

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI
KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Rahman KOÇ

KOCAELİ 2023

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI
KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Rahman KOÇ

Doç. Dr. Ednan AYVAZ

KOCAELİ 2023

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI
KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: Rahman KOÇ

**Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No:
05.07.2023/19**

KOCAELİ 2023

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca desteklerini esirgemeyen kıymetli hocam sayın Doç. Dr. Ednan Ayvaz’a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatım boyunca bugünlere kadar gelmeme vesile olan değerli aileme minnet ve şükranlarımı sunarım.

Rahman KOÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIM VE TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI	3
1.1. Tarım Kavramı ve Önemi.....	3
1.2. Tarımsal Faaliyet	4
1.2. Tarımsal Faaliyetlerin İşlevleri ve Özellikleri	4
1.3. Tarım Sektörünün Yönetim Biçimlerine ve Muhasebeye Olan Etkisi.....	5
1.4. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	9
1.4.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri	10
1.4.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri	10
1.4.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri	11
1.4.3.1. Bitkisel üretim	11
1.4.3.2. Hayvansal üretim	12
1.4.3.3. Orman ürünleri üretimi	13
1.4.3.4. Su ürünleri üretimi	13
1.4.4. Üretim Hacmine Göre Tarım işletmeleri	13
1.4.5. Biçimselliğe Göre Tarım işletmeleri.....	14
1.5. Cumhuriyetten Günümüze Tarım ve Tarımsal Veriler.....	14
1.6. Tarım Sektöründe Devlet Müdahalesi.....	15
1.7. Tarım İşletmelerinin Özellikleri.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI.....19

2.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi.....19

2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları 20

2.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri 21

2.1.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri 22

2.1.3.1. Hayvan varlıklarında amortisman 23

2.1.3.2. Meyve ağaçlarında amortisman.....24

2.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 25

2.2.1. Standardının Amacı ve Kapsamı 25

2.2.2. Tarımsal Faaliyetler Standardında Geçen Terimler 27

2.2.2.1. Tarımsal faaliyet 27

2.2.2.2. TMS 41 Standardında kullanılan genel terimler 29

2.2.3. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Değerleme 31

2.2.3.1. Türkiye muhasebe standartlarına göre ölçüm yöntemleri.....31

2.2.3.2. Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde belirlenememesi.....32

2.2.4. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Kazanç ve Zararlar 33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....35

3.1. Yöntem 35

3.2. Bir yıllık Bitkiler için Muhasebe Kayıtları.....35

3.3. Çok Yıllık Bitkiler için Muhasebe Kayıtları 37

SONUÇ.....41

KAYNAKÇA.....44

ÖZET

Küresel anlamda nüfusun artmasıyla insanların besin ihtiyaçları da artmıştır. Bu durum tarım sektörünün insan hayatı için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Tarım sektörü ayrıca diğer sektörlerle malzeme sağlamak ve istihdama önemli katkılar sağlamaktadır. Diğer sektörlerden farklı olarak tarım sektöründe, tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen tarım ürünlerinin büyüme, çürüme ve ölüm gibi çeşitli biyolojik etkilere oldukça açık olduğu görülmektedir. Tarım ürünlerinin bu benzersiz özelliği, tarım sektöründeki işletmelerde canlı varlıkların değerlemesini finansal tabloların doğruluğu açısından önemli ölçüde etkilemektedir. Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslar doğrultusunda, tarımsal ürünlerin değerlemesi tarihi maliyet yöntemi kullanılarak yapılmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları ise, tarım ürünlerinin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının uygulanmasını benimsemektedir. Kullanılan değerlendirme yaklaşımına göre, tarımsal işletmelerde mali tablolar önemli farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar işletmenin kullanıcılarının (yatırımcı ve kredi verenler vb.) kararlarını doğrudan etkileyebilmektedir. Bu tür şirketler profesyonelce yönetildiği ve kararlar alındığı için muhasebe bilimine büyük ihtiyaç duyulmuştur. Tarım sektöründe yaşanan bu gelişmeler tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğiyle ilgili çalışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu açıdan muhasebe sisteminden elde edilen derinlemesine veri ve bilgiler çok önemli hale gelmiştir. Bu çalışmada uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde tarımsal işlemlerde uygulanan ilke ve kurallar açıklanmıştır. Tarımsal faaliyetlerin vergisel konumunda dikkate alınarak tarım ve tarım ürünleri olan canlı varlıkların niteliklerine göre hangi hesap grubunda olması gerektiği, hangi hesaplarda kullanıldığı ve nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. Bu bağlamda çalışmada tek yıllık bitkiler ve çok yıllık bitkiler üzerinden uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir. Kullanılan hesaplar arasındaki farklılıklar bu örnekler üzerinden açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı tarımsal faaliyetleri; örnek muhasebe kayıtları yardımıyla Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 çerçevesinde açıklamayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gerçeğe Uygun Değer, Tarımsal Ürünler, Muhasebe Standartları, TMS 41

ABSTRACT

Following the increase in global population, food needs have also increased. This fact underlines the importance of agriculture sector for human life. The agricultural sector also provides materials to other sectors and makes significant contributions to employment. The agricultural sector stands quite divergent from other sectors due to the fact that products obtained by human activities are highly vulnerable to various biological effects such as growth, diseases and decay. This unique characteristic of agricultural products significantly affects the valuation of living assets in agricultural enterprises in terms of the accuracy of financial statements. In accordance with the principles set by Tax Procedure Law, agricultural products are valued through utilization of historical cost method. On the other hand, Turkish Accounting Standards adopt fair value approach in the valuation of agricultural products. According to the valuation approach used, financial statements of agricultural enterprises show significant differences. These differences can directly affect the decisions to be taken by the users (investors and lenders, etc.) of the enterprise. Since such companies are managed professionally and decisions are made by professionals, a great need has risen for the science of accounting. Such developments in the agricultural sector have led to the emergence of studies on recognition of agricultural activities. In this regard, in-depth data and information to be obtained from the accounting system have become very important. In this study, the principles and rules applied in agricultural transactions within the framework of international accounting standards are explained. Taking into account the tax status and position of agricultural activities, this study explains how to determine the account group of agriculture and living assets as agricultural products according to their qualifications; as well as the accounts to be kept and how to recognize such accounts. In this context, the study includes examples of applications on annual and perennial plants. Differences between the selected accounts are explained through these examples.

This study aims to explain agricultural activities within the framework of Türkiye Accounting Standards (TMS) No. 41 through sample accounting records.

