışı, insanların gıda sorununu da beraberinde getirecektir. İnsanın, yeme içme gibi temel ihtiyaçlarını gidermeden yaşamını devam ettirmesi düşünülemez. Bu ihtiyaçları karşılayacak başlıca sektör de tarımdır. Tarım sektörü, insanın hayatını devam ettirebilmesi için gerekli olan ürünleri sunmakta veya bu ürünlerin sanayi sektörü tarafından işlenerek kullanıma daha uygun şekillerde sunumunu sağlamaktadır.

Günümüzde beslenme konusu gittikçe önemini artırmakta ve hızla artan nüfusumuz nedeniyle çözüm güçleşmektedir. Aslında sorun yalnızca artan nüfusun beslenmesi değil, mevcut nüfusun çeşitlenen ve artan gıda tüketim alışkanlıklarına da cevap verebilmektir. Önümüzdeki yıllarda tarımın bu açıdan daha çok önem kazanacağı açıktır (Çetin, 2010:30). Sanayileşmiş ülkelerde tarıma önem verilmesinin nedeni; tarımın toplam hasıla içindeki payından çok, ülke nüfusunu beslemesi açısından sahip olduğu stratejik önemdir (Deran, 2005:27).

3.2.4.4. Sanayi Sektörüne Katkısı

Türkiye'de sanayinin önemli bölümü hammadde ihtiyacını tarım sektöründen sağlamaktadır. Tarım sadece sanayi sektörüne hammadde sağlamakla kalmayıp, sanayi mallarına karşı talep de yaratmaktadır (İnan, 2006:43). Ülkemizde tarımın sanayiye sağladığı ara mal girdi oranı gelişmiş ülkelere oranla daha fazladır. Bu da ülkemizde sanayinin önemli ölçüde tarıma dayalı olduğunun göstergesidir (Deran, 2005:28).

Öte yandan tarım sektörü üretim faaliyetlerinde kullandığı makine ve aletler ile girdilerin birçoğunu sanayi sektöründen sağlamaktadır. Tarım kesimi bir yandan sanayi sektörüne hammadde sağlarken, diğer yandan sanayi ürünleri için önemli bir pazar oluşturur (Aydemir ve Pıçak, 2008:130). Tarımda kullanılan traktör, biçerdöver, hasat makinesi gibi alet ve makineler ile kimyasal gübreler ve tarımsal mücadele ilaçları gibi girdiler hep sanayi sektöründe üretilmektedir (Doğan, 2011:368).

Bu açıklamalardan da görüldüğü gibi, tarım sektörü ile sanayi sektörü arasında hem tedarikçi hem de pazar olma yönüyle çift taraflı bir ilişki mevcuttur.

3.2.4.5. Milli Gelire Katkısı

Milli gelir (Gayri Safi Milli Hasıla), bir ekonomideki üretici birimlerin belirli bir dönemde ürettikleri çıktılardan bunların içine giren girdilerin düşülmesiyle bulunan üretim miktarının parasal tutarıdır (www.bilgiportal.com, 15.02.2013). Ülkelerin ve sektörlerin gelişmişlik düzeylerini karşılaştırmak için kullanılan ölçütlerden birisi, satın alma gücü standardına göre hesaplanan kişi başına milli gelirdir. Milli gelirin sektörlere göre dağılımı Tablo 3.2'de görülmektedir.

Tablo 3.2. Türkiye’de Milli Gelirin Sektörlere Göre Dağılımı (Yüzde) (DPT, 4.11.2013, www.dpt.gov.tr)

Yıllar	Tarım	Sanayi	Hizmetler	Toplam
2009	9,11	21,06	69,83	100
2010	9,46	21,76	68,78	100
2011	9,16	22,63	68,21	100
2012	9,30	32,90	57,80	100

Türkiye’de tarım sektörünün 2012 yılında Gayrisafi Milli Hasıla (GSMH) içindeki payının %9,3 olduğu Tablo 3.3’de görülmektedir. 2012 yılı rakamlarına göre, Türkiye’de istihdamın yaklaşık %25’ini sağlayan tarım sektörünün GSMH içindeki payı istihdam oranına göre oldukça düşük seviyelerde kalmaktadır.

3.2.4.6. Dış Ticarete Katkısı

Türk ekonomisinde tarım ürünleri ve tarıma dayalı sanayi ürünleri ihracatı üretimi artırmaya ve büyümeye katkı sağlamaktadır. Türkiye, tarım ürünleri ihracatında AB ülkeleri ve ABD başta olmak üzere birçok ülkeye fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, zeytinyağı, pamuk, bakliyat, yaş sebze ve meyve ihracatı yapmakta ve bu ürünlerin ihracatında dünyanın önde gelen ülkeleri arasında yer almaktadır (Demirkol, 2006:11).

Tablo 3.3’te Türkiye’nin toplam ihracatı içinde tarım sektörünün payı görülmektedir. Tarım sektörünün dış ticaretimizdeki önemi giderek azalmaktadır. 2009 yılında tarım sektörünün dış ticaret hacmindeki payı %13,66 düzeyinde iken 2012 yılında %13,91 olmuştur.

Tablo 3.3. Türkiye’de İhracatın Sektörlere Göre Dağılımı (bin \$) (TİM, 4.11.2013, www.tim.org.tr)

Yıllar	Tarım	%	Madencilik	%	İmalat	%	Toplam	%
2009	13.261.925	13,66	2.508.425	2,58	81.312.147	83,76	97.082.497	100
2010	15.039.712	13,40	3.658.875	3,26	93.5220.669	83,34	112.219.256	100
2011	17.887.224	13,41	3.876.383	2,91	111.537.870	83,69	133.301.477	100
2012	19.158.123	13,91	4.181.526	3,04	114.370.279	83,05	137.709.928	100

İhracatın çeşitli ülkelere ve mallara dağılımı, bir ülkede ihracatın sağlıklı bir gelişmeye sahip olup olmadığının en önemli göstergelerinden birisidir (Şenyurt ve Emeksiz, 1995:212). Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca ilan edilen verilere göre ülkemiz 2012 yılında 188 ülkeye 1.663 çeşit tarım ürünü ihraç etmiştir (www.tarim.gov.tr, 03.03.2013).

Ülkemizde yetiştirilen tarım ürünlerinde zirai ilaç kullanımının bilimsel metotlara göre yapılmaması nedeniyle, yurtdışına ihraç edilen tarım ürünlerinde insan sağlığı için tehlike arzeden boyutlarda zirai ilaç kalıntılarına rastlandığı gerekçesiyle iadeler yapılmaktadır. Bu durum ülkemizin tarımsal ürünler ihracatında rekabet şansını zora sokan önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.3. Tarım İşletmeleri

Günümüzde insan ihtiyaçlarının büyük çoğunluğu işletme olarak adlandırılan ekonomik birimler tarafından karşılanmaktadır (Tunçez, 2011:1). Genel olarak işletme;

“üretim için gerekli faktörleri belirli bir yerde bir araya getirip insan ve teknoloji yardımıyla dönüşüme tabi tutarak insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetleri üretmek amacıyla işletilen ekonomik birimler” olarak tanımlanabilir (Şimşek vd., 2008:2). İşletmeler toplumsal ihtiyaçları karşılamak için mal veya hizmet üreten iktisadi birimlerdir. İşletmeler faaliyet gösterdikleri sektöre göre tarım, sanayi ve hizmet işletmeleri olarak sınıflandırılabilirler.

Tarım işletmesi kavramı genel anlamda tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimleri ifade etmektedir. Tarım işletmesi, tarımsal ürünlerin üretimine yönelik olarak, üretim faktörleri organizasyonu ile oluşturulan bütünlüğün her bir parçasıdır (Çetin ve Tipi, 2011:15). Ekonomik bir birim olarak tarım işletmeciliği; yumurta, et, süt, tahıl, sebze ve meyve gibi değerli ürünleri üretmek için tohum, gübre, su, yem ve işgücü gibi kaynaklar kullanılarak yapılan bir faaliyettir (Gietema, 2006:7).

TÜİK’in yaptığı tanıma göre (TÜİK, 19.10.2012, www.tuik.gov.tr) tarım işletmesi “Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen yahut hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir”.

Tarım Kanununda ise (md.3) tarım işletmesi; “üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme” olarak tanımlanmaktadır.

Tarımsal Faaliyetler Standardı TMS 41’in tarımsal faaliyet tanımından hareket edilerek tarım işletmesini, satış amacıyla canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya tekrar canlı varlıklara dönüştürüldüğü işletmeler olarak tanımlamak mümkündür.

3.3.1. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri değişik amaçlara göre farklı kriterler ve esaslar dikkate alınarak ayrıma tabi tutulabilir. Tarım işletmeleri genellikle büyüklükleri, hukuki yapıları ve faaliyet alanlarına göre sınıflandırılmaktadır (Akdoğan vd., 2011:500). Ayrıca Avrupa Birliği (AB) uyum çalışmaları kapsamında işletmeler Avrupa Birliği Tipoloji sınıflamasına göre de sınıflandırılmaktadır.

3.3.1.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmelerinin büyüklükleri, sahip olunan arazi büyüklüğü, hayvan sayısı, sermaye miktarı yada iş gücü gibi üretim araçlarının miktarına göre yapılabileceği gibi toplam girdi, brüt tarımsal gelir veya satış değeri gibi üretim ve başarı ölçütlerine göre de yapılabilir (Çetin ve Tipi, 2011:16).

Dinler’e göre (1996:146) parasal karışıklıklardan sıyrılmış, basit ve açık bir kriter olan arazi büyüklüğü, işletme ölçeğini saptamakta kullanılan ilk kriter olmaktadır. Ülkemiz dahil, hemen her ülkede yapılan istatistiki çalışmalarda, işletmeler sınıflandırılırken, sahip olunan toprak varlığına bakılmaktadır. İşletme ölçeğinin sınıflandırılmasında kullanılan diğer kriterler ise toplam sermaye miktarı, çalışan işgücü sayısı ve işletmenin elde ettiği gelirdir. Fakat bunların kesin olarak sınırlarını belirlemek oldukça zordur. İşletme büyüklükleri zaman içinde ve ülkeden ülkeye değişmektedir.

Arazi büyüklüğüne göre tarım işletmelerini genel olarak küçük işletme, orta işletme ve büyük işletme olarak üç grupta sınıflandırabiliriz (Özkan, 2001:33-34).

Küçük Tarım İşletmeleri: Arazi büyüklüğü 500 dekara kadar olan ve genellikle aile bireylerinin emeği ile faaliyet gösteren işletmeler olup, söz konusu işletmelerin üretim miktarları ancak ailelerin kendi ihtiyaçlarına yetecek düzeyde olduğu işletmelerdir.

Orta Büyüklükte Tarım İşletmeleri: Arazi büyüklüğü 500 dekardan fazla 5.000 dekardan az olan işletmelerdir. Aile bireyleri yanında kısmen dışardan işçilerin de çalıştırıldığı fakat genelde işletme sahibinin emeğinin üretim sürecine katıldığı işletmelerdir. Orta büyüklükte tarım işletmelerinde en belirgin özellik, aile bireyleri işletmede bilfiil çalışmakla birlikte, küçük işletmelere göre daha az katkısı olmaktadır.

Büyük Tarım İşletmeleri: Genel olarak 5.000 dekardan fazla araziye sahip olan tarım işletmeleri, büyük tarım işletmeleri olarak kabul edilmektedir. Bir başka açıdan üretim faaliyetlerinde ücretli işçi kullanan işletmeler büyük tarım işletmesi olarak kabul edilmektedir.

1757 Sayılı Toprak Reformu Kanunu'na göre, belli üretim hedeflerine ulaşmak için bulunduğu bölgenin ekonomik ve ekolojik şartlarına göre (Deran, 2005:41);

- Modern tarım usullerini uygulayan,
- Tarımsal bir işletme planıyla çalışan,
- Muhasebe kayıtları tutan,
- Toprak ve tarım reformu uygulandığı bölgede son üç yılda birim alanda bölge ortalamasının Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek belli katı kadar fazla üretim elde eden,
- İşletme tipine ve büyüklüğüne göre gerekli tarımsal alet ve araçlara sahip olan işletmeler büyük tarım işletmeleri olarak belirtilmiştir.

3.3.1.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

Tarım sektöründe işletmeler hukuki yapılarına göre kamu, özel ve kooperatif işletmeleri şeklinde üçe ayrılmaktadır (Demirkol, 2006:18).

Kamu tarım işletmeleri; kamu kurum ve kuruluşlarınca özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım sektörünü kalkındırmak, tarımsal üretimi arttırmak ve çiftçilere örnek olmak amacı ile kurulan devlet işletme çiftlikleri, araştırma merkezleri vb. tarım işletmeleridir. Ülkemizde faaliyet gösteren kamu tarım işletmeleri Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne (TİGEM) bağlıdır. TİGEM'e bağlı 37 işletme bulunmakta olup bunlardan 15'i kiralanmak suretiyle özel sektör tarafından işletilmektedir (TİGEM, 08.11.2012, www.tigem.gov.tr)

Özel tarım işletmelerinde başta arazi olmak üzere, bütün diğer üretim araçlarında özel mülkiyet söz konusudur. Özel tarım işletmeleri teknolojiyi takip hızı, üretimde verimliliği sağlamaları gibi nedenlerle giderek önem kazanmaktadır. TİGEM'e bağlı işletmelerin bazılarının özel sektöre kiralanmasıyla tarım sektörü içinde özel sektörün payı giderek artmaktadır.

Kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleri ise genellikle ürünlerin pazarlanması, üye işletmelere tarımsal girdi ve finansman desteği sağlamak gibi fonksiyonları üstlenmektedir.

Tarım işletmelerini tüzel kişiliklerine göre sınıflandıracak olursak, sermaye şirketleri ve şahıs şirketleri şeklinde bir ayırım yapmak mümkündür. Şahıs şirketi olarak tarım işletmeleri kolektif veya komandit şirket olarak kurulup faaliyet gösterebilirler. Sermaye şirketi olarak kurulan tarım işletmeleri ise anonim, limited veya paylı komandit şirket olarak kurulabilir.

3.3.1.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Faaliyet alanına göre gruplama, tarımsal işletmenin faaliyet gösterdiği üretim koluna göre veya tarımsal işletmenin yetiştirdiği canlı varlık ya da tarımsal ürünün niteliğine göre yapılır. Tarımsal üretim yapan işletmeler faaliyet alanlarına göre; bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ve karma üretim yapan işletmeler olmak üzere beş gruba ayırarak incelenebilir. (Demirkol, 2006:14-16, Tunçez, 2011:9).

Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler: Bitkisel üretim, tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olarak iki gruba ayrılmakta, özellikle bahçe ürünlerinde son yıllarda modern tarım tekniklerinin kullanılması ile üretim miktarı ve kalitesinde önemli artışlar gözlenmektedir. Birim alandan maksimum verim almak için, seracılık, organik tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmaktadır.

Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler: Büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan gibi canlı varlıkların üretimini yaparak bunlardan elde edilen et, süt, yumurta vb. ürünlerle toplumun besin ihtiyacını karşılamalarının yanında, istihdama ve tarımsal sanayiye (yem, yün, deri, v.b.) katkıda bulunan işletmelerdir.

Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler: Bu grupta yer alan işletmeler tatlı su ve denizlerde kültür balıkçılığı, midye, karides, sünger vb. ürünleri üreten işletmelerdir.

Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler: Bu gruba dahil olan işletmeler, her çeşit ağaç, ağaççık, tıbbi ve sınai bitkiler ile bunlardan elde edilen kök, fidan, kozalak, tohum, kabuk, meyve, çiçek, ibre, yaprak, dal, yumru, çıra, katran vb. ürünlerin üretimini yapan işletmelerdir.

Karma Üretim Yapan İşletmeler: Tarım işletmeleri, sermaye yapıları, fiziki yeterlilikleri ve piyasada oluşan dengelere göre birden fazla alanda üretim yapabilirler. Örneğin, bitkisel üretim yapan bir tarım işletmesi aynı zamanda hayvancılık alanında da faaliyette bulunabilir. Bir tarım işletmesi birden fazla alanda üretim yapıyorsa karma üretim yapan işletme olarak sınıflandırılmaktadır.

TÜİK tarafından 2006 yılında yapılan tarımsal işletme yapı araştırması sonuçlarına göre, tarımsal işletmelerin %62,3'ünde hem bitkisel üretim hem de hayvan yetiştiriciliği, %37,2'sinde yalnız bitkisel üretim, %0,5'inde ise yalnız hayvan yetiştiriciliği yapılmaktadır (TÜİK, 2008, www.tuik.gov.tr). Araştırma sonuçlarına göre Türkiye'de faaliyet gösteren tarım işletmelerinin %62,3'ünün karma üretim yapan işletmelerden oluştuğu görülmektedir.

3.3.1.4. AB Tipoloji Sınıflamasına Göre Tarım İşletmeleri

Avrupa Birliği uyum çalışmaları kapsamında Türkiye'de tarımsal işletmeler ilk kez TÜİK tarafından 2006 yılında yapılan tarımsal işletme yapı araştırması sonuçlarından elde edilen bilgilere göre Avrupa Birliği Tipoloji Sınıflamasına tabi tutulmuştur. Bu sınıflama yönteminde, tarımsal işletmelerin hangi tarım faaliyetinde uzmanlaştığı belirlenmektedir. Tipoloji sınıflamasında 9 genel sınıf bulunmaktadır. Bunlar şöyledir (TÜİK, 2008);

1. P1: Uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği,
2. P2: Uzmanlaşmış bahçecilik,
3. P3: Uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği,
4. P4: Uzmanlaşmış otlak hayvanı yetiştiriciliği (büyükbaş, küçükbaş),
5. P5: Uzmanlaşmış tek mideli hayvan yetiştiriciliği (kanatlılar, tavşan),
6. P6: Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği,

- 7. P7: Karışık hayvan yetiştiriciliği,
- 8. P8: Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği,
- 9. P9: Sınıflanamayan işletmeler

Araştırma sonuçlarına göre, Türkiye’de tarımsal işletmelerin 8 genel tipoloji sınıfında yer aldığı tespit edilmiştir.

Tablo 3.4. Tarımsal İşletmelerim Tipoloji sınıflamasına göre dağılımı (%) (TÜİK, 04.11.2012, www.tuik.gov.tr)

Tipoloji Sınıfı	İşletme
P1: Uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği	25,7
P2: Uzmanlaşmış bahçecilik	1,0
P3: Uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği	19,8
P4: Uzmanlaşmış otlak hayvanı yetiştiriciliği (büyükbaş, küçükbaş)	16,7
P5: Uzmanlaşmış tek mideli hayvan yetiştiriciliği (kanatlılar, tavşan)	0,1
P6: Karışık bitkisel ürün yetiştiriciliği	9,1
P7: Karışık hayvan yetiştiriciliği	6,1
P8: Karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği	21,7
Toplam	100,0

Tipoloji sınıflamasına göre ülkemizdeki tarım işletmelerinin sayısı incelendiğinde, Tablo 3.4’te görüldüğü gibi işletmeler en fazla %25,7 ile uzmanlaşmış tarla ürünleri yetiştiriciliği, %21,7 ile karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği, %19,8 ile uzmanlaşmış uzun ömürlü bitki yetiştiriciliği sınıflarında yoğunlaşmaktadır.

3.3.2. Tarım İşletmelerinin Temel Özellikleri

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin temel özellikleri incelendiğinde kendine özgü bazı özellikler gösterdiği görülmektedir. Bu özelliklerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sönmez, 2006:50; Çetin,2008:26);

- a) Tarımsal üretim büyük ölçüde doğal koşullara çok bağlı ve mevsimlik bir üretim koludur.
- b) Açık doğa koşullarında veya örtü altı tarım şeklinde yapılan bitkisel ve hayvansal üretim birçok hastalık, haşere ve kayıplara açıktır.
- c) Tarımsal üretimde sermayenin devir hızı düşüktür.
- d) Tarım işletmeleri sermaye yapısı ve üretim faktörleri arasında arazinin geniş oranda bulunması bakımından diğer işletmelerden farklıdır.
- e) Tarım işletmeleri genellikle küçük ölçekli aile işletmeleri halinde ve dağınık bir yapıya sahiptir.
- f) İşletmelerin nakit geliri düzenli ve güvenilir değildir.
- g) Elde edilecek ürün miktarının kontrolü güçtür, fiyat ve gelir değişiminin tahmini kolay değildir.
- h) Ev işleri ile çiftlik işleri dolayısı ile harcamalar çoğu zaman birbirinden ayrılamaz.

Açıklamalardan da görüldüğü gibi tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, tarımsal üretimin doğa ve iklim koşullarına bağılılığı gibi birçok özelliği ile diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerden ayrılmaktadır. Buna karşın sektörün gerek dış pazarlarda rekabet gücünü gerekse iç pazarda verimliliği arttırmak için muhasebe düzeninin kurulması ve maliyet hesaplamalarının sağlıklı bir şekilde yapılması gerekir.

4. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ VE MALİYET HESAPLAMALARI

Bu bölümde önce tarım işletmelerinde muhasebe düzeni açıklanacak daha sonra ise maliyet sistemleri ve hesaplamaları üzerinde durulacaktır.

4.1. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni

Mali olayların muhasebe kayıtlarına aktarılmasında kullanılan yöntemler, kayıt yöntemlerini oluşturur. Kayıtların tutulmasında kullanılacak defterler ise, kullanılan kayıt yöntemi ve muhasebe ile ilgili mevzuat tarafından belirlenir. Mali nitelikli işlemlerin muhasebede belli bir düzen ve sistematikte kayıt altına alınması gerekir. Diğer bir deyişle, mali olaylar, muhasebe dili, teknik ve yöntemleri ile muhasebe defterlerine kaydedilir. Kayıtlar muhasebe belgeleri esas alınarak yapılır (Atabey vd.,2009:79).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasında gelirlerin tahsil edilmesi ve giderlerin ödenmesinin esas alındığı nakit esaslı muhasebe ile gelir ve giderlerde sadece tahakkuk aşamasının yeterli olduğu tahakkuk esaslı muhasebe olmak üzere iki temel yöntemden yararlanılır (Petersen vd.,1987:640). Uygulamasının basit ve vergi hesaplamada da geçerli bir yöntem olması nedeniyle dünyada muhasebe kaydı tutan tarım işletmelerinin çoğu nakit esaslı yöntemini kullanmaktadır. Tahakkuk esaslı, nakit esasına göre daha çok muhasebe bilgisi gerektirdiğinden ve kayıtların tutulması zaman alıcı olduğundan, çiftçilerin büyük bir bölümü tarafından benimsenmemektedir (Tokay ve Deran,2011:45).

Parasal işlemlerin kaydedilmesinde; tek taraflı (basit) kayıt yöntemi ve çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanabilir (Sevilengül, 2005:65). Tek taraflı kayıt yöntemi, genelde nakit esasına dayanır. Çift taraflı kayıt yönteminde ise genelde tahakkuk esaslı geçerlidir. Tarım işletmelerindeki muhasebe uygulamalarına bakıldığında, genel olarak küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmelerinin tek taraflı kayıt yöntemine göre, büyük tarım işletmelerinin ise çift taraflı kayıt yöntemine göre muhasebe işlemlerini yaptıkları görülmektedir (Tunçez,2011:26).

4.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi

Basit muhasebe sistemi olarak da bilinen tek taraflı kayıt yöntemi uygulanması fazla bir muhasebe bilgisi gerektirmeyen basit bir yöntemdir. Bu yöntemde herhangi bir ayırma ve sınıflandırmaya yer vermeksizin giderlerin bir sütuna, gelirlerin de bir diğer sütuna kaydedildiği işletme hesabı defteri kullanılır.

VUK'na (md.176) göre II.sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorundadırlar. II.sınıf tüccar olarak nitelendirilen tarım işletmelerinin sadece işletme hesabı defterini tutmaları gerekmektedir (VUK, md.193).

VUK'na (md. 194) göre işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler kaydedilir. Hasılat kısmına ise, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydedilir. Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak, bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan

amortismanlar gider olarak kaydedilebilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri içermesi şarttır.

1. Sıra numarası;
2. Kayıt tarihi;
3. İşlemin Türü;
4. Meblağ.

Faaliyet dönemi sonunda işletmenin karı veya zararı bulunmak istenirse dönem başı sermaye ile dönem sonu sermayenin bulunması gerekir. Eğer dönem sonunda bulunan sermaye dönem başında bulunan sermayeden fazla ise o dönem kar edilmiş, az ise zarar edilmiş demektir (Kavak,2006:45).

Çiftçiler, işletme hesabı esasında kazançlarını tespit etmek istemeleri halinde, VUK md. 213 uyarınca işletme hesabı defterinin çiftçilere uyarlanmış bir şekli olan “Çiftçi İşletme Defteri” tutmak zorundadırlar. Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. İşletme hesabı defteri örneği Ek-1’de verilmiştir.

İşletme hesabı defteri kullanımının basitliği yanında vergi matrahının belirlenmesine de olanak tanıdığından, işlem sayısı sınırlı olan tarım işletmeleri tarafından yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Tutulmasındaki basitlik avantajlı yönünü teşkil ederken kontrole imkan vermemesi ise başlıca dezavantajını oluşturmaktadır (Çetin ve Tipi, 2010:66-67). Tablo 4.1’de Çiftçi İşletme Hesabı Özeti görülmektedir.

Tablo 4.1. Çiftçi İşletme Hesabı Özeti

...../...../.....			
<i>İşletme Ünvanı:</i>			
Giderler	Tutar	Gelirler	Tutar
Dönem Başı Mal Mevcudu	XX	Dönem İçi Satışlar Toplamı	XX
Dönem İçi Alışlar Toplamı	XX	Dönem İçi Gelirler Toplamı	XX
Dönem İçi Giderler Toplamı	XX	Dönem Sonu Mal Mevcudu	XX
Toplam	XXX	Toplam	XXX
Kar		Zarar	
Genel Toplam		Genel Toplam	

VUK’nda “İşletme Hesabı Defteri” II.sınıf tüccarlar tarafından tutulması zorunlu olan defter olarak gösterilirken, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) ticari defterler arasında işletme defterine yer verilmemiş ancak yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin TMSK tarafından bir tebliğ ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır (TTK, md.65).

4.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

İşletmede kıymet hareketleri tek yönlü olmaz. Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta azalış veya bir kaynakta artış olması yada her ikisinin birden oluşması gerekir (Sevilengül,2005:65). Muzaaf kayıt yöntemi olarak da ifade edilen çift taraflı kayıt yönteminde, mali nitelikli bir olay veya işlem en az iki farklı hesaba kaydedilir. Bu muhasebe sisteminin işleyiş mantığı temel muhasebe eşitliği yada bilanço eşitliği denilen aktif pasif (Aktifler = Pasifler) eşitliğine dayanır. Aktif unsurlar mevcutlar ve

alacaklardan oluşur ve işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkları ifade eder. Pasif unsurlar ise, aktif unsurların hangi yolla ve hangi kaynaklardan elde edildiğini gösterir (Tanış ve Berikol,2011:35). Bir başka ifadeyle, işletmedeki toplam sermayenin ne kadarının işletmeciye ait özsermaye, ne kadarının başka kaynaklardan sağlanmış yabancı kaynak olduğunu gösterir. Bu şekilde muhasebenin temel denklemi de denilen eşitlik (Mevcutlar + Alacaklar = Sermaye + Borçlar) çift taraflı kayıt yönteminin esasını oluşturur (Çetin ve Tipi,2010:77). Bir mali olay neticesinde bir hesaba borç, başka bir hesaba alacak kaydı yapılan çift taraflı kayıt yöntemine göre yevmiye kayıtlarında (Gücenme, 2002:39);

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

Görüldüğü gibi her işlemde borçlandırılan ve alacaklandırılan hesap tutarları eşit olmaktadır. Diğer bir deyişle, her işlem sonucunda işlem gören tüm hesapların borç tarafları toplamı, alacak tarafları toplamına eşit olur. Buna göre çift taraflı kayıt yöntemi, başlangıçta varolan Aktif = Pasif eşitliği temeline göre işleyen ve ortaya çıkabilecek her türlü işlemin bir veya birden fazla hesap borçlandırılırken, karşılığında bir veya birden fazla hesabın alacaklandırılmasını gerektiren bir kayıt yöntemidir. Çift taraflı kayıt yönteminin bu özellikleri iyi bir kontrol mekanizması sağlamaktadır (Gençoğlu,2010:35-36).

Bilanço esasına göre defter tutan tarım işletmelerinin VUK'na göre (md.182), tutmak zorunda oldukları defterler;

- a) Yevmiye Defteri (Günlük Defter)
- b) Defter-i Kebir (Büyük Defter)
- c) Envanter ve Bilanço Defteri (Mevcutat ve Muazene Defteri) olmak üzere üç tanedir.

4.2. Tarım İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi

Tarım işletmelerinde üretim maliyetlerinin hesaplanması zor ve aşırı dikkat gerektiren bir uğraştır. Tarımsal üretim maliyetleri bölgeler arasında değişim gösterebildiği gibi aynı bölgede bulunan işletmeler arasında da farklılık gösterebilmektedir (Kıral ve Kasnaoğlu,1999:5). Diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde üretim maliyetlerinin doğru olarak hesaplanabilmesi için maliyet muhasebesi tekniklerinden yararlanmak gerekir.

Bu bölümde maliyet muhasebesinin tanımı ve amaçları, maliyet ve gider kavramları, maliyet hesaplama yöntemleri, tarım işletmelerinde gider yerleri ve gider dağıtımları açıklanacaktır.

4.2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Maliyet muhasebesi çeşitli yazarlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Maliyet muhasebesi, “işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satış fiyatının saptanması

gibi konular ile ilgilenen muhasebe türüdür” şeklinde tanımlanabilir (Yükçü, 2011:20). Akdoğan (2004:5-6) tarafından yapılan daha detaylı bir tanımda ise maliyet muhasebesi “bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünü” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan yola çıkarak tarım işletmeleri açısından maliyet muhasebesi; bir tarım işletmesinde üretilen mamullerin elde edilmesi için katılan maliyetlerin detaylı bir biçimde belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve üretilen mamullerin birim maliyetlerinin ve satış fiyatlarının hesaplanması için yapılan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. Maliyet Muhasebesinin başlıca temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Erdoğan ve Saban,2010:10; Büyükmirza, 2012:82).

1-Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul (ve yarı mamul) stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,

2-Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel (fiili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek,

3-Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlemesi için gerekli temel bilgileri sağlamak,

4-Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak.

Maliyet muhasebesi bu sayılan amaçları gerçekleştirerek yöneticilerin sağlıklı kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlamaktadır.

4.2.2.Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması

Tarım işletmelerinde, ürün birim maliyetlerini hesaplama amaçlarından biri üretim konusunu oluşturan ürünlerin maliyetlerinin ne olduğunu mümkün olduğunca sağlıklı bir şekilde belirleyebilmektir. Birim ürün maliyetlerinin hesaplanmasının işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kıral ve Kasnaoğlu,1999:7)

a) Maliyetlere dayalı olarak fiyatların belirlenmesine veya mevcut fiyatlarla karşılaştırma yapılmasına imkan sağlar.

b) Maliyet hesapları, işletme faaliyetlerinin ekonomik sonucunu saptamak yönünden büyük önem taşır.

c)İşletmenin karlılığını yükseltmek amacı ile maliyetlerin düşürülebilmesi için alınması gereken önlemlerin belirlenmesine yardımcı olur.

d) Çeşitli nedenlerle tarımda oluşan zararların miktarlarının saptanması ve tazminatın hesaplanmasına imkan sağlar.

e) Üretim girdilerinin üretime katılma düzeyleri ve payları ile üreticilerin yaygın olarak kullandıkları üretim tekniği belirlenebilmektedir.

f) Ülke ekonomisi açısından önem taşıyan rakip ürünlerin üretim masraflarının ortaya konulmasını sağlar.

g) Maliyeti hesaplanmak istenen ürünün alternatifi olan ürün maliyetlerinin belirlenmesine yardımcı olur.

h)Üretim süreci, girdi-çıktı, fiyat ve maliyetlerde bölgeler arası farklılaşmaların ortaya konulmasına yardımcı olur.

ı)Diğer araştırma amaçlarına hizmet etmek üzere güncelleştirilebilen veri tabanının oluşturulmasına yardımcı olur.

4.2.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Herhangi bir üretim işletmesinde, üretim maliyetlerinin ne şekilde saptanması gerektiği konusunda kesin bir şey söylemek olanaksızdır. Çünkü hemen her işletmenin üretim şekli ve koşulları az yada çok birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar da her işletme için değişik bir maliyet hesaplama yönteminin kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Tarım işletmelerinde de birim maliyetlerin tespiti, gider kontrolünün sağlanması, planlama gibi farklı amaçlar için uygun olan maliyet yöntemlerinden biri veya birkaçı kullanılabilir.

Herhangi bir maliyet hesaplama sisteminin oluşturulmasında kullanılan yöntemleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Şener,2008:3; Büyükmirza, 2012:237);

- a) Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen yöntemler,
- b) Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler ve
- c) Maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemlerdir.

4.2.3.1. Maliyetlerin Hesaplama Şeklini Belirleyen Yöntemler

Maliyet muhasebesi uygulamalarında maliyet hesaplama şeklini belirleyen iki ana yöntem bulunmaktadır. Bunlar, sipariş ve safha maliyet yöntemleridir.

A) Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, belli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya nitelikte mamuller üreten işletmelerde her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan yöntemdir (Akdoğan,2004:428). Sipariş maliyet yönteminin uygulanabilmesi için, maliyeti belirlenecek mamul ve mamul grubunun tanımını yapmak gerekir. İşletmenin sipariş üzerine üretim yapması, yöntemin uygulanabilmesi için şart değildir. Sipariş maliyet yönteminin uygulandığı işletmelere makine, mobilya, konfeksiyon, gemi ve uçak sanayi işletmeleri örnek verilebilir (Lazol, 2004:155; Şener,2008:4).

B) Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet sistemi üretimin; birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, devamlı olarak ve kitle halinde tek bir mamulün veya birbirine çok yakın olan birkaç mamulün üretildiği işletmelerde uygulanır (Yükçü,2011:359). Bu yöntemde üretim giderleri, üretim safhaları itibarıyla izlenir. Bu safhalarla doğrudan bağlantısı kurulamayan üretim giderleri, dağıtım tabi tutularak safhalarda toplanır. Böylece, her bir safhanın döneme ait toplam giderleri belirlenmiş olur. Her safhanın toplam gideri o dönemde o safhada yapılmış üretim miktarına bölünerek, safhanın birim maliyeti hesaplanır. Safhalarda tamamlanıp, bir sonraki safhaya devredilmiş miktar, safhanın birikimli birim maliyeti ile çarpılarak, bir sonraki safhaya aktarılacak toplam maliyet hesaplanır (Büyükmirza, 2012:241). Bu yöntem genellikle kimya, demir-çelik,

petrol, cam, şeker, salça, çimento vb. gibi tek tip üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır (Şener, 2008:5).

Özkan'a (2001:190) göre safha maliyet yöntemi süt üretimi yapan büyükbaş hayvancılık işletmelerinde, süt üretimi günlük olarak gerçekleştiği ve tek tip ürün söz konusu olduğundan uygulanabilir bir yöntemdir.

4.2.3.2. Maliyet Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler

Mamul maliyetleri, üretim yapıldıktan sonra belirlenebildiği gibi üretim yapılmadan önce de belirlenebilir. Maliyet hesaplama zamanını belirleyen yöntemleri fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür (Lazol, 2004:210-211; Büyükmirza, 2012:240).

A) Fiili Maliyet Yöntemi

Uygulamada en çok kullanılan yöntemlerden biri olan fiili maliyet yöntemi, çeşitli üretim aşamalarında fiilen oluşan maliyetleri esas alarak hesaplayan bir yöntemdir. Fiili maliyet sisteminde üretim maliyetlerinin saptanmasında şu iki temel ilkeye uyulur (Yükçü, 2011:361).

a) Üretim faktörleri için fiilen ödenen ya da harcama yaklaşımına göre katlanılan maliyetler temel alınır.

b) Üretim veya hizmeti tamamladıktan sonra faaliyetin maliyetlemesi yapılır.

Tarihsel maliyet yöntemi de denilen fiili maliyet yönteminde veriler tarihseldir ve geçmiş yansıtır. Belli bir dönemde yada üretim partisinde üretilmiş bulunan ürünlerin maliyeti, söz konusu ürünler için yapılmış giderlerden oluşur (Şener, 2008:6).

Bu yöntem, maliyetlerin hesaplanmasında gerçekleşen maliyet rakamlarının kullanılmasına dayandığından geleceğe yönelik olarak alınması gereken kararları desteklemez.

B) Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, daha üretim tamamlanmadan satış bağlantılarının kurulabilmesi için, satış fiyatının belirlenebilmesi ve diğer planlama çalışmaları amacıyla uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntem maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından hareketle tahmin edilmesi ve muhasebe kayıtlarının bu maliyete göre tutulması esasına dayanmaktadır (Akdoğan, 2004:45).

Bunun için özellikle her dönemin başında üretilmesi umulan ya da planlanan üretim miktarına göre, bir birim ürün için yapılması tahmin edilen üretim giderleri belirlenir. Belirlenen bu tutarlar üzerinden faaliyet dönemi sonlarında, üretim maliyetine, gider yansıtma hesapları aracılığıyla yüklemeler yapılır. Faaliyet döneminde yapılan fiili giderler ise, üretim giderleri hesaplarının borç kısımlarında toplanır. Hesap dönemi sonunda gider hesapları ve yansıtma hesapları ters çevrilip kapatılırken arada oluşan farklar, satılan mamullerin maliyeti ile dönem sonu yarı mamul ve mamul stok maliyetlerine paylaştırılarak kapatılır. Son aşamada ise dönem içinde kayıtlara geçirilen tahmini tutarlar, dönem sonunda gerçek (fiili) maliyetlere dönüştürülür (Şener, 2008:7).

Tahmini maliyet yöntemi, gelecekle ilgili fiyatlama kararlarında yöneticilere yardımcı olurken, maliyet (gider) kontrolü açısından, geçmiş verimsizlikleri barındırma olasılığı nedeniyle eleştirilmektedir (Lazol, 2004:211). Tahmini maliyet yöntemi,

ÖTEM (Önceden Tespit Edilmiş Maliyet) maliyet yöntemi olarak TİGEM'e bağlı tarım işletmelerinde uygulanmaktadır.

C) Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet sistemi; mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplamalara dayanarak olması gereken seviyede planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılması ile çalıştırılan bir maliyet yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Yükü, 2011:363).

Standart maliyet yöntemine göre saptanan maliyetler ilgili mamullerin, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir. Bu maliyetler, belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlere göre saptanan standart verilerdir. Böylece standart maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, işletme içi faaliyetlerin kontrol edilmesine imkan verecek ölçüler veya normlar elde edilmiş olmaktadır. Fiili maliyetlerin standart maliyetlerden farklı olması halinde, fiili maliyetlerin standartlardan olan sapmaları, analiz edilerek nedenleri araştırılmakta ve kontrol edilebilir nitelikte olan kısımları kontrol edilemeyen kısımlardan ayrılarak yönetime rapor edilmektedir. Böylece yönetimin gerekli düzeltici önlemleri almasına imkan sağlamaktadır (Akdoğan, 2004:45).

Tarımda üretim maliyetlerinin bilimsel yöntemlere göre önceden belirlenmesinin mümkün olmasına rağmen tarımsal üretimin büyük ölçüde doğa ve iklim koşullarına bağlı olması nedeniyle standart maliyet yöntemi tarım işletmelerinde uygulama alanı bulamamaktadır.

4.2.3.3. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler

Üretilen ürünlerin maliyetlerinin saptanma biçim ve zamanını dikkate alan yöntemlere işlerlik kazandıran en önemli konu hangi tür giderlerin, üretim maliyeti kapsamı içine alınması gerektiğidir. Maliyet muhasebesi alanında, kapsamlarına göre maliyet yöntemleri dört başlık altında toplanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009:259; Yükü,2011:363):

- a) Tam maliyet yöntemi
- b) Normal maliyet yöntemi
- c) Değişken maliyet yöntemi
- d) Asal (Direkt) maliyet yöntemi

A)Tam Maliyet Yöntemi

Tüm maliyet unsurlarının maliyetin içine dahil edildiği yöntemdir. Tam maliyet yöntemi döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine yüklenmesini ve stoklara aktarılmasını esas alan bir yöntemdir (Şener,2008:14).

Tam maliyet yönteminde, maliyeti hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir. Bu yöntemde, üretilen bir mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşur. Ülkemizde yaygın olarak kullanılmakta olan yöntemin yararları olduğu kadar bazı sakıncaları da bulunmaktadır (Akdoğan,2004:40). Yöntemin en önemli yararı, her mamulün satış fiyatına göre bütün giderlerden sonra bırakabileceği kar unsurunu görme

imkanını sağlamasıdır. Yöntemin sakıncası ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçüsünden yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olabilmesidir. Bu durum elde edilen bulguların güvenilirliğini etkilemektedir.

B) Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, kullanılmayan (boş) kapasiteye ait kısmın ise, dönem gideri şeklinde ele alınarak doğrudan sonuç hesaplarına (680 Çalışmayan Kısım Giderleri) aktarılması yoluna gidilir (Şener, 2008:18). Buna göre üretim maliyetine direkt ilkmadde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim giderleri ve kapasite kullanım oranında sabit genel üretim giderleri dahil edilecektir.

C) Değişken Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin yalnızca değişken giderler esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde, giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti bulunacak birimlere yalnızca değişken giderler yüklenmektedir.

Değişken maliyet yöntemi, kara geçiş noktasının belirlenmesinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında etkili bir yöntemdir. Giderler sabit ve değişken olarak ayrıldığından, yönetimin alacağı kararlar karşısında etkilenebilecek değişken giderlerde oluşacak değişiklikler kolayca saptanabilir. Diğer taraftan sabit giderlerin dağıtımı söz konusu olmadığından, giderlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalardan ortaya çıkacak hatalar ve anlaşmazlıklar önlenir (Akdoğan, 2004:42). Üretilen mamüllerin maliyetine direkt ilkmadde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri dahil edilmektedir.

D) Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminin tam karşılığı olan bu yöntemde, üretilen birimlerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri yüklenmekte genel üretim giderlerinin tamamı maliyet dışında bırakılmaktadır. Yöntemin uygulanabilmesi için genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması gereklidir. Ancak günümüzde genel üretim giderleri maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı kalmamıştır (Akdoğan,2004:43).

Tarım işletmelerinin maliyet hesaplama amaçları doğrultusunda yukarıda açıklanan maliyet hesaplama yöntemlerinden en uygun olanı seçerek maliyet sistemlerini oluşturmaları gerekir.

4.2.4. Maliyet ve Gider Kavramları

Üretim işletmelerinin hepsinde “gider” ve “maliyet” olmak üzere iki kavramdan söz edilir. Çoğunlukla birbirlerinin yerine kullanılan bu iki kavram, aralarında yakın bir ilişki olmasına rağmen eşanlamlı değildir.

Maliyet, genel anlamda bir işletmenin hedeflemiş olduğu sonuca ulaşmak için katlandığı fedakarlıkların parasal toplamı olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza,

2012:44;Erdoğan ve Saban,2010:21). Bir başka deyişle maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan veya dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır (Akdoğan,2004:11). Muhasebede maliyeti ayrı olarak ölçülmek istenen herhangi bir şey veya faaliyete **maliyet objesi** denir. Bir başka ifadeyle, muhasebe bilgi kullanıcılarının maliyetini bilmek istedikleri bir şey maliyet objesi olarak adlandırılır (Drury, 2008:28).