Key Words: Fair Value, Agricultural Products, Accounting Standards, TMS 41

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ESU	: European Size Unit (Avrupa Boyut Birimi)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetim Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TİGEM	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 41	: 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (Tarımsal Faaliyetler Standardı)
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
vb.	: Ve benzeri
vs.	: Vesaire
vd.	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Ahır Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı	7
Şekil 1.2. Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Çeltik Mahsulü Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı	7
Şekil 1.2. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Ambar Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı	8
Şekil 1.3. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Koyun Sürüsü Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı	8
Şekil 1.4. Cumhuriyetin İlk Yıllarındaki İktisadi Faaliyet Kolları ve Dağılımına İlişkin İstatistiki Veriler (1927)	14
Şekil 1.5. 2021 Yılı Kasım Ayı İktisadi Faaliyet Kolları ve Dağılımına (İstihdamın Sektörel Dağılımı) İlişkin İstatistiki Veriler	15

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. TÜİK 2011-2023 Verilerine Göre Kümes Hayvancılığı Üretim Miktarları	12
Tablo 1.2. TÜİK 2022-2023 Verilerine Göre Süt ve Süt Ürünleri Üretim Miktarlar	12
Tablo 2.1. Canlı Varlıklar için Örnek Hesap Planı	22
Tablo 2.2. TMS-41 Kapsamında Yer Alan ve Almayan Faaliyetler	26



GİRİŞ

Tarım, insanlık tarihinin en eski ve en önemli faaliyet alanı ve sektörü konumundadır. Tarımı sadece bir faaliyet alanı ve sektör olarak görmek uygun olmaz. Çünkü tarım devletlerin yönetim biçim ve tarzlarına konu olmanın yanında iktisadi anlayışların ortaya çıkmasına da zemin hazırlamıştır. Ayrıca son yıllarda dünyada gelişen piyasa ekonomisi çerçevesinde işletmelerin yaşam döngüsünde büyük rol oynadığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu bağlamda, tarım sektörünün stratejik gelişimi ve pazardaki rekabet gücünün artırılması büyük ölçüde tarımsal işletmelerin yönetim sistemine bağlıdır. Tarım işletmelerinin etkin varlığının önemli bir göstergesi finans yönetim sistemidir. Bu nedenle, tarım şirketinin finansal sonuçlarını optimize etmeyi amaçlayan etkili bir yönetim önlemlerini dikkate almak ve uygulamak önemlidir. Etkili yönetim önlemlerinin alınması, şirketlerin kârlılığını artırmak ve pazarda rekabet avantajı elde etmek için fırsatları belirlemeye yardımcı olacaktır.

Diğer yandan, tarım sektörü birçok ülkenin ekonomisindeki önemli paya ve diğer sektörler için önemli (hammadde, yarı mamul vs.) girdi sağlamasına rağmen, geleneksel olarak muhasebe araştırmacıları, uygulayıcıları ve standart belirleyiciler tarafından fazla ilgi görmemiştir. Sonuç olarak, mevcut muhasebe ilkeleri, tipik olarak, tarım işinin belirli özelliklerine ve çiftçilerin ve paydaşlarının bilgi gereksinimlerine umut verecek şekilde yanıt vermemektedir.

Çiftçiliğin doğası, biyolojik varlıkların ve dolayısıyla tarımsal ürünlerin tarihsel maliyete dayalı bir değerlendirmesini doğal olarak zorlaştırır. Çünkü canlı varlıkların fiziksel durumu tipik olarak zamanla değişir. Yani güçlenir, olgunlaşır, şişmanlar vb. miktar sadece alım-satım faaliyetlerine bağlı olmayıp aynı zamanda üreme, büyüme ve ölüm gibi süreçler tarafından da belirlenir. Bu nedenle, belirli bir zamanda bir çiftliğin sahip olduğu birçok varlık, tipik olarak elde edildiklerinden önemli ölçüde farklıdır veya hiç edinilmemiştir. Bu anlamda imalat firmalarının ürünlerine benzerler ve kullanılan girdilerin tarihsel maliyetlerini elde edilen çıktılara atamak için ürün maliyetleme teknikleri uygulanabilir. Bununla birlikte, ortak maliyet durumlarının neden olduğu sorunlar, genellikle üretim ortamlarında hâlihazırda karşılaşılan karmaşıklığa neden olur.

Bu çalışmada, tarım sektörünün önemi, iktisadi ve mali anlamda konumu, tarım sektörünün işlevleri, özellikleri, geçmişte kurulan devletlerde tarımsal faaliyet muhasebesine ilişkin kayıtlar, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili konular ele alınmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIM VE TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI

1.1. Tarım Kavramı ve Önemi

Tarım, geçmişten günümüze insanlığın en eski ve en önemli faaliyet alanlarından biri olmuştur. Ekonomideki üç ana sektör arasında tarım birincil sektör, sanayi ikincil sektör ve hizmet alanı üçüncül sektör olarak konumlanmakta ve hemen hemen tüm ekonomilerde ekonomik gelişmenin başlangıcında tarım öncelikli sektördür. Bunun nedeni işgücü, katma değerin büyüklüğü ve tarım sektörünün ekonomide birinci sektör olmasıdır (Erdem ve Tuğcu, 2019).

Tarım, çoğu kesim tarafından sadece bitkisel üretimle sınırlı olarak görülse de esasında tarım, sadece bitkisel üretimle sınırlı değildir. Tarım, insan için besin kaynağı olan ve ekonomik değeri de olan her türlü hayvansal ve bitkisel ürünlerin yetiştirilmesi, bakımı, beslenmesi ve korunması ile durgun sularda veya özel alanlarda yapılan her türlü balıkçılık ve su ürünleri faaliyetlerini kapsar (Erdem ve Tuğcu, 2019). Bu nedenle tarım sektörü eski bir sektör olmanın yanında geniş bir faaliyet alanını da kapsamaktadır. Az önce değinildiği üzere tarımı sadece bir faaliyet alanı ve sektör olarak görmek uygun olmaz. Çünkü tarım devletlerin yönetim biçim ve tarzlarına konu olmanın yanında iktisadi anlayışların ortaya çıkmasına da zemin hazırlamıştır. Örneğin, devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini savunan ve bu nedenle liberal ekonominin ilk düşünürleri olan fizyokratlar, devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunan merkantilistleri eleştirerek ülkenin zenginliğinin değerli madenlerle değil toprakla yani tarıma bağlı bir üretimle mümkün olabileceğini savunmuşlardır. Yani onlara göre tarımsal üretim ve tarımsal ürünler ekonomik güç olarak kabul edilmiştir. Klasik iktisadi sistemin kurucusu olan ve iktisat biliminin fikir babası olarak görülen Adam Smith'in esinlendiği sistem de fizyokrasi olmuştur ve fizyokrasiyi biraz daha modernize hale dönüştürmüştür. Fizyokrasi, bir doktor olan ve sonradan ekonomi araştırmaları yapan François Quesnay öncülüğünde kurulmuştur. Fizyokratlar, ekonomide tarım sektörünün gelişmeden diğer sektörlerin gelişemeyeceğini savunmuş bu nedenle toprak ve tarıma önem vererek imalatı kısır olarak görmüşlerdir. Zaten fizyokrasi kelime anlamı ile

tabiatın esas olduğu sistem demektir. Klasikler ise yalnız tarıma değil tarımın yanında imalat ve sanayi gibi faktörlere de önem vermişlerdir.

Böylelikle tarihsel süreçte esas olarak devletin ekonomiye müdahale etsin veya etmesin görüşü ile ülkenin zenginliğinin maden veya tarıma dayalı olduğu yönündeki görüş ayrılıkları akabinde yeni iktisat anlayışlarının ortaya çıkmasında önemli rol oynamıştır. Böylece iktisadi anlayışların ortaya çıkmasında tarımın önemi yadsınamaz bir gerçek olmuştur. İktisat anlayışlarının ortaya çıkmasına etki eden devlet ekonomiye müdahale etsin veya etmesin görüşlerinin bir benzeri tarım sektöründe devlet müdahalesinin olması veya olmaması şeklinde de karşımıza çıkmaktadır.

1.2. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyet en yalın biçimiyle, toprak ve tohumların kullanılması, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin farklı alanlarda tam veya yarı mamul olarak değerlendirilerek pazarlanması olarak tanımlanmaktadır (Gökgöz, 2012). Ancak literatürden de anlaşılacağı üzere tarımsal faaliyet, bu tanımın dışına çıkarak, hayvancılık, ormancılık, fidancılık, çiçekçilik, yayla hayvancılığı, çobanlık, su ürünlerini de içine almaktadır (Harris ve Fuller, 2014).

Diğer yandan TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre tarımsal faaliyet, “Satışa veya geri dönüşüme konu canlı varlıkların tarımsal ürüne veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesi” olarak tanımlanmıştır (TMS 41 madde 5). Gerek standart gerek mevzuat (vergi hukuku) bağlamında tanımlamalara bakıldığında tarımsal faaliyet alanının bitkisel üretimle sınırlı olmadığı görülmektedir.

1.2. Tarımsal Faaliyetlerin İşlevleri ve Özellikleri

Tarım sektörü, işlevleri ve özellikleri itibariyle diğer sektörlerden farklılık göstermektedir. Bunlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Açıl ve Demirci, 1984; Kazgan, 2013):

- ✓ Türkiye’de tarım sektöründeki istihdam çeyrek asra yakın süreçte ciddi seviyelerde gerilemiş ise de Türkiye’nin gelişmiş ülkelere göre yine de istihdamdaki payı yüksek olduğundan ülke istihdamına katkı sağlar.

- ✓ Tarımsal üretim genel olarak sebze (tarla bitkileri, bahçe bitkileri, fidanlık vb.) ve hayvansal üretim (süt sığırcılığı, kümes hayvanları, su ürünleri vb.) olarak ikiye ayrılmaktadır.
- ✓ İnsanların besin ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için temel gıda tüketim mallarını üretir.
- ✓ Diğer sektörlerle hammadde üretir ve dolayısıyla ekonomik büyümeye ve kalkınmaya katkı sağlar.
- ✓ Gelir esnekliği düşüktür.
- ✓ Tarımsal faaliyetler iklim koşullarına bağlıdır. İklinden etkilenir. İklimsel risklerle karşı karşıyadır. Bu nedenle tarımsal ürünlerin fiyatları istikrarsızdır ve maliyet fazladır.
- ✓ Tarımsal üretim kesintili bir yapıya sahiptir ve üretimde mevsimsellik önemli bir faktördür. Bu nedenle toprak hazırlama, bakım, budama, sulama, bitki koruma ve hasat gibi işlemler belli bir sıra ile gerçekleştirilir. Üretimde mevsimselliğin etkili olması, tarımda faaliyet hacminin mevsimlere göre dalgalanmasına neden olmaktadır. Kış mevsimlerinde üretim girdileri, işgücü ve faaliyet hacmi azalırken, ilkbahar ve yaz dönemlerinde artış yaşanmaktadır. (Büyükarıkan, 2018)
- ✓ Makineleşme diğer sektörlerle nazaran azdır bu nedenle emek yoğunudur.
- ✓ Günümüzde tarım sektöründeki ihracat gelirleri, 1980 öncesi döneme göre bir hayli düşmüş ve tarımsal ithalat artış göstermiştir.
- ✓ Aynı ürünlerin tarım arazilerinde yetiştirilmesi üründen elde edilebilecek verimi olumsuz etkiler (çok yıllık bitkiler için bitkinin ekonomik ömrünü tamamlaması gerekir). Bunun nedeni ise; Toprağın yapısındaki faydalı mineral elementlerin ve organik maddelerin azalması sonucu toprak yorgunluğunun (aynı arazi üzerinde sürekli olarak benzer özelliklere sahip bitkilerin yetiştirilmesi sonucu toprak verimliliğinin azalması) meydana gelmesidir. Özellikle tarla bitkilerinde nöbetleşe ekim ve nadas uygulamaları ile toprak dinlendirilir.

1.3. Tarım Sektörünün Yönetim Biçimlerine ve Muhasebeye Olan Etkisi

Tarım, devletlerin yönetim biçim ve tarzlarına da konu olmuştur. Geçmişte kurulmuş devletlerde bunun izleri görülmektedir. Büyük Selçuklu Devleti ve Anadolu Selçuklu Devletinde uygulanan ikta sistemi ile bu sistemin Osmanlı