Gider ise, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan harcama veya tüketimlerdir (Büyükmirza,2012:53).

İşletmenin bütün ömrü dikkate alındığında maliyet ve gider kavramları arasında ekonomik anlamda bir fark olmamasına rağmen dönem karının bulunabilmesi amacıyla bu iki kavram birbirinden ayrılır. Gider, harcama kalemlerinin mamul üretimi için kullanılan kısmını ifade eder. Harcama kalemleri bilançoda yer alırken; gider kalemleri gelir tablosunda gösterilmektedir. Maliyet, giderlerden oluşmakta ve üretim faaliyetlerinde üretilen mamullerin giderleri ile hesaplanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur,2009:31). Üretimde kullanılmak amacı ile satın alınan ilk maddeler stoklara girene kadar yapılan harcamalar toplamı ilk maddenin maliyetini oluşturur. Ancak, ilk madde üretimde kullanılır ise söz konusu ilk madde maliyeti, mamul üretim maliyetini oluşturan bir gidere dönüşür. Dönem sonunda elde edilen gelirden düşülerek işletmenin elde ettiği brüt karın bulunmasında kullanılan mamul maliyeti, gider olarak tanımlanır (Lazol,2004:8).

Maliyet ve gider kavramları ile ilgili açıklanmalardan sonra çeşitli açılardan giderlerin sınıflandırılması açıklanacaktır.

4.2.5. Giderlerin Sınıflandırılması

Giderleri, amaca göre farklı şekilde sınıflandırmak mümkündür. THP giderleri fonksiyon ve çeşit esasına göre sınıflandırmış, fonksiyon esası için 7/A, çeşit esası için de 7/B seçeneklerini kullanmıştır. Bu sınıflandırma dışında maliyet muhasebesi açısından önemli görülen gider türlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Lazol,2004:8).

- a) Mamule Yüklenmesine Göre Giderler
- b) Çeşit Esasına Göre Giderler
- c) Fonksiyon Esasına Göre Giderler
- d) Üretim Miktarı Karşısında Değişkenliğine Göre Giderler
- e) Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

4.2.5.1.Mamule Yüklenmesine Göre Giderler

Maliyet objesine yüklenme esasına göre giderler; direkt (dolaysız) giderler ve endirekt (dolaylı) giderler şeklinde iki kategoriye ayrılabilir.

Direkt (Dolaysız) Giderler: Bir maliyet objesi ile doğrudan ilgili olan ve ekonomik bir şekilde izlenebilen giderlerdir (Horngren vd.,2009). Örneğin; Buğday üretimi yapan bir tarım işletmesinde üretilen buğday için kullanılan tohum ve gübre maliyeti kolayca izlenebilir ya da tespit edilebilir olduğu için direkt giderdir.

Endirekt (Dolaylı) Giderler: Bir maliyet objesi ile ilgili olmasına rağmen ayrıntılı bir şekilde ve özel olarak izlenmesi ve tespit edilmesi mümkün olmayan giderlerdir (Drury, 2008:28). Örneğin; Karma üretim yapan bir tarım işletmesinde, üretim faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemekle görevli yöneticilerin maaşı endirekt giderdir.

4.2.5.2. Çeşit Esasına Göre Giderler

Doğal sınıflandırma adı da verilen bu sınıflandırma esası, giderlerin kaynaklarına yada ortaya çıkış şekillerinde göre bölümlenmesini hedef alır (Büyükmirza,2012:66). Maliye Bakanlığı THP’de 7/B seçeneğindeki hesaplar çeşit esasına göre sınıflandırılmıştır. Çeşit esasına göre sınıflandırmada karşımıza çıkan başlıca giderler şunlardır (Lazol, 2004:9-10; Akdoğan,2004:22):

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: İşletme faaliyetlerinde kullanılarak tüketilen maddi yapıya sahip her çeşit malzeme bu grupta yer alır. Üretilen mamulün temel yapısını oluşturan ilk maddeler, ilk maddelere eklenerek onların mamul haline dönüşmesini sağlayan yardımcı malzemeler, üretim çalışmalarının düzenli biçimde yürütülmesi için tüketilen ancak mamullerin bünyesinde yer alamayan işletme malzemesi, satış sırasında kullanılan ambalaj malzemeleri ve tüketilen kırtasiye ve büro malzemeleri bu gruba giren tipik örneklerdir.

İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde çalıştırılan işçilerin ücret, prim, ikramiye, tazminat ve işverence karşılanan sosyal güvenlik ödemelerini kapsar.

Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde çalışan yönetici ve memurların maaş, prim, ikramiye, tazminat ve işverence karşılanan sosyal güvenlik ödemelerini kapsar.

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla başka kurumlardan sağlanan elektrik, su, doğalgaz, haberleşme gibi giderlerden oluşur.

Çeşitli Giderler: İşletmede diğer gider çeşitleri içine dahil edilemeyen kira, sigorta, noter, aidat, temsil ve ağırlama gibi giderlerden oluşur.

Vergi, Resim ve Harçlar: İşletmenin yasalar gereği tahakkuk eden ve bir gider niteliği taşıyan emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi vb. vergiler ile resimler ve harçlar bu grubu oluşturur.

Amortisman ve Tükenme Payları: İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur.

Finansman Giderleri: İşletmenin, sağladığı borçlarla ilgi faiz, komisyon, kur farkları gibi giderleri kapsar.

4.2.5.3. Fonksiyon Esasına Göre Giderler

Fonksiyon esasına göre sınıflandırma, giderlerin ait oldukları işletme fonksiyonlarına (işlevlerine) göre bölümlenmesidir. Maliye Bakanlığı THP’de 7/A seçeneğindeki hesaplar fonksiyon esasına göre sınıflandırılmıştır. Fonksiyon esasına göre bölümlenmede karşımıza çıkan başlıca giderler şunlardır (Kışalı ve Işıklılar,1999:23;Büyükmirza,2012:63-66).

Üretim Giderleri: İşletmenin üretim fonksiyonu ile ilgili giderlerdir. Hammaddenin tedarikinden başlayıp, satışa sunulabilecek mamul durumuna gelmesine kadar uzanan süreçte yapılan bütün giderler bu gruba girer.

Araştırma ve geliştirme Giderleri: Yeni bir mamul veya yöntem geliştirmek yada mevcut bir mamul veya yöntemde iyileştirme sağlamak amacıyla yapılan planlı araştırmaların giderleri bu grupta yer alır.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri: İşletme mamullerine karşı talep yaratılması, üretimi tamamlanmış mamullerin depolanması, satışı ve alıcılara teslimi ve satış sonrası hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderler bu gruba girer.

Genel Yönetim Giderleri: Bir işletmenin yönetim fonksiyonu ile ilgili bulunan, genel kurul giderleri, genel müdürlük, muhasebe, personel, büro hizmetleri, halkla ilişkiler, güvenlik, hukuk, mali işler vb. ile ilgili giderlerden oluşur.

Finansman Giderleri: İşletmenin dışarıdan sağladığı borçlarla ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb. giderlerden oluşur.

Çalışmayan Kısım Giderleri: Olağan dışı nedenlerle çalışılmayan sürelerde tahakkuk eden işçi ücretleri, kira, amortisman vb. gibi sabit giderlerden oluşur.

4.2.5.4. Üretim Miktarı Karşısında Değişkenliğine Göre Giderler

Giderler üretim hacmi karşısındaki değişkenliğine göre aşağıdaki gibi bölümlenebilir (Lazol, 2004:12; Gürsoy,2009:36; Yükçü,2011:61):

Sabit Giderler: İşletme üretim faaliyetlerinin hacmindeki değişiklikler ne olursa olsun toplamda değişmeden kalan maliyetlerdir (Garrison vd.,2011:30). Sabit giderlere yönetici ücretleri, sigorta, kira, ve reklam giderleri örnek verilebilir. Bu tür giderler, belirli bir dönem içinde toplam olarak sabit kalırken, birim başına başlangıçta hızla düşmekte, bu düşüş ürün sayısı arttıkça yavaşlamaktadır. Bu özelliği nedeniyle sabit giderler, işletmenin kapasite kullanımı ve giderleri arasındaki ilişkinin analizinde basit fakat yararlı bir araç olarak kullanılır.

Değişken Giderler: Üretim hacmine bağlı olarak değişen giderlerdir. Üretim miktarı arttırılmak istendiğinde sabit maliyetlere ilave olarak katlanılması gereken maliyetlere değişken maliyetler denir (McWatters vd.,2001:47). Direkt işçilik ve direkt ilk madde giderleri değişken giderlere örnek gösterilebilir.

Yarı Değişken Giderler: İşletmede ortaya çıkan bu tip giderler üretim tamamen dursa bile sıfıra inmez. Bu giderler üretimdeki değişim yönünde artar yada azalır.

Yarı Sabit Giderler: Bu giderler, belirli bir faaliyet hacmi aralığında sabit kalırlar. Faaliyet hacmi belirli bir seviyeyi aştığında sıçrama şeklinde artar ve sonraki sıçrama noktasına kadar tekrar sabit kalır. Bu giderler üretim miktarı arttıkça artmakta, ancak bu artış belirli bir oranda değil, sıçramalar şeklinde olmaktadır.

4.2.5.5. Kontrol Edilebilirlik Özelliklerine Göre Giderler

Giderler, kontrol edilebilirlik özellikleri açısından kontrol edilebilen giderler ve kontrol edilemeyen giderler olmak üzere ayrıma tabi tutulabilmektedir (Akdoğan, 2009:27;Yükçü,2011:82);

Kontrol Edilebilen Giderler: Giderin söz konusu olduğu bölümden sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenen giderlerdir.

Kontrol Edilemeyen Giderler: Giderin söz konusu olduğu bölümden sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden etkilenmeyen giderlerdir.

4.2.6. Tarım İşletmelerinde Gider Yerleri

Maliyet merkezleri olarak da adlandırılan gider yerleri, her birinin giderleri ayrı ayrı izlenip raporlanan örgüt, faaliyet veya hesap birimleridir (Büyükmirza, 2012:102). Bununla birlikte bu gider yerleri kendilerine yetki verilen kişilerin aldıkları kararlarla yönetildiklerinden, yöneticinin bu kararlar neticesinde belirli bir sorumluluğunun bulunmasından dolayı “sorumluluk merkezi” şeklinde de adlandırılmaktadır (Civelek, 2002:144). Giderlerin gider yerlerine göre ayrılmasının temel amacı belirli bazı yerlerin yada üretim faaliyetlerinin giderlerini ayrı ayrı izlemektir (Demirkol,2006:141) . Gider

yerleri, MSUGT’nde yer alan şekliyle aşağıdaki gruplar altında toplanabilir (Yükçü,2011:253):

- 1-Esas Üretim Gider Yerleri
- 2-Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 3-Hizmet Gider Yerleri
- 4-Yatırım Gider Yerleri
- 5-Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 6-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 7-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 8-Genel Yönetim Gider Yerleri

4.2.6.1. Esas Üretim Gider Yerleri

İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetlerin üretimini yapan bölümlerdir (Büyükmirza,2012:196). Tek yıllık tarla bitkileri üretimi yapan bir tarım işletmesinde esas üretim yerleri, üretimi yapılan ürüne göre çeşitli bölümlere ayrılabilir. Bu kapsamda işletmenin üretimini yaptığı ürünler “buğday üretimi gider yeri”, “mısır üretimi gider yeri” gibi bölümlere ayrılabilir. Hayvancılık yapan bir tarım işletmesinde ise, “damızlık hayvanlar gider yeri”, “süt hayvanları gider yeri” gibi bölümler esas üretim gider yerleridir. Karma üretim yapan bir tarım işletmesinde esas üretim gider yerleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.BİTKİSEL ÜRETİM GİDER YERİ

10. Buğday Üretim Gider Yeri
11. Dane Mısır Üretim Gider Yeri
12. Hasıl Mısır Üretim Gider Yeri
13. Ayçiçeği Üretim Gider Yeri
14. Kütlü Pamuk Üretim Gider Yeri
15. Soya Üretim Gider Yeri
16. Kolza (Kanola) Üretim Gider Yeri

2.HAYVANSAL ÜRETİM GİDER YERİ

20. Damızlık Sığır Üretim Gider Yeri
21. Sütlik Sığır Üretim Gider Yeri
22. Kasaplık Sığır Üretim Gider Yeri

4.2.6.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Esas üretim yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli faaliyetleri gerçekleştiren veya yan girdileri üreten birimleri kapsar. Yardımcı üretim gider yerleri daha çok esas üretim gider yerleri için yapılan yardımcı nitelikteki üretimlerin yapıldığı gider yerleridir (Yükçü,2011:254). Bitkisel üretim yapan tarım işletmelerinde tarlaların ekime hazırlanmak için sürülmesi üretim faaliyetinin bir parçasıdır. Ekim yapılabilmesi için tarlaların yeteri kadar sürülmesi gerekir. Traktörler gider yerinde yapılan toprak hazırlama faaliyetleri üretime yardımcı bir faaliyet olduğundan ve bu bölümün çıktısı sürülerek ekime hazırlanmış tarım arazileri olduğundan Traktörler şubesi yardımcı bir üretim gider yeridir. Bir tarım işletmesinde esas üretim gider yerlerinin sulama suyu ihtiyacını karşılayan “Derin Kuyular” gider yeri de yardımcı üretim gider yerine örnek verilebilir. Bir tarım işletmesinde esas üretim gider yerleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

3.YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ

- 30 Traktörler
- 31. Kuvvet Santrali Gider Yeri
- 32. Derin Kuyular Gider Yeri

4.2.6.3. Hizmet Gider Yerleri

Gerektiğinde hem esas üretim gider yerlerine hem de yardımcı üretim gider yerlerine hizmet sunan birimlerdir (Özkan,2001;157). Diğer gider yerlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan “bakım-onarım atölyesi”, “mutfak” ve “malzeme ambarı” gibi birimler hizmet gider yerlerine örnek verilebilir.

4.YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ

- 40. Tarım Alet ve Makineleri
- 41. Motorlu Taşıtlar
- 42. Atölyeler
- 43. İş Makineleri
- 44. Yemekhane

4.2.6.4.Yatırım Gider Yerleri

İşletme içinde çeşitli nedenlerle yapılmakta olan yatırımların proje bazında izlendiği gider yerleridir (Lazol,2008:74). Tarım işletmelerinde sulama amaçlı olarak yaptırılan derin kuyu yatırımları ile ilgili giderler ve hayvanlar için yaptırılan ahırlar bu kapsamda örnek olarak verilebilir.

4.2.6.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyonu ile ilgili faaliyet gruplarından ve organizasyon birimlerinden oluşan gider yerleridir (Bursal ve Ercan,2002:196). Tarım işletmelerindeki üretim çalışmalarını yöneten veya yönlendiren “işletme müdürlüğü” vb. birimleri kapsar.

4.2.6.6. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Araştırma ve geliştirme giderlerinin biriktirildiği gider yerleridir. Üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmek, yeni üretim yöntemleri ve işlemleri bulmak, üretimde kullanılan teçhizatların geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak için yapılan giderlerden oluşur (Subaşı,2007:517). Ülkemizde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin büyük çoğunluğu küçük işletmelerden oluştuğundan araştırma ve geliştirme faaliyetlerine kaynak ayırlamamaktadır. Tarımda araştırma ve geliştirme, hastalık ve zararlılarla mücadele, yerli tarım ürünlerinin muhafazası, katma değeri yüksek yeni tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi vb. faaliyetleri içerir. Tarım sektörü ile ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürüten üniversiteler, özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarına Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına bağlı Tarımsal Araştırmalar Genel Müdürlüğü (TAGEM) tarafından proje desteği sağlanmaktadır (www.kto.org.tr, 15.11.2013).

4.2.6.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Tarım işletmelerinde üretilen mahsullerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri sonucu oluşan giderlerin biriktirildiği gider yerleridir.

4.2.6.8. Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel yönetim faaliyetlerini yürüten genel müdürlük, muhasebe bölümü, hukuk müşavirliği gibi bölümlere ait giderlerin biriktirildiği gider yerleridir.

4.2.7. Gider Yerleri Oluşturmanın Yararı

Bir işletmede giderlerin gider yerleri itibariyle izlenmesinden sağlanacak yararlar şöyle özetlenebilir (Büyükmirza, 2012:197-198):

a) Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi, bölüm bütçesinin ve sonuçta genel işletme bütçesinin hazırlanmasına, yani planlamaya yardımcı olmaktadır.

b) Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi durumunda, herhangi bir gider artışının nerede meydana geldiği ve bundan kimlerin sorumlu tutulacağı daha kolay anlaşılabilir. Dolayısıyla maliyet kontrolünde etkenlik sağlanmış olur.

c) Gider yerlerinin giderleri, doğrudan yada analize tabi tutularak, “fiyatlandırma”, “üretim veya satın alma”, “satma veya işleme” vb. gibi yönetsel kararlar için dayanak oluşturur.

e) Gider yerlerinde toplanan giderler, gider dağıtımları ve yüklemelerinde esas alınacak tutarları oluşturur. Bu dağıtım ve yüklemeler ise mamul ve yarı mamul maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde belirlenebilmesi için gereklidir.

4.2.8. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider yerlerinin tespitinden sonra sıra giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtımına gelmektedir. Giderlerin; ürünlerin fiilen üretildiği esas üretim gider yerlerine, üretime katkı sağlayan yardımcı üretim gider yerlerine ve ürünlerin üretilmesine hizmet veren hizmet gider yerlerine dağıtımı maliyet muhasebesinin en önemli konularındandır (Demirkol,2006:150). Giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtılması ile ilgili olarak üç dağıtım ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2004:351-352).

a) Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması (1.Dağıtım),

b) Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılması (2. Dağıtım),

c) Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerlerinde üretilen mamul ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi (3.Dağıtım).

Birinci Dağıtım: Giderlerin oluştuğu anda hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla verileceğinin belirlenmesi işlemine giderlerin birinci dağıtımı denilmektedir (Akdoğan,2004:352). Genel üretim maliyetleri işletmenin üretim yapılan yerlerinde ortaya çıkar. Bu nedenle ilk olarak yapılması gereken her bölümde ortaya çıkan genel üretim maliyetlerini belirlemektir. Böylece her bölüm için doğrudan hesaplanabilen giderler direkt olarak o bölüme yüklenir. Doğrudan hesaplanamayan maliyetler ise dağıtım anahtarları yardımı ile ilgili bölümlere dağıtılır (Küçüksavaş,2002:184). *Dağıtım Anahtarı*, her bir gider yerinin, dağıtımı yapılacak giderin ne kadarına yol açmış olabileceğini dolaylı yoldan tespit etmek amacıyla kullanılan ölçüt olarak ifade edilir (Büyükmirza,2012:201).

İkinci Dağıtım: Gider yerlerinin direkt giderleri, birinci dağıtım ile belirlendikten sonra, sıra giderleri dağıtılacak gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılmasına gelir. İkinci dağıtımda giderleri dağıtılacak gider yerleri; yardımcı üretim gider yerleri, hizmet gider yerleri ve üretim yerleri yönetimi gider yerleridir (Akdoğan,2004:362).

Üçüncü Dağıtım: İkinci dağıtımın amacı yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine aktarılarak, esas üretim gider yerlerinde toplanmasıdır. Üçüncü dağıtımın amacı ise, üretim gider yerlerinde toplanan giderleri üretilen mamullere yüklemektir (Yükçü,2011:287).

4.2.9. Giderlerin Dağıtımında Kullanılan Yöntemler

Giderlerin dağıtımında, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin, giderleri dağıtılan gider yerlerinden yararlanma derecesini ortaya koyan ölçüt olan dağıtım anahtarları kullanılır. Dağıtım anahtarları, sabit ve değişken anahtarlar olmak üzere iki grupta toplanabilir (Büyükmirza,2012:208).

Sabit anahtarlar, alan (m^2); hacim (m^3), güç (kw), radyatör dilim sayısı, üretim veya işleme kapasitesi (adet/saat/, ton/ay) ve deneyimle saptanmış sabit yüzdeler gibi değişmez ölçülerdir.

Değişken anahtarlar ise, dağıtımdan pay alacak gider yerlerinin iş hacimlerine ve dolayısıyla dağıtıma tabi gider yerlerinden “fiili yararlanma derecesine” bağlı olarak değişen işçilik saati, makine saati, işçi sayısı, enerji, su tüketim miktarları, üretim miktarı vb. gibi ölçülerdir. Hayvancılık yapan tarım işletmelerinde değişken anahtarlara hayvan sayısı örnek olarak verilebilir.

Giderlerin dağıtımında kullanılan yöntemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akdoğan,2004:364;Yükçü,2011:272; Büyükmirza,2012:209-219):

- 1-Basit Dağıtım Yöntemi,
- 2-Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi,
- 3-Matematiksel (Matrix) Dağıtım Yöntemi,
- 4-Karşılıklı Dağıtım Yöntemi,
- 5-Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi.

4.2.9.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Direkt dağıtım yöntemi de denilen bu yöntem, yardımcı hizmet, yardımcı üretim ve üretim yerleri yönetimi gider yerlerinde toplanan giderlerin doğrudan doğruya esas üretim yerlerine aktarılması esasına dayanır (Yükçü,2011:2769. Bu yöntem yardımcı hizmet bölümlerinin giderlerinin birbirleri arasında dağıtılmasına izin vermez (Horngren vd., 2009:573).

4.2.9.2. Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde göre, gider dağıtım tablosunda gider yerleri belirli bir esasa göre sıralanmakta ve bu sıraya göre en baştaki bölümün gider toplamı, kendinden sonra gelen bölümlere dağıtılmaktadır (Çetiner,2010:188). Bu yöntemde hangi hizmet yerinin giderlerinin ilk önce dağıtıma tabi tutulacağı hizmet temeline veya gider esasına göre belirlenir. Hizmet temeline göre diğer gider yerlerine en çok hizmet sağlayan gider yeri ilk önce dağıtıma tabi tutulur. Gider esasında ise, birinci dağıtım sonucu en çok gider payı toplamış olan hizmet gider yerinin giderleri ilk olarak dağıtıma tabi tutulur

(Erdoğan ve Saban,2010:181). Ancak bu yöntemin gereği olarak, giderleri dağıtılmış gider yerleri kendisinden sonra gelen gider yerlerinden herhangi bir pay alamaz (Akdoğan,2004:375).

4.2.9.3. Turlama (Karşılıklı Dağıtım) Yöntemi

Dağıtıma tabi gider yerlerinin birbirlerinden yararlanma derecesi dikkate alınmakta ve giderler yardımcı üretim veya hizmet gider yerlerine karşılıklı olarak dağıtılmaktadır (Akdoğan,2004:386). Gider yerlerinden birbirlerine karşılıklı olarak sürekli git-gel turları halinde gider payı vererek, dağıtılacak gider toplamalarına ulaşan ve sonra bu toplamaları bir kerede yarar veya hizmet verilmiş tüm gider yerlerine dağıtan bir yöntemdir (Büyükmirza,2012:215).

4.2.9.4. Matematiksel (Matrix) Dağıtım Yöntemi

Cebirsel dağıtım, denklem tekniği gibi adlar da verilen (Haftacı, 2011:202) bu yönetime göre yapılan dağıtımda, bir yardımcı hizmet gider yerinin giderlerini esas üretim gider yerlerine dağıtmaya çalışırken, bu gider yerinin tüm gider yerlerine verdiği hizmet göz önünde bulundurulur (Yükçü,2011:279). Bu yöntem turlama yönteminin aynısı olmakla birlikte farkı dağıtılacak giderlerin turlama yoluyla değil, matematiksel yöntemlerle saptanmasıdır (Büyükmirza,2012:218). Bu yöntem gerçeğe en yakın sonuçları vermesine rağmen, işletmedeki bölüm sayısı kadar denklem kurulup çözüm yapmayı gerektirdiğinden denklemlerin sayısının çok olması çözümün uzamasına ve güçleşmesine neden olmaktadır (Çetiner,2010:192). Yöntemin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için bu amaçla geliştirilen bilgisayar programlarının kullanımı gerekmektedir.

4.2.9.5. Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi

Planlı dağıtım yönteminde yardımcı üretim gider yerlerinin giderlerini tek yönde dağıtmak yerine, her gider yerinin giderleri önceden bütçelenmekte ve bunlardan diğer bölümlerin tümüne pay verilmektedir (Bursal ve Ercan, 2002:221). Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde kolaylıkla uygulanabilecek olan bu yöntemde, hizmet gider yerlerine ilişkin bütçelenmiş giderler her bir gider yeri için seçilen çalışma hacmine bölünerek gider dağıtım oranı bulunur. Böylece dağıtımı yapılacak hizmet gider yerinden, esas üretim ve diğer hizmet gider yerleri çalışma hacmi dikkate alınarak gider payı alır. Dolayısıyla her bir gider yerinin alacağı gider payı, dağıtım oranı ile diğer gider yerinin çalışma hacminin çarpılması sonucu elde edilir (Erdoğan ve Saban,2010:184).

4.2.10. Tarım İşletmelerinde Yan Ürünler

Tarım işletmelerinde, üretim süreci sonunda esas ürünlerle birlikte yan ürünlerde elde edilebilir. Esas ürünler işletmenin esas üretim gider yerinde ortaya çıkan ve işletmenin üretimini yapmak istediği ürünlerdir (Özkan,2000:191). Yan ürünler üretim sürecinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan, miktar ve değer olarak esas ürüne oranla değersiz olan ürünlerdir. Yan ürünlerin değeri, genellikle esas ürünün toplam değerinin %10 ve daha aşağısında olur (Öztürk,2002:157).

Buğday üretimi yapan bir tarım işletmesinde, ürünün hasat edilmesinden sonra elde edilen buğday esas ürün iken buğday sapları yan üründür. Süt üretimi yapan işletmelerde ise üretilen süt esas ürün olarak değerlendirilirken, hayvanlardan elde edilen gübre yan ürün sayılmaktadır. Buğday sapı ve çiftlik gübresi satışından elde edilecek gelir, esas ürünlerin satışından elde edilen gelire oranla düşük olacağından yan ürün tanımına uymaktadır. Ancak süt üretmek amacıyla hayvan yetiştiren işletmelerde doğan yavruların yan ürün sayılıp sayılmayacağı konusu tartışmalı bir konudur. Kırıl ve Kasnakoğlu'na göre (1999:102-106) doğan yavruların satılması durumunda yan ürün sayılacağı; satılmayıp süt üretiminde kullanılmak üzere yetiştirilmesi durumunda ise süt ve canlı hayvanların nispi satış değerine göre maliyetten pay verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Özkan tarafından (2000:196) yapılan çalışmada ise süt hayvancılığı yapan işletmelerde doğan yavrulardan elde edilen gelir önemli bir miktarı oluşturmuyorsa yan ürün; önemli bir miktarı oluşturuyorsa esas ürün kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Tarım işletmelerinde yapılan muhasebe uygulamalarında yan ürünler genellikle ana ürünün maliyetinden düşülmektedir. Ancak, TMS 41'e göre tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yan ürünlerden elde edilecek gelirlerin, tarımsal ürün değerlendirme artışı olarak dönem geliri yazılması gerekmektedir.

5. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının artmasıyla tarımsal faaliyetler geleneksel yapıdan çıkarak daha modern bir şekilde yapılmaya başlanmıştır. Tarım sektörünün sermaye şirketlerinin ilgi alanına girmeye başlamasıyla muhasebe uygulamaları da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Tarım sektöründe meydana gelen bu gelişmeler, tarım işletmelerindeki tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına bir düzen getirilmesini zorunlu hale getirmiştir.

Bu zorunluluk doğrultusunda, farklı ülkelerdeki tarım işletmelerinde yapılan tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına yön vermek ve bir düzen getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK/IASB:International Accounting Standards Board) tarafından hazırlanan 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tarımsal faaliyet muhasebe standardı ile ilgili açıklamalara geçmeden önce dünyada ve ülkemizde muhasebe standartlarının gelişim süreci açıklanacaktır. Daha sonra ise vergi mevzuatında tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere yer verilecektir.

5.1.Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Küreselleşmenin sonucu olarak ülkeler arasındaki ekonomik sınırlar ortadan kalkmış ve ekonomik faaliyetler uluslar arası boyut kazanmıştır. Ekonomide yaşanan bu hızlı değişim küresel ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin sayısını arttırmış, sermaye piyasalarının hızla gelişmesine, şirket birleşmelerinin artmasına ve yatırım faaliyetlerinin hız kazanmasına yol açmıştır. Bu gelişmeler yatırımcıların küresel bir boyut kazanan sermaye piyasalarında yatırım yapabilmeleri için, doğru, güvenilir ve anlaşılabilir finansal bilgilere olan ihtiyaçlarını arttırmıştır. Finansal bilgilere duyulan bu ihtiyaç dünya genelinde ortak muhasebe standartlarının geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir.

Dünyada muhasebe uygulamaları açısından en çok bilinen iki muhasebe standardı setinden biri US GAAP, diğeri ise Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS:International Financial Reporting Standards)'dır (İbiş ve Özkan,2006:30). Bu iki standart arasındaki temel fark, UMSK tarafından oluşturulan UFRS'lerin ilke bazlı standartlar olmasına karşın Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB-Financial Accounting Standard Board) tarafından oluşturulan US GAAP standartlarının kural bazlı olmasıdır (Agoglia vd.,2011:749). Kural bazlı standartların karmaşıklığı, manipüle edilebilmesi finansal raporların kalitesini önemli ölçüde yitirmesine neden olduğu, ilke bazlı standartların ise kural bazlı düzenlemelerden daha kaliteli finansal raporlar sunulmasına olanak sağladığı kabul edilmektedir (Akgün,2012:8).

Bu bölümde önce uluslar arası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak UMSK tarafından yapılan çalışmalar daha sonra da Türkiye'de muhasebe standartlarına uyum sürecinde yapılan çalışmalar incelenecektir.

5.1.1. Uluslar arası Muhasebe Standartları

Muhasebe standartlarının uluslar arası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standards Committee) gelmektedir. IASC, Avustralya, Kanada, Fransa, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve

Almanya'nın aralarında bulunduğu dokuz ülkenin muhasebe kurulları tarafından 1973 yılında kurulmuştur (Nobes and Parker,2008:79). Komite, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmak temel amacı ile kurulmuştur (Gökçen vd.,2011:15).

Komite tarafından halen 31 tanesi yürürlükte olan 41 tane standart yayınlanmıştır. Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 2001 yılında UMSK (IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. UMSK muhasebe standartlarını geliştirmeye devam etmiş ve oluşturduğu yeni standartları UFRS olarak yayımlamıştır.

Bugün itibariyle uluslararası finansal raporlama standartlarını ve yorumlarını oluşturma yetkisi UMSK'da olup, UMSK tarafından yayımlanan düzenlemeler uygulayıcılar açısından uyulması gereken hususları düzenlemektedir (Durak, 2012,39). UMSK tarafından yayınlanan bu düzenlemeler 4 ayrı başlık altında toplanmaktadır.

1-Uluslararası Muhasebe Standartları, (UMS, 2001 öncesi yayımlanan standartlar)

2-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, (UFRS, 2001 sonrası yayımlanan standartlar)

3-Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi

4-Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları

5.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak ülkemizde de çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Türkiye'de muhasebe standartların oluşturulmasına yönelik çalışmalar incelendiğinde, bu çalışmaların tarihsel süreç içinde çeşitli kuruluşlar tarafından üstlenildiği görülmektedir. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakebe (Denetleme) Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), TMSK bu kuruluşlar arasında sayılmaktadır (Başpınar,2004:46-49).

TMUDESK ve TMSK standartların hazırlanmasında görev alan iki önemli kuruluştur. Bu kuruluşlardan TMUDESK 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulmuştur (Gökçen vd.,2011:9).

TMUDESK, standartları saptama çalışmalarında temel olarak uluslar arası muhasebe standartlarını esas almıştır. TMUDESK 'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Yalkın,2012:41):

1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,

2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

- 3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- 4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- 5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda TMSK tarafından yapılan çalışmalar sonucu 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere TMSK kurulmuştur. TMSK'nın kurulmasıyla TMSK'nın yetkileri TMSK'ya devredilmiştir. TMSK tarafından yayınlanan 19 adet standart TMSK tarafından yapılan çalışmalara önemli bir alt yapı sağlamıştır.

TMSK'nın yayımladığı muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlar Türkiye Muhasebe Standartları Setini oluşturmaktadır. Bu standartlar da zaten UMSK'nın yayımlamış olduğu UMS, UFRS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumları'nın (IFRIC) birebir Türkçeye çevrilmiş halidir. TMSK, UMSK'nın yayımlamış olduğu UMS/UFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve UMSK ile yaptığı telif hakkı sözleşmesi kapsamında UMS/UFRS'lerin Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2007: 102).

2 Kasım 2011 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'nın görev ve yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) geçmiştir.

5.1.3. KOBİ TFRS (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı)

Tam set UFRS olarak isimlendirilen standartlar, daha çok sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeler ile bu işletmelerin finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek için hazırlanmış ve kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Ancak KOBİ'lerin hazırladıkları finansal tabloları kullanacak olanların ihtiyaçları sermaye piyasalarındaki finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre daha sınırlıdır (Hacıhasanoğlu vd., 2012:166). Bu nedenle UMSK tarafından 2009 yılında KOBİ'ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (SME's IFRS) yayınlanmıştır. UMSK tarafından yayınlanan bu standartlar TMSK tarafından çevirisi yapılarak 01.11.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanıp "KOBİ'ler için TFRS" adı altında yürürlüğe girmiştir. Uygulanacak standartların kapsamına bağlı olarak, KOBİ'ler kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmışlardır.

KOBİ'ler için TFRS'nin en önemli özelliği, standartların tam set TFRS'ye göre KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde kapsamının daraltılmış olmasıdır. KOBİ standartlarının tam set standartlardan ayrıldığı bazı noktalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Akdoğan, 2010:6):

1-KOBİ'ler için geçerli olmayan başlıklar ve muhasebe uygulamaları elimine edilmiştir.

2-Tam Set TFRS'de seçimlik hak tanınan konularda, seçenekler kaldırılmış, basit yöntemler esas alınmıştır. Örneğin, değerlemede yalnızca maliyet yönteminin kullanılmasına müsaade edilmiştir.

3-Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir.

5.2. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı

UMSK, 2001 yılında tarımsal faaliyet standardını (UMS-41 Agriculture) yayınlamış ve standart 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. UMS 41, yeni bir yapılanmayla görevlerini UMSK'ya devretmeden önce IASC tarafından yayınlanan son standarttır. Tarım sektörü küresel ekonomi için birincil öneme sahip bir sektör olmasına rağmen, tarımsal faaliyetler için muhasebe, IASC tarafından UMS-41 onaylanana kadar araştırmacı, uygulayıcı ve düzenleyicilerin çok az ilgisini çekmiştir (Herbohn ve Herbohn, 2006:178).

Türkiye'de tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31'inci kısımda "Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında konuya yer verilmiştir. 31'inci kısmın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir (Sönmez, 2004:145).

TMSK tarafından yapılan çalışmalar kapsamında Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

5.2.1. Standardın Gerekçesi

Teknolojideki gelişmeler sonucu tarımsal faaliyetlerin geleneksel yapıdan çıkması ve bu alanda faaliyet gösteren işletme sayısının artmasıyla birlikte meydana gelen gelişmelere paralel olarak hazırlanan TMS 41'in gerekçeleri aşağıdaki gibi sayılabilir (Demirkol, 2006:45).

- a) Tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili uygulamalarda birlik sağlama isteği,
- b) Tarihi maliyet yönteminin canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması,
- c) Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin halka açılarak borsada işlem görmesi ve kredi kurumlarından kredi talebinde bulunmaları durumunda finansal tablolarına ihtiyaç duyulması.
- d) Diğer standartlar ile getirilen düzenlemelerin, tarım sektörünün ihtiyaçlarına cevap verememesi.

5.2.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla standardın kapsamına giren varlıklar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (TMS 41, prgf.1):

- a) Canlı varlıklar,
- b) Hasat aşamasında oluşan tarımsal ürünler,
- c) Devlet teşvikleri

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen standardın kapsamına almadığı ve atıf yaptığı unsurlar ise şöyledir (TMS 41, prgf.2-3);

- a) Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- b) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),

c) Hasadı yapılmış canlı varlıklardan elde edilen ürünler (TMS 2 Stoklar).

Tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı standart kapsamına alınmakta, hasat sonrasında ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanmaktadır. Dolayısıyla, standart söz konusu tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlenmesi sürecini kapsamamaktadır. Örneğin, standart, küçükbaş hayvan çiftliğinde üretilen koyunları canlı varlık, koyundan üretilen süt ve yünü tarımsal ürün olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesiyle elde edilen ürünü (yünden iplik yapılması, süttten peynir üretilmesi gibi) kapsamına almamaktadır. TMS 41 standardının canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünler açısından kapsamını aşağıdaki tablo yardımıyla özetlemek mümkündür.

Tablo 5.1’de görülen birinci ve ikinci sütunda yer alan canlı varlık ve tarımsal ürünler standart kapsamına girmekteyken, üçüncü sütundaki hasattan sonra işleme sonucu oluşan ürünler standardın kapsamına girmemektedir.

Tablo 5.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği / Halı
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, Giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyve	İşlenmiş Meyve

5.2.3. Standartta Yer Alan Tarımla İlişkili Tanımlar

Tarımsal faaliyet standartta, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesi olarak tanımlanmıştır (TMS 41, prgf.5).

Tarımsal faaliyetler; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftliği dâhil) olmak üzere çok çeşitli faaliyetler grubunu içermektedir. Bu çeşitli faaliyet gruplarının bazı ortak özellikleri bulunmaktadır (TMS 41, prgf.6);

Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptirler. Standartta canlı varlıkların bu özellikleri değişim kapasitesi olarak tanımlanmaktadır. Çünkü canlı varlıklar belirli bir zaman dilimi içinde büyüme, üreme gibi değişimler geçirmektedirler.

Tarımsal faaliyette bulunan işletme, biyolojik dönüşüm sürecinin gerçekleşmesi için gerekli olan koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin; besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Standartta değişimin yönetilmesi olarak ifade edilen bu durum, tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayıran en önemli özelliğidir. Standarda göre, yönetilemeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmemektedir.

Tarımsal faaliyet gruplarının bir başka ortak özelliği de değişimin ölçülmesidir. Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü gibi) veya miktarda (soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı, tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişiklik rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmekte ve izlenmektedir.

Canlı varlıklardan hasadı yapılarak elde edilen ürünlere tarımsal ürün denilmektedir (TMS 41, prgf.5). Örneğin; meyve bahçelerinden elde edilen meyveler, canlı varlıklardan elde edilen et ve süt tarımsal üründür.

Standartta, yaşayan hayvan ve bitkiler canlı varlık olarak isimlendirilmektedir (TMS 41, prgf.5).

Biyolojik Dönüşüm; canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecini ifade etmektedir (TMS 41, prgf.5). Bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesinde artış, bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesinde düşüş, ilave (üreme) hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi veya lateks, çay yaprağı, yün, süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi biyolojik dönüşümün sonuçlarıdır (TMS 41, prgf.7).

Satış Maliyetleri; finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir (TMS 41, prgf.5).

Yaşayan hayvan veya bitki topluluğuna canlı varlık grubu denilmektedir (TMS 41, prgf.5). Standartta canlı varlıklar, tüketilebilir ve taşıyıcı veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde sınıflandırılmıştır (TMS 41, prgf.43).

Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklar, *tüketilebilir canlı varlıkları* kapsamaktadır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilir (TMS 41, prgf.44).

Tüketilebilir canlı varlıklar dışında kalan varlıklarda *taşıyıcı canlı varlık* olarak adlandırılmaktadır. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün olmayıp kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır. Kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar taşıyıcı varlıklara örnek olarak verilebilir (TMS 41, prgf. 44-45).

Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan (taşıyıcı canlı varlıklar) varlıklar *olgunlaşmış canlı varlıklardır* (TMS 41, prgf.45). Hasat edilme zamanı gelmiş buğday gibi tek yıllık bitkiler ile meyve ağaçları gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen taşıyıcı canlı varlıklar olgunlaşmış taşıyıcı varlıklara örnek olarak verilebilir.

Tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan henüz hasat edilme aşamasına gelmemiş olanlar *olgunlaşmamış canlı varlıkları* oluşturmaktadır. Hayvancılık yapan işletmelerde süt üretimi için yetiştirilen dana ve düveler bu gruptaki canlı varlıklara örnek verilebilir.

Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesine hasat denilmektedir (TMS 41, prgf.5). Örneğin; meyvelerin toplanması, besi hayvanlarının kesilmesi gibi.

5.2.4. Standartta Yer Alan Genel Tanımlar

Standartta yer alan genel tanımlar; aktif piyasa, defter değeri, gerçeğe uygun değer ve devlet teşvikleri olmak üzere dört başlık altında sıralanmaktadır.

Standartta tanımlanan aktif piyasa aşağıdaki koşulların tamamının bulunduğu piyasadır (TMS 41, prgf.8).

- a) Ticareti yapılan malların homojen olduğu,
- b) Her zaman bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve
- c) bu malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasalardır.

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. Canlı varlık veya tarımsal ürün için farklı piyasalara ulaşılmasının mümkün olması durumunda, işletme bunlardan en uygun olanını kullanır (TMS 41, prgf.17). Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin alınıp satıldığı ticaret borsaları, sebze-meyve halleri aktif piyasalara örnek olarak verilebilir.

Canlı varlıkların finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değere **defter değeri** denilmektedir (TMS 41, prgf.8).

Standartta yer alan genel tanımlardan bir diğeri de gerçeğe uygun değer kavramı ile ilgili tanımdır. Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 41, prgf.8). Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut yeri ve durumuna bağlıdır. Örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın gerçeğe uygun değeri, söz konusu sığırın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer masrafların çıkarılması ile bulunur (TMS 41, prgf.9).

Standartta yer alan genel tanımlardan devlet teşvikleri kavramının tanımı için TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına atıfta bulunmaktadır. TMS 20 prgf.3'te devlet teşvikleri; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımları olarak tanımlanmaktadır (TMS 20, prgf.3).

5.2.5. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

Standartta işletmelerin, canlı bir varlık veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirilmesi için gerçekleşmesi gerekli olan koşullar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TMS 41, prgf.10):

- a) İşletmenin, canlı varlık veya tarımsal ürünü geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- b) Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- c) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, canlı varlık üzerinde kontrolün bulunduğu göstergesidir (TMS 41, prgf.11).

TMS 41 kapsamında değerlendirilemeyen canlılık varlık niteliğindeki varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Pop and Deaconu, 2008:9):

- a) Yaratıcı amaçlar için sahip olunan canlı varlıklar (Hayvanat bahçesi, botanik bahçesi, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler)
- b) Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- c) Korumak için alınan hayvanlar (kedi, köpek gibi),

- d) Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- e) Dağların korunması için ekilen ormanlar
- f) Sergilemek ve yarıştırmak için alınan hayvan (yarış atları) ve bitkiler,
- g) Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler (akvaryum balıkları ve süs bitkileri),
- h) Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

5.2.6. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar

TMS 41'e (prgf.26) göre canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten meydana gelen kazanç veya zarar oluştukları dönemin kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmalıdır.