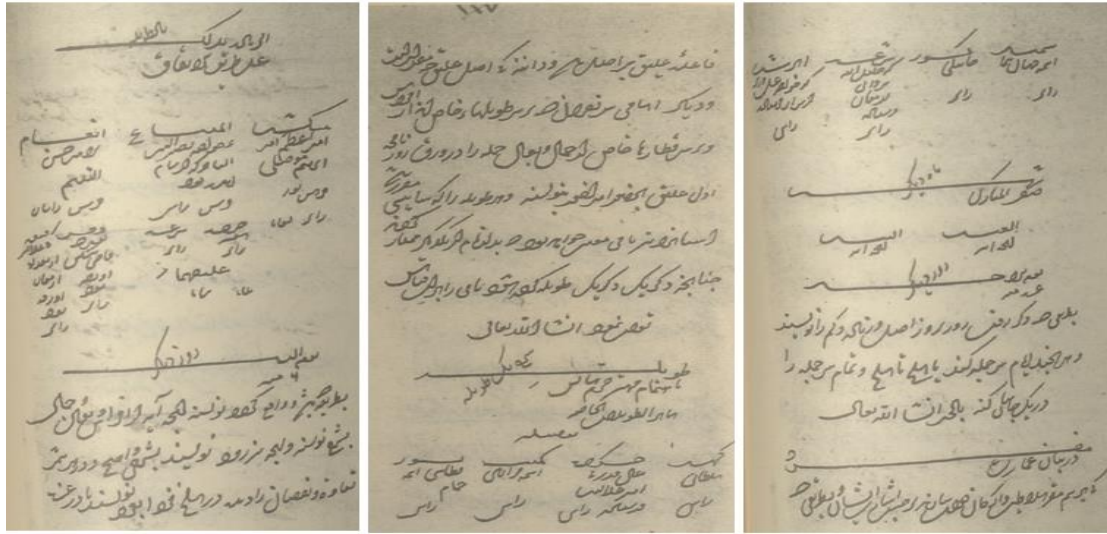
Devletinde uygulanan ve isim değiştirmiş hali olan tımar sistemi en önemli örneklerdir. Bu sistemler tarımsal faaliyetlerin gelişmesinde öncü konumda yer almıştır. Büyük Selçuklu Devleti, Anadolu Selçuklu Devleti ve Osmanlı Devleti başta olmak üzere tarihte kurulmuş diğer bütün Türk Devletlerinde tarımsal faaliyetler ve hayvancılık faaliyetleri oldukça önem arz etmektedir.

Geçmişte kurulmuş devletlerin muhasebe kayıtları incelendiğinde kayıtların çoğunun tarımsal faaliyetlere ilişkin kayıtlar olduğu görölmektedir. Ayrıca söz konusu tarım ve hayvancılık faaliyetlerine ilişkin hususi uzmanlık alanı gerektiren defterlerin bulunduğu görölmektedir. Çünkü tarım, tarihte kurulmuş devletlerin en önemli faaliyet alanı ve geçim kaynağı olmuştur.

İlhanlı Devletinde üst düzeylerde çalışmış olan muhasebeci Abdullah Püser Mohammed bin Kiya El-Mazenderani'nin 1340-1363 yılları arasında yayımlamış olduğu İlhanlı Devletine ait muhasebe kayıtlarına rastlanılmıştır. Ayrıca Orta Doęu'nun 14. yüzyıldaki devlet muhasebesi sistemi hakkında bilgilerin yer aldığı Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) adlı kitapta çeşitli uzmanlık dallarına ait muhasebe defterlerine ve kayıtlarına yer verilmiştir. Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) adlı kitabın 8. faslında yer alan uzlanım muhasebeleri defterleri şunlardır;

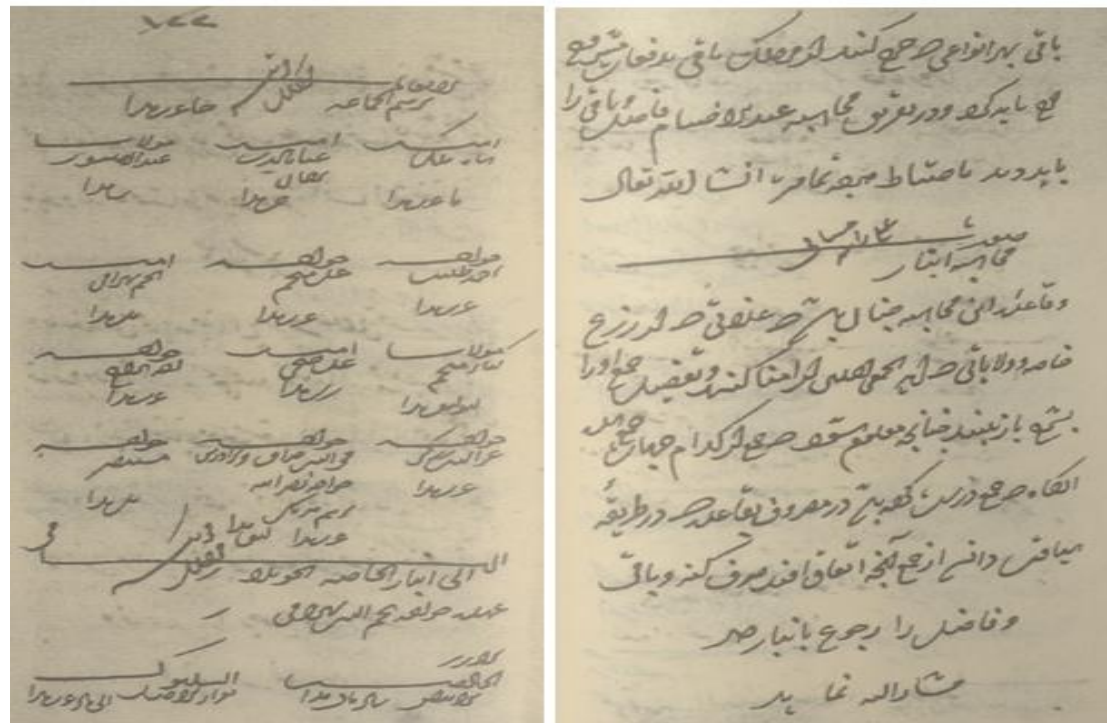
- Ahır Muhasebesi
- Ambar Muhasebesi
- Çeltik Muhasebesi
- Darphane Muhasebesi
- Hazine Muhasebesi
- İnşaat Muhasebesi
- Koyun Muhasebesi

Bu defterlerden Ahır Muhasebesi, Çeltik Muhasebesi, Ambar Muhasebesi ve Koyun Muhasebesinin tarım ve hayvancılık faaliyetlerine ilişkin olduğu görölmektedir. Tarım ile ilgili söz konusu faaliyet alanlarına ilişkin bazı muhasebe kayıtları şu şekildedir;



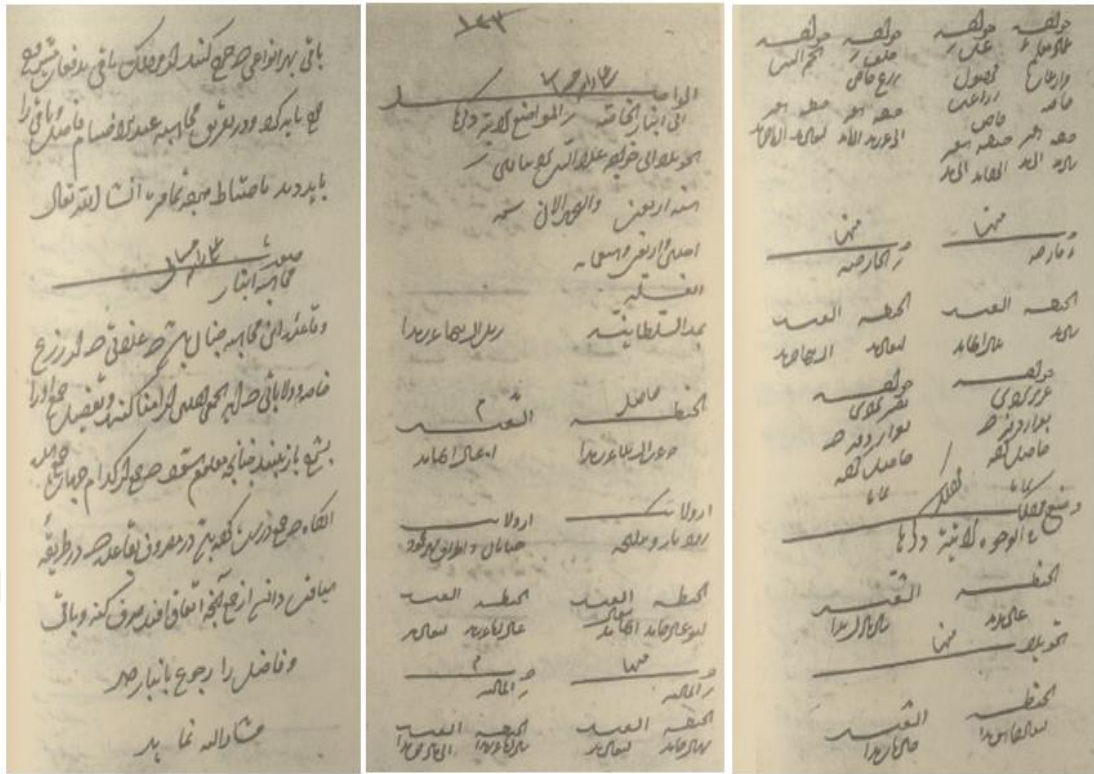
Şekil 1.6. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Ahr Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı

Kaynak: Abdullah Püser Mohammed, 1363: Çeviri: Otar, Editör: Güvemli, Toraman; Persian s. 116/b-117/a-117/b



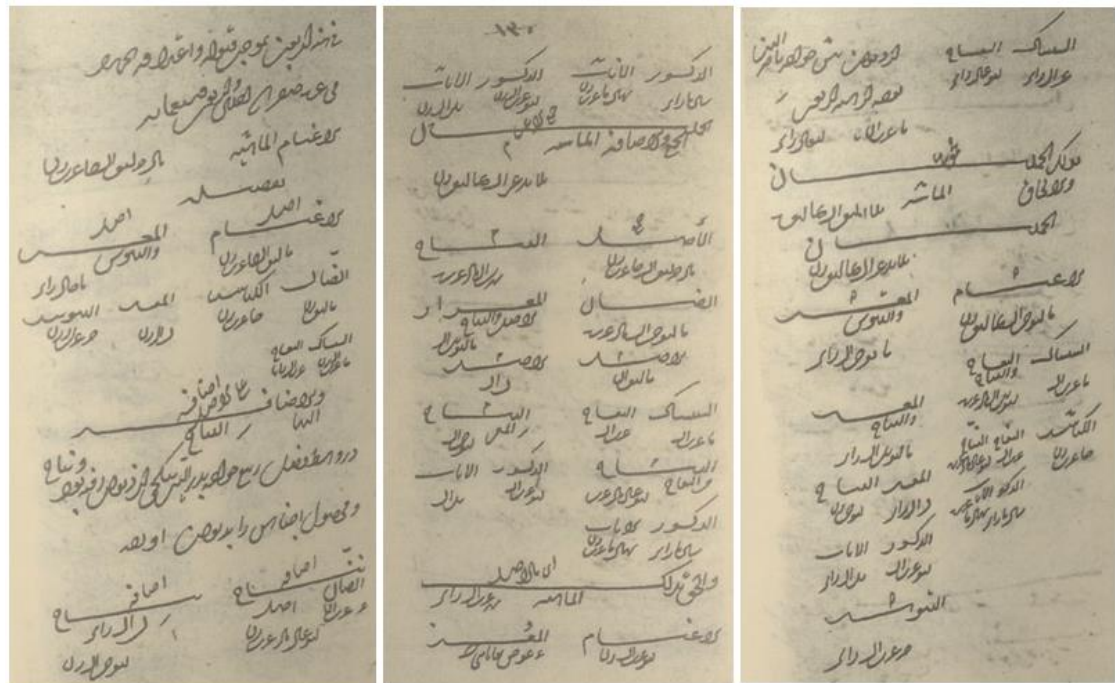
Şekil 1.2. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Çeltik Mahsulü Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı

Kaynak: Abdullah Püser Mohammed, 1363: Çeviri: Otar, Editör: Güvemli, Toraman; Persian s. 122/a-122/b)



Şekil 1.7. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Ambar Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı

Kaynak: Mohammed, A. P. (1363). Çeviri: Otar, Editör: Güvemli, T.; Persian s. 122/b-123/a-123/b



Şekil 1.8. Risale-İ Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) Adlı Kitapta Yer Alan Koyun Sürüsü Muhasebesine İlişkin Farsça Muhasebe Kaydı

Kaynak: Mohammed, A. P. (1363). Çeviri: Otar, Editör: Güvemli, T.; Persian s. 129/b-130/a-130/b)

Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) adlı kitapta yer alan muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı üzere tarihte kurulmuş devletlerin muhasebe kayıtlarına bakıldığında tarımsal işlemlere dair muhasebe kayıtları görülmektedir. Bu durum hemen hemen her faaliyet alanının bir muhasebesinin (muhasebe türünün) olduğunu veya olması gerektiğini de göstermektedir. Dolayısıyla tarım da muhasebe açısından önem arz etmektedir.

1.4. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Dünyada nüfusun hızla artmasıyla birlikte besin ve gıda ihtiyaçları da artmıştır. Nitekim bu artış tarım sektöründe yaşanan hareketliliğe neden olmakla birlikte tarım alanındaki işletme sayılarını çok ciddi boyutlara ulaştırmıştır. Hatta kurumsal ve sermaye yoğun üretim yapan büyük şirketleri ortaya çıkarmıştır.