Canlı bir varlığın ilk kez muhasebe kayıtlarına alınması sırasında kar doğabileceği gibi zarar da doğabilmektedir. Standart, ilk muhasebeleştirme sırasında doğan kâra örnek olarak bir buzağının doğmasını, zarara örnek olarak da varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin indirilmesini göstermektedir (TMS 41, prgf.27). Canlı varlıklarda olduğu gibi tarımsal ürünlerin de ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Hasat sonucunda tarımsal ürünlerin ilk defa muhasebeleştirilmeleri sırasında da kazanç veya zarar ortaya çıkabilir (TMS 41, prgf. 27-28).

Demirkol'a (2006:58) göre standart canlı varlıklarda ortaya çıkan kâr ya da zararın kaynağını ikiye ayırmıştır. Bunlardan birincisi piyasa fiyatlarında meydana gelen değişimden kaynaklanan kâr veya zarar, ikincisi ise canlı varlıklara özgü biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelen artış ya da azalıştan kaynaklanan kâr veya zarardır.

5.2.7. Devlet Teşvikleri

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, söz konusu teşviklerin ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, prgf. 34).

Standart, canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin devlet teşviklerinin kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmesini, devlet teşviklerinin koşullu ve koşulsuz olması durumuna göre iki farklı şekilde ele almıştır.

Koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak tahsil edilebilir bir duruma gelmesi halinde gelir (alacak) olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, prgf.34). Devlet teşvikleri şartlı olarak verildiğinde, ancak ilgili devlet teşviğine ilişkin koşulların yerine getirilmesi durumunda gelir olarak kaydedilerek kâr-zarar hesabında dikkate alınır (TMS 41, prgf.35).

Devletin tarım işletmelerine verdiği teşviklerin koşul ve şartları farklılık gösterebilir. Örneğin; bir teşvik, işletmenin bir ürünü belirli bir süre için üretmesi karşılığında verilebilir. Üretimin daha kısa bir dönem için yapılması, tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Böyle bir durumda, söz konusu teşvik, üretim için belirlenen 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 muhasebeleştirir (TMS 41, prgf.36).

Canlı bir varlığa ait olan devlet teşviğinin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi durumunda, bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanır (TMS 41, prgf.37).

5.2.8. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tam açıklama kavramı'na göre finansal tablolar, bu tablolardan yararlanacak olan kişiler için mali nitelikli bütün hususları kapsamalıdır. Finansal tablolarda yer almayan hususların ise ilgili tablo dipnotlarında açıklanması gerekir. Bu bağlamda standart, finansal tablolarda sunulan başka bir bilgide yer almıyorsa, aşağıdaki bilgileri işletmelerin dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, prgf.46):

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

İşletme, dipnotlarda her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullandığı yöntem ve varsayımları ile hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile satış maliyetleri arasındaki farkı açıklar (TMS 41, prgf.47-48).

Standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak finansal tablolarda sunulmayan aşağıdaki bilgilerin de dipnotlarda açıklamasını istemektedir (TMS 41, prgf.49):

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

Standartta göre, işletmenin, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu kayıtlı değerlerinde meydana gelen değişimlerin mutabakatını göstermesi gerekmektedir. Söz konusu mutabakat aşağıdaki bilgileri kapsamalıdır (TMS 41, prgf.50):

- a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya zarar,
- b) Satın almalarından kaynaklanan artış,
- c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan canlı varlıklardan kaynaklanan azalışlar,
- d) Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- f) Finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- g) Diğer değişiklikler.

Tarımsal faaliyet, genellikle, iklim koşullarına bağlı riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz kalır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası gibi işletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı uyarınca açıklanır (TMS 41, prgf.53).

Standartın 30. maddesinde belirtildiği gibi canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde belirlenememesi nedeniyle, işletmenin maliyet değeri ile

ölçümünü yaptığı canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, prgf.54):

- a) Canlı varlığın türü,
- b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- c) Yapılması mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- d) Amortisman yöntemi,
- e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- f) Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları.

Cari dönem boyunca maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçümü yapılan canlı varlıkların elden çıkarılması halinde oluşan kâr veya zarar muhasebeleştirilerek, kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınan;

- a) Değer düşüklüğü tutarları,
- b) Değer düşüklüğü iptalleri ve
- c) Amortismanlar ilgili mutabakatta açıklanır (TMS 41, prgf.55).

Daha önceden, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde belirlenemediği için maliyet değeriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletmenin, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, prgf.56):

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

Standart, devlet teşvikleri ile ilgili olarak aşağıdaki konuların finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını istemektedir. Bunlar (TMS 41, prgf.57):

- a) Finansal tablolarda yer verilen devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- c) Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşlerdir.

5.3. KOBİ TFRS’de Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Hükümler

KOBİ TFRS’de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler KOBİ olarak ifade edilmektedir. Bu tanım kapsamında bulunan tarım işletmeleri tam set TFRS yerine KOBİ TFRS’yi uygulayacaklardır. KOBİ TFRS’nin 34. bölümünde “Özellikli Faaliyetler” başlığı altında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. KOBİ TFRS’yi uygulayacak olan işletmelerin tarımsal faaliyetler ile ilgili uymak zorunda oldukları hükümler, “muhasebeleştirme”, “ölçme” ve “yapılacak açıklamalar” olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

KOBİ TFRS’nin muhasebeleştirme kısmında, canlı varlıkların aktife alınması için TMS 41’de de yer verilen;

- a) Varlığın geçmişte gerçekleşen işlemlerin sonucunda kontrol edilmesi,
- b) Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlamasının olası olması ve
- c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin aşırı bir çaba veya maliyete katlanmadan güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gibi koşullara yer verilmiştir.

KOBİ TFRS’de ölçme ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi olmak üzere iki tane yöntem yer verilmiştir. Bu yöntemlerden hangisinin seçilip uygulanacağı konusunda da uygulanacak yöntemin “aşırı bir çaba ve maliyet”

gerektirip gerektirmediğine bakılacağı standartta belirtilmiştir. Buna göre, varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için aşırı bir çaba ve maliyet gerekmiyorsa işletmeler **gerçeğe uygun değer** yöntemini seçmelidir. Eğer, varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı bir çaba ve maliyete katlanmadan belirlenemiyorsa **maliyet** yönteminin seçilmesi gerekmektedir.

İşletme gerçeğe uygun değer yöntemini uygularsa; varlığın gerçeğe uygun değerinin hesaplanması için değinilen yöntemin TMS 41’de yer alan gerçeğe uygun değer hesaplama yönteminden bir farkı bulunmamaktadır. Eğer işletme varlığın değerini belirlemede maliyet yöntemini uyguluyorsa; maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarını düşmek suretiyle varlığın değerini belirleyebilmektedir (KOBİ TFRS, prgf.34.8).

KOBİ TFRS’de ayrıca ölçme ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemleri seçildiği takdirde açıklanması gereken bilgilere de yer verilmiştir. Bu bilgiler TMS 41’de yer alan bilgilerin sadeleştirilmiş bir özetidir. Ancak, TMS 41’den farklı olarak KOBİ TFRS’de, devlet teşviklerine yer verilmemiştir.

5.4. Türk Vergi Mevzuatında Tarımsal Faaliyetler ile İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde yıllardır tarımsal faaliyet muhasebesi diğer bütün muhasebe dallarında olduğu gibi vergi karşılıklarının hesaplanmasına esas olan mali karın tespitine yönelik olarak Türk Vergi Mevzuatının etkisi altında uygulanmıştır. Bu bölümde tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak Türk Vergi Mevzuatı’nda yer alan düzenlemeler açıklanacaktır.

5.4.1. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi

VUK’nda kullanılmasına rağmen tanımlanmamış olan aktifleştirme kavramı, muhasebe yazınında, edinme ve kayda alma anlamında kullanılmaktadır (Özel, 2001:13). Diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi canlı varlıkların edinimi; satın alma ve işletmede üretim olmak üzere genel olarak iki yolla gerçekleşmektedir (Tokay, 2002:59). Dolayısıyla, vergi mevzuatımıza göre satın alma ya da işletmede üretim yollarından herhangi biriyle edinilen canlı varlık veya tarımsal ürünlerin aktifleştirilmesi kayda alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

5.4.2. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Değerlemesi

Değerleme kavramı için genel bir tanım yapılacak olursa, bir kurum veya işletmenin varlık ve kaynak kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemidir (Haftacı, 2010:15).

Muhasebe kuramı ve VUK açısından ayrı bir öneme sahip olan değerlendirme işlemi, tüm bilanço unsurları açısından önemli bir süreç olmakla beraber, canlı varlıklar açısından çok daha ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü canlı varlıklar doğma, büyüme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölme özelliğine sahiptirler. Bu özellikler canlı varlıkların değerlendirme süreci açısından daha da önemli kılmaktadır (Özulucan ve Deran,2008:3).

VUK’un tarımsal ürünler ve canlı varlıkların değerlendirilmesi konusuna yer verilen 276. maddesinde; “Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275. maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır” şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca kanunun 277. maddesinde ise, “Zirai işletmelere dâhil hayvanlar

maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir” ifadesi ile canlı varlıkların değerlemesinin hangi ölçüt dikkate alınarak yapılacağı belirtilmiştir.

Kanun’un ilgili maddelerinden de anlaşıldığı gibi vergi mevzuatı, tarımsal ürünler ve canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceğini eğer maliyet bedeli tespit edilemiyorsa emsal bedelin dikkate alınması gerektiğini açıkça ifade etmektedir.

5.4.3. Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıklarda Kâr veya Zarar Hesaplaması

GVK’nın 1. maddesinde gelir; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarındır” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 2. maddesinde ise zirai faaliyetlerden elde edilen kazançların vergiye tabi bir gelir unsuru olduğu hüküm altına alınmıştır. Zirai kazanç tarımsal faaliyetlerden doğan kazançtır.

Kanunun 55. maddesinde; zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan gider arasındaki müspet fark” şeklinde tanımlanmıştır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave edilir.

Zirai kazancın tespitinde dikkate alınacak olan giderler GVK md.57’de sıralanmıştır. Buna göre, zirai kazanç ister işletme hesabı esasına göre ister bilanço esasına göre tespit edilsin kar yada zararın hesaplanmasında dikkate alınacak giderler şunlardır:

- 1- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- 2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- 3- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- 4- İşçilerin yemek, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- 5-Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- 6- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- 7- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,
- 8- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
 - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar,
 - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere),
 - d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
 - e) Genel mahiyetteki sair giderler,
- 9- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- 10- Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar,

11- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşlıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı. GVK, hasılatıtan indirilemeyecek gider (md.58) unsurlarına da ayrıntılı olarak yer vermiştir. Kanunda sayılan bu gelir ve gider unsurları gelir-gider tablosuna yansıtılarak kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmalıdır

5.5. TMS/TRFS'lerde Değerleme Ölçüleri

Muhasebe standartlarında değerleme ile ilgili olarak beş temel ölçümleme esasına yer verilmiştir. Bunlar; “Tarihi Maliyet”, “Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)”, “Gerçekleşebilir Değer”, “Gerçeğe Uygun Değer” ve “Kullanım Değeri”dir (Demir: 2012:52-53).

Tarihi Maliyet: Varlıklar için tarihi maliyet, edinme tarihinde varlığın elde edilmesi için ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın gerçeğe uygun değeridir (KOBİ TRFS, prgf.2.34).

Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti): Değerlemeye tabi varlıkların veya eşdeğer varlıkların yeniden iktisabı halinde yapılması gereken aynı veya nakdi ödemelerin toplamını ifade eder.

Gerçekleşebilir Değer: Değerlemeye tabi varlıkların işletmenin normal faaliyet koşullarında, elden çıkarılması halinde sağlanacak olan aynı veya nakdi tutardır. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS 2, prgf.6).

Bugünkü Değer (Kullanım Değeri): Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, prgf. 6). Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır (TMS 36, prgf.30):

- (a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- (b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,
- (c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,
- (d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli ve
- (e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değıştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. TMS 41’de dahil olmak üzere TMS/TRFS’lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların değerlemesinde bu değer kullanılması öngörülmektedir.

5.5.1. TMS 41’de Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Değerlemesi

Standartta tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların ne şekilde değerlemeye tabi tutulacakları prgf.12 ve prgf.13’de açıklanmaktadır. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşölmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmaları

gerekmektedir (TMS 41, prgf.12). Bir işletmenin canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülürler (TMS 41, prgf.13).

Tarımsal faaliyeti hasat noktasında değerlendirmenin temel nedeni, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşüm sürecinin finansal tablolarda derhal yer alması ve sonra yatırımcıların gelecekteki ekonomik yararı tahmin olasılığına sahip olması gerçeğinden kaynaklanmaktadır (Lefter ve Roman, 2007:15).

5.5.2. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

İngilizce’de fair value olarak ifade edilen kavram, Türkçe’ye “makul değer” ve “gerçeğe uygun değer” olarak çevrilmiş ve yaygın olarak “gerçeğe uygun değer” olarak kullanma alanı bulmuştur (Parlakkaya ve Çetin,2012:196). Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesi konusu standartta yer alan en tartışmalı konulardan biridir (Elad,2004:622).

Standartta yer alan tanımlar bölümünde de açıklandığı gibi Gerçeğe Uygun Değer kavramı “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” şeklinde tanımlanmaktadır.

5.5.2.1. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülmesi

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımına dayanmaktadır (TMS 41, prgf.30). Gerçeğe uygun değer TMS 41’in 9. maddesinde ifade edildiği gibi; varlığın ilgili olduğu piyasa fiyatından, nakliye ve söz konusu pazara getirene kadar katlanılan diğer masrafların düşülmesiyle bulunmaktadır. Tokay ve Deran (2004:18) yaptıkları bir çalışmada, standarttaki gerçeğe uygun değer kavramına, net gerçeğe uygun değer demenin daha doğru bir yaklaşım olduğu ileri sürmektedirler.

İşletmeler genellikle sahip oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olabilmektedirler. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri belirlenirken sözleşme fiyatlarının esas alınması zorunlu değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının karşı karşıya gelerek işlem yapacağı cari bir piyasayı yansıtmaktadır. Sonuç olarak, canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmeye bağlı kalarak düzeltilememektedir (TMS 41, prgf.16).

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması: Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır (Örneğin, işletme, iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır) (TMS 41, prgf.17).

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması: Canlı varlık veya tarımsal ürünün aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise, elde edilebildiği takdirde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdaki bilgilerden bir veya birkaçının kullanılması gerekir (TMS 41, prgf.18):

a) İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması şartıyla, **en son piyasa işlem fiyatı**,

b) Farlılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, **benzer varlıkların piyasa fiyatları**,

c) Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi **sektör emsalleri**.

Bazı durumlarda canlı varlığın mevcut durumunu yansıtan piyasada oluşmuş bir fiyatı bulunmayabilir. Bu durumda, gerçeğe uygun değerın tespitinde, canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerleri kullanılır (TMS 41, prgf.20).

Standartta canlı varlık veya tarımsal ürünün maliyetinin gerçeğe uygun değere yaklaştığı durumlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (TMS 41, prgf.24);

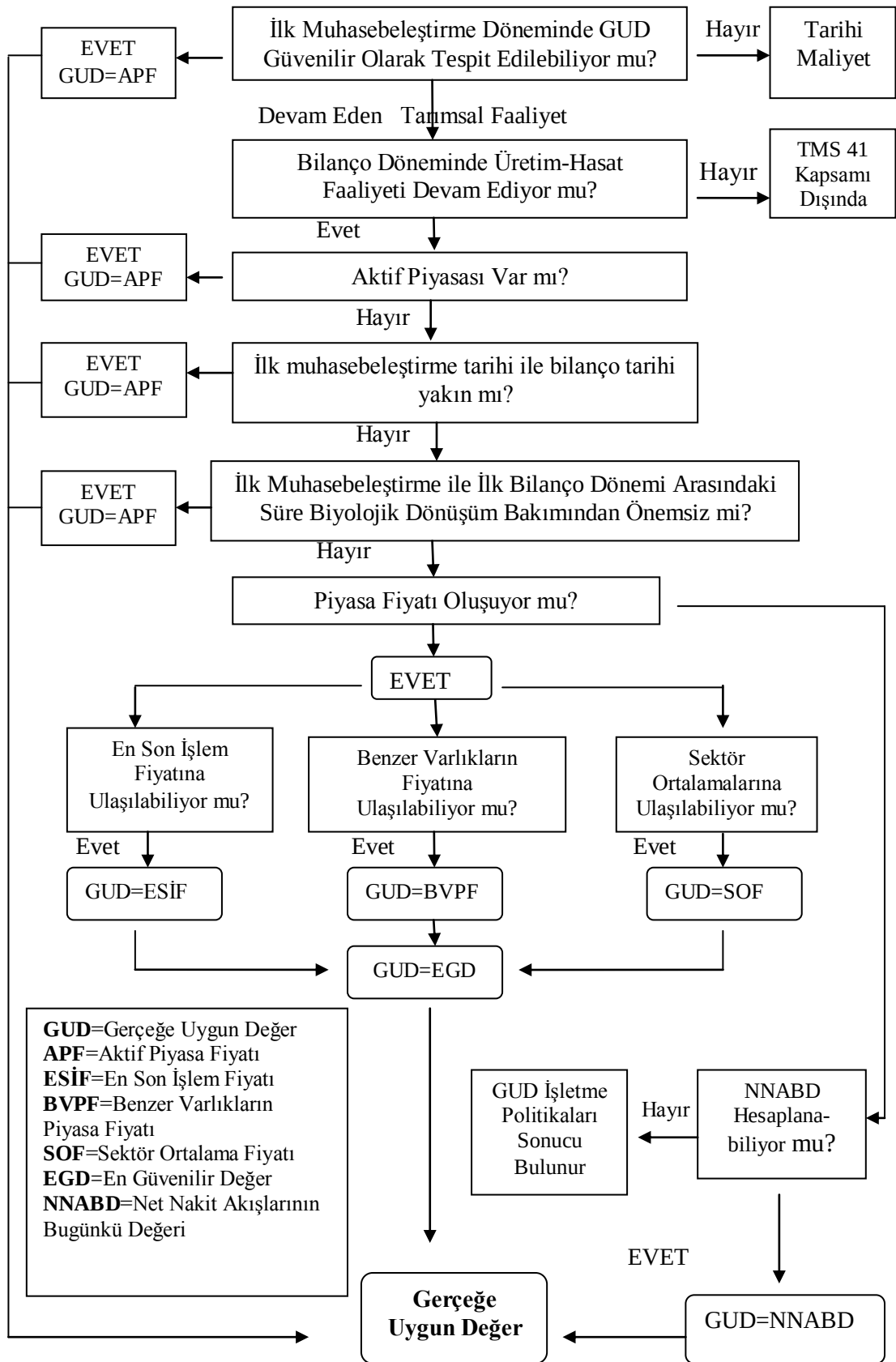
a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (Örneğin; raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri),

b) Meydana gelen biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin olmasının beklenmemesi (Örneğin 30 yıllık bir çam korusunun üretim sürecindeki ilk büyümesi gibi).

5.5.2.2. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi

Standardın 30.maddesinde piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olarak ölçülemeyeceğinin açık olarak anlaşıldığı durumlarda, canlı varlıkların ilk kez finansal tablolara alındığı dönemde tarihi maliyet değeri ile değerlendirilebileceği ifade edilmektedir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda, söz konusu canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise işletme, söz konusu canlı varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer (TMS 41, prgf.30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek ölçen bir işletme, söz konusu varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde ölçmeye devam eder (TMS 41, prgf.31).

Şekil 5.1’de Demirkol tarafından geliştirilen Gerçeğe Uygun Değeri belirleme hiyerarşisi görülmektedir.



Şekil.5.1. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi (Demirkol, 2008:115)

5.5.3. Gerçeğe Uygun Değer İle Tarihi Maliyet Yaklaşımının Karşılaştırılması

Muhasebe kuramında, geleneksel olarak varlıklar işletmeye girdikleri tarihte katlanılmış fiili veya olara yüklenilmiş toplam maliyet değerine göre değerlendirilir (Akdoğan ve Aydın, 1987:445). Tarihi maliyet bir giriş değeridir ve geçmişe dayalı bir değerlendirme esasıdır. Ancak, bir varlığın tarihi maliyeti işletmenin bu varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik yararların bir ölçüsü değildir (Ulus,2008:132).

Standartlar hazırlanırken en tartışmalı konulardan biri tarımsal faaliyetlerle ilgili ekonomik ve finansal olayların finansal tablolara aktarılmasında tarihi maliyet yaklaşımının mı yoksa gerçeğe uygun değer yaklaşımının mı daha uygun olduğu idi. Akademisyenler Gerçeğe Uygun Değer yaklaşımını; manipülasyona açıklığı, güvenilir olmadığı, yanıltıcı bilgi üreteceği, daha az verimli yatırım kararlarına yol açacağı, daha büyük dalgalanmalara neden olabileceği vb. nedenlerle kullanışlı olmayacağı yönünde eleştirmektedirler (Argiles Bosch vd., 2012:111). Eleştirilere rağmen, UMSK, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB), Muhasebe Düzenleme Komitesi (Accounting Regulatory Committee-ARC) ve AB içindeki Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (The European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG) gibi dünya çapındaki önemli gruplar ve kurumlar, tarihi maliyet esasına dayalı geleneksel muhasebe ölçümüne karşılık piyasa fiyatına dayalı gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemişlerdir (Argiles vd.,2009:1)

Küreselleşme ile birlikte sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler muhasebe bilimini de etkisi altına alarak değerlendirme kavramlarında gerçeğe uygun bilgiyi açıklama kaygısını doğurmuş, bu şekilde gerçeğe uygun değer yaklaşımının kullanım alanı genişlemiştir (Şensoy,2003:23;Türel,2012:40). Gerçeğe uygun değer; işletmelerin finansal tablolarının mevcut piyasa koşullarında gerçek, doğru bilgilerle kolayca anlaşılmasına ve yorumlanmasına olanak sağlayan bir değerlendirme ölçüsüdür (Doğan vd.,2008:1). Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile tarihi maliyet yaklaşımın birbirine göre üstünlük ve sakıncalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Demirkol,2006:43-44).

1-Tarihi maliyet yaklaşımının güçlü tarafı güvenilir olması, zayıf tarafı ise geleceğe dönük kararlarla ilgili olmamasıdır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının güçlü tarafı kararlarla ilgili olmasıyken zayıf noktası güvenilir olmamasıdır.

2- Tarihi maliyet yaklaşımında muhasebe kayıtları belgelere dayandırdığı için suistimallere kapalı iken, gerçeğe uygun değer yaklaşımında piyasa fiyatı geçerli olduğundan suistimallere daha açıktır.

3- Tarihi maliyet yaklaşımı, gerçekleşmemiş zararları dikkate alıp kârları dikkate almadığı için ihtiyatlıdır, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise esnektir.

4- Tarihi maliyet yaklaşımı belgeye dayandığı için yorum ön plana çıkarmaz, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise yorumu ön plana çıkarmaktadır.

5- Tarihi maliyet yaklaşımı gerçekleşmiş işlemlere ve belgelere dayandığı için hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmıştır, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise gerçekleşmemiş işlemlere dayandığından hesap verme konusuna esnek yaklaşmıştır.

6- Tarihi maliyet yaklaşımı geçmiş kayıtlara dayanmakta, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise gelecekteki işlemlerle ilgilenmektedir

7- Tarihi maliyet yaklaşımında gerçekleşmemiş zararlar gösterilip kârlar gösterilmediği için kâr azalmakta, gerçeğe uygun değer yaklaşımında ise gerçekleşmemiş kâr ve zarar gösterildiği için kâr artmaktadır.

8- Tarihi maliyet yaklaşımı kârı dolayısıyla ödenecek temettüyü azalttığı için pay sahiplerinin tepkisini çekmekte, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise kâr ve temettüyü arttırdığı için pay sahiplerinin ilgisini çekmektedir.

9- Tarihi maliyet yaklaşımında özellikle duran varlıkların satılmak için değil kullanılmak için alındığı düşüncesi hakim olduğundan piyasa fiyatı önemsiz görülmekte, gerçeğe uygun değer yaklaşımında ise varlıklar piyasa değeri ile değerlendirilmektedir.

5.6. Tarım İşletmelerinde Amortismanlar

Tarım sektöründe faaliyet gösteren tarım işletmelerinin amortisman uygulamalarının, diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerinden farklılıkları vardır. Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar arasında hem canlı varlıklar hem de cansız varlıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla tarım işletmelerinde canlı varlıklar için de amortisman ayrılacaktır. Bu bölümde önce amortisman kavramı ve yaklaşımları açıklanacak, sonra vergi mevzuatına ve standartlara göre amortisman hesaplama yöntemleri açıklandıktan sonra vergi mevzuatına ve standarda göre canlı varlıkların amortisman işlemleri açıklanacaktır.

5.6.1. Amortisman Kavramı

Muhasebe yazınında amortisman kavramı birçok yazar tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. En geniş şekliyle amortisman, duran varlıklarda kullanım, belli bir sürenin geçmesi ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirmektir (Gençoğlu, 2010:260). Amortisman, bir duran varlığın elde edilmesi için yapılan giderin, o duran varlıktan faydalanılan dönemlere bölünmesi olarak tanımlanabilir.

İktisat yazınında amortisman, sermayenin gerçekleşen kar ile yanılması anlamında kullanılmaktadır. Bu kullanım ile iktisadi değerlerde zaman içerisinde meydana gelen değer azalışlarının önlenmesi ile ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır (Güvemli, 1998:3).

Amortisman konusu VUK’nda (md.313) ise şöyle tanımlanmaktadır. “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturur”. Bu açıklamaya göre amortisman, bir yıldan fazla üretimde kullanılan ve yıpranmaya veya değerini kaybetmeye maruz kalan demirbaş için söz konusu olmaktadır (Aras,1988:68).

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak veya kiraya verilmek amacıyla satın alınan ya da imal edilen veya inşa edilen maddi duran varlıklar fiziksel ve fonksiyonel nedenlerle değer azalışına uğrarlar. Fiziksel nedenlere, varlıkların yararını ve değerini azaltıcı etkileri olan aşınma, yıpranma ve eskime örnek olarak verilebilir. Fonksiyonel nedenler ise; teknolojiye bağlı gelişmelere bağlı olarak maddi duran varlığın verdiği hizmeti daha kısa sürede ve/veya daha düşük maliyetle daha iyi kalitede yapabilecek yenilerinin geliştirilmesi yani maddi duran varlığın demode olmasından kaynaklanır. İşletme varlıklarındaki değer azalışları veya tüketimler (kullanımlar) bir maliyet unsuru ya da dönem gideri olarak kaydedilir (Atabey vd. 2009:352).

Amortisman tanımları incelendiğinde amortismanların varlık nedenini üç esasa bağlamak mümkündür. Bunlar; gider esası, yenileme esası ve gerçek değer esasıdır (Çetiner, 2010:127).

Gider Esası: Duran varlıkların elde edilmesi amacıyla yapılan giderleri ilgili bulunduğu yıllara dağıtmak ve her yıla ait olan miktarı o yılın giderleri arasında göstermek için amortisman işlemine başvurulur.

Yenileme Esası: Zamanla yıpranan, eskiyen sabit değerleri işletmenin devamlılığını sağlamak açısından yenilemek gerekir. Bu nedenle her yıl ayrılacak amortisman hesaplamasında eskiyen değer göz önünde tutulur.

Gerçek Değer Esası: Bir yıllık çalışmaların kesin sonuçlarını gösteren bilançolarda, duran varlıkları o günkü değeriyle göstermek gerekir. Bu nedenle değer kaybına uğrayan sabit varlıkların maliyet bedellerinden ayrılan amortismanları düşülür ve bilançoda gerçek değerleri ile gösterilir.

Çetin ve Tipi'ye (2010:39) göre tarım işletmelerinde aktifi oluşturan sermaye unsurları (toprak varlığı hariç) üretimde kullanılmaları nedeniyle değer kaybederler. Tohum, gübre ve yem gibi aktif sermaye unsurları bir kere kullanınca değerlerini kaybederken, bina, makine, hayvan gibi varlıklar ise birçok kereler üretim sürecine katılırlar. Üretim faaliyetlerine birden çok defa doğrudan veya dolaylı olarak katılan ve bundan dolayı bünyelerinde aşınma ve yıpranma meydana gelen bina, makine, hayvan gibi sabit sermaye unsurları amortismanına tabidir. Tarımsal işletmecilik açısından yıpranma ve eskime gibi nedenlerle ortaya çıkan bu değer eksilmeleri bir gider unsurudur. Üretim faaliyetlerine sadece bir defa katılarak üretilen ürünün bünyesine geçen tohum, gübre, yem gibi sermaye unsurları ise amortismanına tabi olmayan unsurlar olup doğrudan gider olarak ele alınır.

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan modernleşme süreci ile birlikte artan makineleşme sonucunda traktör, biçerdöver gibi geleneksel tarım araçlarının yanı sıra süt sağım makinesi, budama makinesi, tavuk yolma makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve tasnif makinesi gibi araç ve gereçler tarım işletmelerinde amortismanına tabi varlıkların sayılarının artmasına neden olmuştur (Demirkol,2006:126). Tarım işletmelerinin üretim yapısı gereği, aktiflerinde bir yıldan daha uzun süre kalan canlı varlıklar da amortismanına tabi tutulmaktadır. Kümes hayvanları, arılar, sütlik ve damızlık sığırlar gibi hayvanlar ile çok yıllık bitkiler ve meyve ağaçları amortismanına tabi canlı varlıklar arasında yer almaktadır (Tunçez, 2011:62). Tarım işletmelerinde satış amacı ile yetiştirilen meyvesiz ağaçlar ise olgunluk dönemine erişince kesilmeleri nedeniyle herhangi bir yıpranma, yaşlanma ve değer kaybına maruz kalmayacakları gerekçesiyle amortismanına tabi tutulmazlar.

5.6.2. Amortisman Yaklaşımları

Sevilengül'e göre (2005:422) duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeniyle farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşımlar; değerlendirme yaklaşımı, tüketim yaklaşımı, yenileme yaklaşımı ve dağıtım yaklaşımı olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

Değerleme Yaklaşımı: Duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi, veya önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman, bir aktif düzeltmesidir.

Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre duran varlık edinen işletme bir fayda stoku elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturmaktadır. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği

birim miktarına bölünerek bir birim üretimin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır.

Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşım amortismanın, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Bu yaklaşıma göre amortisman, kullanım süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef almaktadır. Bu yaklaşım amortismanı “yenileme” için fon biriktirilmesi olarak ifade eder.

Dağıtım Yaklaşımı: Duran varlıkların edinilmesi için katlanılan maliyetten varlığın ekonomik ömrü sonundaki tahmini hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer, bu varlıkların ekonomik ömürleri içindeki dönemlere dağıtılması anlamında kullanılmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman, katlanılan maliyetin dönemlere dağıtımı işlemidir.

5.6.3. Amortisman Yöntemleri

Bu bölümde vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarında yer alan amortisman yöntemleri açıklanacaktır.

5.6.3.1. VUK’nda Amortisman Yöntemleri

VUK’nda amortisman hesaplamasında kullanılacak iki yonteme yer verilmiştir. Bunlar; normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleridir.

Normal Amortisman Yöntemi: Eşit tutarlı yöntemde denilen bu yöntemde, mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır (VUK, md.315). Bu yöntemde amortisman tabi iktisadi kıymetin değeri faydalı kullanım süresine bölünerek yıllık amortisman tutarı hesaplanmaktadır.

Örnek: Değeri 50.000.-TL olan bir traktörün faydalı kullanım süresi 5 yıldır. Buna göre; amortisman tutarı aşağıdaki eşitlik yardımıyla bulunabilir.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Duran Varlığın Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{50.000,00}{5 \text{ yıl}} = 10.000,00 \text{ TL}$$

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebilirler. Bu usulün uygulanmasında; üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit edilir. Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir (VUK, md.315).

Örnek: Değeri 60.000,00 TL olan yağmurlama sulama tesisinin faydalı kullanım süresi 5 yıldır. Tesisin kullanım süresi 5 yıl olduğundan kullanılacak normal amortisman oranı %20’dir (Amortisman oranı faydalı kullanım süresinin 1 sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır). Ancak azalan bakiyeler yönteminde kullanılacak oran

normal oranın iki katı olacağından amortisman tutarının hesaplanmasında kullanılacak oran %40 olacaktır.

Buna göre yağmurlama tesisinin yıllara göre amortisman tutarları aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Tablo. 5.2. VUK’na Göre (Azalan Bakiyeler Yöntemi) Amortisman Tablosu

Yıllar	Tesisin Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
1.yıl	60.000,00	0,40	24.000,00	36.000,00
2.yıl	36.000,00	0,40	14.400,00	21.600,00
3.yıl	21.600,00	0,40	8.640,00	12.960,00
4.yıl	12.960,00	0,40	5.184,00	7.776,00
5.yıl	7.776,00	-	7.776,00	-

Azalan bakiyeler yöntemi uygulamada daha çok tercih edilen bir yöntemdir. Günümüzde yeni mamul icatlarının büyük bir hızla yapılması ve maddi duran varlıkların, fiziki olarak eskimemelerine rağmen demode olmaları nedeni ile değerlerini kısa zamanda kaybetmeleri karşısında işletmelerin maddi duran varlıklarını kısa zamanda itfa etmek istemeleri yöntemin geniş kabul görmesinin nedeni olarak açıklanabilir (Yalkın, 2012:276).

Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi dışında VUK’nda madenlerde ve olağanüstü durumlarda kullanılacak oranların Maliye Bakanlığınca tespit edileceği ve ayrıca işletmelere ait binek otomobillerinin kıst amortisman uygulamasına tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Madenlerde Amortisman: İşletim sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir (VUK, md.316).

Madenlerde uygulanacak amortisman oranı belirlenirken, madenin görünür ve muhtemel rezervlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, madenlerde uygulanacak amortisman oranları; üretim miktarının maden sahasının görünür ve muhtemel rezervleri toplamı içindeki oranına göre her yıl değişecektir. VUK’nda özel bir amortisman uygulama şekli olarak açıklanan bu yöntem TMS 16’da yer verilen üretim miktarı yöntemi ile paralellik göstermektedir.

Olağanüstü Amortisman: Amortismanına tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belirlenen “Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları” uygulanır (VUK, md.317).

Kıst Amortisman: Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK, md.320).

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi VUK'nu normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki yönetime yer vermekte, madenlerde amortisman, olağanüstü amortisman ve kıst amortisman ise özel durumlarda kullanılabilecek amortisman uygulamaları olarak açıklanmaktadır.

5.6.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının tespiti ile ilgili muhasebe işlemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı (md.1) ile düzenlenmiştir. TMS 16'da geçen amortismanla ilgili kavramlar aşağıdaki gibidir (prgf.16) :

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Amortismanına tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür: (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. TMS 16'da yararlı ömrün tespiti VUK'dan farklı olarak işletmelere bırakılmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında (prgf.62) bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtımı için kullanılacak yöntemler; doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak üç tanedir.

Doğrusal (Normal) amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Standartta vergi mevzuatımızda bulunmayan kalıntı (hurda) değer kavramına yer verilmiştir. Eğer amortismanına tabi varlığın kalıntı değeri söz konusu ise varlığın değerinden kalıntı değeri düşülerek amortisman hesaplanmaktadır. Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olduğu kabul edilmektedir (TMS 16, prgf.53). Bir varlığın kalıntı değerinin varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselmesi durumunda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olacaktır (TMS 16, prgf. 54).

Örnek (Normal Amortisman Yöntemi): 10.06.201X tarihinde alınan ve değeri 60.000.-TL olan bir traktörün faydalı kullanım süresi 5 yıldır. Amortisman süresi sonunda traktörün kalıntı değerinin 15.000.-TL olacağı tahmin edilmektedir. Buna göre; normal amortisman yönteminde amortisman tutarı aşağıdaki eşitlik yardımıyla bulunabilir.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Duran Varlığın Değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{60.000,00 - 15.000,00}{5 \text{ yıl}} = 9.000,00 \text{ TL}$$

$$9.000,00 / 12 \text{ ay} = 750,00 \text{ TL} \times 7 \text{ ay} = 5.250,00 \text{ TL}$$

TMS'ye göre normal amortisman yönteminde traktöre birinci yıl 5.250,00 TL kıst amortisman ayrılacak, ikinci yıldan beşinci yıla kadar 9.000,00 TL, birinci yıl amortisman ayrılmayan 5 aylık tutar olan 3.750,00 TL ise 6.yılda gider yazılacaktır.

Traktörler ikinci el piyasası olan duran varlıklardır. TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) 2012 yılı verilerine göre ülkemizde kayıtlı traktör sayısı 1.466.208'dir. Bu traktörlerin %49,8'i 0-24 yaş aralığında bulunmaktadır(www.tuik.gov.tr,10.01.2014). Traktörlerin amortisman süresi sonunda ikinci el piyasalarda satılması durumunda işletmelere nakit girişi sağlanmakta olup bu nedenle kalıntı değerin dikkate alınması gerekmektedir.

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Bu yöntemde de normal amortisman yönteminde olduğu gibi amortisman tabi varlığın değerinden varsa kalıntı değeri düşülerek amortisman hesaplanmaktadır. Hesaplama yapılacak amortisman oranı, normal yöntemle tespit edilen oranın iki katı olarak dikkate alınmaktadır. Standarda göre azalan bakiyeler yöntemi uygulamasında; birinci yılda ayrılmayan amortisman tutarı izleyen yılda hesaplanmış kabul edilerek ikinci yılın amortisman tutarı hesaplanmakta, birinci yıl amortisman ayrılmayan aylara ait tutar altıncı yılda gider yazılmaktadır.

Örnek (Azalan Bakiyeler Yöntemi): 17.09.201X tarihinde 78.000,00 TL'ye alınan traktörün faydalı kullanım süresi 5 yıldır. Hizmet süresi sonunda traktörün kalıntı değerinin 18.000,00 olacağı tahmin edilmektedir. Traktörün faydalı kullanım süresi 5 yıl olduğundan kullanılacak normal amortisman oranı %20'dir. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı %50'yi geçmemek koşuluyla normal oranın iki katı dikkate alındığından oran %40 olacaktır. Traktörün değerinden 18.000,00 olan kalıntı değer düşüldükten sonra kalan 60.000,00 TL üzerinden hesaplama yapılır. Traktör 9. ayda alındığından 1.yıl 4 aylık amortisman ayrılacaktır. İzleeyen yıllarda birinci yılda amortisman ayrılmayan 8 aylık amortisman tutarı hesaplanmış kabul edilerek amortisman tutarı hesaplanacaktır. Buna göre traktörün yıllara göre amortisman tutarları aşağıdaki tabloda olduğu gibi olacaktır.

Tablo 5.3. TMS'ye Göre (Azalan Bakiyeler Yöntemi) Amortisman Tablosu

Yıllar	Traktörün Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
1.Yıl	60.000,00	0,40 (4 aylık)	8.000,00	8.000,00
2.Yıl	36.000,00*	0,40	14.400,00	22.400,00
3.Yıl	21.600,00	0,40	8.640,00	31.040,00
4.Yıl	12.960,00	0,40	5.184,00	36.224,00
5.Yıl	7.776,00	-	7.776,00	44.000,00
6.Yıl	16.000,00	(8 aylık)	16.000,00	60.000,00

Üretim miktarı yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Bu yöntem, amortisman zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir

*İkinci yılda amortisman hesaplanırken 1.yılda ayrılmayan 8 aylık amortisman ayrılmış kabul edilerek hesaplama yapılmıştır (60.000,00-24.000,00=36.000,00).

fonksiyonu olarak varsaymaktadır (Elitaş vd., 2009:19). Üretim miktarı yönteminde yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = \frac{\text{Varlığın amortismanına tabi tutarı}}{\text{Varlığın faydalı ömrü süresince öngörülen toplam üretim miktarı}} \times \text{Gerçekleşen Üretim Miktarı}$$

Örnek (Üretim Miktarı Yöntemi): Bu yöntemde varlığın beklenen kullanım yada üretim miktarı üzerinden amortisman ayrıldığından öncelikle amortismanına tabi varlıktan beklenen kullanım yada üretim miktarlarının tespit edilmesi gerekir. Traktörlerin kullanım ömrü uluslar arası standartlarda 10-12 bin saat olarak kabul edilmekte olup ülkemizde bir traktörün yıllık ortalama kullanım süresi 500 saattir (www.takmakbir.org.tr, 10.01.2014). Bu durumda traktörün maksimum ömrü 24 yıl olmaktadır.

Yukarıda azalan bakiyeler yöntemi örneğinde verilen traktör için üretim miktarı yöntemi kullanılarak amortisman ayrılacak olsaydı hesaplama şu şekilde yapılacaktı.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık Amort.Tutarı} &= 60.000,00 \text{ TL} / 12.000 \text{ saat} \times 500 \text{ saat} \\ &= 2.500,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu yöntemde traktör için ayrılacak amortisman tutarları ilgili yılda traktörün yıllık kullanım süresi üzerinden belirlenmektedir.

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

VUK'a göre sadece işletmelerin aktifine kayıtlı binek otomobillerine kıst amortisman uygulanırken, TMS'ye göre amortismanına tabi varlıkların tamamı için kıst amortisman uygulaması söz konusudur (Lazol, 2012:181). TMS'ye göre kıst amortisman uygulamasında ilk iktisap tarihinden yıl sonuna kadar kıst amortisman ayrılmakta, izleyen yıllarda tam amortisman ayrılmakta ve son yıl ise birinci yıla ait ayrılmayan amortisman tutarı yine kıst olarak ayrılmaktadır (Demir, 2012:208).

5.6.4. Canlı Varlıklar Amortisman

Bu bölümde vergi mevzuatı ve TMS 41'e göre canlı varlıklara ilişkin amortisman düzenlemeleri açıklanacaktır.

5.6.4.1. VUK'a Göre Canlı Varlıklarda Amortisman

VUK'nda amortismanına konu olan tarımsal varlıklar, hayvan ve bitki varlığı olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Canlı varlıklar, VUK, md.277'ye göre maliyet bedeliyle değerlendirilmekte, maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedelle değerlendirilmektedir. Değerleme ile belirlenen bu bedel aynı zamanda canlı varlığın amortismanına tabi değerini oluşturmaktadır (Tokay ve Deran, 2006b:72).

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

a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulur" şeklinde açıklanmıştır (VUK, md.314).

Tablo 5.4. Tarımda Kullanılan Canlı ve Cansız Varlıklarda Amortisman Oranları
(VUK, 333 sıra nolu Tebliği)

Tarım	Faydalı Ömür	Amortisman Oranı
Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	%4,00
Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, maneje v.b.)	20	%5,00
Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	%10,00
Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	%20,00
Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	%20,00
Mandıralar	7	%14,28
Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	%20,00
Atlar (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları, 12 yaşından büyük damızlık atlar v.b.)	10	%10,00
Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	%20,00
Arılar	5	%20,00
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	%50,00
Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	%10,00
Deniz ve tatlı su balıkları	5	%20,00
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	%20,00
Ekili ve dikili araziler, tesisler		
Zeytinlikler	50	%2,00
Dutluklar	40	%2,50
Fındıklıklar	25	%4,00
Süs Ağaçları, güllükler	20	%5,00
Bağlar	20	%5,00
Narenciye ağaçları	25	%4,00
Şeftali ağaçları	10	%10,00
Kayısı, erik, badem ağaçları	25	%4,00
Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	%4,00
Ceviz, kestane, Antep fıstığı ağaçları	40	%2,50
Sair meyveli ağaçlar	10	%10,00
Seralar	20	%5,00
Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri ve bunların benzerleri)	5	%20,00
Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	%10,00
Kanal ve kanaletler	10	%10,00
Derin kuyular	15	%6,66
Sağım tesis ve makineleri	5	%20,00
Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	%20,00
Çırcırlama ve delintasyon tesisleri	5	%20,00
Yoncalık tesisi	3	%33,33
Korunganlık tesisi	2	%50,00
Suni çayır mera tesisi	3	%33,33

Tarımsal faaliyetlerde kullanılan canlı ve cansız varlıklara ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranları 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Tablo 5.4'te tarımsal faaliyetlerde kullanılan varlıklara ait faydalı ömür ve amortisman oranları verilmiştir.