Ekonomi, sınırsız olan ihtiyaçları kısıt olan kaynaklarla karşılama sanatıdır. Tarım sektörü de ekonominin bir parçası olarak kısıt olan kaynaklarla sınırsız olan insan ihtiyaçlarını karşılamaya yardımcı olur. İşletmelerin amacı sadece kâr elde ederek varlığını devam ettirebilmek değil aynı zamanda topluma hizmet etmektir. Bir tarım işletmesi topluma hizmet yönünden bu sebeple ayrıca önem arz eder.

Genel olarak işletme kavramı ile mal ve hizmet üretmek amacı ile faaliyette bulunan ekonomik birimler ifade edilmektedir (Çetin ve Tipi, 2020). Geniş anlamda işletme ise, kâr elde etmek, varlığını devam ettirebilmek ve topluma hizmet etmek amacıyla üretim faktörlerini sistemli ve planlı olarak bir araya getirip, toplumların gereksinim duyduğu malları üreten, hizmetleri yerine getiren ayrıca mal ve hizmet ürünlerini pazarlayan ekonomi birimleridir. Tanımda geçen kâr elde etmek, varlığını devam ettirebilmek ve topluma hizmet etmek unsurları işletmelerin genel amaçlarını oluşturmaktadır. Tarım işletmesini tanımlayabilmek için ise öncelikle tarımsal faaliyetin tanımını ve sınırlarını bilmek gerekir.

Daha önce değinildiği üzere tarımsal faaliyet denilince akıllara ilk başta bitkisel üretim faaliyetleri gibi toprağın ekilmesi, biçilmesi ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ürünlerin hasatı gibi faaliyetler gelmektedir. Ancak ekonomik anlamda mevcut kanun ve standartlara bakıldığında tarımsal faaliyetin alanının sadece bitkisel üretimle sınırlı olmadığı tarımsal faaliyetin alanının ne kadar geniş olduğu görülmektedir.

Tarım işletmeleri, genel olarak bir dizi kritere göre şu şekilde sınıflandırılmıştır.

1.4.1. İşletme Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmeleri iki kritere göre sınıflandırılmıştır. Bunlardan birincisi, tarımsal işletmelerin üretim girdisi (arazi büyüklüğü, işçilik miktarı, hayvan sayısı, sermaye miktarı, üretim giderleri) açısından sınıflandırılması, ikincisi ise ürün çıktısı (brüt satışlar, brüt kâr, olağan kâr) açısından sınıflandırılmasıdır (Rehber ve Çetin, 1998).

Tarım işletmeleri genellikle küçük ölçekli aile işletmeleridir. Üretim birimlerinin büyüklüğü; Arazi, hayvancılık, sermaye, iş gücü veya gelir gibi kriterlere göre ölçülebilir. Bu kriterlerden en uygunu finansal olarak tarımsal gelirlerdir. Dolayısıyla tarım işletmelerinin gelir ve giderlerinin doğru bir şekilde bilinmesi gerekmektedir. Ancak Türkiye'deki tarım işletmelerinin çoğunda muhasebe kayıtları tutulmamakta ve büyük tarım işletmelerinin kayıtlarının istatistiksel verilerden yoksun olduğu görülmektedir (İnan, 2016).

1.4.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmelerinde hukuki yapıyı şekillendiren durum, mülkiyet koşullarıdır. Tarımsal işletmelerin yasal yapıları ve özellikleri özel ve kamu teşebbüsleri olarak ikiye ayrılmaktadır (Barnard vd., 2012).

Şirketler, şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Şahıs şirketleri, adi ortaklıklar, kollektif ve komandit ortaklıklar olarak sıralanmaktadır. Sermaye şirketleri ise anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olarak sıralanmaktadır. Ayrıca TTK'da kooperatifler bu kapsamda değerlendirilmiştir.

Mülkiyeti devlete ait olan işletmeler Kamu iktisadi teşebbüsleri olarak adlandırılır. Tarımsal işletmeler açısından TİGEM (Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü) gibi işletmeler kamuya ait işletmelere örnek olarak gösterilebilir (Rehber ve Tipi, 2005). Bazı kaynaklara göre karma (özel-kamu) üretim yapan tarım işletmeleri de bu sınıflandırmaya eklenmiştir.

1.4.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmeleri faaliyet türlerine göre değerlendirilirken, ürünlerin işletme arazisindeki payı ve bu ürünlerin satışlara oranı dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla bu oranlar işletmenin özelliklerini yansıtmaktadır. Satışların %80'den fazlasının tek bir üretim koluna ait olması, tarımsal işletmenin söz konusu üretim dalında uzmanlaştığını göstermektedir. Satışlardaki payları %10'dan az olmamak kaydıyla, iki üretim hattının katkısı %80 ve üzerinde ise bu işletmeler yarı ihtisaslaşmış işletmelerdir. Tarım işletmeleri faaliyet alanlarına göre bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretim işletmesi olarak dört kategoride incelenmektedir (Aksoylu, 2013).

Bitkisel üretim faaliyetinde bulunan işletmeler ise tarla bitkileri ve bahçe bitkileri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Buğday, arpa, mısır, çeltik, pamuk, tütün, anason ve pancar üreten işletmeler Tarla bitkileri üreten işletmeler olarak değerlendirilir. Besicilik, süt, yumurta tavukçuluğu ve arıcılık işletmeleri ise hayvansal üretim işletmeleri olarak değerlendirilmektedir (Aksoylu, 2013).

1.4.3.1. Bitkisel üretim

Tarım ve tarımsal üretim sadece bitkisel üretim ile ve bitkisel üretim faaliyetleri sonucunda elde edilen ürünlerle sınırlı değildir. Mevzuatta bulunan yasa ve standartlara bakıldığında tarımsal faaliyetlerin sadece bitkisel üretimlerden ibaret olmadığı ve ne kadar büyük bir faaliyet alanını kapsadığı görülmektedir. Bitkisel üretim, tarım sektörü içerisindeki oransal bazda en büyük ve en önemli bölümü oluşturmaktadır. Bitkisel üretim; tarla ürünleri üretimi ile bahçe ürünleri üretimini kapsamaktadır.

Türkiye'de tarım sektörünün genel görünümüne bakıldığında ürün kompozisyonunun daha çok bitkisel üretim ve ardından hayvancılık şeklinde olduğu görülmektedir (Süklüm ve Akdoğan, 2016). Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2022 yılı bitkisel üretim istatistiklerinde tahıl ürünleri, bitkisel ürünler ve meyveler bir önceki yıla göre artış gösterdi. 2022 yılında tahıl ürünleri ve bitkisel ürünlerde (yem bitkileri hariç) bir önceki yıla göre %14,6 oranında; İçecek, meyve ve baharat elde edilen bitkilerde %7,7 oranında artış olmuştur. Ancak sebzeler % 0,5 oranında düşmüştür. 2022 yılı itibariyle üretim miktarlarında yaklaşık 70,2 milyon

ton bitkisel ürün ve tahıl ürünleri, 31,6 milyon ton sebze ve 26,8 milyon ton içecek, meyve ve baharat üretilmiştir.