5.6.4.2. TMS 41'e Göre Canlı Varlıklarda Amortisman

Tokay ve Deran'a (2006a:19) göre standartta açık bir şekilde ifade edilmemiş olmasına rağmen, canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşıma göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir-gider tablosuna yansıtılmaktadır.

Değerleme yaklaşımına göre; amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini kaybetme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalma olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman bir aktif düzeltmesi olarak görülmektedir (Sevilengül, 2005:422).

TMS 41'e göre canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu durumda standarda göre gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklar için amortisman ayrılması gerekmemektedir. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda söz konusu canlı varlık, maliyetinden her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Buna göre canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçüldüğü durumlarda amortisman ayrılması gerekmektedir.

Standartta, tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verilmemiştir. TMS 41 tarımsal faaliyetlerde amortisman uygulamalarında varlıkların maliyet değeri ile değerlendirilmesi durumunda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Maddi Duran Varlıklar Standardı TMS 16'da (prgf.6) amortisman kavramı ve amortisman tabi tutar şöyle tanımlanmaktadır.

- "Amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder".

- "Amortisman tabi tutar ise bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşümesiyle bulunan tutarı ifade eder".

Hayvan Varlığında Amortisman: Hayvancılık yapan tarım işletmelerinde hayvan varlığının gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle maliyet bedeli ile ölçüldüğü durumlarda süt üretiminde yada damızlık olarak kullanılan sığır, koyun ve keçi gibi hayvanlara amortisman ayrılmaktadır. İşletme tarafından yetiştirilen sütlik yada damızlık hayvanlar çağ değişimleri tamamlandıktan sonra amortisman tabi tutulmaktadır. Çağ değişimi, canlı varlıkların ekim veya doğumdan itibaren olgunluk çağına gelene kadar geçirdiği biyolojik dönüşüm sürecidir. Yeni doğan dişi bir yavru sığır 0-6 ay aralığında buzağı, 7-12 ay aralığında dana, 12 aylıktan ilk doğumunu yapana kadar dişi, doğumu takiben inek sınıfına geçmektedir (Subaşı, 2007:140). İşletmelerdeki canlı varlıkların çağ değişimini tamamlayarak amortisman tabi bir canlı varlık haline gelmeleri farklı zaman dilimlerinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla büyükbaş hayvancılık yapan bir işletmede her bir inek ve damızlık için ayrı ayrı amortisman hesaplanması gerekmektedir. Çağ değişiminden gelerek inek ve damızlık olarak kaydedilen hayvanlar kayıt tarihindeki değerleri üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla bir işletmedeki hayvan varlığının amortisman tabi değerleri ve amortisman tutarları birbirinden farklılık göstermektedir. İşletme, süt

üretiminde kullanılan inekleri kendisi yetiştirmeyip dışarıdan satın alarak sürüye dahil ediyorsa, hayvanlara alındığı yıldan başlayarak amortisman ayırması gerekmektedir.

Tarım işletmelerinde süt üretiminde kullanılan ineklere amortisman ayrılırken kalıntı değer dikkate alınması gerekir. Süt üretiminde kullanılan ineklerin amortisman süresi sona erdikten sonra süt verimi azaldığı için kasaplık olarak satılmaları durumunda bir gelir ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla amortisman süresi sonunda da ineklerin kasaplık olarak değeri vardır. Bu durumda amortisman ayırırken bu değerın canlı varlığın amortismanına tabi değerinden düşülmesi gerekir.

Bitki Varlığında Amortisman: Tarım işletmelerinde gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemeyişi durumlarda amortismanına tabi bitkisel varlıklar, çok yıllık tarla bitkileri ile meyve ağaçlarıdır. Çok yıllık tarla bitkilerine yonca, korunga gibi yem bitkileri örnek verilebilir. Meyve ağaçları ise, meyvesinden yararlanmak amacıyla yetiştirilen ve uzun yıllar yaşayabilen elma, armut, kayısı, kiraz, şeftali vb. ağaçlardır. Çok yıllık tarla bitkilerinde amortisman bitkilerin hasat edilmeye başlandığı yıl ayrılmaya başlanacaktır. Yonca ve korunga gibi yem bitkileri için ekimi takip eden ilk hasat döneminde amortisman ayrılır. Meyve ağaçlarında amortisman ayırma zamanı, meyve ağaçlarının yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır. Çünkü yetiştirilmeye başlayan bir meyve bahçesinde fidanlar, büyüyüp, olgunlaşıp meyve vermeye başlayınca kadar, bahçe henüz tesis aşamasında olduğundan, bu aşamada ağaçların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi mümkün değildir. Bu nedenle meyve ağaçlarının meyve vermeye başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortismanına tabi tutulabilecekleri kabul edilmektedir (Deran, 2005:163).

Meyvesiz ağaçlar, olgunlaşma dönemine girmesiyle birlikte kesilip satılmak amacıyla dikilen kavak, çam, meşe, ladin, okaliptüs gibi ağaçlardır. VUK, md.314'e göre tarım işletmelerinde sürekli olarak ürün elde etmek amacıyla yetiştirilen ağaçlar amortismanına tabidir. Dolayısıyla kesilmek üzere yetiştirilen ağaçlar amortismanına tabi tutulamaz. Meyvesiz ağaçlar olgunluk çağına ulaşınca kesilerek satıldıklarından bu tür ağaçlar için aşınma ve yıpranma sözkonusu değildir (Akdoğan vd., 2011:592). Bu nedenle meyvesiz ağaçlar, hem vergi mevzuatımız açısından hem de muhasebe standartlarına göre amortismanına tabi tutulmamalıdır.

5.7. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Hükümlerin TMS 41 ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması

Tarımsal faaliyetleri düzenleyen TMS 41 standardındaki hükümler ile vergi mevzuatındaki hükümler arasında farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır. Bu farklılıklar ve benzerlikler şöyle sıralanabilir (Akdoğan vd., 2011: 556; Gökğöz, 2012: 80-81):

a) TMS 41'in amacı gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunmak ve tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarında farklılıkları ortadan kaldırmak iken, mevzuatın amacı vergi matrahını doğru bir şekilde belirlemektir.

b) TMS 41'e göre canlı varlıkların kayda alınma kriterleri; kontrol, değer ve ölçümdür. Mevzuata göre ise; edinim ve kayıttır.

c) Mevzuatta yapılan tarımsal faaliyet tanımı (GVK, md.52) TMS 41'de yapılan tanımdan (TMS 41, prgf.5) daha kapsamlıdır. TMS 41 hasat noktasına kadar olan faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamına alırken, mevzuat hasat noktasından sonraki bazı faaliyetleri de tarımsal faaliyet kapsamına almaktadır.

d) Hem TMS 41’de hem de vergi mevzuatında kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaktadır.

e) Vergi mevzuatı değerlendirme bakımından tarımsal ürünler için maliyet bedelini dikkate alırken, canlı varlıklar için varsa borsa rayici, yoksa maliyet değeri, maliyet değeri de tespit edilemezse emsal değer in esas alınmasını hükme bağlamıştır. TMS 41’de ise canlı varlık ve tarımsal ürün ayrımı yapılmaksızın net gerçeğe uygun değerin (maliyet bedelinden pazara götürme maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan değer) esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

f) TMS 41’e göre canlı varlık veya tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmasında, satışında, değerlemesinde ortaya çıkan farklar kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınarak finansal tablolara alınmaktadır. Buna karşın vergi mevzuatında, kâr veya zarar ancak satış gerçekleştiğinde ortaya çıkmaktadır.

g) Vergi mevzuatı amortisman hesaplamada dağıtım yaklaşımını, TMS 41 ise değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Ayrıca vergi mevzuatı, amortisman tabi değeri belirlerken maliyet bedelini, TMS 41 gerçeğe uygun değeri esas almıştır.

h) Vergi mevzuatına göre amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesine karşın TMS 41’de herhangi bir düzenlemeye yer verilmeyerek işletmeler bu konuda serbest bırakılmıştır.

i) TMS 41 toprak varlığının, üzerindeki ağaç, bina ve tesisten ayrı maliyet değeri ile değerlendirilmesini, mevzuat ise üzerindeki ağaç, bina ve tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilmesini hükme bağlamıştır.

j) TMS 41’de tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalara yer verilirken, vergi mevzuatında bu konuya yer verilmemiştir.

Avrupa Birliği’ne geçiş sürecinde bulunan Türkiye’de uluslar arası muhasebe standartlarına uyum açısından Türkiye Muhasebe Standartlarının önemi tartışılmazdır. Ancak diğer tüm Muhasebe Standartlarında olduğu gibi TMS 41’de yer alan düzenlemelerin ve değerlendirme ölçülerinin VUK’nda yer almaması bu uyum sürecini güçleştirmektedir. Bu açıdan bakıldığında TMS 41’in uygulanabilmesi için VUK’nda gerekli revizyonların yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir (Poroy ve Arzova,2006:148).

5.8. TMS 41’e Göre Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Öngörülen Değişiklikler

THP mevcut şekliyle tarım işletmelerinin ihtiyacını karşılamamaktadır. Bu nedenle THP’nda TMS 41’in uygulanmasını kolaylaştıracak değişiklikler ve düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu amaçla çeşitli yazarlar tarafından yapılan çalışmalarda THP’de boş bırakılan yerlere uygun hesaplar önerilmektedir. Bu konuda Akdoğan ve Sevilengül (2007a:197,273; 2007b:57-58) tarafından yapılan çalışmalarda ve Özuluçan ve Deran (2008:9) tarafından yapılan bir başka çalışmada dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grubun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 21 no.lu grubun kullanılması önerilmektedir. Akdoğan ve diğerleri (2011: 558, 591-592) tarafından yapılan bir başka çalışmada 14 no.lu grup dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için önerilirken, 24 no.lu grup duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için önerilmektedir. Örtten ve diğerleri (2012:639) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise canlı varlıklar için hesap planında boş olan 14 no.lu grup önerilmektedir. Elitaş (2012:605,607) tarafından yapılan bir çalışmada ise dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 16 no.lu grup önerilirken, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için 23 no.lu grup önerilmektedir. Bu açıklamalardan da görüldüğü gibi dönen ve duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların izleneceği hesaplar konusunda

farklı görüşler bulunmaktadır. Bu karışıklığın giderilmesi için THP’nda gerekli düzenlemelerin bir an önce yapılarak muhasebe uygulayıcılarının kullanımına sunulması uygulamada birlik sağlanması için faydalı olacaktır. Tablo 5.5.’te canlı varlıklar için Akdoğan ve Sevilengül tarafından önerilen hesaplar görülmektedir.

En çok bir yıl içinde satılacak ve canlı varlık olma niteliği değişecek varlıklar “16 Canlı Varlıklar” grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir. Tablo 5.5’te 16 no.lu grup için önerilen hesaplar arasında canlı varlık alımları için verilen avansların izleneceği bir hesap bulunmamaktadır. Bu bağlamda 166 no.lu hesabın “Diğer Canlı Varlıklar”, 168 no.lu hesabın “Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı” ve 169 no.lu hesabında “Verilen Sipariş Avansları” olarak düzenlenmesi daha uygun olacaktır.

Tablo.5.5. Canlı Varlıkların TMS’ ye Göre Gruplandırılması (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46, 57-58)

16 Canlı Varlıklar	21 Canlı Varlıklar
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Hayvanları	212 Canlı Kümes Hayvanları
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
168 Diğer Canlı Varlıklar	218 Diğer Canlı Varlıklar
169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklük Karşılığı (-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklük Karşılığı (-)

İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler “21 Canlı Varlıklar” grubunda açılacak hesaplarda izlenebilir. İşletmede bir yıldan daha uzun süre ile kalacak olan “21 Canlı Varlıklar” grubundaki hayvan ve bitki varlıklarının maliyet bedeliyle değerlenmeleri durumunda amortismana tabi tutulmaları gerekecektir. Bu grupta bulunan canlı varlıklar için ayrılacak olan amortismanların kaydedileceği bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır.

THP’de “25 Maddi Duran Varlıklar” grubunda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı sabit varlık yatırımları için kullanıldığından canlı varlıklar için kullanımının uygun olmayacağı açıktır. Dolayısıyla 21 Canlı Varlıklar grubunda da benzer bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır. 21 Canlı Varlıklar grubunda bulunan varlıkların doğum veya ekim döneminden olgunluk veya yetişkinliğe kadar geçen süre içinde “Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenmeleri, olgunluk dönemine giren canlı varlıkların ise bu hesaptan çıkılarak ilgili canlı varlık hesabına aktarılmalrı daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca bu gruba duran varlık niteliğindeki canlı varlık alımları için verilen avansların izleneceği bir hesabın eklenmesi uygun olacaktır.

Bu düzenlemelerden sonra 16 no.lu ve 21 no.lu Canlı Varlıklar Hesap grubundaki hesaplar Tablo 5.6.’daki gibi olacaktır.

Tablo 5.6. Canlı Varlıklar Grubu Hesap Önerisi

16 Canlı Varlıklar	21 Canlı Varlıklar
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Büyükbaş Hayvanlar	212 Büyükbaş Hayvanlar
163 Küçükbaş Hayvanlar	213 Küçükbaş Hayvanlar
164 Kumes Hayvanları	214 Kumes Hayvanları
165 Su Hayvanları	215 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar
166 Diğer Canlı Varlıklar	216 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
167 -	217 Birikmiş Amortismanlar (-)
168 Canlı Varlıklar Değer Düşüklük Karşılığı (-)	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
169 Verilen Sipariş Avansları	219 Verilen Avanslar

Hayvancılık yapan tarım işletmeleri tarafından yem bitkisi olarak yetiştirilen yonca ve korunga gibi çok yıllık tarla bitkileri de bulunmaktadır. Yonca ve korunga tarlaya ekilen ve 2-3 yıl süreyle hasadı yapılan çok yıllık yem bitkileridir (www.tarimkutuphanesi.com, 11.05.2013). Dolayısıyla bu bitkilerin hangi hesapta izleneceği ise ayrı bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda 21 Canlı Varlıklar grubunda yer alan Diğer Canlı Varlıklar hesabının kullanılması gerekecektir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların hangi hesaplarda izleneceği konusunda da çeşitli görüşler vardır. Akdoğan ve Sevilengül'e göre (2007a:200) canlı varlık değerleme artışları veya azalışları tarım işletmelerinin asıl faaliyet konusu ile ilgili olduğundan 60 Brüt Satışlar grubunda "606 Canlı Varlık Değerleme Farkları" gibi bir hesapta artış ve azalışlar için yardımcı hesaplar açılarak izlenebilir. Akdoğan ve diğerleri (2011:560) ve Elitaş (2012:201) tarafından yapılan başka çalışmalarda ise gerçeğe uygun değerdeki artışların, ilgili canlı varlık hesabının borcuna, "605 Canlı Varlık Değerleme Artışları Hesabı"nın alacağına; azalışların ise ilgili canlı varlık hesabının alacağına, "628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları Hesabı"nın borcuna kaydedilmesi önerilmektedir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan artışlar, vergi mevzuatımız açısından kanunen kabul edilmeyen gelirdir. Bu açıdan, TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Ertelenen Vergi Yükümlülüğü; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade etmektedir (TMS 12, prgf.5). Başka bir ifadeyle, işletmenin gelecek dönemlerde ödenecek vergi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Ertelenen Vergi Varlıkları ise; gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade etmektedir (TMS 12, prgf.5). Bu durumda işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi yükümlülüğü, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı şeklinde muhasebeleştirilmelidir (TMS 12, prgf.10). Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değer artışlarından ortaya çıkacak farkların 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri, değer azalışlarından ortaya çıkacak farkların ise 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenmesi önerilmektedir (Bozdemir,2014:89).

16 ve 21 no.lu gruplarda izlenen canlı varlıklardan hasadı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, tahıllar, meyveler, kereste vb.) ile yaşam süreci sona eren diğer canlı varlıklar 15 Stoklar grubundaki hesaplarda izlenir.

5.8.1. Dönen Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar Hesap Grubu

Bu bölümde tarım işletmelerinde üretimi yapılan ve bir yıldan daha kısa bir süre içinde ürün elde edilen dönen varlık niteliğindeki hesapların izlenmesi için önerilen 16 Canlı Varlıklar grubunda bulunan hesapların işleyişi hakkında bilgi verilecektir.

5.8.1.1. 160 Tarla Bitkileri

Tarım işletmelerinde üretilen buğday, arpa, mısır, ayçiçeği, soya, pamuk vb. gibi tek yıllık tarla bitkileri bu hesapta, bitki türlerine göre yardımcı hesaplara bölümlenerek izlenir.

- 160 Tarla Bitkileri
- 160.01 Buğday
- 160.02 Ayçiçeği
- 160.03 Mısır
- 160.04 Yerfıstığı
- 160.05 Pamuk

Tarla bitkileri üretimi için yapılan giderler; ekim öncesi toprak hazırlama giderleri, ekim sırasında kullanılan tohum ve gübrelere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve akaryakıt gibi genel üretim giderlerinden, ekim sonrasında ise çapalama, sulama, gübreleme ve ilaçlama giderlerinden oluşur.

Tarla bitkileri ekimi için tohum, gübre vb. direkt gider kullanımları yapıldığında 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Stokları hesabına alacak kaydedilir. Tarla bitkileri üretiminde kullanılan direkt işçilik giderleri, ilgili hesap karşılığında 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına borç kaydedilir. Esas Üretim ve Yardımcı Hizmet Üretimi Gider yerlerinde (Traktörler Şubesi vd.) yapılan endirekt giderler ise ilgili hesap karşılığında 730 Genel Üretim Giderleri hesabına borç kaydedilir. Ekim faaliyetleri tamamlandıktan sonra, giderler toplamı ilgili gider yansıtma hesapları karşılığında 160 Tarla Bitkileri hesabına aktarılır.

Tarla bitkilerinin ekiminden hasat edilmelerine kadar geçen süre içinde yapılan giderler de ekim döneminde yapılan giderler gibi maliyet hesaplarından yansıtma hesapları yardımıyla bu hesaba aktarılır.

Tarla bitkilerinin hasat edilmesi durumunda, 160 Tarla Bitkileri hesabı kapatılarak hasat edilen ürün 152 Mamuller hesabına aktarılır.

5.8.1.2. 161 Bahçe Bitkileri

Bahçe bitkileri üretimi yapan tarım işletmelerinde, üretilen domates, patlıcan, salatalık ve kabak gibi sebzeler için katlanılan maliyetleri ile bunlardaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaptır (Akdoğan vd.,2011:571). Hesap tarım işletmesinde üretimi yapılan bitki türlerine göre aşağıdaki gibi yardımcı hesaplara ayrılabilir.

- 161.01 Domates
- 161.02 Patlıcan
- 161.03 Kabak

Hesap, bahçe bitkileri için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesi sırasında borçlanır. Bahçe bitkilerinin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında veya hasat edilerek stoklara aktarılmasında ise hesaba alacak kaydedilir.

5.8.1.3. 162 Büyükbaş Hayvanlar

TMS/TFRS esas alınarak yapılan hesap planı taslaklarında 164 kodlu hesap “Büyükbaş Hayvanlar Hesabı” olarak önerilmektedir. Tarım işletmelerinde yetiştirilen ve bir yıldan daha kısa bir süre içinde elden çıkarılacak olan manda, inek, öküz, boğa gibi sığırlar ve at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetlerin ve değer değişikliklerinin izlendiği hesaptır (Akdoğan vd., 2011:572).

Hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin ilk aktifleştirilmesinde, kısmen veya tamamen yetmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğum suretiyle çoğalmasında, değerlendirme döneminde (GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değer artışından dolayı borçlanır. Büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya herhangi bir nedenle ölmesi (hastalık, doğal afet vb.) durumunda alacaklanır (Elitaş,2012:203). Hesap tarım işletmesinde üretimi yapılan büyükbaş hayvan türlerine göre yardımcı hesaplara ayrılır.

162.01 Sığır

162.02 At

5.8.1.4. 163 Küçükbaş Hayvanlar

Tarım işletmelerinde yetiştirilen küçükbaş hayvanlara koyun, keçi, tavşan ve kürk hayvanları örnek verilebilir. Küçükbaş hayvanlar için dönem içinde yapılan üretim maliyetlerinin ilk aktifleştirilmesinde, küçükbaş hayvanların satın alınmasında, doğum nedeniyle çoğalmalarında, değerlendirme dönemi itibariyle gerçeğe uygun değerlerindeki artışlarda hesap borçlanır. Hesap küçükbaş hayvanların elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme dönemi itibariyle (GUD ile ölçülmesi durumunda) gerçeğe uygun değerlerinde azalış meydana geldiğinde veya küçükbaş hayvanların çeşitli nedenlerle (hastalık, doğal afet vb.) ölmesi nedeniyle alacaklandırılır (Elitaş,2012:204). Hesap tarım işletmesinde üretimi yapılan küçükbaş hayvan türlerine göre yardımcı hesaplara ayrılır.

163.01 Koyun

163.02 Keçi

5.8.1.5. 164 Kümes Hayvanları

Tavuk, hindi, ördek, kaz v.b. gibi bir yıl içinde satılacak veya canlı olma niteliğini değiştirecek kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, su, ilaç vb. harcamalar bu hesaba borcuna; kümes hayvanlarının canlı veya kesilerek satılmasında veya çeşitli nedenlerle ölmesi durumunda ise bu hesaba alacak kaydı yapılır (Tunçez, 2011:120). Hesap tarım işletmesinde üretimi yapılan kümes hayvanı türlerine göre yardımcı hesaplara ayrılır.

164.01 Tavuk

164.02 Hindi

5.8.1.6. 165 Su Hayvanları

Balık üretme çiftliklerinde, üretimi yapılan her türlü balık ve diğer su varlıklarının izlenebileceği hesaptır. Su hayvanları için yapılan yem, ilaç, nakliye vb. harcamalar bu hesaba borç; canlı su hayvanlarının satılmasında veya çeşitli nedenlerle elden çıkarılmasında ise, bu hesaba alacak kaydedilir (Gökgöz,2012:194).

5.8.1.7. 168 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu hesap, canlı varlıkların değerlerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izleneceği hesaptır. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesap alacaklandırılır. Karşılık ayrılan canlı varlığın stoklara alınması halinde ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabına aktarılır. Canlı varlığın bu niteliğini kaybetmesi halinde mevcut karşılık canlı varlığın maliyetine mahsup edilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:46-47).

5.8.1.8. 169 Verilen Sipariş Avansları

Bu grupta bulunan dönen varlık niteliğindeki canlı varlıkların satın alınması için verilen sipariş avanslarının izlendiği hesaptır.

5.8.2. Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıklar Hesap Grubu

Bu bölümde tarım işletmelerinde üretimi yapılan ve bir yıldan daha uzun süre ile işletmede kalacak olan duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların izleneceği 21 Canlı Varlıklar grubunda bulunan hesapların işleyişi hakkında bilgi verilecektir.

5.8.2.1. 210 Meyve Ağaçları

Yatırım aşaması tamamlanmış ve ürünlerinden uzun yıllar yararlanılan portakal, elma, kiraz, kayısı, ceviz, fındık vb. meyve ağaçlarının izlenebileceği hesaptır. Meyve ağaçları için yapılan ilaçlama, gübreleme, budama, sulama vb. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesabın borcuna; meyve ağaçlarının hasat edilerek ürünlerin stoka alınması durumunda ise alacağına yazılır(Tunçez,2011:122).

5.8.2.2. 211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

Meyve vermeyen ağaçlar devamlı olarak ürünü hasat edilmek amacıyla ekilmeyen, yetiştirilmesi uzun yıllar alan ve olgunlaşma döneminde kesilip satılmak amacıyla yetiştirilen çam, meşe, kavak, okaliptüs vb. gibi ağaçların izlenebileceği hesaptır (Akdoğan vd.,2011:597). Meyve vermeyen ağaçların ilk aktifleştirilmesinde ve daha sonra yapılan budama, ilaçlama, gübreleme, sulama vb. harcamalar maliyet hesapları aracılığı ile bu hesaba borç; meyve vermeyen ağaçların kesilmesi veya herhangi bir nedenle elden çıkarılması durumunda ise alacak yazılır.

5.8.2.3. 212 Büyükbaş Hayvanlar

Tarım işletmelerinde bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla yetiştirilen inek, boğa, deve, at vb. gibi büyükbaş damızlık veya süt hayvanlarının izlenebileceği hesaptır.

5.8.2.4. 213 Küçükbaş Hayvanlar

Tarım işletmelerinde bir yıldan daha uzun süre tutulan ve süt, yün gibi ürünlerinden devamlı olarak yararlanmak amacıyla veya damızlık olarak yetiştirilen küçükbaş hayvanların izlenebileceği hesaptır.

5.8.2.5. 214 Kümes Hayvanları

Tarım işletmesinde bir yıldan daha uzun süre tutulan ve ürününden bir yıldan daha uzun süre yararlanmak amacıyla yetiştirilen tavuk, hindi, ördek, kaz v.b. gibi kümes hayvanlarının izlenebileceği hesaptır.

5.8.2.6. 215 Su Hayvanları ve Diğer Canlı Varlıklar

Tarım işletmesinde bir yıldan daha uzun süre kalacak olan su hayvanları ile yukarıda sayılan canlı varlık hesaplarının kapsamına girmeyen, ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla yetiştirilen diğer canlı varlıkların izlenebileceği hesaptır.

5.8.2.7. 216 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu hesap, 21 Canlı Varlıklar grubunda izlenen varlıkların değerlerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izleneceği hesaptır.

5.8.2.8. 217 Birikmiş Amortismanlar (-)

Bu gruptaki hesaplarda izlenen canlı varlıklar için ayrılan amortismanların izlenebileceği hesaptır. Canlı varlıklar için ayrılan amortismanlar ilgili gider hesabının borçlandırılması karşılığında bu hesaba kaydedilir.

5.8.2.9. 218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Akdoğan ve diğerlerine (2011:592) göre TMS 41 canlı varlıkların aktifleştirilmesinde büyüme evresini tamamlamış olma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle büyüme evresini tamamlamış ve büyüme evresinde olan canlı varlıklar “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılmadan doğrudan ilgili hesaba kaydedilebilir. Ancak dileyenler canlı varlıklarını doğum veya dikimden itibaren ürün verecek olgunluk çağına gelmelerine kadar geçen süre içinde bu hesapta izleyebilirler. Büyüme evresini tamamlayarak olgunluk aşamasına geçmiş olan canlı varlıklar bu hesaptan ilgili canlı varlık hesabına aktarılır.

5.8.2.10. 219 Verilen Avanslar

Bu grupta bulunan duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların satın alınması için verilen sipariş avanslarının izlendiği hesaptır.

6. ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde tarla bitkileri üretimi yapan bir tarım işletmesinde tarımsal faaliyet standardı çerçevesinde ürün maliyet hesaplamaları ve muhasebe uygulamalarına ilişkin bir örnek uygulama yapılacaktır. Bu amaçla TİGEM Çukurova Tarım İşletmesinde örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

Ülkemizde tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalar incelendiğinde büyükbaş hayvancılık işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu çalışmada bitkisel üretimin bir dalı olan tarla bitkileri üretiminde tek yıllık bir tarla bitkisi olan buğday üretim maliyet hesaplamaları ve muhasebe uygulamaları ele alınarak tarım muhasebesi yazınına katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

6.1.TİGEM Çukurova Tarım İşletmesi Hakkında Bilgiler

Osmanlı İmparatorluğu zamanında 1898 yılında Anavarza Çiflikatı Hümayunu Askerisi adı altında 880.000 dekar arazi üzerinde kurulmuştur. Ordunun ihtiyaç duyduğu atların yetiştirilmesi konusunda çalışan İşletme 1910 yılında lağvedilerek tüm damızlıkları satılarak arazi maliyeye devredilmiştir. 1927 yılında Ziraat Vekaleti (Tarım Bakanlığı), Çukurova'nın Hayvan yetiştirilmesine uygun olduğu kanaatine vararak bu sahada Hara kurulmasına karar vermiştir. 1927 yılında maliyeden devralınan arazide çiftlik binaları inşa edilmiş ve Mercimek Aygır Deposu adı altında Atatürk'ün hediye ettiği 2 aygır ile faaliyete başlamıştır. Bu tarihten 1983 yılına kadar Mercimek Harası adı ile faaliyetlerini sürdürmüştür. 1984 yılında Haralar ve İnekhanelerin Devlet Üretme Çiftlikleri ile birleşmesi neticesinde, Kamu İktisadi Kuruluşu olarak Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı “Çukurova Tarım İşletmesi Müdürlüğü” adı altında faaliyetlerini yürütmektedir. 1994 yılında “İktisadi Devlet Teşekkülüne” dönüştürülmüş olup, görevini bu statüde devam ettirmektedir (www.tigem.gov.tr, 05.09.2012).

İşletmede 01.01.2012 tarihi itibarıyla 1 müdür, 1 müdür yardımcısı, 5 ziraat mühendisi, 4 veteriner hekim, 3 tekniker ve teknisyen, 14 memur, 10 güvenlik görevlisi ve 104 işçi olmak üzere toplam 142 personel istihdam edilmektedir. İşletmede hizmet alım yöntemiyle 2012 yılında, bitkisel üretimde 24, hayvancılıkta 21 ve diğer hizmetlerde 9 kişi olmak üzere 54 kişi istihdam edilmiştir.

6.1.1. Arazi Varlığı

İşletmenin arazi varlığı 42.830 dekadır. Bu arazinin %94,9'u ekime uygun arazi (kültüraltı), %5,1'i ise ekime elverişli olmayan (kültürdışı) araziden oluşmaktadır.

Tablo 6.1. Arazi Varlığı

ARAZİNİN CİNSİ	Alanı (da)	Oranı (%)
KÜLTÜRALTI ARAZİ	40.663	94.9
Tarla Arazisi	32.457	79.8
Bahçe Arazisi	837	2.1
Yem Bitkileri	7.330	18.0
Tabii Mera	39	0.1
KÜLTÜRDİŞİ ARAZİ	2.167	5.1
TOPLAM ARAZİ	42.830	100.0
Sulanan Arazi	14.352	35.3

6.1.2. Üretim Faaliyetleri

TİGEM Çukurova Tarım İşletmesinde üretim faaliyetleri bitkisel ve hayvansal üretim olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır.

6.1.2.1. Bitkisel Üretim Faaliyetleri

Çukurova Tarım İşletmesinin bitkisel üretim faaliyetleri ile ilgili genel veriler aşağıdaki gibidir.

a) Çukurova Tarım İşletmesinin mevcut arazi varlığı 42.830 dekar olup, bunun 40.663 dekarı kültüraltı arazidir. II. ürün ekilişlerle birlikte üretim yapılan sahalar 48.000 dekara ulaşmaktadır.

b) Sulanan tarım alanı 14.532 dekadır.

c) Kuru tarım sahalarında; buğday, ayçiçeği, fiğ ve kanola ekilişleri yapılmaktadır. Buğday üretiminin tamamı tohumluk amaçlı yapılmaktadır. Kuru ziraat sahalarının 1/3'ünde münavebe (ekim nöbeti) amaçlı yağlık ayçiçeği ekilmektedir.

d) Sulu ziraat sahalarında, I. ve II. ürün olarak; mısır, pamuk, soya, kanola gibi tarıma dayalı sanayinin ihtiyacı olan ürünlere yer verilmektedir. Mısır ve soyanın aynı zamanda tohumluk üretimi de yapılmaktadır.

e) Yine sulu ziraat sahalarının bir kısmında; özel sektör firmalarıyla gerek sözleşmeli, gerek münavebe amaçlı yıllık arazi kiralama yoluyla, sertifikalı fidan, yer fıstığı, patates, cips'lik mısır üretimleri de yapılarak, bölgede iş gücünün artırılmasına yönelik faaliyetlere de imkân sağlanmaktadır.

f) Yem bitkileri olarak; hayvancılık şubesinin kaba yem ihtiyacını karşılamak üzere sulu sahalarda yonca, silajlık mısır, kuru sahalarda ise fiğ üretimi yapılmaktadır.

g) Bahçecilik şubesinde; 106 dekar nar, 30 dekar zeytin, 664 dekar okaliptus ve 191 dekar çeşitli ağaç türlerinden oluşan park alanıyla birlikte toplam 991 dekar tesis mevcuttur.

h) İşletmede her yıl, çevre ve bölge çiftçilerine yeni çeşitlerin tanıtımı ve yeni üretim tekniklerinin aktarılması amacıyla sulu ve kuru ziraat sahalarında denemeler kurulmaktadır. Yapılan denemelerin bir kısmı geniş sahalarda da uygulanmakta olup üreticilere görsel bilgi olarak da aktarılmaktadır. Bunlar; geniş buğday sahalarında çıkış öncesi yüzey drenaj kanallarının çekilmesi, buğdayda anıza ekim, yazlık bitkilerde sırta ve anıza ekim, silaj hasadı ve yapımı, mısırdaki biyolojik mücadele, sulu sahalarda güzlük erkenci kanola ve fiğ ekilişleri sonrası erken II. ürün mısır, soya ekimi gibi uygulamalardır.

6.1.2.2. Hayvansal Üretim Faaliyetleri

Çukurova Tarım İşletmesi'nin kuruluşundan bu yana; at, eşek, koyun gibi hayvanların yetiştiriciliği yapılmış olmasına rağmen ekonomik şartlar sonucu olarak, bunlardan vazgeçilip, sadece Siyah Alaca ırkı sığırlarla süt sığırıcılığına devam edilmektedir. Ortalama olarak, 500 baş civarında süt sığırı mevcuttur. Yetiştiricilerin ihtiyacı olan yüksek vasıflı damızlıklar da bu işletmeden temin edilebilmektedir. Bunun yanı sıra yetiştiricilere kültür ırkı sığır yetiştiriciliğinin yaygınlaşması amacıyla hayvan besleme, bakım, sağım ve yetiştirme konularında eğitici bilgiler verilerek, hayvan yetiştiriciliğinin daha bilimsel metotlarla yapılmasına yardımcı olunmaktadır.

6.2. Bitkisel Üretim Faaliyetlerinde Maliyet Hesaplaması

Çukurova Tarım İşletmesinde bitkisel üretim faaliyetleri içinde en büyük payı tarla bitkileri almaktadır. Bu bölümde uygulama yapılan işletmenin verilerinden yararlanarak bitkisel üretim faaliyetlerinden tarla bitkileri üretiminde maliyet hesaplamaları açıklanacaktır.

Aksoylu (2013:71) tarafından yapılan bir çalışmada giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41'in ruhuna daha uygun olmakla birlikte mevcut 7/B seçeneği kapsamının tarım işletmelerine uygun olmadığı ileri sürülmektedir. Aktif toplamı veya net satışlar toplamı belli bir büyüklüğü aşan üretim işletmelerinin 7/A seçeneğini kullanmak zorunda olmalarına rağmen çalışmada, 7/B seçeneğinin tarım işletmeleri için daha uygun olduğu görüşü benimsenerek 7/B seçeneği çerçevesi içinde maliyetlerin izlenmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir. Tarım işletmelerinde (bitkisel üretim) 7/B Maliyet hesaplarının akış şeması Ek-2'de verilmiştir

Özkan ve Aksoylu'ya (2012) göre standartta açıkça vurgulanmamakla beraber, canlı varlıkların satın alma maliyetleri hariç dönemde gerçekleşen bütün maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosu hesaplarına gider kaydedilmesini; canlı varlıkların Net Gerçeğe Uygun Değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ancak, ülkemizde tarım muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmaların büyük bir kısmında dönemde katılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği; canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir. Bu yaklaşım, canlı varlıkların ve tarım ürünlerinin maliyetinin hesaplanması bakımından uygun olmakla beraber, standardın benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesinin felsefesine uymamaktadır.

İşletmede üretilen mamullerin maliyetleri ÖTEM yöntemine göre kaydedilmekte, gerçek maliyetler yılsonunda hesaplanmaktadır. Giderlerin tamamı banka hesaplarından ödenmektedir. Muhasebe kayıtları yapılırken vergi ve diğer yasal yükümlülükler dikkate alınmamıştır. İşletmenin yıl içinde yapması gereken kayıtlar toplu olarak gösterilecektir.

6.2.1. Bitkisel Üretim Gider Yerleri

Bitkisel üretim faaliyetlerinde gider yerleri esas üretim gider yerleri (EÜGY) ile yardım üretim gider yerleri (YÜGY) ve yardımcı hizmet gider yerleri (YHGY) olarak ayrı ayrı incelenecektir.

6.2.1.1. Esas Üretim Gider Yerleri

İşletmenin bitkisel üretim bölümünde üretimi yapılan her bitki ayrı bir esas üretim gider yeri olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmenin bitkisel üretim faaliyetleri arasında tarla bitkileri üretimi birinci sırada gelmektedir. İşletmenin toplam kültüraltı (ekime elverişli) arazisinin %79.8'ini tarla bitkileri üretiminde kullanılan araziler oluşturmaktadır.

Bitkisel üretim bölümünün esas üretim gider yerleri aşağıdaki tabloda olduğu gibidir.

Tablo 6.2. Bitkisel Üretim Bölümü EÜGY

Kodu	Adı
01	Buğday
01.001	Kuru
01.002	Sulu
05	Dane Yemlik Mısır
05.001	1. Ürün
05.001.001	1. Ürün Kuru
05.001.002	1. Ürün Sulu
05.002	2. Ürün
05.002.001	2. Ürün Kuru
05.002.002	2. Ürün Sulu
06	Ayçiçeği
06.001	Kuru
06.002	Sulu
07	Kütlü Pamuk
07.001	1. Ürün
07.001.001	1. Ürün Kuru
07.001.002	1. Ürün Sulu
07.002	2. Ürün
07.002.001	2. Ürün Kuru
07.002.002	2. Ürün Sulu
10	Soya
10.001	1. Ürün
10.001.001	1. Ürün Kuru
10.001.002	1. Ürün Sulu
10.002	2. Ürün
10.002.001	2. Ürün Kuru
10.002.002	2. Ürün Sulu
15	Kolza (Kanola)
15.001	Kuru
15.002	Sulu
33	Zeytin
49	Diğer Meyveler
50	Yonca
52	Fiğ
54	Çayır Otu
61	Hasıl Mısır ²
61.001	1. Ürün
61.001.001	1. Ürün Sulu
61.002	2. Ürün
61.002.001	2. Ürün Sulu

6.2.1.2. Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri

Bitkisel üretim bölümünün yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri Tablo 6.3'te aşağıda verilmiştir.

² Hayvan yemi yapımında kullanılmak üzere yeşil olarak biçilen mısır.

Tablo 6.3. Bitkisel Üretim Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri

Kodu	Adı
342	Mutfak
351	Atölyeler Hizmet Üretimi
352	Traktörler
353	Tarım Alet ve Makineleri
357	Benzinli Motorlu Nakil Vasıtaları (M.N.V.)
358	Dizel M.N.V.
359	Kuvvet Santrali
360	Derin Kuyular
361	İş Makineleri

Bitkisel üretim şubesinin esas üretim, yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine ait dağıtım anahtarları Tablo 6.4.te olduğu gibidir.

Tablo 6.4. YÜGY ve HÜGY Dağıtım Anahtarları

Gider Yerleri	İş Saati	İşçi sayısı	Kwh	Km	Sulama Saati
342 Mutfak		X			
351 Atölyeler Hizmet Üretimi	X				
352 Traktörler	X				
353 Tarım Alet ve Makineleri	X				
357 Benzinli M.N.V.				X	
358 Dizel M.N.V.				X	
359 Kuvvet Santrali			X		
360 Derin Kuyular					X
361 İş Makinaları	X				

6.2.2. Tarla Bitkileri Üretiminde Maliyet Hesaplamaları

Bitkisel üretimde tarla bitkileri ekim ve hasat dönemleri itibariyle farklılık göstermektedir. Bir kısım tarla bitkileri (mısır, ayçiçeği, pamuk vb.) aynı yıl içinde ekilip, aynı yıl içinde hasat edilmekte ve yazlık ürünler olarak nitelendirilmektedir. Bir kısım tarla bitkileri (buğday, arpa, kanola vb.) ise Ekim-Kasım aylarında ekilmekte ve sonraki faaliyet döneminde Mayıs-Haziran aylarında hasat edilmektedir. Bu bitkilerin ekim masrafları (tohum, ilaç, gübre, toprak işleme giderleri ve yardımcı hizmet gider yerlerinden alınan paylar) gelecek yıla devretmektedir. Dolayısıyla buğday, arpa, kolza (kanola) gibi bitkilerin ekimi ve hasat zamanı bir faaliyet dönemi ile sınırlı kalmamakta, iki faaliyet dönemine yayılmakta ve bu tür ekimlere devreden ekilişler denilmektedir.

Bitkisel üretimde maliyet hesaplamalarımız devreden ekilişlerden buğday üretim maliyetleri üzerinden örneklendirilecektir. Buğday üretiminde ekim ve hasat aynı faaliyet dönemi içinde gerçekleşmediğinden üretim maliyetleri ekim dönemi maliyetleri ve hasat dönemi maliyetleri olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenecektir.

6.2.2.1. Buğday Ekim Dönemi Maliyetleri (Sonraki Döneme Devreden Maliyetler)

İşletmede 2011 yılında 43.203 dekar arazide tarla bitkisi üretim faaliyeti gerçekleşmiştir. Bu arazinin 17.254 dekarı buğday üretiminde kullanılmıştır. Bu bölümde 2011 yılında buğday ekim faaliyetlerinde gerçekleşen ve 2012 yılına devredecek olan maliyetler ile ilgili dağıtım işlemleri açıklanacaktır.

6.2.2.1.(1) Buğday Ekim Maliyetlerinde Birinci Dağıtım:

Esas üretim, yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinin kendi giderlerinin saptanması olarak ifade edilen birinci dağıtım sonrası Buğday Üretim Şubesinde 2011 yılında Buğday Ekimlerinde tüketilen direkt ve endirekt giderler ile yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde tüketilen endirekt giderler aşağıdaki gibidir.

6.2.2.1.(1).(a). Buğday Üretim Şubesi (Ekim Dönemi) Direkt ve Endirekt Giderleri

Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri: Buğday ekimi yapılan 17.254 dekar arazide 2011 yılında kullanılan ilk madde ve malzeme gideri 823.568,42 TL'dir. İlkmadde ve Malzeme giderinin ayrıntıları Tablo 6.5'deki gibidir. Buğday ekiminde kullanılan tohum ve gübre gibi ilk madde ve malzemeler ambar çıkış pusulası aracılığıyla izlenmektedir. İşletmede kullanılan ambar çıkış pusulası örneği Ek-3'te verilmiştir.

Tablo 6.5. Buğday Ekimi Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme	Tutar
Tohum	431.350,00
Kimyevi Gübre	372.218,42
Çiftlik Gübresi	20.000,00
Toplam	823.568,42

Direkt İşçilik Giderleri: Buğday ekimi için 2011 yılında yapılan direkt işçilik gideri 138.628,94 TL'dir. Buğday ekiminde kullanılan işçi ve yevmiye sayıları işçilik puantaj çizelgeleri aracılığıyla izlenmektedir. Birer aylık dönemler halinde gider yerlerinde kullanılan işçiliklere ait ücretleri gösteren çizelge örneği Ek-4'te verilmiştir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderlerinin Dağıtımı: 2011 yılında buğday ekimi faaliyetleri için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler tutarı 30.645,21 TL'dir. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet giderleri hizmet alımlarına (dışarıdan sağlanan işçilik) aittir. Hizmet alımı şeklinde dışarıdan sağlanan işçilik giderleri, işçilerin hangi üretim şubesinde kaç saat çalıştıklarına ait çizelgeler aracılığıyla tespit edilip dağıtılmaktadır.

Tablo 6.6. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Gider Yeri / Gider Türü	Dışarıdan Sağlanan İşçilik	Dışarı Yaptırılan Bakım-Onarım	Elektrik Gideri	Toplam
Buğday Ekimleri	30.645,21	0	0	30.645,21
Atölyeler	53.282,79	0	14.945,41	68.228,20
Traktörler	137.509,92	15.089,00	0	152.598,92
Tarım Alet ve Makineleri	11.318,74	7.410,00	0	18.728,74
Benzinli M.N.V.	0	13.659,32	0	13.659,32
Dizel M.N.V.	2.925,60	28.181,64	0	31.107,24
İş Makineleri	0	25.937,57	0	25.937,57
		Genel Toplam		340.905,20

6.2.2.1.(1).(b). Yardımcı Üretim ve Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Direkt ve Endirekt Giderleri

İlkmadde ve Malzeme Giderleri: İşletmede yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde tüketilen malzemeler ambar çıkış pusulası aracılığıyla takip edilmektedir. Depodan çıkan malzemeler ambar çıkış pusulası aracılığıyla ilgili gider yerine kaydedilmektedir. Buğday Üretim Şubesine ekim döneminde hizmet veren yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde tüketilen endirekt malzeme tutarları Tablo 6.8.'de verilmiştir.

İşçi Ücret ve Giderleri: Yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde kullanılan işçi ve yevmiye sayıları puantaj çizelgeleri aracılığıyla izlenmektedir. Buğday Üretim Şubesine ekim döneminde hizmet veren yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde kullanılan endirekt işçilik giderleri Tablo 6.8.'de verilmiştir.

Memur Ücret ve Giderleri: İşletmenin memur kadrosunda bulunan atölyelerde görevli teknisyenler ile iş makinesi operatörünün ücretlerinden oluşmaktadır. Atölyeler hizmet üretim yerinde 73.559,66 TL, iş makineleri yardımcı üretim yerinde ise 29.287,55 TL memur ücreti ödenmiştir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Buğday ekimleri ile yardımcı üretim ve hizmet üretimi gider yerlerinin dışarıdan sağladığı fayda ve hizmet giderlerinin şubeler itibariyle dağılımı Tablo 6.6.'da verilmiştir.

Çeşitli Giderler: Buğday ekimleri ile yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde yapılan çeşitli giderlerin ayrıntıları Tablo 6.7'de verilmiştir.

Tablo 6.7. Çeşitli Giderler

Gider Yeri / Gider Türü	İşçi Görev Yollukları	Taşıt Kira Giderleri	Kasko - Trafik Sigortası	Makine Kirası	Stajyer Öğrenci Ücretleri	Toplam (TL)
Atölyeler	5.278,67	692,21	0	0	6.308,99	12.279,87
Traktörler	5.359,79	1.862,84	5.977,28	0	0	13.199,91
Tarım Alet ve Makine	666,29	0	0	0	0	666,29
Benzinli M.N.V.	1.473,62	0	1.340,04	0	0	2.813,66
Dizel M.N.V.	1.006,11	21.956,71	6.384,53	0	0	29.347,35
İş Makineleri	0	0	0	18.528,98	0	18.528,98
Genel Toplam						76.836,06

Vergi, Resim ve Harçlar: Benzinli M.N.V.'lerin motorlu taşıt vergisi ve muayene harçları 1.406,83 TL ve Dizel M.N.V.'lerin motorlu taşıt vergisi ve muayene harçları toplamı ise 10.036,13 TL'dir.

Amortismanlar: Dönem sonu itibariyle Tarım Alet ve Makineleri için 37.399,54 TL ve Dizel taşıtlar için ise 25.780,01 TL amortisman hesaplanmıştır.

Tablo 6.8. I.Dağıtım Tablosu (2011 Yılı)

Gider Yeri/Gider Çeşidi	ESAS ÜRETİM GİDER YERİ		YARDIMI ÜRETİM VE HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ				
	BUĞDAY (Ekim Dönemi)	Atölyeler	Traktörler	Tarım Alet ve Makineleri	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V.	İş Makineleri
Direkt İlk Madde ve Mlz.	823.568,42	0	0	0	0	0	0
Direkt İşçilik	138.628,94	0	0	0	0	0	0
Direkt Giderler Toplamı	962.197,36	0	0	0	0	0	0
Endirekt Malzeme	0	17.970,55	952.393,57	70.062,58	49.159,88	119.873,76	111.038,52
Endirekt İşçilik	0	426.980,32	881.794,04	17.990,02	96.125,04	212.719,84	149.909,14
Memur Ücret ve Giderleri	0	73.559,46	0	0	0	0	29.287,55
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve H.	30.645,21	68.228,20	152.598,97	18.728,74	13.659,32	31.107,24	25.937,57
Çeşitli Giderler	0	12.279,87	13.199,91	666,29	2.183,66	29.347,35	18.528,98
Vergi, Resim ve Harçlar	0	0	0	0	1.406,83	10.036,13	0
Amortisman Giderleri	0	0	0	37.399,54	0	25.780,01	0
I.Dağıtım Toplamı	30.645,21	599.018,40	1.999.986,49	144.847,17	163.164,73	428.864,33	334.701,76

6.2.2.1.(2). Buğday Ekim Maliyetlerinde İkinci Dağıtım:

Esas üretim ve yardımcı üretim gider yerlerinin giderleri, birinci dağıtım ile belirlendikten sonra, sıra yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılmasına gelir.

İşletmede 2012 yılında hasat edilen buğdayın toprak hazırlıkları ve ekim faaliyetleri 2011 yılında yapıldığından 2011 yılında yapılan hazırlıklar ile ilgili maliyetler 2012 yılına devretmektedir. Dolayısıyla 2012 yılında hasat edilen buğdayın maliyetini hesaplarken öncelikle 2011 yılında yapılan toprak hazırlıklarına bakmak gerekir.

Toprak Hazırlıkları: Üretim yapılacak arazinin ekime hazırlanması tarla bitkileri üretim faaliyetleri arasında öncelikli faaliyetlerdendir. Ekim yapılabilmesi için arazinin gerektiği kadar sürülerek ekime hazırlanması gerekir. Bitkisel üretimde üretimi yapılacak bitkilerin ekileceği arazi, ekilecek bitkinin türüne ve ekim zamanına göre farklı sayıda sürüm işlemine tabi tutulur. Buğday, ayçiçeği gibi tarla bitkileri genellikle 3.sürümden (üçleme) sonra ekilirken, pamuk, soya ve mısır gibi bazı tarla bitkileri 4.sürümden (dörtleme) sonra ekilebilmektedir.

Tablo 6.9. 2011 Yılı Ekimlerinin Bitki Türlerine Dağılımı (Dekar)

Üretim Şb. Adı	Birleme	İkileme Ekim	Üçleme Ekim	Dörtleme Ekim	Beşleme Ekim	Toplam Ekim
2010'dan Devir	13.994					
Buğday			17.254			17.254
Ayçiçeği			9.084	538		9.622
Kütlü Pamuk				317	160	477
Soya 1.Ürün				2.000		2.000
Soya 2.Ürün		264	696			960
Mısır 1.Ürün				1.701		1.701
Mısır 2.Ürün			1.687			1.687
Hasıl Mısır		564	1.795	2.135		4.494
Hasıl Fiğ			3.640			3.640
Kanola				600		600
Yonca				511	146	657
Suni Mera				111		111
2012'e Devir	15.032					
Toplam		828	34.156	7.913	306	43.203

Yukarıdaki tabloda Çukurova Tarım İşletmesinde 2011 yılı içinde toprak hazırlıkları yapılan 43.203 dekar arazinin ekimi yapılan bitki türlerine dağılımı görülmektedir.

İşletmede 2011 yılında 43.203 dekar alanda ekim yapılmıştır. 2011 yılında sürümü yapılan arazinin 15.032 dekarı 2012 yılına devretmiştir. Ekim yapılan ve 2012 yılına devreden arazi toplamı 58.235 dekadır. Bu rakamdan 2010 yılından devreden 13.994 dekar arazi düşüldüğünde kalan 44.241 dekar arazi 2011 yılında yapılan 1. Sürüm miktarını vermektedir.

Toprak hazırlıklarının maliyet hesabında kullanılan gider rakamları traktörler, tarım alet ve makineleri ile motorlu nakil vasıtaları gider yerlerinden gelen rakamlardan elde edilmektedir.

Traktörler Yardımcı Üretim Gider Yerinde (YÜGY) Oluşan Toprak Hazırlama Maliyetlerinin Dağıtımı: Traktörler Gider Yeri 2011 yılında yapılan toprak hazırlıkları için 740.599,78 TL tutarında gider yapmıştır. Traktörler gider yerinde oluşan giderler ilkmadde ve malzeme (motorin, madeni yağ, antifriz, yedek parça), işçi ücretleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (traktör bakım-onarımı) ve atölyeler yardımcı hizmet gider yerinden alınan masraf payından oluşmaktadır. Traktörler Gider yerinin toprak hazırlıkları sırasında yaptığı giderlerin dağıtımında kullanılacak anahtar olan iş saatleri aşağıdaki gibidir.

1.Sürüm	: 4.641 saat
2.Sürüm	: 3.309 saat
3.Sürüm	: 2.882 saat
4.Sürüm	: 533 saat
5.Sürüm	: 19 saat
Toplam	11.384 saat

Traktörler gider yerinde yapılan 740.599,78 TL'lik giderin toprak hazırlıklarına dağıtılmasında kullanılacak katsayı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Dağıtım Katsayısı = Toplam Gider / İş Saati

740.599,78 TL / 11.384 saat= 65,0562 TL/ İş saati

Dağıtım katsayısı hesaplandıktan sonra sıra ilgili giderin toprak hazırlama faaliyetlerine dağıtımına gelir.

1.Sürüm	: 4.641 saat X 65,0562 = 301.925,82 TL
2.Sürüm	: 3.309 saat X 65,0562 = 215.270,97 TL
3.Sürüm	: 2.882 saat X 65,0562 = 187.491,97 TL
4.Sürüm	: 533 saat X 65,0562 = 34.674,95 TL
5.Sürüm	: 19 saat X 65,0562 = 1.236,07 TL

Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nde Oluşan Toprak Hazırlama Maliyetlerinin Dağıtımı: Tarım Alet ve Makineleri YÜGY 2011 yılında yapılan toprak hazırlıkları için 124.186,44 TL tutarında gider yapmıştır. Tarım alet ve makineleri gider yerinde oluşan giderler ilkmadde ve malzeme (madeni yağlar, yedek parça, küçük alet ve takımlar), işçi ücretleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (bakım-onarım), amortisman giderlerinden oluşmaktadır. Toprak hazırlıklarında kullanılan zirai aletler traktörler ile birlikte kullanıldığından Tarım Alet ve Makineleri Gider Yerinin giderlerinin dağıtımında kullanılacak anahtar olan iş saatleri Traktörler YÜGY ile aynıdır.

Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nde yapılan 124.186,44 TL'lik giderin toprak hazırlıklarına dağıtılmasında kullanılacak katsayı aşağıdaki gibi hesaplanır.

124.186,44 TL / 11.384 saat= 10,90886 TL/saat

Dağıtım katsayısı hesaplandıktan sonra sıra ilgili giderin toprak hazırlama faaliyetlerine dağıtımına gelir. Sürümlere ait iş saatlerinin dağıtım katsayısı ile

çarpılmasından sonra her bir sürüm faaliyetinin Tarım Alet ve Makineleri YÜGY'nden aldığı pay aşağıdaki gibi hesaplanır.

1.Sürüm	: 4.641 saat X 10,90886 = 50.628,01
2.Sürüm	: 3.309 saat X 10,90886 = 36.097,42
3.Sürüm	: 2.882 saat X 10,90886 = 31.439,33
4.Sürüm	: 533 saat X 10,90886 = 5.814,39
5.Sürüm	: 19 saat X 10,90886 = 207,27

Motorlu Taşıtlar YHGY'nde Oluşan Toprak Hazırlama Maliyetlerinin Dağıtımı: Motorlu Taşıtlar YHGY 2011 yılında yapılan toprak hazırlıkları için 3.988,56 TL tutarında gider yapmıştır. Motorlu Taşıtlar gider yerinde oluşan giderler ilkmadde ve malzeme (motorin, benzin, likit petrol gazı, madeni yağlar, oto yedek parçaları, antifriz), işçi ücretleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (bakım-onarım), amortisman, vergi resim ve harçlardan (motorlu taşıt vergisi, muayene harçları) oluşmaktadır. Motorlu Taşıtlar Gider yerinin toprak hazırlıkları sırasında yaptığı giderlerin dağıtımında kullanılacak anahtar olan iş saatleri aşağıdaki gibidir.

1.Sürüm	: 2.100 saat
2.Sürüm	: 1.050 saat
3.Sürüm	: 850 saat
4.Sürüm	: 260 saat
5.Sürüm	: 190 saat
Toplam	: 4.450 saat

Motorlu Taşıtlar gider yerinde yapılan 3.988,56 TL'lik giderin toprak hazırlıklarına dağıtılmasında kullanılacak katsayı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$3.988,56 \text{ TL} / 4.450 \text{ saat} = 0,8963 \text{ TL/saat}$$

Dağıtım katsayısı hesaplandıktan sonra sıra ilgili giderin toprak hazırlama faaliyetlerine dağıtımına gelir.

1.Sürüm	: 2.100 saat X 0,8963 = 1.882,24 TL
2.Sürüm	: 1.050 saat X 0,8963 = 941,12 TL
3.Sürüm	: 850 saat X 0,8963 = 761,86 TL
4.Sürüm	: 260 saat X 0,8963 = 233,04 TL
5.Sürüm	: 190 saat X 0,8963 = 170,30 TL

2011 yılı toprak hazırlıkları maliyet tablosu Tablo 6.10'da aşağıda verilmiştir.

Tablo.6.10. Toprak Hazırlama Maliyet Tablosu (31.12.2011 Tarihi İtibariyle)

	İŞLEMLER	Arazi	Traktör Hissesi	MNV Hissesi	Toplam	Dekar Maliyeti
		Dekar	TL	TL	TL	
1. Sürme	Geçen Yıldan Devir	13.994,00	130.993,83	520,74	131.514,57	9,40
	Bu Yıl Yapılan Giderler	44.241,00	352.553,84	1.882,24	354.436,08	8,01
	Toplam	58.235,00	483.547,67	2.402,98	485.950,65	8,34
	İkinci Sürmeye Nakil	43.203,00	358.731,17	1.782,70	360.513,87	8,34
	Ekimlere Nakledilen	0	0	0	0	0
	Gelecek Yıla Devir	15.032,00	124.816,50	620,28	125.436,88	8,34
	Toplam	58.235,00	483.547,67	2.402,98	485.950,65	8,34
2. Sürme	Geçen Yıldan Devir	0	0	0	0	0
	Bir Önceki Sürümden	43.203,00	358.731,17	1.782,70	360.513,87	8,34
	Bu Yıl Yapılan Giderler		251.368,38	941,12	252.309,50	5,84
	Toplam	43.203,00	610.099,55	2.723,82	612.823,37	14,18
	Üçüncü Sürmeye Nakil	42.375,00	598.406,79	2.671,62	601.078,41	14,18
	Ekimlere Nakledilen	828,00	11.692,76	52,20	11.744,96	14,18
	Gelecek Yıla Devir	0	0	0	0	0
3. Sürme	Toplam	43.203,00	610.099,55	2.723,82	612.823,37	14,18
	Geçen Yıldan Devir	0	0	0	0	0
	Bir Önceki Sürümden	42.375,00	598.406,79	2.671,62	601.078,41	14,18
	Bu Yıl Yapılan Giderler	0	218.931,30	761,86	219.693,16	5,18
	Toplam	42.375,00	817.338,09	3.433,48	820.771,57	19,36
	Dördüncü Sürmeye Nakil	8.219,00	158.529,83	665,96	159.195,79	19,36
	Ekimlere Nakledilen	34.156,00	658.808,26	2.767,52	661.575,78	19,36
4. Sürme	Gelecek Yıla Devir	0	0	0	0	0
	Toplam	42.375,00	817.338,09	3.433,48	820.771,57	19,36
	Geçen Yıldan Devir	0	0	0	0	0
	Bir Önceki Sürümden	8.219,00	158.529,83	665,96	159.195,79	19,36
	Bu Yıl Yapılan Giderler	0	40.489,38	233,04	40.722,42	4,95
	Toplam	8.219,00	199.019,21	899,00	199.918,21	24,31
	Beşinci Sürmeye Nakil	306,00	7.409,65	33,48	7.443,13	24,31
5. Sürme	Ekimlere Nakledilen	7.913,00	191.609,56	865,52	192.475,08	24,31
	Gelecek Yıla Devir	0	0	0	0	0
	Toplam	8.219,00	199.019,21	899,00	199.918,21	24,31
	Geçen Yıldan Devir	0	0	0	0	0
	Bir Önceki Sürümden	306,00	7.409,65	33,48	7.443,13	24,31
	Bu Yıl Yapılan Giderler	0	1.243,34	170,30	1.413,64	4,62
	Toplam	306,00	8.652,99	203,78	8.856,77	28,93
Ekim Haz. İcmali	Altıncı Sürmeye Nakil	0	0	0	0	0
	Ekimlere Nakledilen	306,00	8.652,99	203,78	8.856,77	28,93
	Gelecek Yıla Devir	0	0	0	0	0
	Toplam	306,00	8.652,99	203,78	8.856,77	28,93
	Birinci Sürümden Ekilen	0	0	0	0	0
	İkinci Sürümden Ekilen	828,00	11.692,76	52,20	11.744,96	14,18
	Üçüncü Sürümden Ekilen	34.156,00	658.808,26	2.767,52	661.575,78	19,36
Ekim Haz. İcmali	Dördüncü Sürümden Ekilen	7.913,00	191.609,56	865,52	192.475,08	24,31
	Beşinci Sürümden Ekilen	306,00	8.652,99	203,78	8.856,77	28,93
	Altıncı Sürümden Ekilen	0	0	0	0	0
	Ekimler Toplamı	43.203,00	870.763,57	3.889,02	874.652,59	86,78

Tablo 6.10.da 2011 yılı toprak hazırlıklarının dekara maliyetleri verilmektedir. Tabloda traktörler ile tarım alet ve makineleri eşzamanlı çalıştığından bu gider yerlerine ait masraf toplamı traktör hissesi sütununda birlikte verilmiştir. Tablo incelendiğinde toprak hazırlıkları için yapılan her bir sürüm faaliyetinin maliyeti görülmektedir. 2011

yılında 44.241 dekar arazide 1.sürüm yapılmıştır. 2010 yılından devreden 13.994 dekar ile birlikte 2011 yılında yapılan 1.sürüm toplamı 58.235 dekara ulaşmıştır. İşletmede 1.sürümden ekim yapılmadığından 43.203 dekar arazi ikinci sürüme devretmiş, 15.032 dekarı arazi ise 2012 yılına devretmiştir. Birinci sürüm sonunda dekara maliyet 8,34 TL olarak hesaplanmıştır.

İkinci sürüme devredilen 43.203 dekar arazinin 2.sürümü yapıldıktan sonra 828 dekarında 2.ürün soya ve hasıl mısır ekimi yapılmıştır (Tablo 6.9). Kalan 42.375 dekar arazi 3.sürüme devretmiştir. İkinci sürümün dekara maliyeti 5,84 TL'dir.

Üçüncü sürüme devredilen 42.375 dekar arazinin 3.sürümü yapıldıktan sonra 17.254 dekar buğday, 9.084 dekar ayçiçeği, 3.640 dekar hasıl fiğ, 1.795 dekar hasıl mısır, 1.687 dekar 2.ürün yemlik dane mısır, 696 dekar 2.ürün soya olmak üzere 34.156 dekarında ekim yapılmıştır. Kalan 8.219 dekar arazi 4.sürüme devretmiştir. Üçüncü sürümde dekara maliyet 5,18 TL olmuştur.

Dördüncü sürüme devredilen 8.219 dekar arazinin 4.sürümü yapıldıktan sonra 2.135 dekar hasıl mısır, 2.000 dekar 1.ürün soya, 1.701 dekar 1.ürün yemlik dane mısır, 600 dekar kanola, 538 dekar ayçiçeği, 511 dekar yonca tesisi, 317 dekar kütlü pamuk ve 111 dekar suni mera ekimi yapılmıştır. Kalan 306 dekar arazi 5.sürüme devretmiştir. Dördüncü sürümde dekara maliyet 4,95 TL olmuştur.

Beşinci sürüme devredilen 306 dekar arazinin 5.sürümü yapıldıktan sonra 160 dekar kütlü pamuk ve 146 dekar yonca ekimi yapılmıştır. Beşinci sürümde dekara maliyet 4,62 TL olmuştur.

Tablodaki verilere göre 2011 yılında üçüncü sürüm sonunda ekilen 34.156 dekar arazinin 17.254 dekarında buğday ekimi yapılmıştır. Üçüncü sürüm sonrası yapılan buğday ekiminin dekara maliyetinin 19,36 TL olarak gerçekleştiği tabloda görülmektedir.

Üçüncü sürüm sonrası ekilen buğdayın toprak hazırlıklarından aldığı 334.037,44 TL'nin sürümlere dağılımı şu şekildedir.

1.Sürüm	17.254 dekar X 8,34 =	143.898,36
2.Sürüm	17.254 dekar X 5,84 =	100.763,36
3.Sürüm	17.254 dekar X 5,18 =	89.375,72
		<u>334.037,44</u>

Toprak hazırlıklarının dekara maliyeti traktörler, tarım alet ve makineleri ile motorlu nakil vasıtaları yardımcı gider yerlerinden yapılan dağıtım sonucu elde edilmektedir. Buğday ekimlerinin toprak hazırlıklarından aldığı 334.037,44 TL'nin yardımcı üretim gider yerleri itibarıyla dağılımı Tablo 6.11'de görülmektedir.

Tablo 6.11. Toprak Hazırlık Giderlerinin Dağılımı (TL)

Toprak Hazırlıkları Gider Çeşitleri	Traktörler	Tarım Alet Mak.	Benzinli M.N.V.	Toplam
Endirekt Malzeme	126.458,82	10.115,06	417,60	136.991,48
Endirekt İşçilik	131.158,30	22.775,59	872,20	154.806,09
Memur Ücret ve Giderleri	2.534,87	3.514,96	10,39	6.060,22
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm.	22.500,56	5.735,69	125,06	28.361,31
Çeşitli Giderler	2.164,61	673,38	25,45	2.863,44
Vergi Resim ve Harçlar	0,00	0,00	11,99	11,99
Amortisman Giderleri	0,00	4.942,91	0,00	4.942,91
Endirekt Giderler Toplamı	284.817,16	47.757,59	1.462,69	334.037,44

Atölyeler YHGY: Bakım ve onarım atölyeleri, esas üretim gider yerlerine doğrudan hizmet vermediğinden bu bölümün giderlerinden esas üretim gider yerlerine pay verilmemektedir. Atölyeler şubesi işletmedeki diğer bütün yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine hizmet vermektedir. Bu nedenle atölyeler şubesinde hangi yardımcı üretim ve hizmet gider yerine kaç saat hizmet verildiği tutulan işçilik puantaj çizelgeleri aracılığıyla tespit edilmektedir.

Atölyeler YHGY’nde 18.420 iş saati hizmet verilmiştir. Atölyeler YHGY’nin 2011 yılı sonunda gider toplamı 599.018,40 TL’dir. Atölyeler gider yerine ait dağıtımı yapılan giderin ayrıntıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 6.12. Atölyeler YHGY Gider Dağılımı

Atölyeler Gider Çeşitleri	Tutar	%
Endirekt Malzeme	17.970,55	3,00
Endirekt İşçilik	426.980,32	71,28
Memur Ücret ve Giderleri	73.559,46	12,28
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	68.228,20	11,39
Çeşitli Giderler	12.279,87	2,05
Vergi Resim ve Harçlar	0	0
Amortisman Giderleri	0	0
Endirekt Giderler Toplamı	599.018,40	100,00

Dağıtım Katsayısı= 599.018,40 TL /18.420 İş saati = **32,52 TL/iş saati**

Atölyeler YHGY’ne ait 599.018,40 TL tutarındaki giderin işletmedeki esas ve yardımcı üretim şubelerine dağılımı Tablo 6.13’de görülmektedir.

Tablo 6.13. Atölyeler YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Masraf Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
301	Sığircılık Şubesi	3.250	32,52	105.690,00
352	Traktör Şubesi	4.780	32,52	155.445,60
353	Tarım Alet ve Makineleri	6.660	32,52	216.583,20
357	M.N.V. (Benzinli)	310	32,52	10.081,20
358	M.N.V. (Diesel)	840	32,52	27.316,80
359	Kuvvet Santrali	50	32,52	1.626,00
360	Sulama Sistemleri	1.120	32,52	36.422,40
361	İş Makineleri	450	32,52	14.634,00
363	Tohum Temizleme	840	32,52	27.316,80
770	İşletme Yön. Mas.Yeri	120	32,52	3.902,40
Toplam		18.420		599.018,40

Atölyelerden pay alan gider yerlerinin aldıkları gider payının gider çeşitlerine dağılımı ise şu şekilde yapılmaktadır. Atölyeler gider yerinin dağıtımını yapılan toplam 599.018,40 TL'lik giderin gider çeşitlerine göre yüzdelik oranları belirlenerek her bir gider yerine verilen pay gider çeşitlerine dağıtılmış olur. Buna göre giderlerinden Buğday Ekimlerine pay verilecek olan Traktörler, Tarım Alet ve Makineleri, Benzinli ve Dizel M.N.V. ile İş Makinelerinin Atölyelerden aldığı payların gider çeşitleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 6.14. Atölyeler YHGY Giderlerinin Diğer Gider Yerlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Traktörler	Tarım Alet ve Mak.	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V	İş Makineleri
Endirekt Malzeme	4.663,37	6.497,50	302,44	819,50	439,02
Endirekt İşçilik	110.801,62	154.380,50	7.185,88	19.471,42	10.431,12
Memur Ücret ve Giderleri	19.088,72	26.596,42	1.237,97	3.354,50	1.797,06
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	17.705,25	24.668,83	1.148,25	3.111,38	1.666,81
Çeşitli Giderler	3.186,64	4.439,95	206,66	560,00	299,99
Vergi Resim ve Harçlar	0	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	0	0	0	0	0
Endirekt Giderler Toplamı	155.445,60	216.583,20	10.081,20	27.316,80	14.634,00

Traktörler YÜGY Gider Dağıtımı: Traktörler YÜGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 2.155.432,09 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutarın gider çeşitlerine dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 6.15. Traktörler YÜGY Dağıtıma Tabi Giderleri

Traktörler Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam	%
Endirekt Malzeme	952.393,57	4.663,37	957.056,94	44,40
Endirekt İşçilik	881.794,04	110.801,62	992.595,66	46,05
Memur Ücret ve Giderleri	0	19.088,72	19.088,72	0,89
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	152.598,97	17.705,25	170.304,22	7,90
Çeşitli Giderler	13.199,91	3.186,64	16.386,55	0,76
Vergi Resim ve Harçlar	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	0	0	0	0
Endirekt Giderler Toplamı	1.999.986,49	155.445,60	2.155.432,09	100,00

Traktörler gider yerinde tutulan iş saati puantajına göre üretim şubeleri itibariyle 33.132 saat çalışmıştır.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 2.155.442,09 \text{ TL} / 33.132 \text{ İş saati} = \mathbf{65,05620 \text{ TL/İş saati}}$$

Traktörler gider yerine ait gider tutarının iş saatlerine bölünmesi ile elde edilen dağıtım katsayısının üretim gider yerleri iş saatleri ile çarpılması sonucu Traktörler gider yerinden pay verilecek olan üretim yerlerinin alacağı gider payları hesaplanır. Yapılan dağıtım sonrası esas üretim yerlerinin Traktörler YÜGY giderlerinden aldığı pay Tablo 6.16’da verilmiştir.

Tablo 6.16. Traktörler YÜGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse
001	Buğday Şubesi	3.138	65,05620	204.146,38
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	0	65,05620	0
006	Ayçiçeği Şubesi	1.800	65,05620	117.101,16
007	Kütlü Pamuk	420	65,05620	27.323,60
010	Soya 1.Ürün	350	65,05620	22.769,67
010	Soya 2.Ürün	250	65,05620	16.264,05
015	Kolza (Kanola)	0	65,05620	0
022	Yemlik Dane Mısır Şb.(II.Ürün)	1.200	65,05620	78.067,44
050	Yonca Kuru Ot	420	65,05620	27.323,60
052	Hasıl Fiğ	680	65,05620	44.238,22
061	Hasıl Mısır	620	65,05620	40.334,85
071	Mısır Silajı	420	65,05620	27.323,60
033	Meyvecilik	60	65,05620	3.903,38
200	Buğday Tohumu	1.250	65,05620	31.320,25
286	Buğday Ekimi	7.250	65,05620	471.657,47
295	Kolza (Kanola) Ekimi	180	65,05620	11.710,12
301	Sığırcılık	2.920	65,05620	189.964,11
400	Pazarlama Satış	130	65,05620	8.457,31
500	İşletme İdare	500	65,05620	82.728,11
502	Park Ağaçlandırma	160	65,05620	10.408,99
276	Yonca Tesisi	0	65,05620	0
	1.Sürüm	4.641	65,05620	301.925,82
	2.Sürüm	3.309	65,05620	215.270,97
	3.Sürüm	2.882	65,05620	187.491,97
	4.Sürüm	533	65,05620	34.674,95
	5.Sürüm	19	65,05620	1.236,07
Toplam		33.132		2.155.442,09

Yapılan dağıtım sonrası Traktörler şubesi giderlerinden Buğday Ekimlerine 471.657,47 TL pay verilmektedir. Bu tutarın gider çeşitlerine göre dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 6.17 Traktörlerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Ekimi (TL)
Endirekt Malzeme	209.415,92
Endirekt İşçilik	217.198,26
Memur Ücret ve Giderleri	4.197,75
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	37.260,94
Çeşitli Giderler	3.584,60
Vergi Resim ve Harçlar	0
Amortisman Giderleri	0
Endirekt Giderler Toplamı	471.657,47

Tarım Alet ve Makineleri YHGY Gider Dağıtımı: Yardımcı üretim gider yerlerinden Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 361.430,37 TL olarak hesaplanmıştır. Zirai aletler traktörler ile birlikte kullanıldığından bu gider yerinin iş saatleri traktörler gider yeri ile aynıdır.

Tablo 6.18. Tarım Alet ve Makineleri YHGY Dağıtımına Tabi Giderleri

Tarım Alet ve Makineleri Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam	%
Endirekt Malzeme	70.062,58	6.497,50	76.560,08	21,18
Endirekt İşçilik	17.990,02	154.380,50	172.370,52	47,69
Memur Ücret ve Giderleri	0	26.596,42	26.596,42	7,36
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	18.728,74	24.668,83	43.397,57	12,01
Çeşitli Giderler	666,29	4.439,95	5106,24	1,41
Vergi Resim ve Harçlar	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	37.399,54	0	37.399,54	10,35
Endirekt Giderler Toplamı	144.847,17	216.583,20	361.430,37	100,00

Aşağıda Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nin giderlerinin dağıtımında kullanılacak katsayı ve gider dağıtım tablosu verilmiştir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 361.430,37 \text{ TL} / 33.132 \text{ İş saati} = \mathbf{10,9088 \text{ TL/saati}}$$

Tablo 6.19. Tarım Alet ve Makineleri YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	3.138	10,9088	34.231,81
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	0	0	0
006	Ayçiçeği Şubesi	1.800	10,9088	19.635,84
007	Kütlü Pamuk	420	10,9088	4.581,70
010	Soya 1.Ürün	350	10,9088	3.818,08
010	Soya 2.Ürün	250	10,9088	2.727,20
015	Kolza (Kanola)	0	0	0
022	Yemlik Dane Mısır Şb.(II.Ürün)	1.200	10,9088	13.090,56
050	Yonca Kuru Ot	420	10,9088	4.581,70
052	Hasıl Fiğ	680	10,9088	7.417,98
061	Hasıl Mısır	620	10,9088	6.763,46
071	Mısır Silajı	420	10,9088	4.581,70
033	Meyvecilik	60	10,9088	654,53
200	Buğday Tohumu	1.250	10,9088	13.636,00
286	Buğday Ekimi	7.250	10,9088	79.088,80
295	Kolza (Kanola) Ekimi	180	10,9088	1.963,58
301	Sığırcılık	2.920	10,9088	31.853,70
400	Pazarlama Satış	130	10,9088	1.418,14
500	İşletme İdare	500	10,9088	5.454,40
502	Park Ağaçlandırma	160	10,9088	1.745,41
276	Yonca Tesisi	0	0	0
	1.Sürüm	4.641	10,9088	50.627,74
	2.Sürüm	3.309	10,9088	36.097,22
	3.Sürüm	2.882	10,9088	31.439,16
	4.Sürüm	533	10,9088	5.814,39
	5.Sürüm	19	10,9088	207,27
	Toplam	33.132		361.430,37

Tarım Alet ve Makineleri gider yerinin giderlerinin dağıtımından Buğday Ekimleri 79.088,80 TL pay almıştır. Buğday ekimlerine verilen bu gider tutarı aşağıdaki tabloda verilen yüzdelere göre gider çeşitlerine dağıtılacaktır.

Buğday Ekimlerine verilen 79.088,80 TL'nin gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.20'de görülmektedir.

Tablo 6.20 Tarım Alet ve Makinelerinden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Ekimi (TL)
Endirekt Malzeme	16.751,01
Endirekt İşçilik	37.717,45
Memur Ücret ve Giderleri	5.820,94
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	9.498,56
Çeşitli Giderler	1.115,15
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Amortisman Giderleri	8.185,69
Endirekt Giderler Toplamı	79.088,80

Motorlu Nakil Vasıtaları Gider Yerinin Gider Dağıtımı: İşletmede kullanılan motorlu taşıtlar benzinli ve dizel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Benzinli ve Dizel motorlu taşıtların giderleri ayrı ayrı dağıtımına tabi tutulmaktadır.

a) Benzinli M.N.V. YHGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası dağıtım tabi toplam gider tutarı 173.245,93 TL olarak hesaplanmıştır. Tablo 6.21'de bu giderin gider çeşitlerine dağılımı ve yüzdelik payları görülmektedir.

Tablo 6.21. Benzinli M.N.V. YÜGY Dağıtım Tabi Giderleri

Benzinli M.N.V. Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	49.159,88	302,44	49.462,32	28,55
Endirekt İşçilik	96.125,04	7.185,88	103.310,92	59,63
Memur Ücret ve Giderleri		1.237,97	1237,97	0,71
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	13.659,32	1.148,25	14.807,57	8,55
Çeşitli Giderler	2.813,66	206,66	3.020,32	1,74
Vergi Resim ve Harçlar	1.406,83	0	1.406,83	0,82
Amortisman Giderleri	0	0	0	0
Endirekt Giderler Toplamı	163.164,73	10.081,20	173.245,93	100,00

Benzinli M.N.V. YHGY'nin giderlerinin dağıtımında kullanılacak olan dağıtım katsayısı toplam gider tutarının iş saatlerine bölünmesiyle aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 173.245,93 \text{ TL} / 193.290 \text{ km} = \mathbf{0,89630 \text{ TL/km}}$$

Yapılan dağıtım sonrası esas üretim yerlerinin Benzinli M.N.V. YHGY'nin giderlerinden aldığı pay Tablo 6.22'de verilmiştir.

Tablo 6.22. Benzinli M.N.V. YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati (Km)	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	15.400	0,89630	13.803,10
005	Yemlik Dane Mısır (I.Ürün)	500	0,89630	448,15
006	Ayçiçeği Şubesi	5.000	0,89630	4.481,50
007	Kütlü Pamuk	2.800	0,89630	2.509,64
010	Soya 1.Ürün	900	0,89630	806,67
010	Soya 2.Ürün	950	0,89630	851,49
015	Kolza (Kanola)	40	0,89630	35,85
022	Yemlik Dane Mısır (II.Ürün)	2.800	0,89630	2.509,64
050	Yonca Kuru Ot	1200	0,89630	1.075,56
052	Hasıl Fiğ	3.000	0,89630	2.688,90
061	Mısır Hasılı	5.000	0,89630	4.481,50
071	Mısır Silajı	2.800	0,89630	2.509,64
033	Zeytin	25	0,89630	22,41
049	Diğer Meyveler	20	0,89630	17,93
200	Buğday Tohumu	4.800	0,89630	4.302,24
286	Buğday Ekimi	8.500	0,89630	7.618,55
301	Sığırcılık	25.200	0,89630	22.586,76
400	Pazarlama Satış	5.000	0,89630	4.481,50
500	İşletme İdare	31.925	0,89630	28.614,38
502	Park Ağaçlandırma	480	0,89630	430,22
505	Özel Güvenlik	72.500	0,89630	64.981,75
	1.Sürüm	2.100	0,89630	1.882,23
	2.Sürüm	1.050	0,89630	941,12
	3.Sürüm	850	0,89630	761,86
	4.Sürüm	260	0,89630	233,04
	5.Sürüm	190	0,89630	170,30
	Toplam	193.290		173.245,93

Benzinli M.N.V.'lerden Buğday Ekimlerine verilen 7.618,55 TL'nin gider çeşitlerine dağılımı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 6.23. Benzinli M.N.V.'lerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Ekimi (TL)
Endirekt Malzeme	2.175,10
Endirekt İşçilik	4.542,94
Memur Ücret ve Giderleri	54,09
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	651,39
Çeşitli Giderler	132,56
Vergi Resim ve Harçlar	62,47
Amortisman Giderleri	0,00
Endirekt Giderler Toplamı	7.618,55

b) Dizel M.N.V. YHGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası dağıtıma tabi toplam gider tutarı 456.181,13 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.24. Dizel M.N.V. YHGY Dağıtıma Tabi Giderleri

Dizel M.N.V. Gider Çeşitleri	L.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	119.873,76	819,50	120.693,26	30,04
Endirekt İşçilik	212.719,84	19.471,42	232.191,26	48,42
Memur Ücret ve Giderleri	0	3.354,50	3354,5	0,70
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	31.107,24	3.111,38	34.218,62	7,14
Çeşitli Giderler	29.347,35	560,00	29.907,35	6,24
Vergi Resim ve Harçlar	10.036,13	0	10.036,13	2,09
Amortisman Giderleri	25.780,01	0	25.780,01	5,37
Endirekt Giderler Toplamı	428.864,33	27.316,80	456.181,13	100,00

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 456.181,13 / 251.992 = \mathbf{1,8103}$$

Dağıtım katsayısının iş saatleri (km) ile çarpılması ile bulunan üretim yerleri gider payları Tablo 6.25'de görülmektedir.

Tablo 6. 25. Diesel M.N.V. YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati (Km)	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse
001	Buğday Şubesi	22.000	1,8103	39.826,60
006	Ayçiçeği Şubesi	4.800	1,8103	8.689,44
007	Kütlü Pamuk	1.550	1,8103	2.805,97
010	Soya 1.Ürün	3.500	1,8103	6.336,05
010	Soya 2.Ürün	3.250	1,8103	5.883,48
022	Yemlik Dane Mısır Şb.(II.Ürün)	5.300	1,8103	9.594,59
050	Yonca Kuru Ot	1.200	1,8103	2.172,36
052	Hasıl Fiğ	4.250	1,8103	7.693,78
061	Mısır Hasılı	9.250	1,8103	16.745,28
071	Mısır Silajı	12.500	1,8103	22.628,75
033	Zeytin	12	1,8103	21,72
200	Buğday Tohumu	29.000	1,8103	52.498,70
286	Buğday Ekimi	22.080	1,8103	39.971,42
301	Sığırcılık	42.600	1,8103	77.118,78
400	Pazarlama Satış	51.200	1,8103	92.687,36
500	İşletme İdare	39.360	1,8103	71.253,41
502	Park Ağaçlandırma	140	1,8103	253,44
	1.Sürüm	0		0
	2.Sürüm	0		0
	3.Sürüm	0		0
	4.Sürüm	0		0
Toplam		251.992		456.181,13

İşletmede arazi şefleri tarafından kullanılan nakil vasıtaları işletmeye ait benzinli taşıtlardır. Bu nedenle 2011 yılında Dizel MN.V.'lerden sürüm giderlerine pay verilmemiştir. 2011 yılında yapılan toprak hazırlıklarına sadece benzinli taşıtlardan pay verilmiştir.

Dizel M.N.V.'lerden Buğday Ekimlerine verilen 39.971,42 TL'nin gider çeşitlerine dağılımı aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 6.26. Dizel M.N.V.'lerden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Ekimi (TL)
Endirekt Malzeme	12.007,41
Endirekt İşçilik	19.354,16
Memur Ücret ve Giderleri	279,80
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	2.853,96
Çeşitli Giderler	2.494,22
Vergi Resim ve Harçlar	835,40
Amortisman Giderleri	2.146,47
Endirekt Giderler Toplamı	39.971,42

İş Makineleri Gider Yerin Gider Dağıtımı: İşletmede tarım arazilerinin ıslahında kullanılan kepçe ve dozer gibi iş makinelerini kapsayan İş Makineleri YHGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 349.335,76 TL olarak hesaplanmıştır. İş makineleri gider yerinde toplam 2.736 iş saati çalışılmıştır.

Tablo 6.27. İş Makineleri YHGY Dağıtım Tabi Giderleri

İş Makineleri Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	111.038,52	439,02	111.477,54	31,91
Endirekt İşçilik	149.909,14	10.431,12	160.340,26	45,90
Memur Ücret ve Giderleri	29.287,55	1.797,06	31.084,61	8,90
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	25.937,57	1.666,81	27.604,38	7,90
Çeşitli Giderler	8.528,98	299,99	18.828,97	5,39
Vergi Resim ve Harçlar	0	0	0,00	0
Amortisman Giderleri	0	0	0,00	0
Endirekt Giderler Toplamı	334.701,76	14.634,00	349.335,76	100,00

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 349.335,76 / 2.736 = \mathbf{127,6812}$$

Dağıtım katsayısının iş saatleri ile çarpılması ile bulunan üretim yerleri gider payları Tablo 6.28’de görülmektedir.

Tablo 6.28. İş Makineleri YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	390	127,6812	49.795,67
005	Yemlik Dane Mısır Şubesi (II.Ürün)	260	127,6812	33.197,11
006	Ayçiçeği Şubesi	72	127,6812	9.193,05
071	Silaj Mısır	250	127,6812	31.920,30
286	Buğday Ekimi	320	127,6812	40.857,98
301	Sığırcılık Şubesi	1.184	127,6812	151.174,54
770	İşletme Yönetimi	260	127,6812	33.197,11
	Toplam	2.736		349.335,76

İş Makineleri gider yerinden Buğday Ekimlerine verilen 40.857,98 TL’nin gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.29’da aşağıda görülmektedir.