1.4.3.2. Hayvansal üretim

Türkiye'de hayvancılık faaliyetleri de tarım sektörünün bir parçasını oluşturmaktadır. Hayvansal üretim, beyaz et, kırmızı et, bal, yumurta, süt ve süt ürünleri gibi üretimi kapsamaktadır.

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2023 yılı Ocak ayı hayvansal üretim istatistiklerinde tavuk eti üretimi 191.807 ton, tavuk yumurtası üretimi ise 1.73 milyar adet olarak gerçekleşti. 2023 yılı Ocak ayında 2022 yılı Ocak ayına göre tavuk yumurtası üretimi %3,3 artarken, tavuk eti üretimi %3,8; kesilen tavuk sayısı %6 ve hindi eti üretimi %16,2 oranında azalış göstermiştir.

Tablo 1.1. TÜİK 2022-2023 Verilerine Göre Kümes Hayvancılığı Üretim Miktarları

Kümes hayvancılığı üretim miktarı, Ocak 2023

	Ocak		Değişim (%)
	2022	2023	
Tavuk eti (Ton)	199 454	191 807	-3,8
Kesilen tavuk (Bin adet)	111 190	104 490	-6,0
Tavuk yumurtası (Bin adet)	1 672 232	1 727 224	3,3
Hindi eti (Ton)	4 338	3 636	-16,2

Kaynak:<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kumes-Hayvanciligi-Uretimi-Ocak-2023-49410>
(08/04/2023)

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre süt ve süt ürünleri üretiminde 2023 yılı Ocak ayında ticari süt işletmelerinin 873 bin 974 ton inek sütü topladığı görüldü. 2023 Ocak ayında ticari süt işletmelerinin topladığı inek sütü miktarı 2022 Ocak ayına göre %4,4 artarken, inek peyniri üretimi %17,2; ayran üretimi %13,1; içme sütü üretimi %9,3, yoğurt üretimi %5,8 arttı; tereyağı üretimi %17,3 azaldı.

Tablo 1.2. TÜİK 2022-2023 Verilerine Göre Süt ve Süt Ürünleri Üretim Miktarları

Toplanan inek sütü ve üretilen süt ürünleri miktarı, Ocak 2023

	Ocak		Değişim (%)
	2022	2023	
Toplanan inek sütü	836 987	873 974	4,4
İçme sütü	132 725	145 104	9,3
Yoğurt	86 400	91 434	5,8
Ayran	54 299	61 408	13,1
İnek peyniri	54 177	63 476	17,2
Tereyağı	9 274	7 671	-17,3

1.4.3.3. Orman ürünleri üretimi

Her taraf taş ve betonlardan, gri şehirlerden ibaret olsaydı dünya çekilmez bir hâl alırdı. Son yıllarda ülkemizde meydana gelen yangınlar derin üzüntülere yol açmıştır. Yaşamımızın akciğerleri olarak nitelendirilen ormanlar doğal yaşama kattıklarının yanında ekonomik anlamda da önemli bir rol oynamaktadır. Türkiye'deki orman yapısı oldukça zengindir. Mevcut ekili ağaçların büyük bir bölümü meşe, kızılçam ve karaçamdır (Durman ve Önder, 2016). Orman ürünleri üretimi; yakacak, selüloz, kâğıt üretimi, mobilya, el sanatları ve inşaat sektörlerinde ilk madde ve malzeme temini konusunda hammadde üretimini gerçekleştirmektedir. Ayrıca sağlık ürünleri, ilaç ve yağlar gibi ürünlerin elde edilmesi konusunda da önemli bir sektör konumundadır ancak ormanların ekonomik rolünün ölçülü bir şekilde olması ve doğa rolünün üstüne geçmemesi gerekmektedir.

1.4.3.4. Su ürünleri üretimi

Dünyanın dörtte üçü sularla kaplıdır. İnsanlar susuz yaşayamazlar bu nedenle su, insanlık için en önemli doğal kaynak konumundadır. Su tüm insanlar için ne kadar değerliyse su ürünleri de bir o kadar değerli besin kaynakları arasında yer almaktadır. Su ürünleri, akla gelebilecek her türlü deniz ürünleri ve su ürünleri üretimi ile tatlı su balıkçılığı ve kültür balıkçılığı gibi çeşitli balıkçılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Türkiye'nin etrafının denizlerle çevrili olması ve önemli su kaynaklarını bünyesinde barındırması sebebiyle su ürünleri üretimi tarımsal faaliyetler konusunda önemli bir üretim alanını oluşturmaktadır. Küresel anlamda yaşanan kuraklık ve susuzluk problemleri ise bu sektör için gelecekte büyük bir tehdit oluşturmaktadır.

1.4.4. Üretim Hacmine Göre Tarım işletmeleri

Tarımsal çiftlik büyüklüklerinin sınıflandırılmasında en iyi kriterlerden biri üretim hacmine göre sınıflandırmadır. Olumsuz hava koşullarının üretimde neden olabileceği dalgalanmalar, yıllık dalgalanmaların etkisi dışında tarımsal işletmelerin sınıflandırılmasında en önemli unsurdur. Üretimde atıl kapasite oranının yüksek olması durumu (zeytin üretiminde yıllar itibariyle dalgalanmalar olması gibi) iyi bir ölçü birimi olduğunu göstermektedir. Tarımsal üretimin hemen hemen tüm

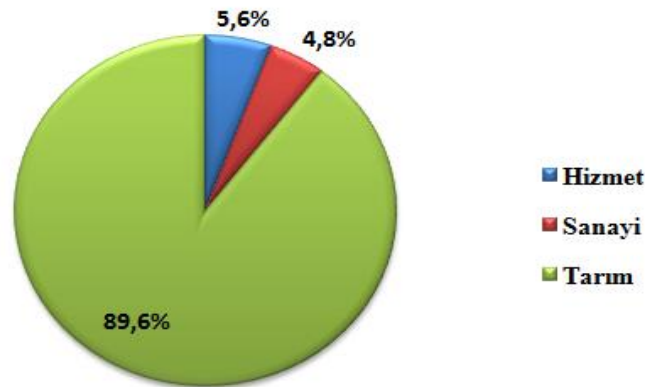
dallarında üretim hacmi, üretim fonksiyonunun tüm bileşenleriyle (emek, sermaye, toprak) doğrudan ilişkilidir (Açıl ve Demirci, 1984).