Tablo 6.29 İş Makinelerinden Buğday Ekimlerine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Ekimi (TL)
Endirekt Malzeme	13.037,78
Endirekt İşçilik	18.753,81
Memur Ücret ve Giderleri	3.636,36
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	3.227,78
Çeşitli Giderler	2.202,25
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Amortisman Giderleri	0,00
Endirekt Giderler Toplamı	40.857,98

Buğday üretim şubesine ait direkt ilkmadde ve malzeme, direkt işçilik, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ve çeşitli giderlerin dağıtımına ilave olarak yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde oluşan giderlerin dağıtımından sonra sonraki yıla devreden giderler aşağıdaki tabloda görülmektedir. Tablo 6.30’daki bilgilere göre 2011 yılında 17.254 dekar arazide yapılan buğday ekim faaliyetlerine ait 1.966.074,13 TL tutarındaki maliyet 2012 yılına devretmiştir.

Tabloda YÜGY ve YHGY'lerin dağıtımı yapılan giderlerinden sadece Buğday ekimlerine verilen paylar yer almaktadır. Gider yerlerinin dağıtımı yapılan giderlerinden buğday ekimlerine verilen paylar düşüldükten sonra kalan tutarlar diğer EÜGY'lerinin payları olmaktadır. Ayrıca tabloda buğday ekimlerine dağıtımı yapılan giderler içinde toprak hazırlıklarından alınan paylarda (bkz Tablo 6.11) yer almaktadır.

Tablo 6.30. 2012 Yılına Devreden Buğday Ekim Maliyetleri

Gider Yeri/Gider Çeşidi	BUĞDAY (Ekim Dönemi)	Atölyeler	Traktörler	Tarım Alet ve Makineleri	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V.	İş Makineleri
Direkt İlk Madde ve Mlz.	823.568,42	0	0	0	0	0	0
Direkt İşçilik	138.628,94	0	0	0	0	0	0
Direkt Giderler Toplamı	962.197,36	0	0	0	0	0	0
Endirekt Malzeme	0	17.970,35	952.393,57	70.062,58	49.159,88	119.873,76	111.038,52
Endirekt İşçilik	0	426.980,32	881.794,04	17.990,02	96.125,04	212.719,84	149.909,14
Memur Ücret ve Giderleri	0	73.559,46	0	0	0	0	29.287,55
Dışarıdan Sağlanan Fayda	30.645,21	68.228,20	152.598,97	18.728,74	13.659,32	31.107,24	25.937,57
Çeşitli Giderler	0	12.279,87	13.199,91	666,29	2.183,66	29.347,35	18.528,98
Vergi, Resim ve Harçlar	0	0	0	0	1.406,83	10.036,13	0
Amortisman Giderleri	0	0	0	37.399,54	0	25.780,01	0
I. Dağıtım Toplamı	30.645,21	599.018,40	1.999.986,49	144.847,17	163.164,73	428.864,33	334.701,76
Toprak Hazırlıkları	334.037,44	-	-	-	-	-	-
Atölyeler	-	-	155.445,60	216.583,20	10.081,20	27.316,80	14.634,00
Traktörler	471.657,47	-	-	-	-	-	-
Tarım Alet ve Makineleri	79.088,80						
Benzinli M.N.V.	7.618,55						
Dizel M.N.V.	39.971,42						
İş Makineleri	40.857,98						
II. Dağıtım Toplamı	973.231,66						
Genel Toplam	1.966.074,23						

6.2.2.1.(3). Devreden Buğday Ekim Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları

Tablo 6.30'da görüldüğü gibi 2011 yılında yapılan buğday ekim faaliyetlerine ait gider toplamı 1.966.074,23 TL'dir. Buğday ekim döneminde ortaya çıkan bu giderlerin 7/B maliyet seçeneğine göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1	790 İlk Madde ve Malz. Gid.	1.213.947,12	
	<i>790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz.</i>		
	<i>790.01.286 Buğday Ekimi</i>		
	<i>790.01.286.01 Tohum</i>	431.350,00	
	<i>790.01.286.02 Kimyevi Gübre</i>	372.218,42	
	<i>790.01.286.03 Çiftlik Gübresi</i>	20.000,00	
	790.02 Endirekt İlkmd.ve Mlz.		
	<i>790.02.352 Traktörler</i>	335.874,74	
	<i>790.02.353 Tarım Alet ve Makineleri</i>	26.866,07	
	<i>790.02.357 Benzinli M.N.V.</i>	2.592,70	
	<i>790.02.358 Dizel M.N.V.</i>	12.007,41	
	<i>790.02.361 İş Makineleri</i>	13.037,78	
	150 İlk Madde ve Malzeme		1.213.947,12
	<i>150.01 Tohum</i>		
	<i>150.01.01 Buğday Tohumu</i>	431.350,00	
	<i>150.02 Kimyevi Gübre</i>		
	<i>150.02.01 Taban Gübresi</i>	372.218,42	
	<i>150.03 Çiftlik Gübresi</i>	20.000,00	
	<i>150.04 Akaryakıt</i>	351.336,62	
	<i>150.05 Yedek Parça</i>	39.042,08	
	<i>Buğday Ekimi İlkmd. Ve mlz. Giderlerinin kaydı</i>		
	//		
2	791 İşçi Ücret ve Giderleri³	591.001,65	
	<i>791.01 Direkt İşçilik</i>		
	<i>791.01.286 Buğday Ekimi</i>	138.628,94	
	<i>791.02 Endirekt İşçilik</i>		
	<i>791.02.352 Traktörler</i>	348.356,56	
	<i>791.02.353 Tarım Alet ve Mak.</i>	60.493,04	
	<i>791.02.357 Benzinli M.N.V.</i>	5.415,14	
	<i>791.02.358 Dizel M.N.V.</i>	19.354,16	
	<i>791.02.36 İş Makineleri</i>	18.753,81	
	102 Bankalar		591.001,65
	<i>Buğday Ekimi Direkt ve Endirekt İşçilik Giderlerinin kaydı</i>		

³ İşçilik giderlerinde vergi ve diğer yasal yükümlülükler dikkate alınmamıştır.

		//		
3	792 Memur Ücret ve Giderleri		20.049,16	
	792.352 Traktörler	6.732,62		
	792.353 Tarım Alet ve Mak.	9.335,90		
	792.357 Benzinli M.N.V.	64,48		
	792.358. Dizel M.N.V.	279,80		
	792.361 .İş Makineleri	3.636,36		
	102 Bankalar			20.049,16
	Memur Ücret ve Giderlerinin Kaydı			
		//		
4	793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		112.499,15	
	793.286 Buğday Ekimleri	30.645,21		
	793.352 Traktörler	59.761,50		
	793.353 Tarım Alet ve Mak.	15.234,25		
	793.357 Benzinli M.N.V.	776,45		
	793.358. Dizel M.N.V.	2.853,96		
	793.361 .İş Makineleri	3.227,78		
	102 Bankalar			112.499,15
	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Kaydı			
		//		
5	794 Çeşitli Giderler		12.392,22	
	794.352 Traktörler	5.749,21		
	794.353 Tarım Alet ve Mak.	1.788,53		
	794.357 Benzinli M.N.V.	158,01		
	794.358. Dizel M.N.V.	2.494,22		
	794.361 İş Makineleri	2.202,25		
	102 Bankalar			12.392,22
	Çeşitli Giderlerin Kaydı			
		//		
6	795 Vergi Resim ve Harçlar		909,86	
	795.357 Benzinli M.N.V.	74,46		
	795.358. Dizel M.N.V.	835,40		
	102 Bankalar			909,86
	Vergi Resim ve Harçların Kaydı			
		//		
7	796 Amortisman ve Tükenme Payları		15.275,07	
	796.353 Tarım Alet ve Mak.	13.128,60		
	796.358. Dizel M.N.V.	2.146,47		
	257 Birikmiş Amortismanlar			15.275,07
	Vergi Resim ve Harçların Kaydı			
		//		

Ekimi yapılan buğday tohumları çimlenme süresini 7-10 günde tamamlayarak toprağın yüzeyine çıkar ve canlı bir varlık haline gelmiş olur. TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak ilk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması durumunda maliyet, gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41, prgf.24). Buğday ekimini takip eden dönem sonu itibarıyla buğday bitkisindeki biyolojik dönüşüm gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi için yeterli değildir. Bu nedenle ekim dönemine ait maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılması yerine 799 Üretim Maliyet Hesabına yansıtıldıktan sonra Dönen Varlıklar grubunda bulunan tek yıllık tarla bitkilerinin izlendiği 160 Tarla Bitkileri hesabına bağlı Buğday yardımcı hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Aşağıda 2011 yılına ait buğday ekim giderlerinin yansıtma hesapları yardımıyla aktarımına ilişkin kayıtlar verilmiştir.

8	799 Üretim Maliyet Hesabı	1.966.074,23	
	799.286 Buğday Ekim Maliyetleri		
	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı		1.966.074,23
	798.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz.Gid.		
	798.01.286 Buğday Ekimi		
	798.01.286.01 Tohum	431.350,00	
	798.01.286.02 Kimyevi Gübre	372.218,42	
	798.01.286.03 Çiftlik Gübresi	20.000,00	
	798.02 Endirekt İlkmd. Ve Mlz.Gid.		
	798.02.352 Traktörler	335.874,74	
	798.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	26.866,07	
	798.02.357 Benzinli M.N.V.	2.592,70	
	798.02.358 Dizel M.N.V.	12.007,41	
	798.02. 361 İş Makineleri	13.037,78	
	798.03 Direkt İşçilik Giderleri		
	798.03.286 Buğday Ekimi	138.628,94	
	798.04 Endirekt İşçilik Giderleri		
	798.04.352 Traktörler	348.356,56	
	798.04.353 Tarım Alet ve Mak.	60.493,04	
	798.04.357 Benzinli M.N.V.	5.415,14	
	798.04.358 Dizel M.N.V.	19.354,16	
	798.04.361 İş Makineleri	18.753,81	
	798.05 Memur Ücret ve Giderleri		
	798.05.352 Traktörler	6.732,62	
	798.05.353 Tarım Alet ve Mak.	9.335,90	
	798.05.357 Benzinli M.N.V.	64,48	
	798.05.358 Dizel M.N.V.	279,8	
	798.05.361 İş Makineleri	3.636,36	
	798.06 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	798.06.286 Buğday Ekimleri	30.645,21	
	798.06.352 Traktörler	59.761,50	
	798.06.353 Tarım Alet ve Mak.	15.234,25	

	798.06.357 Benzinli M.N.V.	776,45	
	798.06.358 Dizel M.N.V.	2.853,96	
	798.06.361 İş Makineleri	3.227,78	
	798.07 Çeşitli Giderler		
	798.07.352 Traktörler	5.749,21	
	798.07.353 Tarım Alet ve Mak.	1.788,53	
	798.07.357 Benzinli M.N.V.	158,01	
	798.07.358 Dizel M.N.V.	2.494,22	
	798.07.361 İş Makineleri	2.202,25	
	798.08 Vergi Resim ve Harçlar		
	798.08.357 Benzinli M.N.V.	74,46	
	798.08.358 Dizel M.N.V.	835,40	
	798.09 Amortisman ve Tükenme Payları		
	798.09.353 Tarım Alet ve Mak.	13.128,60	
	798.09.358 Dizel M.N.V.	2.146,47	
	Buğday Ekim Maliyetlerinin Üretim Maliyet Hs. Aktarımı		
	//		
9	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı		1.966.074,23
	798.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. Gid.		
	798.01.286 Buğday Ekimi		
	798.01.286.01 Tohum	431.350,00	
	798.01.286.02 Kimyevi Gübre	372.218,42	
	798.01.286.03 Çiftlik Gübresi	20.000,00	
	798.02 Endirekt İlkmd. Ve Mlz. Gid.		
	798.02.352 Traktörler	335.874,74	
	798.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	26.866,07	
	798.02.357 Benzinli M.N.V.	2.592,70	
	798.02.358 Dizel M.N.V.	12.007,41	
	798.02.361 İş Makineleri	13.037,78	
	798.03 Direkt İşçilik Giderleri		
	798.03.286 Buğday Ekimi	138.628,94	
	798.04 Endirekt İşçilik Giderleri		
	798.04.352 Traktörler	348.356,56	
	798.04.353 Tarım Alet ve Mak.	60.493,04	
	798.04.357 Benzinli M.N.V.	5.415,14	
	798.04.358 Dizel M.N.V.	19.354,16	
	798.04.361 İş Makineleri	18.753,81	
	798.05 Memur Ücret ve Giderleri		
	798.05.352 Traktörler	6.732,62	
	798.05.353 Tarım Alet ve Mak.	9.335,90	
	798.05.357 Benzinli M.N.V.	64,48	
	798.05.358 Dizel M.N.V.	279,8	
	798.05.361 İş Makineleri	3.636,36	
	798.06 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	798.06.286 Buğday Ekimleri	30.645,21	

798.06.352 Traktörler	59.761,50	
798.06.353 Tarım Alet ve Mak.	15.234,25	
798.06.357 Benzinli M.N.V.	776,45	
798.06.358 Dizel M.N.V.	2.853,96	
798.06.361 İş Makineleri	3.227,78	
798.07 Çeşitli Giderler		
798.07.352 Traktörler	5.749,21	
798.07.353 Tarım Alet ve Mak.	1.788,53	
798.07.357 Benzinli M.N.V.	158,01	
798.07.358 Dizel M.N.V.	2.494,22	
798.07.361 İş Makineleri	2.202,25	
798.08 Vergi Resim ve Harçlar		
798.08.357 Benzinli M.N.V.	74,46	
798.08.358 Dizel M.N.V.	835,40	
798.09 Amortisman ve Tükenme Payları		
798.09.353 Tarım Alet ve Mak.	13.128,60	
798.09.358 Dizel M.N.V.	2.146,47	
790 İlk Madde ve Malz. Gid.		1.213.947,12
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz.		
790.01.286 Buğday Ekimi		
790.01.286.01 Tohum	431.350,00	
790.01.286.02 Kimyevi Gübre	372.218,42	
790.01.286.03 Çiftlik Gübresi	20.000,00	
790.02 Endirekt İlkmd.ve Mlz.		
790.02.352 Traktörler	335.874,74	
790.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	26.866,07	
790.02.357 Benzinli M.N.V.	2.592,70	
790.02.358 Dizel M.N.V.	12.007,41	
790.02. 361 İş Makineleri	13.037,78	
791 İşçi Ücret ve Giderleri		591.001,65
791.01 Direkt İşçilik		
791.01.286 Buğday Ekimi	138.628,94	
791.02 Endirekt İşçilik		
791.02.352 Traktörler	348.356,56	
791.02.353 Tarım Alet ve Mak.	60.493,04	
791.02.357 Benzinli M.N.V.	5.415,14	
791.02.358 Dizel M.N.V.	19.354,16	
791.02.36 İş Makineleri	18.753,81	
792 Memur Ücret ve Giderleri		20.049,16
792.352 Traktörler	6.732,62	
792.353 Tarım Alet ve Mak.	9.335,90	
792.357 Benzinli M.N.V.	64,48	
792.358 Dizel M.N.V.	279,8	
792.361 İş Makineleri	3.636,36	
793 Dışardan Sağlanan Fayda ve		112.499,15

Hizmetler		
793.286 Buğday Ekimleri	30.645,21	
793.352 Traktörler	59.761,50	
793.353 Tarım Alet ve Mak.	15.234,25	
793.357 Benzinli M.N.V.	776,45	
793.358.Dizel M.N.V.	2.853,96	
793.361 .İş Makineleri	3.227,78	
794 Çeşitli Giderler		12.392,22
794.352 Traktörler	5.749,21	
794.353 Tarım Alet ve Mak.	1.788,53	
794.357 Benzinli M.N.V.	158,01	
794.358.Dizel M.N.V.	2.494,22	
794.361 İş Makineleri	2.202,25	
795 Vergi Resim ve Harçlar		909,86
795.357 Benzinli M.N.V.	74,46	
795.358.Dizel M.N.V.	835,40	
796 Amortisman ve Tükenme Payları		
796.353 Tarım Alet ve Mak.	13.128,60	15.275,07
796.358.Dizel M.N.V.	2.146,47	
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının kapatılması		
//		

2011 yılı dönem sonu itibariyle buğday ekim maliyetleri üretim maliyet hesabından “160 Tarla Bitkileri” hesabına aktarılır.

11	160 Tarla Bitkileri	1.966.074,23	
	160.01 Buğday		
	160.01.001 Buğday Ekimi		
	799 Üretim Maliyet Hesabı		1.966.074,23
	799.286. Buğday Ekim Maliyeti		
	Buğday Ekim maliyetlerinin Tarla Bitkileri Buğday hesabına aktarımı		
	//		

Büyük Defter Kayıtları:

790		791	
(1)	1.213.947,12	(10)	591.001,65
		(2)	591.001,65
792		793	
(3)	20.049,16	(10)	112.499,15
		(4)	112.499,15

		794			795		
(5)	12.392,22	12.392,22	(10)	(6)	909,86	909,86	(10)
		796			798		
(7)	15.275,07	15.275,07	(10)	(9)	1.966.074,23	1.966.074,23	(8)
		799			160.01.001		
(8)	1.966.074,23	1.966.074,23	(11)	(11)	1.966.074,23		

İşletmede halen muhasebe kayıtları VUK'na ve TDHP'na göre tutulduğundan buğday ekim maliyetleri "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabına yansıtılmakta ve hasat edilene kadar bu hesapta izlenmektedir.

6.2.2.2. Buğday Üretim Maliyetleri (Hasat Dönemindeki Maliyetler)

2011 yılında ekilen buğday bitkisi için yapılan 1.966.074,23 TL tutarındaki gider "160 Tarla Bitkileri" hesabına yansıtılarak 2012 yılına devretmiştir. Bu bölümde buğday üretimine ait hasat dönemi maliyetlerinin dağıtımları açıklanacaktır.

6.2.2.2. (1). Hasat Dönemi Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı:

2012 yılında buğdayın hasat edilmesine kadar geçen sürede buğday üretim şubesinde yapılan direkt ve endirekt giderler ile yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde tüketilen giderler aşağıda açıklanmıştır.

6.2.2.2. (1). (a). Buğday Üretim Şubesinin Direkt ve Endirekt Giderleri

Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri: Buğday için 2012 yılında kullanılan ilkmadde ve malzemelere ait gider 199.644,60 TL'dir. İlkmadde ve Malzeme giderinin ayrıntıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 6.31. Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri

Direkt İlkmadde ve Malzeme	Tutar (TL)
Kimyevi Gübre	160.600,70
Zirai İlaç	39.043,90
Toplam	199.644,60

Direkt İşçilik Giderleri: Buğday için 2012 yılında yapılan direkt işçilik gideri 68.888,33 TL'dir. İşçilik giderleri 2012 yılında yapılan gübreleme ve ilaçlama faaliyetlerinde kullanılan iş saatlerinden alınmaktadır.

Memur Maaşları: İşletmede görevli ziraat mühendisleri belirli aralıklarla ekili arazilerde inceleme yaparak gübreleme ve ilaçlama ihtiyacını belirlemektedirler. Buğday için 2012 yılında işletmede görevli ziraat mühendislerine ödenen maaşlardan buğday şubesine ait olan tutar 83.842,10 TL'dir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderlerinin Dağıtımı: İşletme faaliyetlerinde kullanılan işçilerin bir kısmı hizmet alımı şeklinde dışarıdan sağlanmaktadır. Ayrıca işletmede çalışan işçiler için verilen yemek hizmetleri de dışarıdan sağlanmaktadır.

2012 yılında buğday üretim şubesinin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderlerinden aldığı pay 113.901,83 TL'dir. Bu tutarın 1.807,14 TL'si yemek gideridir. Dışarıdan sağlanan yemek hizmetlerine ait gider dağıtım tablosu Ek-5'te verilmiştir. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderlerinin 112.094,69 TL'si ise işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Dışarıdan sağlanan işçilik giderlerine ait dağıtım tablosu Ek-6'da verilmiştir.

Çeşitli Giderlerin Dağıtımı: 2012 yılında buğday üretim şubesinde hasat döneminde kiralanan biçerdöverlere ödenen kira giderleri çeşitli giderler olarak kaydedilmektedir. Döneme ait biçerdöver kirası 186.063,64 TL'dir.

Vergi Resim ve Harçlar: İşletme adına kayıtlı 42.830 dekar arazi için 2012 yılında ödenen emlak vergisi tutarı 18.279,84 TL'dir. Emlak vergisi üretim şubelerine dağıtılırken, üretimi yapılan ürünlerin arazi içindeki payları dikkate alınmaktadır. 2012 yılında 17.254 dekar arazide buğday üretimi yapıldığına göre dağıtım katsayı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Dağıtım Katsayısı= Ödenen Emlak Vergisi / Arazi Miktarı

18.279,84 TL / 42.830 dekar = 0,4268 TL/dekar

17.254 dekar X 0,4268 = 7.364,00 TL

2012 yılında işletme arazileri için ödenen emlak vergisinden buğday ekili arazilere düşen pay 7.364,00 TL'dir.

6.2.2.2.(1).(b). Yardımcı Üretim ve Hizmet Üretim Gider Yerlerinin Direkt ve Endirekt Giderleri

İlkmadde ve Malzeme Giderleri: İşletmede üretim yerlerinde tüketilen ilkmadde ve malzemeler ambar çıkış pusulası aracılığıyla izlenmektedir. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde tüketilen ilkmadde ve malzemelerin dökümü Ek-7'de verilmiştir.

İşçilik Ücret ve Giderleri: Yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinde kullanılan işçilik saatleri işçilik puantaj çizelgeleri aracılığıyla izlenmektedir. Tablo 6.34'te gider yerlerine ait işçilik giderleri verilmiştir.

Memur Ücret ve Giderleri: İşletmede teknisyen olarak çalışan personele ödenen ücretlerden 74.838,97 TL atölyelere, 3.504,87 TL iş makinelerine pay verilmiştir. İlgili personelin ücretleri gider yerlerindeki çalışma saatleri dikkate alınarak dağıtılmıştır.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri hizmet alımı şeklinde dışarıdan alınan işçi ücretleri ve dışarıdan sağlanan yemek giderlerinden oluşmaktadır. Dışarıdan sağlanan yemek ve işçilik giderlerinin gider yerlerine dağıtımı Ek-5 ve Ek-6'da verilmiştir.

Vergi Resim ve Harçlar: Traktörler, benzinli ve dizel taşıtlar için ödenen MTV ve muayene harçlarından oluşmaktadır. Traktörler için 393,34 TL, Benzinli M.N.V.'ler için 1.143,93 TL ve Dizel M.N.V.'ler için 9.438,43 TL vergi ve harç ödenmiştir.

Amortismanlar: Traktörlere 94.899,93 TL, tarım alet ve makinelerine 6.967,66 TL, dizel taşıtlara 25.920,45 TL amortisman gideri tahakkuk etmiştir.

İşletmede kullanılmak üzere 2012 yılında 8 adet traktör alımı yapılmıştır. İşletme amortisman hesaplamada normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Traktörlere ait amortisman tutarları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6.32. Traktörler 2012 Yılı Amortisman Tablosu

Traktör Marka/Model	Adet	Traktörün Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Net Defter Değeri
Valtra Traktör S353	2	686.916,00	20	137.383,20	549.532,80
NewHolland TD 90D	6	277.500,00	20	55.500,00	222.000,00

İşletmede amortisman hesaplamaları VUK hükümlerine göre yapılmakta olup 2012 yılında aktife giren traktörlere ait amortisman tutarları hesaplandıktan sonra aktife giriş tarihinden önceki dönemlere ait olan tutarlar çalışmayan kısım zararı olarak kaydedilmektedir. İşletmede 2012 yılında aktife giren traktörlere ait amortisman tutarlarından üretim gideri ve çalışmayan kısım zararı olarak kaydedilen tutarlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6.33. 2012 Yılı Traktörler Amortismanında Çalışmayan Kısım

Traktör Marka/Model	İktisap Tarihi	Adet	Amortisman Tutarı	Üretim Gideri	Çalışmayan Kısım Zararı
Valtra Traktör S353	30.06.2012	2	137.383,20	68.691,60	68.691,60
New Holland TD 90D	01.06.2012	4	37.000,00	21.583,33	15.416,67
New Holland TD 90D	01.10.2012	2	18.500,00	4.625,00	13.875,00
Toplam			192.883,20	94.899,93	97.983,27

2012 yılında aktife giren traktörlerin iktisap tarihleri dikkate alındığında 30.06.2012 tarihinde aktife giren iki adet Valtra traktöre ait yıllık 137.383,20 TL tutarındaki amortisman giderinin 6 aylık kısmı, 01.06.2012 tarihinde aktife giren dört adet New Holland traktöre ait yıllık 37.000,00 TL tutarındaki amortisman giderinin 5 aylık kısmı ve 01.10.2012 tarihinde aktife giren iki adet New Holland traktöre ait yıllık 18.500,00 TL tutarındaki amortisman giderinin 9 aylık kısmı çalışmayan kısım gideri olarak kaydedilmiştir. 94.899,93 TL ise traktörler şubesinin diğer giderleri ile birlikte dağıtım tabi tutulmaktadır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı bütün sabit kıymetler için kıst amortisman uygulamasını uygun görmektedir. İşletme amortisman hesaplamasını TMS 16'ya göre yapmış olsaydı traktörlerin iktisap tarihinden itibaren amortisman hesaplaması ve çalışmayan kısım zararı olarak kaydettiği 97.983,27 TL'yi 6. yılda amortisman gideri olarak kaydetmesi gerekirdi. Ayrıca standarda göre traktörler için amortisman ayırırken varsa kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutara amortisman ayrılması gerekmektedir. Tarım işletmelerinde kullanılan traktörler amortisman süresinin sonunda ikinci el traktör piyasasında rahatça alınıp satılabildiklerinden kalıntı değerleri göz ardı edilmemelidir.

Buğday üretim şubesi ile yardımcı üretim ve hizmet üretim gider yerlerinin birinci dağıtım sonrası gider tutarları Tablo 6.34'te verilmiştir.

Tablo 6.34. I.Dağıtım Tablosu (2012 Yılı)

Gider Yeri/Gider Çeşidi	ESAS ÜRETİM YERİ	YARDIMCI ÜRETİM VE HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ					
	BUĞDAY	Atölyeler	Traktörler	Tarım Alet ve Makineleri	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V.	İş Makineleri
Direkt İlk Madde ve Mlz.	199.644,60	0	0	0	0	0	0
Direkt İşçilik	68.888,33	0	0	0	0	0	0
Direkt Giderler Toplamı	268.532,93	0	0	0	0	0	0
Endirekt Malzeme	0	18.953,52	838.349,84	141.312,95	40.616,11	141.143,05	73.602,34
Endirekt İşçilik	0	433.675,98	772.599,62	36.285,03	79.253,91	233.096,25	99.367,90
Memur Ücret ve Giderleri	83.842,10	74.838,97	0	0	0	0	3.504,87
Dışardan Sağlanan F. ve H.	113.901,83	69.418,87	149.873,92	37.757,02	11.115,72	30.715,65	17.209,28
Çeşitli Giderler	186.063,64	12.554,42	12.980,04	1.373,10	2.462,81	28.972,68	43.147,84
Vergi, Resim ve Harçlar	7.364,00	0	393,34	0	1.143,93	9.438,43	0
Amortisman Giderleri	0	0	94.899,93	6.967,66	0	25.920,45	0
Endirekt Giderler Toplamı	391.171,57	609.441,76	1.868.703,35	223.695,76	134.592,48	469.286,51	236.832,23
Çalışmayan Kısım Zararı	0	0	97.983,27	0	0	0	0
I.Dağıtım Toplamları	391.171,57	609.441,76	1.966.686,20	223.695,76	134.592,48	469.286,51	236.832,23

6.2.2.2. (2). Hasat Dönemi Maliyetlerinin İkinci Dağıtımı:

Bu bölümde, Buğday Üretim Şubesinin pay aldığı Atölyeler, Traktörler, Tarım Alet ve Makineleri, Motorlu Nakil Vasıtaları ve İş Makineleri gider yerlerinin 2012 yılı giderlerinin dağıtımına yer verilecektir.

Atölyeler YHGY Giderlerinin Dağıtımı: Atölyeler, esas üretim gider yerlerine hizmet vermemektedir. Bakım onarım atölyeleri diğer yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine hizmet verdiğinden giderleri yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine dağıtılmaktadır. Atölyeler HÜGY’nde 2012 yılında 609.441,76 TL gider ortaya çıkmış olup bu giderin dağıtımı yapılacaktır. Atölyeler YHGY’nde 15.908 iş saati çalışılmıştır.

Dağıtım Katsayısı= 609.441,76 TL /15.908 iş saat i= **38,31039** TL/saat

Buna göre Atölyeler YHGY’nde oluşan giderlerin dağıtımı Tablo 6.35’de görülmektedir.

Tablo 6.35 Atölyeler YHGY Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İşçi Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
301	Sığırcılık Şubesi	2.470	38,31039	94.626,68
352	Traktör Şubesi	4.600	38,31039	176.227,82
353	Tarım Alet ve Makineleri Aletleri	5.560	38,31039	213.005,80
357	M.N.V. (Benzinli)	110	38,31039	4.214,14
358	M.N.V. (Diesel)	640	38,31039	24.518,65
359	Kuvvet Santrali	50	38,31039	1.915,52
360	Sulama Sistemleri	1.120	38,31039	42.907,64
361	İş Makineleri	450	38,31039	17.239,68
363	Tohum Temizleme	840	38,31039	32.180,73
770	İşletme Yön. Mas.Yeri	68	38,31039	2.605,11
Toplam		15.908		609.441,76

Hasat döneminde Buğday Üretim Şubesine gider dağıtımı yapılacak olan Traktörler, Tarım Alet ve Makineleri, Benzinli ve Dizel M.N.V. ile İş Makinelerinin Atölyelerden aldığı payların gider çeşitleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 6.36. Atölyeler YHGY Giderlerinin Diğer YHGY’ne Dağılımı

Gider Çeşitleri	Traktörler	Tarım Alet ve Mak.	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V	İş Makineleri
Endirekt Malzeme	5.480,65	6.624,44	131,06	762,53	536,14
Endirekt İşçilik	125.402,91	151.573,96	2.998,76	17.447,36	12.267,68
Memur Ücret ve Giderleri	21.640,64	26.156,95	517,49	3.010,87	2.117,02
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	20.073,35	24.262,57	480,01	2.792,81	1.963,70
Çeşitli Giderler	3.630,27	4.387,89	86,81	505,08	355,14
Vergi Resim ve Harçlar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortisman Giderleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Endirekt Giderler Toplamı	176.227,82	213.005,80	4.214,14	24.518,65	17.239,68

Traktörler YÜGY Gider Dağıtımı: Traktörler şubesine ait dağıtımı yapılacak giderler ilkmadde ve malzeme (motorin, madeni yağlar, antifriz, traktör yedek parçaları), işçi ücretleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (Traktör bakım-onarımı, dışarıya yaptırılan işçilik), amortisman çeşitli giderler ve atölyelerden aldığı paydan oluşmaktadır. Traktörler YÜGY'nin atölyeler yardımcı üretim gider yerinden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 2.044,917,75 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.37. Traktörler YÜGY Dağıtımına Tabi Giderleri

Gider Çeşitleri	L.Dağ.Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	838.349,84	5.480,65	843.830,49	41,26
Endirekt İşçilik	772.599,62	125.402,91	898.002,53	43,91
Memur Ücret ve Giderleri	0	21.640,64	21640,64	1,06
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	149.860,50	20.073,35	169.933,85	8,31
Çeşitli Giderler	12.980,04	3.630,27	16.610,31	0,81
Vergi Resim ve Harçlar	0	0,00	0,00	0
Amortisman Giderleri	94.899,93	0,00	94.899,93	4,65
Endirekt Giderler Toplamı	1.868.689,93	176.227,82	2.044.917,75	100,00
Çalışmayan Kısım Zararları	97.983,27		97.983,27	

Traktörler gider yerinin giderlerinin dağıtımında iş saatleri kullanılmaktadır. Traktörler gider yerinde tutulan iş saati puantajına göre üretim şubeleri itibariyle 36.758 saat çalışılmıştır. Traktörler gider yerinin gider toplamının iş saatlerine bölünmesiyle dağıtım katsayısı elde edilir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 2.044.917,75 \text{ TL} / 36.578 \text{ İş saati} = 55,905674 \text{ TL/ İş saati}$$

Tablo 6.38. Traktörler YÜGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	3.250	55,905674	181.693,44
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	2.140	55,905674	119.638,14
006	Ayçiçeği Şubesi	4.210	55,905674	235.362,90
007	Kütlü Pamuk	468	55,905674	26.163,86
010	Soya 1.Ürün	1.950	55,905674	109.016,06
010	Soya 2.Ürün	500	55,905674	27.952,84
015	Kolza (Kanola)	258	55,905674	14.423,66
050	Yonca Kuru Ot	1.530	55,905674	85.535,68
052	Hasıl Fiğ	990	55,905674	55.346,62
061	Hasıl Mısır	1.470	55,905674	82.181,34
071	Mısır Silajı	1.254	55,905674	70.105,72
033	Meyvecilik	287	55,905674	16.044,93
200	Buğday Tohumu	1.250	55,905674	69.882,09
286	Buğday Ekimi	3.654	55,905674	204.279,33
301	Sığırcılık	3.250	55,905674	181.693,44
400	Pazarlama Satış	128	55,905674	7.155,93
500	İşletme İdare	568	55,905674	31.754,42
502	Park Ağaçlandırma	120	55,905674	6.708,68
276	Yonca Tesisi	150	55,905674	8.385,85
	1.Sürüm	2.925	55,905674	163.524,10
	2.Sürüm	2.436	55,905674	136.186,22
	3.Sürüm	2.375	55,905674	132.775,98
	4.Sürüm	1.415	55,905674	79.106,53
	Çalışmayan Kısım Zararları			97.983,27
Toplam		36.578		2.142.901,02

Yapılan dağıtım sonrası buğday üretim şubesi traktörler yardımcı üretim gider yerinden 181.693,44 TL tutarında gider payı aldığı Tablo 6.38’de görülmektedir. Tablo 6.39’da Traktörler Şubesinden Buğday Üretim Şubesine verilen gider payının gider çeşitlerine dağılımı görülmektedir.

Tablo 6.39. Traktörlerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Üretimi (TL)
Endirekt Malzeme	74.966,72
Endirekt İşçilik	79.781,59
Memur Ücret ve Giderleri	1.925,95
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	15.098,72
Çeşitli Giderler	1.471,72
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Amortisman Giderleri	8.448,74
Endirekt Giderler Toplamı	181.693,44

Tarım Alet ve Makineleri YHGY Gider Dağıtımı: 2012 yılında Yardımcı üretim gider yerlerinden Tarım Alet ve Makineleri YHGY’nin Atölyeler YHGY’nden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 436.701,56 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.40. Tarım Alet ve Makineleri YHGY’nin Dağıtıma Tabi Giderleri

Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	141.312,95	6.624,44	147.937,39	33,87
Endirekt İşçilik	36.285,03	151.573,96	187.858,98	43,02
Memur Ücret ve Giderleri	0,00	26.156,95	26.156,94	5,98
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	37.757,02	24.262,57	62.019,59	14,21
Çeşitli Giderler	1.373,10	4.387,89	5.760,99	1,32
Vergi Resim ve Harçlar	0,00	0,00	0,00	0
Amortisman Giderleri	6.967,66	0,00	6.967,66	1,60
Endirekt Giderler Toplamı	223.695,76	213.005,80	436.701,56	100,00

Zirai aletler traktörler ile birlikte kullanıldığından bu masraf yerinin iş saatleri traktörler masraf yeri ile aynıdır. Aşağıda Tarım Alet ve Makineleri Yardımcı Üretim Gider Yerinin gider dağıtımında kullanılacak katsayı ve gider dağıtım tablosu verilmiştir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 436.701,56 \text{ TL} / 36.578 \text{ İş saati} = \mathbf{11,938913 \text{ TL/İş saati}}$$

Tablo 6.41 Tarım Alet ve Makineleri YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	3.250	11,938913	38.801,47
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	2.140	11,938913	25.549,27
006	Ayçiçeği Şubesi	4.210	11,938913	50.262,82
007	Kütlü Pamuk	468	11,938913	5.587,41
010	Soya 1.Ürün	1.950	11,938913	23.280,88
010	Soya 2.Ürün	500	11,938913	5.969,46
015	Kolza (Kanola)	258	11,938913	3.080,24
050	Yonca Kuru Ot	1.530	11,938913	18.266,54
052	Hasıl Fiğ	990	11,938913	11.819,52
061	Hasıl Mısır	1.470	11,938913	17.550,20
071	Mısır Silajı	1.254	11,938913	14.971,40
033	Zeytin	189	11,938913	2.256,45
049	Diğer Meyveler	98	11,938913	1.170,01
200	Buğday Tohumu	1.250	11,938913	14.923,64
286	Buğday Ekimi	3.654	11,938913	43.624,79
301	Sığırcılık	3.250	11,938913	38.801,47
400	Pazarlama Satış	128	11,938913	1.528,18
500	İşletme İdare	568	11,938913	6.781,30
502	Park Ağaçlandırma	120	11,938913	1.432,67
276	Yonca Tesisi	150	11,938913	1.790,84
	1.Sürüm	2.925	11,938913	34.921,32
	2.Sürüm	2.436	11,938913	29.083,19
	3.Sürüm	2.375	11,938913	28.354,92
	4.Sürüm	1.415	11,938913	16.893,56
Toplam		36.578		436.701,56

Yapılan dağıtım sonrası Buğday Üretim Şubesi, Tarım Alet ve Makineleri YHGY'nden 38.801,47 TL tutarında gider payı almaktadır. Buğday Üretim Şubesinin Tarım Alet ve Makinelerinden aldığı gider payının gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.42'de görülmektedir.

Tablo 6.42 Tarım Alet ve Makinelerinden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Üretimi (TL)
Endirekt Malzeme	13.142,06
Endirekt İşçilik	16.692,39
Memur Ücret ve Giderleri	2.320,33
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	5.513,69
Çeşitli Giderler	512,18
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Amortisman Giderleri	620,82
Endirekt Giderler Toplamı	38.801,47

Motorlu Nakil Vasıtaları YHGY Gider Dağıtımı: Motorlu Taşıtlar Gider Yeri 2012 yılında toplam 632.593,16 TL gider yapmıştır. Motorlu taşıtlara ait giderleri benzinli ve dizel taşıtlar ayrı ayrı izlenmektedir.

a) Benzinli M.N.V. Gider yerinin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası dağıtımına tabi toplam gider tutarı 138.793,70TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.43. Benzinli M.N.V. YHGY'nin Dağıtıma Tabi Giderleri

Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	40.616,11	131,06	40.747,17	29,36
Endirekt İşçilik	79.253,91	2.998,76	82.252,67	59,26
Memur Ücret ve Giderleri	0	517,49	517,49	0,37
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	11.115,72	480,01	11.595,73	8,35
Çeşitli Giderler	2.462,81	86,81	2.549,62	1,84
Vergi Resim ve Harçlar	1.143,93	0	1.143,93	0,82
Amortisman Giderleri	0	0	0,00	0
Endirekt Giderler Toplamı	134.592,48	4.214,14	138.806,62	100,00

Benzinli M.N.V. Gider Yerinin gider dağıtımında kullanılacak dağıtım katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanır. Tablo 6.44'de Benzinli M.N.V. Gider Yeri giderlerinin dağıtımı görülmektedir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 138.806,62 \text{ TL} / 79.970 \text{ km} = \mathbf{1,735734 \text{ TL/km}}$$

Tablo 6.44 Benzinli M.N.V. YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati (Km)	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	2.300	1,735734	3.992,19
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	850	1,735734	1.475,37
006	Ayçiçeği Şubesi	560	1,735734	972,01
007	Kütlü Pamuk	17	1,735734	29,51
010	Soya 1.Ürün	290	1,735734	503,36
010	Soya 2.Ürün	30	1,735734	52,07
050	Yonca Kuru Ot	687	1,735734	1.192,45
052	Hasıl Fiğ	598	1,735734	1.037,97
071	Mısır Silajı	5.200	1,735734	9.025,81
033	Zeytin	12	1,735734	20,83
200	Buğday Tohumu	4.600	1,735734	7.984,37
286	Buğday Ekimi	5.600	1,735734	9.720,11
301	Sığırcılık	19.850	1,735734	34.454,32
400	Pazarlama Satış	8.600	1,735734	14.927,31
500	İşletme İdare	30.724	1,735734	53.328,69
502	Park Ağaçlandırma	52	1,735734	90,25
Toplam		79.970		138.806,62

Yapılan dağıtım sonrası Buğday Üretim Şubesi Benzinli M.N.V. YHGY'nden 3.992,19 TL tutarında gider payı almaktadır. Buğday Üretim Şubesinin Benzinli M.N.V.'lerden aldığı gider payının gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.45'de görülmektedir.

Tablo 6.45. Benzinli M.N.V'lerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Üretimi (TL)
Endirekt Malzeme	1.172,10
Endirekt İşçilik	2.365,77
Memur Ücret ve Giderleri	14,77
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	333,35
Çeşitli Giderler	73,46
Vergi Resim ve Harçlar	32,74
Amortisman Giderleri	0,00
Endirekt Giderler Toplamı	3.992,19

b) Dizel M.N.V. YHGY'nin Atölyeler YHGY'nden aldığı pay sonrası dağıtımına tabi toplam gider tutarı 493.799,46 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.46. Dizel M.N.V. YHGY'nin Dağıtımına Tabi Giderleri

Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	141.143,05	762,53	141.905,58	28,74
Endirekt İşçilik	233.096,25	17.447,36	250.543,61	50,74
Memur Ücret ve Giderleri	0	3.010,87	3010,87	0,61
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	30.715,65	2.792,81	33.508,46	6,78
Çeşitli Giderler	28.972,68	505,08	29.477,76	5,97
Vergi Resim ve Harçlar	9.438,43	0	9.438,43	1,91
Amortisman Giderleri	25.920,45	0	25.920,45	5,25
Endirekt Giderler Toplamı	469.286,51	24.518,65	493.805,16	100,00

Aşağıda Dizel M.N.V. YHGY'nde oluşan iş saatlerinin dağıtım katsayısı ve gider yerlerine dağılımı görülmektedir.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 493.805,16 \text{ TL} / 434.956 \text{ km} = \mathbf{1,135299 \text{ TL/km}}$$

Tablo 6.47. Diesel M.N.V. YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Masraf Yeri	Yıllık Ort. İş Saati (Km)	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse (TL)
001	Buğday Şubesi	18.840	1,135299	21.389,03
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	13.520	1,135299	15.349,25
006	Ayçiçeği Şubesi	15.710	1,135299	17.835,55
007	Kütlü Pamuk	2.820	1,135299	3.201,55
010	Soya 1.Ürün	12.654	1,135299	14.366,07
010	Soya 2.Ürün	1.800	1,135299	2.043,54
015	Kolza (Kanola)	460	1,135299	522,24
050	Yonca Kuru Ot	21.539	1,135299	24.453,21
052	Hasıl Fiğ	17.550	1,135299	19.924,50
071	Mısır Silajı	28.250	1,135299	32.072,20
033	Zeytin	1.350	1,135299	1.532,66
049	Meyvecilik	570	1,135299	647,12
200	Buğday Tohumu	21.240	1,135299	24.113,75
286	Buğday Ekimi	22.073	1,135299	25.059,45
301	Sığırcılık	44.400	1,135299	50.407,28
400	Pazarlama Satış	10.000	1,135299	11.352,99
500	İşletme İdare	85.832	1,135299	97.444,99
502	Park Ağaçlandırma	590	1,135299	669,84
505	Özel Güvenlik	90.608	1,135299	102.867,18
276	Yonca Tesis	1.000	1,135299	1.135,30
	1.Sürüm	7.600	1,135299	8.628,27
	2.Sürüm	6.800	1,135299	7.720,03
	3.Sürüm	6.500	1,135299	7.379,44
	4.Sürüm	3.250	1,135299	3.689,72
Toplam		434.956		493.805,16

Tablo 6.47’den de görüldüğü gibi Dizel M.N.V. gider yerinin giderlerinin dağıtımından sonra Buğday Üretim Şubesi 21.389,03 TL gider payı almıştır. Buğday Üretim Şubesinin Dizel M.N.V.’lerden aldığı gider payının gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.48’de görülmektedir.

Tablo 6.48. Dizel M.N.V’lerden Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Üretimi (TL)
Endirekt Malzeme	6.146,60
Endirekt İşçilik	10.852,23
Memur Ücret ve Giderleri	130,41
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.451,41
Çeşitli Giderler	1.276,82
Vergi Resim ve Harçlar	408,82
Amortisman Giderleri	1.122,74
Endirekt Giderler Toplamı	21.389,03

İş Makineleri Gider Yerinin Gider Dağıtımı: İşletmede tarım arazilerinin ıslahında kullanılan kepçe ve dozer gibi iş makinelerini kapsayan İş Makineleri YHGY’nin Atölyeler YHGY’nden aldığı pay sonrası toplam gider tutarı 254.071,91 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 6.49. İş Makineleri YHGY Dağıtımına Tabi Giderleri

Gider Çeşitleri	I.Dağ. Gider Tutarı	Atölyelerden Gelen	Toplam (TL)	%
Endirekt Malzeme	73.602,34	536,14	74.138,48	29,18
Endirekt İşçilik	99.367,90	12.267,68	111.635,58	43,94
Memur Ücret ve Giderleri	3.504,87	2.117,02	5621,89	2,21
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	17.209,28	1.963,70	19.172,98	7,55
Çeşitli Giderler	43.147,84	355,14	43.502,98	17,12
Vergi Resim ve Harçlar	0	0	0,00	0
Amortisman Giderleri	0	0	0,00	0
Endirekt Giderler Toplamı	236.832,23	17.239,68	254.071,91	100,00

İş Makineleri gider yerinin 254.071,91 TL tutarındaki giderinin toplam iş saatine bölünmesiyle elde edilen dağıtım katsayısı yardımıyla dağıtım yapılmıştır.

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = 254.071,91\text{TL} / 2.619 \text{ İş saati} = \mathbf{97,01104} \text{ TL/İş saati}$$

Tablo 6.50. İş Makineleri YHGY 2012 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Gider Yeri	Yıllık Ort. İş Saati	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Hisse
001	Buğday Şubesi	168	97,01104	16.297,85
005	Yemlik Dane Mısır Şubesi (II.Ürün)	232	97,01104	22.506,56
006	Ayçiçeği Şubesi	188	97,01104	18.238,08
007	Pamuk	45	97,01104	4.365,50
010	Soya 1.Ürün	95	97,01104	9.216,05
010	Soya 2.Ürün	80	97,01104	7.760,88
015	Kanola	7	97,01104	679,08
050	Yonca Kuru Ot	40	97,01104	3.880,44
052	Fiğ	20	97,01104	1.940,22
071	Silaj Mısır	125	97,01104	12.126,38
200	Buğday Tohumu	110	97,01104	10.671,21
286	Buğday Ekimi	400	97,01104	38.804,42
301	Sığırcılık Şubesi	985	97,01104	95.555,87
770	İşletme Yönetimi	124	97,01104	12.029,37
Toplam		2.619		254.071,91

İş Makineleri yardımcı üretim şubesinin giderlerinin dağıtımından sonra buğday üretim şubesine 16.297,85 TL gider payı verilmektedir. Buğday Üretim Şubesinin İş Makinelerinden aldığı gider payının gider çeşitlerine dağılımı Tablo 6.51’de görülmektedir.

Tablo 6.51. İş Makineleri Buğday Üretim Şubesine Verilen Gider Payının Gider Çeşitlerine Dağılımı

Gider Çeşitleri	Buğday Üretimi (TL)
Endirekt Malzeme	4.755,73
Endirekt İşçilik	7.161,04
Memur Ücret ve Giderleri	360,63
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.229,88
Çeşitli Giderler	2.790,57
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Amortisman Giderleri	0,00
Endirekt Giderler Toplamı	16.297,85

Buğday hasat döneminde YÜGY ve YHGY'lerinin giderlerinin dağıtımından sonra Buğday EÜGY'nde toplanan giderler Tablo 6.52'de görülmektedir.

Tablonun II.Dağıtım bölümünde sadece YÜGY ve YHGY'lerin dağıtımı yapılan giderlerinden Buğday EÜGY'ne verilen paylar yer almaktadır. Gider yerlerinin dağıtımı yapılan giderlerinden Buğday EÜGY'ne verilen paylar düşüldükten sonra kalan tutarlar diğer EÜGY'lerinin payları olmaktadır.

Tablo 6.52. II.Dağıtım Tablosu (2012 Yılı)

EÜGY	YARDIMCI ÜRETİM VE HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ						
	BUĞDAY	Atölyeler	Traktörler	Tarım Alet ve Mak.	Benzinli M.N.V.	Dizel M.N.V.	İş Makineleri
Gider Yeri/Gider Cesidi							
Direkt İlk Madde ve Mlz.	199.644,60	0	0	0	0	0	0
Direkt İşçilik	68.888,33	0	0	0	0	0	0
Direkt Giderler Toplamı	268.532,93	0	0	0	0	0	0
Endirekt Malzeme	0	18.953,52	838.349,84	141.312,95	40.616,11	141.143,05	73.602,34
Endirekt İşçilik	0	433.675,98	772.599,62	36.285,03	79.253,91	233.096,25	99.367,90
Memur Ücret ve Giderleri	83.842,10	74.838,97	0	0	0	0	3.504,87
Dışarıdan Sağlanan F. ve H.	113.901,83	69.418,87	149.873,92	37.757,02	11.115,72	30.715,65	17.209,28
Çeşitli Giderler	186.063,64	12.554,42	12.980,04	1.373,10	2.462,81	28.972,68	43.147,84
Vergi, Resim ve Harçlar	7.364,00	0	393,34	0	1.143,93	9.438,43	0
Amortisman Giderleri	0	0	94.899,93	6.967,66	0	25.920,45	0
Endirekt Giderler Toplamı	391.171,57	609.441,76	1.868.703,35	223.695,76	134.592,48	469.286,51	236.832,23
Çalışmayan 21.389,03Kısım	0	0	97.983,27	0	0	0	0
I.Dağıtım Toplamları	391.171,57	609.441,76	1.966.686,20	223.695,76	134.592,48	469.286,51	236.832,23
Atölyeler	-	-	176.227,82	213.005,80	4.214,14	24.518,65	17.239,68
Traktörler	181.693,44	-	-	-	-	-	-
Tarım Alet ve Makineleri	38.801,47						
Benzinli M.N.V.	3.992,19						
Dizel M.N.V.	21.389,03						
İş Makineleri	16.297,85						
II.Dağıtım Toplamı	262.173,98						
Genel Toplam	921.878,48						

6.2.2.2. (3). Buğday Birim Maliyetlerinin Hesaplanması (Üçüncü Dağıtım):

Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine ait giderlerin dağıtımından sonra sıra buğday üretim gider yerinde toplanan giderlerin üretilen buğday maliyetine yüklenmesine gelir. Buğday üretim şubesinde 2012 yılında hasat edilen buğdayın birim maliyetleri Tablo 6.52’de görülmektedir

Tablo 6.53 Buğday Üretim Şubesi Maliyet Oluşum Tablosu

Gider Çeşitleri	001-Buğday 001.001-Kuru
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	199.644,60
İşçilik Giderleri	68.888,33
Memur Maaşları	83.842,10
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	113.901,83
Çeşitli Giderler	186.063,64
Vergi Resim ve Harçlar	7.364,00
Amortisman Giderleri	0
Toplam 1	659.704,50
Atölyeler Hizmet Üretiminden Alınan Hisseler	0
Traktörlerden Alınan Hisseler	181.693,44
Tarım Alet ve Makineleri	38.801,47
Motorlu Taşıtlardan (Benzinli+Dizel) Alınan Hisseler	25.381,22
Kuvvet Santralı (Jeneratör) Alınan Hisseler	0
İş Makinelerinden Alınan Hisseler	16.297,85
Toplam 2	262.173,98
Toplam 3 (1+2)	921.878,48
GEÇEN YILDAN DEVREDEN GİDERLER (+)	1.966.074,23
Genel Toplam	2.887.952,71
Üretim Miktarı (kg)	7.730.000,00
Üretim Alanı (da)	17.254,00
Dekara Verim (Üretim Miktarı/Üretim Alanı)	448,01
Dekara Maliyet (Toplam Maliyet/ Üretim Alanı)	166,22
Birim Maliyeti	0,37

2011 yılında 17.254 dekar arazide ekimi yapılan buğdayın 2012 yılında hasat edilmesinden sonra üretim miktarı 7.730.000 kg olarak gerçekleşmiştir. 2011 yılından devreden 1.966.074,23 TL ve 2012 yılında yapılan 921.878,48 TL tutarındaki giderler ile birlikte toplam maliyet 2.887.952,71 TL olarak gerçekleşmiştir.

Toplam maliyetin üretim alanı olan 17.254’e bölünmesiyle dekar maliyeti 166,22 TL olarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı olan 7.730.000,00 kg’ın üretim alanı olan 17.254’e bölünmesiyle dekar verim 448,01 olarak hesaplanmaktadır. Buğdayın birim maliyeti ise toplam maliyet rakamı olan 2.867.952,71 TL’nin üretim miktarı olan 7.730.000,00 kg’a bölünmesiyle 0,37 kr olarak hesaplanmaktadır.

6.2.2.2. (4) .Buğday Üretim Şubesinin 2012 Yılı Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları

Tablo 6.52’den de görüleceği gibi 2012 yılında yapılan buğday üretim faaliyetlerine ait gider toplamı 921.878,48 TL’dir. Bu gider rakamının 659.704,50 TL’si buğday üretim şubesinin (birinci dağıtım) kendi gideriyken 262.173,98 TL’si yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinden (ikinci dağıtım) aldığı paylardan oluşmaktadır. Buğday üretim döneminde ortaya çıkan bu giderlerin ilgili hesaplara dağılımı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri	:	299.827,81 TL
Kimyevi Gübre Giderleri.....	:160.600,70 TL	
Zirai İlaç Giderleri.....	: 39.043,90 TL	
Endirekt İlkmadde ve Malz.....	:100.183,21 TL	
İşçilik Giderleri	:	185.741,35 TL
Direkt İşçilik.....	: 68.888,33 TL	
Endirekt Ücretler.....	:116.853,02 TL	
Memur Ücret ve Giderleri	:	88.594,19 TL
Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	:	137.528,88 TL
Çeşitli Giderler	:	192.188,39 TL
Vergi, Resim ve Harçlar	:	7.805,56 TL
Amortismanlar	:	10.192,30 TL

Öncelikle 2011 yılından devreden buğday ekim maliyetleri buğday üretim şubesine aktarılır.

1	160 Tarla Bitkileri <i>160.01 Buğday</i> <i>160.01.002 Buğday Üretimi</i> 1.966.074,23 160 Tarla Bitkileri <i>160.01 Buğday</i> <i>160.01.001 Buğday Ekimi</i> 1.966.074,23 Önceki yıldan devreden buğday ekim maliyetlerinin buğday üretim hesabına aktarılması //	1.966.074,23	1.966.074,23
---	---	--------------	--------------

Önceki yıldan devreden maliyetlerin buğday üretim şubesine aktarılmasından sonra 2012 yılında meydana gelen üretim maliyetlerinin kaydı yapılır.

2	790 İlk Madde ve Malz. Gid. 790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. 790.01.001 Buğday Üretim Şb. 790.01.001.02 Kimyevi Gübre 160.600,70 790.01.001.03 Çiftlik Gübresi 39.043,90 790.02 Endirekt İlkmd.ve Mlz. 790.02.352 Traktörler 74.966,72 790.02.353 Tarım Alet ve Makineleri 13.142,06 790.02.357Benzinli M.N.V. 1.172,10 790.02.358 Dizel M.N.V. 6.146,60 790.02. 361 İş Makineleri 4.755,73 150 İlk Madde ve Malzeme 150.02 Kimyevi Gübre 160.600,70 150.03 Çiftlik Gübresi 39.043,90 150.04 Akaryakıt 82.080,43 150.05 Yedek Parça 15.027,56 150.06 Muhtelif Sarf Mlz. 3.075,22 Buğday Hasat Dönemi İlkmd. Ve Mlz. Giderlerinin kaydı //	299.827,81	299.827,81
3	791 İşçi Ücret ve Giderleri 791.01 Direkt İşçilik 791.01.001 Buğday Ekimi 68.888,33 791.02 Endirekt İşçilik 791.02.352 Traktörler 79.781,59 791.02.353 Tarım Alet ve Mak. 16.692,39 791.02.357 Benzinli M.N.V. 2.365,77 791.02.358 Dizel M.N.V. 10.852,23 791.02.36 İş Makineleri 7.161,04 102 Bankalar Buğday Hasat Dönemi İşçilik Giderlerinin kaydı //	185.741,35	185.741,35
4	792 Memur Ücret ve Giderleri 792.001 Buğday Üretim Şb. 83.842,10 792.352 Traktörler 1.925,95 792.353 Tarım Alet ve Mak. 2.320,33 792.357Benzinli M.N.V. 14,77 792.358.Dizel M.N.V. 130,41 792.361 .İş Makineleri 360,63 102 Bankalar Buğday Hasat Dönemi Memur Ücret ve Giderlerinin Kaydı	88.594,19	88.594,19

5	//		137.528,88	137.528,88
	793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
	793.001 Buğday Üretim Şb.	113.901,83		
	793.352 Traktörler	15.098,72		
	793.353 Tarım Alet ve Mak.	5.513,69		
	793.357 Benzinli M.N.V.	333,35		
	793.358.Dizel M.N.V.	1.451,41		
	793.361 .İş Makineleri	1.229,88		
	102 Bankalar			137.528,88
	<i>Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Kaydı</i>			
6	//		192.188,39	192.188,39
	794 Çeşitli Giderler			
	794.001 Buğday Üretim Şb.	186.063,64		
	794.352 Traktörler	1.471,72		
	794.353 Tarım Alet ve Mak.	512,18		
	794.357 Benzinli M.N.V.	73,46		
	794.358.Dizel M.N.V.	1.276,82		
	794.361 İş Makineleri	2.790,57		
	102 Bankalar			192.188,39
	<i>Çeşitli Giderlerin Kaydı</i>			
7	//		7.805,56	7.805,56
	795 Vergi Resim ve Harçlar			
	795.001 Buğday Üretim Şb.	7.364,00		
	795.357 Benzinli M.N.V.	32,74		
	794.358.Dizel M.N.V.	408,82		
	102 Bankalar			7.805,56
	<i>Vergi Resim ve Harçların Kaydı</i>			
8	//		10.192,30	10.192,30
	796 Amortisman ve Tükenme Payları			
	796.353 Traktörler	8.448,74		
	795.353 Tarım Alet ve Mak.	620,82		
	795.358.Dizel M.N.V.	1.122,74		
	257 Birikmiş Amortismanlar			10.192,30
	<i>Vergi Resim ve Harçların Kaydı</i>			
	//			

Hasat dönemine ait üretim maliyetlerinin ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmesinden sonra TMS 41'e göre dönemde gerçekleşen bütün maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesi gerektiğinden üretim maliyetleri toplamı yansıtmaya hesabı aracılığıyla dönem gideri olarak "633 Tarımsal Ürün Üretim Giderleri" (Aksoylu,2013.73) hesabına aktarılmıştır.

9	633 Tarımsal Ürün Üretim Gid.	921.878,48	
	633.001 Buğday Üretim Şb. Maliyetleri		
	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı		921.878,48
	798.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz.Gid.		
	798.01.001 Buğday Üretim Şb.		
	798.01.001.02 Kimyevi Gübre	160.600,70	
	798.01.001.03 Çiftlik Gübresi	39.043,90	
	798.02 Endirekt İlkmd. Ve Mlz.Gid.		
	798.02.352 Traktörler	74.966,72	
	798.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	13.142,06	
	798.02.357 Benzinli M.N.V.	1.172,10	
	798.02.358 Dizel M.N.V.	6.146,60	
	798.02. 361 İş Makineleri	4.755,73	
	798.03 Direkt İşçilik Giderleri		
	798.03.001 Buğday Üretim Şb.	68.888,33	
	798.04 Endirekt İşçilik Giderleri		
	798.04.352 Traktörler	79.781,59	
	798.04.353 Tarım Alet ve Mak.	16.692,39	
	798.04.357 Benzinli M.N.V.	2.365,77	
	798.04.358 Dizel M.N.V.	10.852,23	
	798.04.361 İş Makineleri	7.161,04	
	798.05 Memur Ücret ve Giderleri		
	798.05.001 Buğday Üretim Şb.	83.842,10	
	798.05.352 Traktörler	1.925,95	
	798.05.353 Tarım Alet ve Mak.	2.320,33	
	798.05.357 Benzinli M.N.V.	14,77	
	798.05.358 Dizel M.N.V.	130,41	
	798.05.361 İş Makineleri	360,63	
	798.06 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	798.06.001 Buğday Üretim Şb.	113.901,83	
	798.06.352 Traktörler	15.098,72	
	798.06.353 Tarım Alet ve Mak.	5.513,69	
	798.06.357 Benzinli M.N.V.	333,35	
	798.06.358 Dizel M.N.V.	1.451,41	
	798.06.361 İş Makineleri	1.229,88	
	798.07 Çeşitli Giderler		
	798.07.001 Buğday Üretim Şb.	186.063,64	
	798.07.352 Traktörler	1.471,72	
	798.07.353 Tarım Alet ve Mak.	512,18	
	798.07.357 Benzinli M.N.V.	73,46	
	798.07.358 Dizel M.N.V.	1.276,82	
	798.07.361 İş Makineleri	2.790,57	
	798.08 Vergi Resim ve Harçlar		
	798.08.001 Buğday Üretim Şb.	7.364,00	
	798.08.357 Benzinli M.N.V.	32,74	

	798.08.358 Dizel M.N.V.	408,82	
	798.09 Amortisman ve Tükenme Payları		
	798.09.352 Traktörler	8.448,74	
	798.09.353 Tarım Alet ve Mak.	620,82	
	798.09.358 Dizel M.N.V.	1.122,74	
	<i>Buğday hasat dönemi Maliyetlerinin Dönem Gid. Aktarımı</i>		
	//		
10	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı		921.878,48
	798.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. Gid.		
	798.01.001 Buğday Üretim Şb.		
	798.01.001.02 Kimyevi Gübre	160.600,70	
	798.01.001.03 Çiftlik Gübresi	39.043,90	
	798.02 Endirekt İlkmd. Ve Mlz. Gid.		
	798.02.352 Traktörler	74.966,72	
	798.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	13.142,06	
	798.02.357 Benzinli M.N.V.	1.172,10	
	798.02.358 Dizel M.N.V.	6.146,60	
	798.02. 361 İş Makineleri	4.755,73	
	798.03 Direkt İşçilik Giderleri		
	798.03.001 Buğday Üretim Şb.	68.888,33	
	798.04 Endirekt İşçilik Giderleri		
	798.04.352 Traktörler	79.781,59	
	798.04.353 Tarım Alet ve Mak.	16.692,39	
	798.04.357 Benzinli M.N.V.	2.365,77	
	798.04.358 Dizel M.N.V.	10.852,23	
	798.04.361 İş Makineleri	7.161,04	
	798.05 Memur Ücret ve Giderleri		
	798.05.001 Buğday Üretim Şb.	83.842,10	
	798.05.352 Traktörler	1.925,95	
	798.05.353 Tarım Alet ve Mak.	2.320,33	
	798.05.357 Benzinli M.N.V.	14,77	
	798.05.358 Dizel M.N.V.	130,41	
	798.05.361 İş Makineleri	360,63	
	798.06 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
	798.06.001 Buğday Üretim Şb.	113.901,83	
	798.06.352 Traktörler	15.098,72	
	798.06.353 Tarım Alet ve Mak.	5.513,69	
	798.06.357 Benzinli M.N.V.	333,35	
	798.06.358 Dizel M.N.V.	1.451,41	
	798.06.361 İş Makineleri	1.229,88	
	798.07 Çeşitli Giderler		
	798.07.001 Buğday Üretim Şb.	186.063,64	
	798.07.352 Traktörler	1.471,72	
	798.07.353 Tarım Alet ve Mak.	512,18	
	798.07.357 Benzinli M.N.V.	73,46	

798.07.358 Dizel M.N.V.	1.276,82	
798.07.361 İş Makineleri	2.790,57	
798.08 Vergi Resim ve Harçlar		
798.08.001 Buğday Üretim Şb.	7.364,00	
798.08.357 Benzinli M.N.V.	32,74	
798.08.358 Dizel M.N.V.	408,82	
798.09 Amortisman ve Tükenme Payları		
798.09.352 Traktörler	8.448,74	
798.09.353 Tarım Alet ve Mak.	620,82	
798.09.358 Dizel M.N.V.	1.122,74	
790 İlk Madde ve Malz. Gid.		299.827,81
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz.		
790.01.286 Buğday Ekimi		
790.01.001.02 Kimyevi Gübre	160.600,70	
790.01.001.03 Çiftlik Gübresi	39.043,90	
790.02 Endirekt İlkmd.ve Mlz.		
790.02.352 Traktörler	74.966,72	
790.02.353 Tarım Alet ve Makineleri	13.142,06	
790.02.357 Benzinli M.N.V.	1.172,10	
790.02.358 Dizel M.N.V.	6.146,60	
790.02. 361 İş Makineleri	4.755,73	
791 İşçi Ücret ve Giderleri		185.741,35
791.01 Direkt İşçilik		
791.01.001 Buğday Ekimi	68.888,33	
791.02 Endirekt İşçilik		
791.02.352 Traktörler	79.781,59	
791.02.353 Tarım Alet ve Mak.	16.692,39	
791.02.357 Benzinli M.N.V.	2.365,77	
791.02.358 Dizel M.N.V.	10.852,23	
791.02.36 İş Makineleri	7.161,04	
792 Memur Ücret ve Giderleri		88.594,19
792.001 Buğday Üretim Şb.	83.842,10	
792.352 Traktörler	1.925,95	
792.353 Tarım Alet ve Mak.	2.320,33	
792.357 Benzinli M.N.V.	14,77	
792.358. Dizel M.N.V.	130,41	
792.361 .İş Makineleri	360,63	
793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		137.528,88
793.001 Buğday Üretim Şb.	113.901,83	
793.352 Traktörler	15.098,72	
793.353 Tarım Alet ve Mak.	5.513,69	
793.357 Benzinl M.N.V.	333,35	

793.358.Dizel M.N.V.	1.451,41	
793.361 .İş Makineleri	1.229,88	
794 Çeşitli Giderler		192.188,39
794.001 Buğday Üretim Şb.	186.063,64	
794.352 Traktörler	1.471,72	
794.353 Tarım Alet ve Mak.	512,18	
794.357 Benzinli M.N.V.	73,46	
794.358.Dizel M.N.V.	1.276,82	
794.361 İş Makineleri	2.790,57	
795 Vergi Resim ve Harçlar		7.805,56
795.001 Buğday Üretim Şb.	7.364,00	
795.357 Benzinli M.N.V.	32,74	
794.358.Dizel M.N.V.	408,82	
796 Amortisman ve Tükenme Payları		10.192,30
796.353 Traktörler	8.448,74	
795.353 Tarım Alet ve Mak.	620,82	
795.358.Dizel M.N.V.	1.122,74	
<i>Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının kapatılması</i>		
//		

Buğday aktif piyasası olan bir üründür. Tarım işletmeleri tarafından üretilen buğday mahsulü hem bir kamu kurumu olan TMO (Toprak Mahsulleri Ofisi) tarafından ilgili bakanlıkça açıklanan taban fiyattan hem de özel sektör kuruluşları (un, makarna imalatçıları) tarafından serbest piyasa fiyatından her zaman alınıp satılabilmektedir. Bu durumda TMS 41'e göre hasat edilen buğday mahsulünün işletme stoklarında Gerçeğe Uygun Değeriyle izlenmesi gerekmektedir.

İşletmede üretilen buğday tohumluk olarak satıldığından hasat sonrası Tohumluk Üretim Bölümünde işlem görmekte ve bu bölümün ilkmaddesi olarak stoklara aktarılmaktadır. Hasat noktasından sonraki işlemler TMS 41 kapsamından çıkmakta ve TMS 2 Stoklar Standardı kapsamına girmektedir.

İşletmede üretilen buğday mahsulü Buğday Üretim Şubesinden, Tohumluk Üretim Şubesine maliyet bedeli ile aktarılmaktadır. Ancak TMS 2 Stoklar standardına göre işletmenin canlı varlıklarının hasadıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünlerin, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Hem TMS 2 Stoklar standardının hem de KOBİ TFRS'nin uygulanması açısından stoklara aktarılan tarımsal ürünlerin maliyeti bu değerdir (TMS 2 prgf.20; KOBİ TFRS prgf.13.15). Tohumluk üretim faaliyeti bir sanayi faaliyeti olarak değerlendirildiğinden işletmenin üretilen buğdayı gerçeğe uygun değeri ile stoklara aktarması gerekmektedir.

İşletme aktifinde 1.966.074,23 TL ekim dönemi maliyeti ile 160 Tarla Bitkileri (Buğday) hesabında kayıtlı bulunan buğday mayıs ayı sonunda hasat edilmiştir. Hasat sonunda 7.730.000,00 kg buğday mahsulü elde edilmiştir. 2012 yılında buğday taban fiyatı kg başına 0,66 kuruş olarak açıklanmıştır. Bu fiyat buğdayın gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilebilir.

Buğdayın Gerçeğe Uygun Değeri: 7.730.000,00 kg X 0,66 Kr = 5.101.800,00 TL

Buğdayın gerçeğe uygun değeri hesaplandıktan sonra bu değerden ekim dönemi maliyetleri düşüldüğünde hasat edilen buğdayın gerçeğe uygun değer artışı bulunur.

Gerçeğe Uygun Değer Artışı: 5.101.800,00-1.966.074,23 = 3.135.725,77 TL

Gerçeğe Uygun değer artışının hesaplanmasından sonra bu tutar “604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları” hesabının alacağına kaydedilir. Değer artışının kaydedilmesinden sonra “160 Tarla Bitkileri” hesabı alacaklandırılarak kapatılır. Bu iki hesaba karşılık “152 Mamuller” hesabı borçlandırılır. Üretilen buğdayın stoklara aktarılması ile birlikte TMS 41 kapsamından çıkarak TMS 2 Stoklar standardı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

11	152 Mamuller <i>152.01 Buğday</i>	160 Tarla Bitkileri <i>160.01 Buğday</i> <i>160.01.002 Buğday Üretimi</i> 604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları <i>604.01 Buğday GUD Artışı</i> <i>Hasat edilen buğdayın gerçeğe uygun değer mamul stoklarına alınması</i>	5.101.800,00	1.966.074,23 3.135.725,77
----	---	---	---------------------	--

Buğday Tohumluk Üretim Şubesine hammadde olarak aktarılacağından hasat yerindeki gerçeğe uygun değeri ile net gerçeğe uygun değeri eşit olacaktır.

Buğday Hasadından Elde Edilen Yan Ürün: Buğday hasat edildikten sonra yan ürün olarak buğday sapı elde edilmektedir. İşletmede hasattan sonra tarlalarda kalan buğday saplarının bir kısmı hayvancılık şubesinde yem olarak kullanılmakta ihtiyaç fazlası olan kısım satılmaktadır. Hasat sonrası buğday saplarından yaklaşık 200 ton saman elde edilmiştir. Samanın piyasa satış fiyatı 100 TL/ton’dur.

Gerçeğe Uygun Değer: 200 ton X 100 TL = 20.000,00 TL

Buğday hasadından yan ürün olarak elde edilen buğday sapları gerçeğe uygun değeri ile 157 Diğer Stoklar hesabına borç kaydedilir. Karşılığında ise “604 Tarımsal Ürün Değer Artışları” hesabı alacaklandırılır.

12	157 Diğer Stoklar <i>157.01 Buğday Sapı</i>	604 Tarımsal Ürün Değer Artışları <i>604.02 Buğday Sapı GUD Artışı</i> <i>Buğday sapının GUD ile stoklara devri</i> //	20.000,00	20.000,00
----	---	--	------------------	------------------

Buğday saplarının stoklara aktarılmasından itibaren TMS 2 Stoklar standardı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buğday saplarının hayvancılık şubesinde hayvan yemi olarak kullanılması durumunda 157 Diğer Stoklar hesabından 150 İlk madde ve Malzeme Hesabına aktarılması gerekir.

13	150 İlk Madde ve Malzeme 150.301.02 Kaba Yem 157 Diğer Stoklar 157.01 Buğday Sapı Buğday sapının Hayvancılık Şb. İlkmd ve Mlz. Stoklarına devri //	20.000,00	20.000,00
----	---	-----------	-----------

Buğday Satışının Yapılması: Uygulama yaptığımız işletmede üretilen buğday mahsulü piyasaya satılmamakta tohumluk üretim şubesine ilk madde olarak devredilmektedir. Tohumluk üretim şubesinde yapılan kurutma, eleme ve ilaçlama işlemlerinden sonra çuvalanarak satılmaktadır. Eğer üretilen buğday tohumluk olarak işlem görmeden satılmış olsaydı yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

İşletmenin bir kamu işletmesi olması nedeniyle satışlar ihale usulu yapılacaktır. Buğday muhammen bedeli 0,66 TL'lik taban fiyat olarak belirlenmiştir. İhale şartnamesi gereğince kazanan firmalar buğdayı işletmede teslim alacaktır. İşletmede yapılan ihale sonucu buğday mahsulünün tamamı 0,70 TL ile en yüksek teklifi veren ABC İşletmesine peşin olarak satılmıştır.

Buğdayın Satış Hasılatı $7.730.000,00 \text{ Kg} \times 0,70 = 5.411.000,00 \text{ TL}$

Buğdayın Satış Geliri $5.411.000,00 - 5.101.800,00 = 309.200,00 \text{ TL}$

14	102 Bankalar 152 Mamuller 152.01 Buğday 606 Tarımsal Ürün Satış Geliri 606.01. Buğday Satış Geliri Buğday mahsulünün satılması nedeniyle //	5.411.000,00	5.101.800,00 309.200,00
----	--	--------------	--------------------------------

Buğday Saplarının Satılması: İşletme buğday hasadından yan ürün olarak elde ettiği sapları hayvancılık şubesine ilkmadde olarak aktarmayıp tamamını satmış olsaydı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi gerekirdi.

Buğday sapları ihale ile tonu 105,00 TL'den satılırsa;

15	102 Bankalar		21.000,00	
		157 Diğer Stoklar		20.000,00
		<i>157.01 Buğday Sapı</i>		
		606 Tarımsal Ürün Satış Geliri		1.000,00
		<i>606.02 Buğday Sapı Satış Geliri</i>		
	<i>Buğday sapının satılması nedeniyle</i>			
	//			

Yukarıda verilen buğday ve buğday sapı satış kayıtlarında aralıklı envanter yönteminin tek hesaplı uygulaması kullanılmıştır. Aralıklı envanter yönteminin tek hesaplı uygulamasında sadece 15 Stoklar grubundaki (152 Mamuller, 153 Ticari Mallar, 157 Diğer Stoklar) hesaplar kullanılır ve mamuller ile ilgili tüm işlemler bu hesapta izlenir (Sevilengül, 2005:334). TMS 41'e göre üretimi tamamlanan tarımsal ürünler gerçeğe uygun değeriyle stoklara alınmakta ve bu değer tarımsal ürünün maliyeti olmaktadır. Tarımsal ürün satıldığında da maliyeti ile satış fiyatı arasındaki fark satış geliri olarak kaydedilmektedir. Tarımsal ürün satışından elde edilen gelirler için "606 Tarımsal Ürün Satış Gelirleri" hesabı kullanılabilir. Bu durumda satışlar ve satılan mamul maliyeti için hesap açmaya gerek kalmamaktadır. Buna göre tek hesap uygulaması tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer muhasebesinde kullanılabilecek en uygun yöntem olarak önerilebilir.

Dönem sonunda buğday üretim faaliyetlerinden ortaya çıkan gelirler ve giderler sonuç hesaplarından 690 Dönem Karı veya Zararı aktarılır.

	//			
16	604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları	3.155.725,77		
	<i>604.01 Buğday GUD Artışı 3.135.725,77</i>			
	<i>604.02 Buğday Sapı GUD Artışı 20.000,00</i>			
	606 Tarımsal Ürün Satış Geliri	310.200,00		
	<i>606.01 Buğday Satış Geliri.....309.200,00</i>			
	<i>606.02 Buğday Sapı Satış Geliri....1.000,00</i>			
	690 Dönem Karı veya Zararı			3.465.925,77
	<i>Tarımsal Üretim Geliri ve Değer Artışlarının dönem karı veya zararına devri</i>			
	//			
17	690 Dönem Karı veya Zararı	921.878,48		
	633 Tarımsal Ürün Üretim Gideri			921.878,48
	<i>633.01 Buğday Üretim Gideri</i>			
	<i>Tarımsal Üretim Giderinin dönem karı veya zararına devri</i>			
	//			

Büyük Defter Kayıtları:

(2)	<table><tr><td colspan="2">790</td></tr><tr><td>299.827,81</td><td>299.827,81</td></tr></table>	790		299.827,81	299.827,81	(10)	(3)	<table><tr><td colspan="2">791</td></tr><tr><td>185.741,35</td><td>185.741,35</td></tr></table>	791		185.741,35	185.741,35	(10)								
790																					
299.827,81	299.827,81																				
791																					
185.741,35	185.741,35																				
(4)	<table><tr><td colspan="2">792</td></tr><tr><td>88.594,19</td><td>88.594,19</td></tr></table>	792		88.594,19	88.594,19	(10)	(5)	<table><tr><td colspan="2">793</td></tr><tr><td>137.528,88</td><td>137.528,88</td></tr></table>	793		137.528,88	137.528,88	(10)								
792																					
88.594,19	88.594,19																				
793																					
137.528,88	137.528,88																				
(6)	<table><tr><td colspan="2">794</td></tr><tr><td>192.827,81</td><td>192.827,81</td></tr></table>	794		192.827,81	192.827,81	(10)	(7)	<table><tr><td colspan="2">795</td></tr><tr><td>7.805,56</td><td>7.805,56</td></tr></table>	795		7.805,56	7.805,56	(10)								
794																					
192.827,81	192.827,81																				
795																					
7.805,56	7.805,56																				
(8)	<table><tr><td colspan="2">796</td></tr><tr><td>10.192,30</td><td>10.192,3</td></tr></table>	796		10.192,30	10.192,3	(10)	(10)	<table><tr><td colspan="2">798</td></tr><tr><td>921.878,48</td><td>921.878,48</td></tr></table>	798		921.878,48	921.878,48	(9)								
796																					
10.192,30	10.192,3																				
798																					
921.878,48	921.878,48																				
(1)	<table><tr><td colspan="2">160.01.002</td></tr><tr><td>1.966.074,23</td><td>1.966.074,23</td></tr></table>	160.01.002		1.966.074,23	1.966.074,23	(11)	(11)	<table><tr><td colspan="2">152</td></tr><tr><td>5.101.800,00</td><td>5.101.800,00</td></tr></table>	152		5.101.800,00	5.101.800,00	(14)								
160.01.002																					
1.966.074,23	1.966.074,23																				
152																					
5.101.800,00	5.101.800,00																				
(9)	<table><tr><td colspan="2">633</td></tr><tr><td>921.878,48</td><td>921.878,48</td></tr></table>	633		921.878,48	921.878,48	(17)	(12)	<table><tr><td colspan="2">157</td></tr><tr><td>20.000,00</td><td>20.000,00</td></tr></table>	157		20.000,00	20.000,00	(13,15)								
633																					
921.878,48	921.878,48																				
157																					
20.000,00	20.000,00																				
(16)	<table><tr><td colspan="2">604</td></tr><tr><td></td><td>3.135.725,77</td></tr><tr><td></td><td>20.000,00</td></tr><tr><td>3.155.725,77</td><td>3.155.725,77</td></tr></table>	604			3.135.725,77		20.000,00	3.155.725,77	3.155.725,77	(11) (12)	(16)	<table><tr><td colspan="2">606</td></tr><tr><td></td><td>309.200,00</td></tr><tr><td></td><td>1.000,00</td></tr><tr><td>310.200,00</td><td>310.200,00</td></tr></table>	606			309.200,00		1.000,00	310.200,00	310.200,00	(14) (15)
604																					
	3.135.725,77																				
	20.000,00																				
3.155.725,77	3.155.725,77																				
606																					
	309.200,00																				
	1.000,00																				
310.200,00	310.200,00																				
(17)	<table><tr><td colspan="2">690</td></tr><tr><td>921.878,48</td><td>3.455.925,77</td></tr><tr><td></td><td>2.546.047,29</td></tr></table>	690		921.878,48	3.455.925,77		2.546.047,29	(16)													
690																					
921.878,48	3.455.925,77																				
	2.546.047,29																				

Buğday ekim dönemi maliyetleri 7/B maliyet modeli ile 160 Tarla Bitkileri hesabına yansıtılmış, hasat dönemi maliyetleri ve gerçeğe uygun değer artışları ise gerçeğe uygun değer muhasebesi ile sonuç hesaplarına yansıtılmıştır. Buğday üretim giderleri ve değerleme artışları TMS 41'e göre düzenlenen gelir tablosunda aşağıdaki gibi yer alacaktır. Tablo 6.54'te verilen gelir tablosu üretilen buğday ve buğday saplarının satıldığı varsayımı ile düzenlenmiştir.

Tablo 6.54. 2012 Yılı Sonu Gelir Tablosu (TMS 41'e Göre)

<i>Tarımsal Ürün Değerleme Artışları</i>	3.155.725,77	
<i>Tarımsal Ürün Satış Geliri</i>	310.200,00	
<i>-Buğday.....309.200,00</i>		
<i>-Buğday Sapı.....1.000,00</i>		
<i>Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları (-)</i>	-	
		3.465.925,77
Faaliyet Giderleri (-)		921.878,48
<i>Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)</i>	-	
<i>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)</i>	-	
<i>Genel Yönetim Giderleri (-)</i>	-	
<i>Tarımsal Ürün Üretim Giderleri (-)</i>	921.878,48	
Faaliyet Karı/Zararı		2.544.047,29
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar		-
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		-
Finansman Giderleri (-)		-
Vergi Öncesi Kar		2.544.047,29
Vergi Gideri (-)		508.809,46
Dönem Net Karı/Zararı		2.035.237,83

İşletmede Yapılmakta Olan Maliyet Kayıtları: İşletmede maliyet hesaplaması yılsonunda yapıldığından hasat edilen buğday ÖTEM maliyeti ile kayıtlara alınmakta gerçek maliyetler hesaplandığında ise düzeltme kayıtları yapılmaktadır. 2012 yılı için buğdayın ÖTEM maliyeti 0,30 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam hasat miktarı olan 7.730.000 kg ile çarpılarak buğdayın ÖTEM maliyeti hesaplanmaktadır.

$$7.730.000 \text{ kg} \times 0,30 \text{ TL} = 2.319.000,00 \text{ TL}$$

Buğdayın ÖTEM maliyeti hesaplandıktan sonra aşağıdaki şekilde kaydedilmektedir.

152 Mamuller	2.319.000,00	
<i>152.01 Buğday</i>		
151 Yarı Mamuller Üretim		
<i>151.01 Buğday</i>		2.319.000,00
<i>151.01.002 Buğday Üretimi</i>		
<i>Hasat edilen 7.730.000 kg buğdayın ÖTEM fiyatı ile mamul stoklarına alınması</i>		
<i>//</i>		

Üretilen Buğdayın gerçek maliyetinin hesaplanmasından sonra gerçek maliyet ile ÖTEM maliyeti arasındaki fark mamul stok hesabına aktarılmaktadır. Buğdayın

gerçek maliyeti 2.867.952,71 TL (Tablo 6.53) olarak hesaplandığı için ÖTEM maliyet ile gerçek maliyet arasındaki fark 548.592,71 TL olacaktır.

Maliyet hesaplarında toplanan 2.867.952,71 TL'lik gider toplamı yansıtma hesapları ile 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabına aktarılmaktadır. Daha sonra 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabının borç kalanı olan 548.592,71 TL 152 Mamuller hesabına aktararak hesap kapatılmaktadır. Böylece 152 Mamuller hesabının gerçek üretim maliyetini göstermesi sağlanmaktadır.

152 Mamuller	548.592,71	
<i>152.01 Buğday</i>		
151 Yarı Mamuller Üretim		
<i>151.01 Buğday</i>		548.592,71
<i>151.01.002 Buğday Üretimi</i>		
<i>ÖTEM maliyeti ile ile gerçek maliyet arasındaki farkın kaydı</i>		
<i>//</i>		

151 Yarı Mamuller Üretim hesabı aktif bir hesap olmasına rağmen ÖTEM maliyet yönteminde ters kullanılmaktadır. İşletmede üretilen buğday önce ÖTEM maliyet tutarı ile 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına alacak kaydı yapılmakta sonra gerçek maliyetin tespitinden sonra borç kaydı yapılmaktadır. Daha sonra gerçek maliyet ile ÖTEM maliyet arasındaki fark 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına alacak kaydedilerek hesap kapatılmaktadır.

ÖTEM maliyet yöntemi literatürde Tahmini Maliyet Yöntemi olarak bilinen yönetime benzemektedir. ÖTEM maliyet yönteminde maliyetler geçmiş deneyimlere dayalı olarak belirlenmektedir. Bu yöntemde kullanılan değerler genellikle işletmede önceki yıl üretilen ürünlerin maliyet değerleri olmaktadır.

SONUÇ

Tarım sektörü insanlığın varoluşundan buyana beslenme ihtiyacını karşılamaşının yanında, diğler sektörlere girdi sağlamaş, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlamaş nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun tüm ülke ekonomilerinin vazgeçilmez sektörlerinden biri olan tarım; dünya nüfusunun hızla artması ve buna bağılı olarak da artan beslenme ihtiyacı ile her geçen gün stratejik önemini arttırmaktadır.

Tarımsal faaliyet arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme ve yetiştirme yoluyla bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi gibi farklı ve çeşitli faaliyetleri kapsamaktadır. Bu sayılan faaliyetlerle uğraşan gerçek ve tüzel kişiler tarım işletmeleri olarak adlandırılmaktadır. Tarım işletmeleri arazi büyüklüğüne göre; 500 dekardan az araziye sahip olan işletmeler küçük, 500-5000 dekar arasında araziye sahip olanlar orta, 5000 dekardan daha fazla araziye sahip olanlar ise büyük tarım işletmesi olarak sınıflandırılmaktadır.

Tarım muhasebesi ise, tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır.

Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamalarında 18. Yüzyıldan itibaren önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Avrupa devletlerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişimine önemli katkıları olan ülkeler İngiltere, Almanya ve İsviçre'dir. İngiltere'de 18. Yüzyılda Arthur Young tarafından yapılan çalışmalar, Almanya'da 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında Albrecht D. Thaer öncülüğünde yapılan çalışmalar ve İsviçre'de 19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başlarında Ernst Ferdinand Laur'un yaptığı çalışmalar tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili kayda değer çalışmalardır. Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD'de de etkisini göstermiş ve benzer uygulamalar görülmeye başlamıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmanın yapılışı Arthur Young sonrası döneme rastlamaktadır. Bu dönemde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan en bilineni 1885 yılında Selanik'te yayınlanan Aram Margosyan tarafından kaleme alınan "Muhasebe-i Ziraiye" adlı eserdir. Türkiye Cumhuriyeti'nde ise tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak yayınlanan ilk kitap Halkalı Yüksek Ziraat Okulu Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından 1921-22 yıllarında yazılmış olan "Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi" adlı eserdir. Bu iki kitap dışında tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak fazla çalışma yapılmamış ve uygulamada da önemli bir gelişme görülmemiştir. Tarım muhasebesi alanında yapılan çalışmaların az olması ve tarım muhasebesinin yeterince gelişme gösterememiş olması vergi sistemine bağlanmaktadır. 1960'lı yıllarda GVK'nda yapılan düzenleme ve değişikliklerle Türkiye'de bulunan çiftçilerin %90'ının vergi dışı kalması, tarım sektöründe muhasebe uygulamalarının gelişmesini engellemiştir.

Son yıllarda teknolojide yaşanan gelişmelerle birlikte, ülkemizde uzun yıllardır geleneksel yöntemlerle küçük aile işletmelerinde yapılan tarımsal faaliyetler, daha modern bir yapıya dönüşmekte, tarım sektörüne devletin verdiği önemin ve teşviklerin artmasıyla bu alanda faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin sayılarının arttığı görülmektedir. Tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının artması ile birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmaya başlamıştır. Tarımsal üretim yapan çiftçi veya işletme, yaptığı işe neler koyduğunu (girdisini), buna karşılık neler elde ettiğini (çıktısını), ürettiği ürünlerin karlılık oranlarını veya başarısız

olduğu durumların nedenlerini bilmek istediğinde muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyacaktır. Tarım sektörünün sermaye şirketlerinin ilgi alanına girmeye başlamasıyla muhasebe uygulamaları da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Tarım sektöründe meydana gelen bu gelişmeler, tarım işletmelerindeki tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına bir düzen getirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk doğrultusunda, farklı ülkelerdeki tarım işletmelerinde yapılan tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına yön vermek ve bir düzen getirmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK/IASB:International Accounting Standards Board) tarafından hazırlanan 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de muhasebe standartların oluşturulmasına yönelik çalışmalar incelendiğinde, bu çalışmaların tarihsel süreç içinde çeşitli kuruluşlar tarafından üstlenildiği görülmektedir. TMUDESK ve TMSK standartların hazırlanmasında görev alan iki önemli kuruluştur. TMUDESK tarafından başlatılan çalışmalar TMSK tarafından devam ettirilmiş ve TMSK’nın yayımladığı muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve yorumlar Türkiye Muhasebe Standartları Setini oluşturmuştur. TMSK tarafından yapılan çalışmalar kapsamında Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra KOBİ’lere muhasebe uygulamalarında yol göstermesi açısından 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS yayınlanmıştır. KOBİ TFRS’de tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere 34. Bölümde yer verilmektedir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve gerçeğe uygun değerlerinin tespiti gibi konularda önemli açıklamalara yer vermektedir. TMS 41 işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmaktadır. Hasat sonrasında, tarımsal ürünlere “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanacağından bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesi faaliyetlerini düzenlememektedir.

TMS 41, tarımsal faaliyetlerin değerlemesinde, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımı altında gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Standart, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazara götürme maliyetlerinin indirilmesi sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğini ifade etmektedir. Ancak, canlı varlıklar için ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenemiyorsa ‘ilk bilanço dönemine kadar’ tarihi maliyetle değerlendirilmesine imkan verilmektedir.

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun fiyatı belirlenirken mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın var olması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil etmektedir. Aktif bir piyasanın olmaması halinde; en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsalleri gerçeğe uygun değer olarak alınabilecektir.

TMS 41’e göre canlı varlıkların biyolojik dönüşüm geçirme özellikleri nedeniyle gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda yer alması gerekmektedir. Bu durumda canlı varlıkların tekdüzen hesap planında hangi hesaplarda gösterilmesi gerektiği bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Canlı varlıkların “canlı” olma nitelikleri nedeniyle ‘15 Stoklar’ grubunda izlenmemesi gerekir. Bu nedenle tek düzen hesap planında boş olan ve daha önce yapılan çalışmalarda da önerilen 16 nolu grubun dönen varlık

niteliğindeki canlı varlıklar için, 21 nolu grubun ise duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için kullanılmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.

Vergi mevzuatımıza göre, tarımsal ürünlerde kar veya zarar sadece satış yapıldığında ortaya çıkarken, TMS-41'e göre kar veya zarar tutarları; ilk kayıt, her raporlama dönemi sonunda veya satış anında ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararlar oluştuğu dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Bu amaçla değerlendirme sonucunda oluşacak artışların "604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları" hesabının alacağına; azalışların da "605 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları Hesabı"nın borcuna kaydedilmesinin uygun olacaktır.

Ülkemizde tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalara bakıldığında maliyetlerin 7/A yöntemine göre kaydedildiği ve katılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği, canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini; canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41'in ruhuna daha uygun olduğu ileri sürülmektedir.

Tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanmasında özellik arz eden bir diğer konu da kullanılan maliyet yöntemidir. TMS 2 Stoklar standardına göre, stok maliyetlerinin hesaplanmasında standart maliyet yöntemi önerilmektedir. Ancak standart maliyet yönteminin tarım işletmelerinde uygulanması mümkün olmamaktadır. Tarım işletmelerinde üretimin iklim koşullarına bağlı riskler taşıması, bilimsel veriler yerine önseziyle dayanması ve tarımsal faaliyetlerin karmaşıklığından dolayı tahmini maliyet yöntemi tercih edilmektedir.

Çalışmamızda uygulama yaptığımız işletmede yıl içinde üretimi yapılan ürünlerin maliyetleri ise ÖTEM (Önceden Tespit Edilmiş Maliyet) maliyetleri ile kayda alınmakta gerçek maliyetler yılsonunda tespit edilmektedir. ÖTEM maliyet işletmenin geçmiş yıl verilerinden yola çıkarak belirlenmektedir. İşletmede ÖTEM maliyet yöntemi olarak isimlendirilen bu yöntem tahmini maliyet yöntemidir.

Tarım işletmelerinde maliyet hesaplamalarına etki eden bir başka konuda amortisman uygulamalarıdır. TMS 41'de amortisman konusu üzerinde fazla durulmamış, ağırlıklı olarak değerlendirme konusuna yer verilmiştir. Buradan yola çıkarak TMS 41'in amortismanla değerlendirme yaklaşımını benimsemiş olduğu söylenebilir. TMS 41'in benimsemiş olduğu değerlendirme yaklaşımına göre canlı varlıklara amortisman hesaplanması söz konusu değildir. Canlı varlıkların büyüme, yaşlanma, çürüme gibi biyolojik dönüşümlerini dikkate alan bu yaklaşımın bir diğer özelliği de değerlemeden oluşan olumsuz farkın, yani amortismanın, direkt olarak gelir tablosuna yansıtılmasıdır.

Amortisman hesaplamaları ile ilgili ayrıntılara yer vermemiş olan TMS 41 sabit varlıkların amortisman uygulamalarında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nı işaret etmektedir. TMS 16, amortisman konusunda vergi mevzuatımızdan farklı olarak birçok yenilik getirmiştir. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının kalıntı değeri düşülerek belirleneceği, varlığın yararlı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceği, normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi yanında varlıktan beklenen kullanım veya üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılabilmesi bu yenilikler arasında sayılabilir.

Tarla bitkileri üretimi yapan tarım işletmelerinde ana ürün yanında yan ürünlerde elde edilmektedir. Tarım işletmelerinde yapılan muhasebe uygulamalarında yan ürünler genellikle ana ürünün maliyetinden düşülmektedir. Ancak, TMS 41'e göre tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yan ürünlerden elde edilecek gelirlerin, tarımsal ürün değerlendirme artışı olarak dönem geliri yazılması standardın felsefesine daha uygun olacaktır.

Ülkemizde son yıllarda tarımsal faaliyet muhasebesinde önemli gelişmelerin olmasına karşın vergi mevzuatı tarım işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap vermemektedir. Tarım işletmelerinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerin TMS 41 standardına uygun olarak kayıtlara alınabilmesi için THP yeterli olmamaktadır. Standardı uygulayacak olan tarım işletmelerinin THP ile sınırlı kalmayarak ihtiyaçlarına uygun hesaplar kullanmaları gerekmektedir. Sonuç olarak; TMS 41'in tarım işletmeleri için önemli bir gelişme olduğu ve uygulanmasından yarar sağlanacağını söylenebilir.

Tarım muhasebesi üzerine geçmişte çok fazla çalışma yapılmamış olmasına rağmen son yıllarda tarım muhasebesi ile ilgili çalışmaların sayılarının giderek arttığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar incelendiğinde daha çok büyükbaş hayvancılık işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bitkisel üretimin bir dalı olan tarla bitkileri üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üzerine yaptığımız bu çalışma ile tarım muhasebesi yazınına katkı sağlanmaya çalışılmıştır. Tarımsal faaliyetler çok farklı ve çeşitli üretim yapılarından oluştuğundan konu ile ilgili çalışma yapmak isteyen araştırmacılara tarımsal faaliyetin bir kolu olan orman ürünleri üretimi üzerine çalışma yapmaları önerilebilir.

KAYNAKLAR

- AÇIL, A. F. 1977. Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimiz Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler, Ankara Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 76 s.
- AÇIL, A.F. ve DEMİRCİ, R. 1984. Tarım Ekonomisi Dersleri, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No:880, Ankara, 372 s.
- AGOGLIA, C. P.; DOUPNIK, T. S. ve TSAKUMIS, G. T. 2011. “Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial reporting Decisions”, The Accounting Review, 86 (3), ss.747-767.
- AKDOĞAN, N. ve AYDIN, H. 1987. Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi, İİBF Yayınları, Ankara, 556 s.
- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. 2007a. Türkiye Muhasebe Standartları ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara, 935 s.
- _____, 2007b. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, (84), ss.29-70.
- AKDOĞAN, N. 2004. Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara, 1046 s.
- _____, 2007. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, (80), ss.101-117.
- _____, 2010. “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 10 (30), ss.1-26.
- AKDOĞAN, N.; AKTAŞ, R.; DERAN, A.; ERHAN, D. U.; ACAR, V. 2011. Sektörel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara, 717 s.
- AKGÜN, A. İ. 2012. “Muhasebenin Uluslar arası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”, Yönetim ve Ekonomi, 19 (2), ss.1-16.
- AKTUĞLU, M. A. 1984. İhtisas Muhasebeleri: Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Yayınları, İzmir. 490 s.
- AKSOYLU, S. 2013. “Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye muhasebe Standardı 41 (TMS 41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mart 2013, ss.65-78.
- ARAS, A. 1988. Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, İzmir, 323 s.
- ARGILES, J. M. ve SLOF, J. E. 2001. “New Opportunities for Farm Accounting”, European Accounting Review, 10 (2), ss.361-383.
- ARGILES, J. M.; BLANDON, J. G. ve MONLLAU, T. 2009. “Fair Value and Historical Cost Accounting Of Biological Assets: Implications For The Quality Of Financial Information”, VIII. Financial Accounting Conference, 28-29 May, Barcelona, http://www.asepuc.org/banco/argiles_y_garcla_y_monllau1.pdf, (16.06.2013).
- ARGILES B. J. M.; SABATA A. A. ve BLANDON, J. G. 2012). “A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation”, Spanish Accounting Review, 15(1), ss.109-142. <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=226> ,(27.07.2013).

- ARZOVA, B. ve POROY, A. 2006. "Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi", Vergi Sorunları Dergisi, (216), ss.138-149.
- ASLAN, M. 2008. "Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye'deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği", T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Uzmanlık Tezi, http://abdgm.tarim.gov.tr/ABU_files/Tezler/MuratASLAN.pdf, (14.03.2013)
- ATABEY, N. A.; PARLAKKAYA, R. ve KARAGÖZ, A. 2009. Genel Muhasebe Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Atlas Kitapevi, Konya, 592 s.
- ATANASIOS, V.; STERGİOS, A. ve LASKARİDOU, E. C. 2010. "The Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network", Journal of Social Sciences, 6 (2), ss.221-228.
- AYDEMİR, C. ve PIÇAK, M. 2008. "Ekonomik Gelişme Sürecinde Tarım-Sanayi İlişkilerinin Sektörler Arası Bütünleşmeye Etkisi", D.Ü.Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 10, ss.129-147.
- BAŞPINAR, A. 2004. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, (146), ss.42-57. http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhasebe_standardi.pdf, (23.02.2013).
- BEKTÖRE, S. ve AYDIN, A. 1982. "Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi", IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Burhaniye-Ören, 27-29 Mayıs 1982, ss. 234-255.
- BOYNS, T. ve EDWARDS, J. R. 2007. "The Developments Of Cost And Management Accounting In Britain", Handbook of Management Accounting Research (Vol 2), Ed: Chapman, C. S.; Hopwood, A. G. and Shields, M..(Eds.), ss. 969-1034. [http://ebooks.narotama.ac.id/files/Handbooks_of_Management_Accounting_Research_\(Volume_02\)/Chapter_20The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_in_Britain.pdf](http://ebooks.narotama.ac.id/files/Handbooks_of_Management_Accounting_Research_(Volume_02)/Chapter_20The_Development_of_Cost_and_Management_Accounting_in_Britain.pdf), (29.07.2013)
- BOZDEMİR, E. 2014. "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerine Etkisi", Mali Çözüm, (94), ss.77-105.
- BRYER, R. A. 2005. "A Marxist Accounting History The Britain Industrial Revolution: a review of evidence and suggestions for research", Accounting, Organization And Society, 30 (1), ss.25-65.
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. 2002. Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul, 511 s.
- BÜYÜKMİRZA, K. 2010. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 885 s.
- CAN, A. V. 2007. "Luca Pacioli 'Muhasebenin Babası' mıdır?", Akademik Bakış, (12), <http://www.akademikbakis.org/12/makale/pacioli.pdf>, (03.10.2012)
- CİHANGİR, A. E. 2010. "Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Ziraî İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- CİVELEK, M. 2002. Maliyet Muhasebesi, Sorunlar, Sorular, Cevaplar, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 632 s.
- ÇALDAĞ, Y. ve AYANOĞLU, Y. 2012. Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara, 442 s.
- ÇETİN, B. 2008. Tarımsal Finansman, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara. 208 s.
- _____, 2010. Tarım Ekonomisi, Dora Yayınları, Bursa. 273 s.

- ÇETİN, B. ve TİPİ, T. 2011. Tarım Muhasebesi, Nobel Yayıncılık, Ankara, 228 s.
- ÇETİNER, E. 2010. Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara, 330 s.
- DEMİR, Ş. 2012. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 672 s.
- DEMİRKOL, Ö. F. 2006. “Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları’na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- _____, 2008. “Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi”, 1 (2), ss.113-124.
- DERAN, A. 2005. “Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- DİNLER, Z. 1996. Tarım Ekonomisi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa. 366 s.
- DOĞAN, A. 2009. “Ekonomik Gelişme Sürecine Tarımın Katkısı: Türkiye Örneği”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(17), ss.365-392.
- DOĞAN, A.; TANÇ GÜNGÖR, Ş. ve TANÇ, A. 2008. “Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22 (1), ss.453-473.
- DOĞAN, H. 1975. Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe, Kemal Matbaası, Adana, 350 s.
- DOPPLER, W. 2000. “Farming And The Rural System-State Of The Art In Reserch And Development-In:Doppler”; W. And J. Calatrava(eds.): Technical and Social Systems Approaches for Sustainable Rural Development. Granada, pp. 3-21. http://ifsa.boku.ac.at/cms/fileadmin/Books/2000_Doppler_FSR.pdf, (28.07.2013).
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000. Uzun Vadeli Strateji Ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001 – 2005, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf>, (05.10.2012).
- _____, 2012. <http://www.dpt.gov.tr/temelekonomikgostergeler/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx>, (04.11.2012)
- DRURY, C. 2008. Management and Cost Accounting, 7th Edition, ISBN: 9781844805662, Cengage Learning EMEA, Cheriton House, North Way, Andover, Hampshire, SP10 5BE, United Kingdom. 775 p.
- DURAK, G. 2012. “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi”, Vergi Dünyası, (368), ss.38-45, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/06/Gündoğan-Durak-Uluslararası-Muhasebe-Standartlarının-Kavramsal-Çerçevesi.pdf>, (23.02.2013).
- ELAD, C. 2004. “Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization”, European Accounting Review, 13 (4), ss. 621–641.
- ELİTAŞ, C.; AKYÜZ, Y. ve BULCA, H. 2009. “Kıst Amortisman Uygulmasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, Mali Çözüm, s.94, ss.17-32.
- ELİTAŞ, C. 2012. Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS-TFRS’ye Geçiş Rehberi, Gazi Kitapevi, Ankara, 624 s.
- ERDOĞAN, N. ve SABAN, M. 2010. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Beta Yayınları, İstanbul, 608 s.
- ERDAMAR, C. 1985. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No:3343, İstanbul, 212 s.

- EREKTAN, G. 2001. Tarım Politikasının Temelleri ve Türkiye’de Tarımsal Destekleme Politikası, Uzel Yayınları, İstanbul, 182 s.
- FELLER, C. L.; THURIES, L. J.; MANLAY, R. J.; ROBİN, P. ve FROSSARD, E. 2003. “The Principles Of The Rational Agriculture' By Albert Daniel Thaer (1752-1828): An Approach To The Sustainability Of Cropping System At The Beginning Of The 19th Century”, J. Plant Nutr. Soil Sci., 166, ss.687-698. [http://www.agroparistech.fr/geeft/Downloads/Pub/Feller_et al. 2003_JPNSS_166_The_principles_of_rational_agriculture.pdf](http://www.agroparistech.fr/geeft/Downloads/Pub/Feller_et_al.2003_JPNSS_166_The_principles_of_rational_agriculture.pdf), (28.07.2013).
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. ve BREWER, P. C. 2011. Managerial Accounting, Printed By Bell&Bain Ltd. Glasgow, UK, 762 s.
- GENÇOĞLU, Ü. G. 2010. Genel Muhasebe, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 362 s.
- GIETEMA, B. 2006. The Farm as a Commercial Enterprise, AgroSource, Agromisa Foundation, Second Edition, Wageningen, The Netherland, 99 p. http://www.ruralfinance.org/fileadmin/templates/rflc/documents/116352762235_2_Farm_commercial_enterprise.pdf, (20.02.2013).
- GÖKDENİZ, Ü. 2005. “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27), ss.86-94.
- GÖKGÖZ, A. 2011. “Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu Ve Gelişimini Etkileyen Faktörler”, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, (1), ss.167-177.
- _____, 2012. “Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- GÖKÇEN, G.; ATAMAN, B. ve ÇAKICI, C. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 576 s.
- GÜCENME, Ü. 2002. Muhasebe ve Envanter, Marmara Kitapevi, Bursa, 488 s.
- GÜÇLÜ, F.; ÇİÇEK, H. ve BENLİ, T. 2006. Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, Detay Yayıncılık, Ankara, 348 s.
- GÜRSOY, C. T. 2009. Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınevi, İstanbul, 946 s.
- GÜVEMLİ, O. 1998. Amortismanlar: Yeniden Değerleme ve Uygulamaları, Proje Danış A.Ş. Yayını, İstanbul, 491 s.
- _____, 2000a. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar, 1. Cilt. İstanbul YMM Odası Yayınları, 2. Baskı, İstanbul. 427 s.
- _____, 2000b. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar, 2. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- _____, 2000c. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Tanzimattan Cumhuriyete, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- _____, 2001. Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, 4. Cilt, Proje Danış A.Ş., İstanbul.
- HACIHASANOĞLU, T.; KARACA, N. ve DEMİRCİ, Ş.D. 2012. “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, 2.Uluslararası Türk Dünyasında UFRS Sempozyumu, 16-17 Haziran 2012, Trabzon, Bildiri Kitabı, ss.163-189.
- HAFTACI, V. 2010. Dönemsel Muhasebe, Umuttepe Yayınları, Kocaeli. 435 s.
- _____, 2011. Maliyet Muhasebesi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli. 426 s.
- HERBOHN, K. ve HERBOHN, J. 2006. “International Accounting Standard (IAS) 41: What are the implications for reporting forest assets?”, Small-scale Forest Economics, Management and Policy, 5 (2), ss. 175-189.

- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G.; RAJAN, M. ve IITNER, C. 2009. Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Pearson Education International, 13. Edition, NewJersey, 896 s.
- İBİŞ, C. ve ÖZKAN, S. 2006. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm, (74), 25-43.
- İNAN, İ. H. 2006. Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği, Avcı Ofset Basımevi, İstanbul. 372 s.
- JUCHAU, R. ve Paul H. 1998. “Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of There Men From Mye, A Review Note”, Accounting, Business & Financial History, 8 (2), ss. 165-174.
- JUCHAU, R. 2002. “Early Cost Accounting Ideas in Agriculture: The Contributions of Arthur Young”, Accounting, Business & Financial History, 12 (3), ss. 369-386.
- KANAZAWA, N. 1992. “Evaluation of Friedlich Aereboe’s Contribution Toward the Development of Farm Management Theories: In Memory of the 50th Anniversary of his Death”, Japanese Journal of Farm Management, 30 (1), http://fmsj.ac.affrc.go.jp/eng/journal/vol30_en.html#V3011, (05.10.2012).
- KARAKAYA, M. 2006. Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 587 s.
- , 2009. “An Overview to Accounting Applications On Agricultural Activities In Turkey Within Historical Progress”, African Journal of Business Management, 3 (7), ss. 294-304
- KAVAK, Ş. 2006. Genel Muhasebe, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 452 s.
- KAYGUSUZ, S. Y. ve DOKUR, Ş. 2009. Maliyet Muhasebesi, Dora Yayınları, Bursa, 664 s.
- KIRAL, T. ve KASNAKOĞLU, H. 1999, Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü (TEAE) Yayınları, Ankara, 143 s.
- KÖSE, N. 2009. “Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N. 2002. Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Basım A.Ş. İstanbul, 650 s.
- LABARDIN, P. ve NIKITIN, M. 2009. “Accounting and the words to tell it: an historical perspective”, Accounting, Business & Financial History, 19(2), ss.149-166.
- LAZOL, İ. 2004. Maliyet Muhasebesi, 2. Baskı, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 376 s.
- , 2008. Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 310 s.
- , 2012. Genel Muhasebe, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 490 s.
- LEFTER, V. ve ROMAN, A. G. 2007. “IAS-41 Agriculture: Fair Value Accounting”, Theoretical And Applied Economics, 5 (510), ss.15-22.
- MARSH, T. ve FISCHER, M. 2013. “Accounting For Agricultural Product: US Versus IFRS GAAP”, Journal of Business & Economics Research, 11(2), ss.79-87.
- MATTESSICH, R. 2003. “Accounting Research And Researchers Of The Nineteenth Century And The Beginning Of The Twentieth Century: An International Survey Of Authors,Ideas And Publications”, Accounting, Business & Financial History, 13(2), ss.125-170.
- McWATTERS, C. S.; MORSE, D. C. ve ZIMMERMAN J. L. 2001. Management Accounting Analysis And Interpretation, 2.Edition, Published By McGraw Hill, New York, USA, 574 s.

- MEPHAM, M. J. 1983. "Robert Hamilton's Contribution To Accounting", The Accounting Review, 58 (1), ss.43-57.
- _____, 1988. "The Eighteenth-Century Origins of CostAccounting", Abacus, 24 (1), ss.55-74.
- NOBES, C. ve PARKER, R. 2008. Comparative International Accounting, 10. Edition, Prentice Hall, Harlow, England, 577 p.
- OGM (Orman Genel Müdürlüğü), 2012. <http://web.ogm.gov.tr/Sayfalar/solmenuicerik/Faydal%C4%B1%20Bilgiler/Ormanlardaneldeedilenurunlervehizmetler.aspx>, (13.10.2012).
- ORTAÇ, F. R.; ÜNSAL, H. ve ÇAŞKURLU, E. 2006. Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Uygulanan Tarımsal Fiyatlama Politikaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 155 s.
- OTAR, İ. 2012. "XIV. Yüzyılda Ortadoğu'da Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-i Felekiyye'nin İlk Bölümleri", Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (2), ss.109-220.
- ÖRTEN, R.; KURT, G. ve TORUN, S. 2011. "Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Temmuz, ss.34-69.
- ÖRTEN, R.; KAVAL, H. ve KARAPINAR, A. 2012. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara, 794 s.
- ÖZEL, S. 2001. "Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması", Yaklaşım Dergisi, Nisan, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=99>, (14.02.2013)
- ÖZKAN, A. 2001. "Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi", Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖZKAN, A. ve AKSOYLU, S. 2012. "TFRS'ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği", Yaklaşım Dergisi, (235), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14217>, (06.02.2013).
- ÖZKOL, A. E.; ÇELİK, M. ve GÖNEN, S. 2005. "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27), ss.134-145.
- ÖZTÜRK, V. 2002. "Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, (2), ss.147-165.
- ÖZULUCAN, A. ve DERAN, A. 2008. "41 Nolu Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (25), ss.1-22.
- PARLAKKAYA, R. ve ÇETİN, H. 2012. "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi?", Turgut Özal Uluslar arası Siyaset ve Ekonomi Kongresi, 19-20 Nisan 2012, Malatya, ss.192-203, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/11.pdf>, (16.06.2013).
- PETERSEN, C. D.; SHEAR, W. ve VEHORN, C. L. 1987. "Cash Accounting Rules for Farmers:Different Benefits and Federal Costs", Journal of Economic Issues, 21 (2), ss. 639-647.
- POP, A. and DEACONU, S. 2008. "Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture", Theoretical and Applied Economics, 7(524), ss.3-18, <http://store.ectap.ro/articole/316.pdf>, (25.09.2012).

- REHBER, E. ve ÇETİN, B. 1998. Tarım Ekonomisi, Vipaş Yayınları, Bursa. 317 s.
- SEVGİCAN, A.; TÜZEL, Y.; GÜL, A. ve ELTEZ, R. Z. 2000. "Türkiye’de Örtüaltı Yetiştiriciliği", Tarımsal Kongre 1.Cilt, http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/0192e936ba11d0a_ek.pdf?tipi, (26.09.2012).
- SEVİLENGÜL, O. 2005. Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 822 s.
- SÖNMEZ, F. 2004. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)", Mali Çözüm, (69), ss. 143-163.
- _____, 2006. "Tarım İşletmelerinde Amortisman", Muhasebe ve Denetime Bakış, Temmuz, ss. 47-74.
- _____, 2007. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi", Altın Nokta Yayınları, İzmir.
- STANTON, B.F. 2003. "Major Ideas in the History of Farm Management And Production Economic", Cornell University Working Paper, January 2003, New York, <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/14750/1/wp0302.pdf>, (01.10.2012).
- SUBAŞI, A. 2007. Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanması, TİGEM yayınları, Ankara, 563 s.
- ŞAHİN, H. 1997. Türkiye Ekonomisi, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa. 473 s.
- ŞAHİNÖZ, A. 2011. Neolitikten Günümüze Tarım Ekonomi ve Politikaları, Turhan Kitabevi, Ankara, 526 s.
- ŞENER, R. 2008. Maliyet Yöntemleri Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara. 411 s.
- ŞENSOY, N. 2003. "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, , 21-25 Mayıs 2003, Antalya. Bildiri Kitabı, Gazi Üniversitesi, ss.21-42.
- ŞENYURT, H. ve EMEKSİZ, F. 1995. "Türkiye’nin Tarım Ürünleri Dış Ticaret Yapısı ve Gelişimi", Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, (Haziran), 212.
- ŞİMŞEK, Ş.; ÇELİK, A. ve AKGEMCİ, T. 2008. İşletme Becerileri Grup Çalışması, Gazi Kitabevi, Ankara, 364 s.
- TALİM, M. 1973a, Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyetler, Ege Üniversitesi Ziraat Fak. Yayınları, İzmir. 44 s.
- _____, 1973b. Tarımsal Basit, Geliştirilmiş ve Yönetim Muhasebe Tekniğinin Mukayeseli Olarak Uygulanmasıyla İlgili Bir Araştırma, Ege Üniversitesi Ziraat Fak. Yayınları, İzmir. 123 s.
- TDK (Türk Dil Kurumu), 2012. <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/> (02.09.2012)
- TİGEM (Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü), (2012). <http://www.tigem.gov.tr/isletmeler/Pages/Anasayfa.aspx>, (08.11.2012).
- TOKAY, S. H. 2002. Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TÜV Cert Yayınları, Ankara. 292 s.
- TOKAY, S. H. ve DERAN, A. 2004. "Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I", Yaklaşım Dergisi, (139), ss.17-21.
- _____, 2006a. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I", Yaklaşım Dergisi, (157), ss. 16-19.
- _____, 2006b. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II", Yaklaşım Dergisi, (158), ss. 17.

- _____, 2011. “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 4 (1), ss. 40-55.
- TOP, T. 2009. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi: Büyükbaş Hayvanlar Üzerine Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- TUNÇEZ, H. A. 2011. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması”, Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (1), ss.69-84. <http://www.iibfdergisi.com/dergi/75c59iib.pdf>, (15.12.2012).
- _____, 2012. “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama”, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), 2008. Tarımsal İşletme Yapı Araştırması 2006, TÜİK Haber Bülteni, Sayı: 196, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=3977>, (19.10.2012).
- TÜREL, A. 2012. Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 138 s.
- ULUSAN, H. 2008. “Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8 (1), ss.129-154.
- ÜLKÜ, S., AKAYTAY, A ve TAŞKIN, K. 2010. “TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (Yarış Atları Örneği)”, 8. Uluslar arası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Celalabat-Kırgızistan.
- WHEELING, B. 2008. Introduction To Agricultural Accounting, Delmar Learning, NY, 329 s.
- YALKIN, Y. K. 2012. Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Nobel Yayınları, İstanbul, 777 s.
- YANIK, Z. 1996. “Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- YILANCI, M. 2001. “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3 (3), ss. 37-50.
- YÜKÇÜ, S. 2011. Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 912 s.

İnternet Kaynakları

- Tarım Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060425-1.htm>, (15.11.2012)
- TMS 41 (Tarımsal Faaliyet Muhasebe Standardı), http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_41.pdf, (28.06.2012)
- <http://www.sivastarim.gov.tr/ortak.aspx?kat=14&hbr=99>, (26.09.2012)
- <http://www.tarim.gov.tr/tr/sloganlar/item/659-tarimurunlerimiz-dunyasofralarinda.html>, (03.03.2013)
- <http://www.tarimkutuphanesi.com/%5C?blm=bitkisel&a=2&sayfab=1>, (11.06.2013)
- <http://www.tarimreformu.gov.tr/Icerik.aspx?MenuID=228>, (14.03.2013)
- <http://www.bilgiportal.com/zemin/yazi/4231/ekonomi-politika-sozlugu>, (15.02.2013).
- <http://www.kto.org.tr/tarimsal-ar-ge-proje-destekleri-397s.htm>, (15.11.2013)

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı :Mustafa KILLI
Doğum Yeri ve Tarihi :Ayas, 22.12.1968

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi :Uludağ Üniversitesi İİBF, Kamu Yönetimi
Yüksek Lisans Öğrenimi :KSÜ, SBE İşletme ABD
Doktora Öğrenimi :KSÜ, SBE İşletme ABD
Bildiği Yabancı Diller :İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :

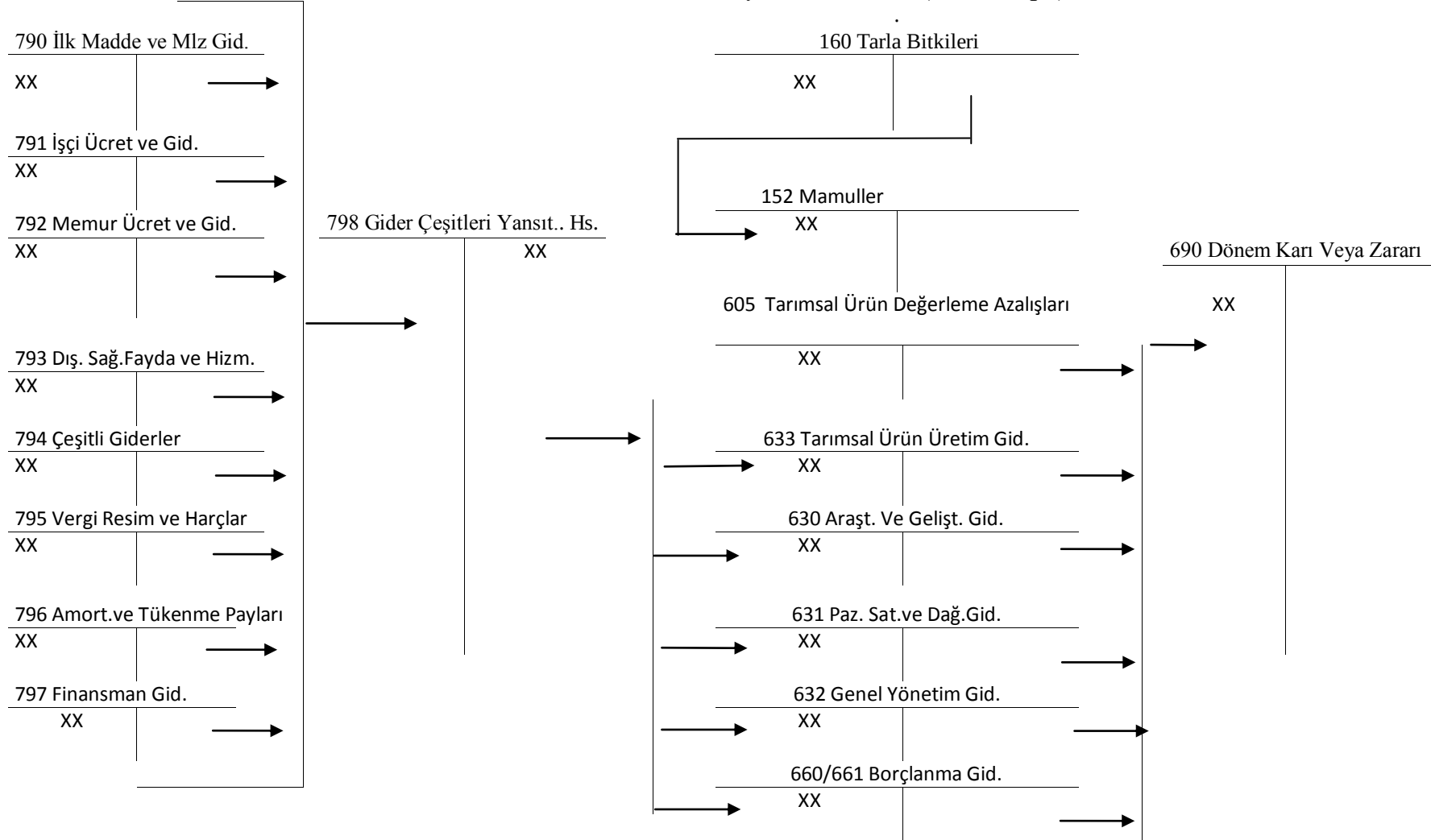
İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : Toprakbank A.Ş. Adana Şubesi (1996-1998)
MNG Bank A.Ş. Adana Şubesi (1998-2001)
KSÜ, Bahçe Meslek Yüksekokulu (2001-2007)
OKÜ, Bahçe Meslek Yüksekokulu (2007-)

İletişim

E-Posta Adresi :mkilli@osmaniye.edu.tr
Tel. :
Tarih :27.06.2014

Ek-2 Tarım İşletmelerinde 7/B Maliyet Akış Şeması (Tek Hesaplı)



Ek-3 Ambar Çıkış Pusulası

AMBARDAN ÇIKIŞ PUSULASI				Tarih : Fis No : Belge No :	12.11.2011 013.02832 01
TARIM İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ ÇUKUROVA TARIM İŞLETMESİ MÜDÜRLÜĞÜ		MASRAF YERİ : Buğday			
Malın Adı	Kod No	Miktar	Birimi	Fiyatı TL	Tutarı TL
Buğday Tohumu (Basri Bey 95)	150.001.001.009	239.000	Kg	0,67	159.800,00
Buğday Tohumu (Ceyhan 99)	150.001.001.013	56.500	Kg	0,65	36.725,00
Buğday Tohumu (Golia)	150.001.001.021	82.500	Kg	0,65	53.801,10
Genel Toplam					250.326,10
NOT: Buğday ekilişinde kullanılmak üzere...					
Yalnız İkiyüz Ellibin Üçyüz Yirmialtı TL On Kr					
İşletme Müdürü	Şube Şefi	Malı Veren		Malı Alan	

Ek-4 İşçilik Puantaj Kartı

İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ'NE

İşletmemiz işçilerinin 15.10.201X/ 14.11.201X dönemi gider yerleri itibari ile yevmiye dağılımları aşağıya çıkarılmıştır. İşçilik giderlerinin aşağıdaki dağılıma göre yapılması için gereğini arz ederiz.

Puantör	Personel Şefi	Makine Şefi	Bitkisel Üretim Şefi	Hayvancılık Şefi	İnş. Kült. Tkn. Şefi
İmza	İmza	İmza	İmza	İmza	İmza
Gider Yerleri		Yevmiye Sayısı	İşçi Sayısı	Yevmiye TL	Brüt Ücret Tutarı TL
Atölye Şubesi		217	7	101,32	21.986,44
Derin Kuyular Şubesi		93	3	101,32	9.422,76
İş Makineleri Şubesi		62	2	101,32	6.281,44
Kuvvet Santrali		31	1	101,32	3.140,92
Buğday Ekim Şubesi		243	8	101,32	24.620,76
Traktörler Şubesi		255	8	101,32	25.844,54
Damızlık Sığır Şubesi		124	4	101,32	12.563,68
TOPLAM		1.025	33	101,32	103.853,00
Tarih :...../...../.....			Tarih :...../...../.....		
İmza İşletme Müdür Yrd.			İmza İşletme Müdürü		

Ek-5 Dışarıdan Sağlanan Yemek Gideri Dağıtım Tablosu

No	Hisse Alan Masraf Yeri	Yıllık Ort. İşçi Sayısı	Dağıtım Oranı *	Aldığı Hisse
001	Buğday Şubesi	186	9,7158	1.807,14
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.Ürün)	1564	9,7158	15.195,51
005	Yemlik Dane Mısır Şb.(II.Ürün)	500	9,7158	4.857,90
006	Ayçiçeği Şubesi	0		0
007	Kütlü Pamuk	60	9,7158	582,95
010	Soya 1.Ürün	0		0
010	Soya 2.Ürün	150	9,7158	1.457,37
015	Kolza (Kanola)	0		0
050	Yonca Kuru Ot	175	9,7158	1.700,27
052	Hasıl Fiğ	0		0
061	Hasıl Mısır (I.Ürün)	2000	9,7158	19.431,60
061	Hasıl Mısır (II.Ürün)	1500	9,7158	14.573,70
071	Mısır Silajı	0		0
033	Zeytin	0		0
049	Meyvecilik	40	9,7158	388,63
200	Buğday Tohumu	0		0
286	Buğday Ekimi	0		0
295	Kolza (Kanola) Ekimi	0		0
301	Sığırcılık	10098	9,7158	98.110,15
351	Atölye	2000	9,7158	19.431,60
352	Traktörler	2958	9,7158	28.739,34
353	Tarım Alet ve Makineleri	223	9,7158	2.166,62
357	Benzinli M.N.V.	0		0
358	Dizel M.N.V.	601	9,7158	5.839,20
359	Kuvvet Santrali	0		0
360	Derin Kuyular	0		0
361	İş Makineleri	0		0
363	Tohum Hazırlama	625	9,7158	6.072,38
400	Pazarlama Satış	0		0
500	İşletme İdare	216	9,7158	2.098,61
501	Misafirhane	0		0
502	Park Ağaçlandırma	1275	9,7158	12.387,65
	Toplam	24.711		234.840,62

*Dağıtım Oranı= Toplam Gider/ Yıllık Ort. İş Saati

Dağıtım Oranı= 234.840,62/ 24.711= 9,7158

Ek-6 Dışardan Sağlanan İşçilik Giderleri Dağıtım Tablosu (2012 Yılı)

No	Hisse Alan Masraf Yeri	Yıllık Ort. İşçi Sayısı	Dağıtım Katsayısı	Aldığı Pay
1	Buğday Şubesi	3.348,00	33,48109	112.094,69
5	Yemlik Dane Mısır Şb.(I.ve II.Ürün)	1.798,00	33,48109	60.199,00
6	Ayçiçeği Şubesi	2.019,00	33,48109	67.598,32
7	Kütlü Pamuk	1.535,00	33,48109	51.393,47
10	Soya	5.500,00	33,48109	184.146,00
15	Kolza (Kanola)	27,00	33,48109	903,99
50	Yonca Kuru Ot	286,00	33,48109	9.575,59
52	Hasıl Fiğ	174,00	33,48109	5.825,71
61	Hasıl Mısır	4.677,00	33,48109	156.591,06
71	Mısır Silajı	771,00	33,48109	25.813,92
33	Zeytin	170,00	33,48109	5.691,79
351	Atölye	1.493,00	33,48109	49.987,27
352	Traktörler	3.618,00	33,48109	121.134,58
353	Tarım Alet ve Makineleri	1.063,00	33,48109	35.590,40
357	Benzinli M.N.V.	332,00	33,48109	11.115,72
358	Dizel M.N.V.	743,00	33,48109	24.876,45
359	Kuvvet Santrali	55,00	33,48109	1.841,46
361	İş Makineleri	514,00	33,48109	17.209,28
	Toplam	28.123,00		941.588,69

Dağıtım Katsayısı=Toplam Gider / Yıllık Ortalama İşçi Sayısı

941.588,69 / 28.123 = 33,48109

Ek-7 YÜGY ve YHGY’nde Tüketilen Endirekt Malzemeler

Gider Yeri / İlkmadde ve Malzeme	Akaryakıt	Madeni Yağlar	Traktör-Oto-İş Mak. Yedek Parça	Tarım Alet-Mak. Yedek Parça	Küçük Alet ve Takımlar	Diğer Çeşitli Malzemeler	Toplam
Atölyeler	1.521,05	1.477,45	0	0	1.946,29	14.008,73	18.953,52
Traktörler	787.994,33	36.735,21	11.105,00	0	0	2.515,30	838.349,84
Tarım Alet Makineleri	0	1.105,32	0	135.784,96	0	4.422,67	141.312,95
Benzinli M.N.V.	27.251,45	759,15	9.643,00	0	0	2.962,51	40.616,11
Dizel M.N.V.	124.513,35	718,35	12.261,20	0	0	3.650,00	141.143,05
Kuvvet Santrali	32.268,74	0	0	0	0	1.596,42	33.865,16
İş Makineleri	64.393,95	2.714,39	5.670,00	0	0	824,00	73.602,34