1.4.5. Biçimselliğe Göre Tarım işletmeleri

Tarım sektörünün AB'ye uyum süreci çerçevesinde, tarım istatistiklerinin geliştirilmesi için 2004-2011 yılları arasında TÜİK tarafından “Türk İstatistik Sisteminin Geliştirilmesi Projesi” başlatılmıştır. Bu kapsamda 2004-2006 döneminde “Tarımsal İşletme Yapısı Araştırması” yapılmıştır. Çalışmada nüfus sayımına göre kamu tarım işletmeleri seçilmiş, özel tarım işletmeleri 12 tarım bölgesine ayrılarak gruplandırılmıştır. Daha sonra tarımsal işletmeler büyüklük gruplarına göre katmanlara ayrılarak “basit rastgele” örneklemeye göre seçilmiştir. Buna göre; Tarla bitkileri, sebzeçilik, meyvecilik, koyun ve sığır yetiştiriciliğinden elde edilen her 1.200 € brüt kâr için 1 ESU (European Size Unit) kabul edilmektedir. Nitekim 30 işletme, yani brüt karı 36.000 € ve üzerinde olan işletmeler büyük tarım işletmesi olarak tanımlanmış ve bu kapsamda 1.160 işletme belirlenmiştir (TÜİK, 2008).

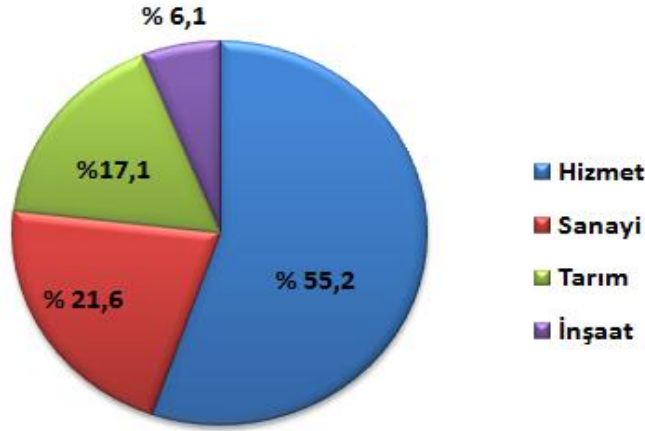
1.5. Cumhuriyetten Günümüze Tarım ve Tarımsal Veriler

Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar geçen süreçte iktisadi faaliyet kolları ve dağılımına ilişkin istatistiki verilere bakıldığında istihdamla birlikte sürekli bir düşüşün olduğu görülmektedir. Bu düşüşün sebebini sadece makineleşmeyle açıklamak doğru olmaz bu düşüşün bir diğer sebebi de emeğe ve tarım sektörüne verilen önemin azalmasından kaynaklanmaktadır. Diğer sebepler ise küresel anlamda dünyayı tehdit eden susuzluk ve kuraklık problemleridir.



Şekil 1.9. Cumhuriyetin İlk Yıllarındaki İktisadi Faaliyet Kolları ve Dağılımına İlişkin İstatistiki Veriler (1927)

Kaynak: <https://www.cografyaci.gen.tr/turkiye-ekonomisinin-sektorel-dagilimi-turkiyenin-ekonomisini-etkileyen-faktorler-nelerdir/> (24/10/2021)



Şekil 1.10. 2021 Yılı Kasım Ayı İktisadi Faaliyet Kolları ve Dağılımına (İstihdamın Sektörel Dağılımı) İlişkin İstatistikî Veriler

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=45641> / (15/01/2022)

Yakın siyasi dönemde yaşanan politik tartışmalarda üzerinde durulan en önemli konuların başında tarım gelmektedir. Çünkü oy maksimizasyonu bağlamında siyasiler için çok büyük bir kitleyi ifade etmektedir. Bu kitle sadece üretici konumunda olan çiftçiler ile sınırlı değil aynı zamanda tüketiciler için de önem arz etmektedir. Tarımsal faaliyet ve hayvancılık sonucu elde edilen bir meyve, sebze veya besin kaynağının fiyatının yüksek olması yerel para biriminin satın alma gücünü de azalmaktadır. Bu nedenle tarım ve hayvancılık bir ülkede ne kadar geri planda kalırsa bunun sonucunda makro ekonomik göstergelere de aynı düzeyde zarar verecektir (Oktar ve Varlı, 2010).

1.6. Tarım Sektöründe Devlet Müdahalesi

İktisadi düşünceler, esas itibarıyla devletin ekonomiye müdahale edip etmeyeceği yönündeki anlayışlarla şekillenmiştir. Kamusal harcamaların finansmanında tarımsal faaliyetten tek vergi alınması görüşünü benimseyen serbest iktisadi sistemin ve liberal ekonominin başlangıcı olarak kabul edilen fizyokrasiye göre devlet ekonomiye müdahale etmemelidir. Bu görüşü A.Smith önderliğindeki klasik iktisatçılar devam ettirmişlerdir. Kara Perşembe olarak adlandırılan 1929 Dünya Ekonomik Buhranında krizin etkilerinin en yoğun şekilde yaşandığı ABD’de, çıkış için başkan T. Roosevelt tarafından “New Deal” olarak da adlandırılan ve temeli J. M. Keynes’in ekonomi düşüncelerine dayanan politika önlemlerinin uygulanması gündeme gelmiştir (Buluş ve Kabaklı, 2010). Keynesyen düşünce,

klasik iktisadı eleştirerek devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunmuş, modern maliye ile modern anlamdaki maliye politikalarının başlamasına neden olmuştur. Böylece buhrandan (krizden) çıkış için uygulanan önlem paketindeki unsurların kaynağı Keynesyen Düşüncedir (Çaşkurlu, 2017). Keynesyen düşünceyle birlikte tarımda programlar yapılmış, devlet üretim kotaları koymuştur. Çiftçiler daha fazla üretim yapmışlardır. Klasik iktisada yeniden dönüş olarak kabul edilen Monetaristler ise keynesyen iktisada eleştiri getirerek devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini savunmuştur. Modern anlamda maliye politikaları, keynesyen düşünceyle başlamıştır. Maliye politikası, 1929 yılındaki büyük buhrandan çıkış sürecinde izlenen ekonomi politikalarının ana faktörü olan John Maynard Keynes'in devletin ekonomiye müdahale etmesi düşüncesiyle ortaya çıkan ve önem kazanan, devletin çeşitli mali araçlarıyla önceden belirlediği amaçlar kapsamında bu mali araçların nasıl kullanılacağı konusunda incelemeler yaptığı sosyal bilim dalıdır (Taraktaş, 2021).

Ekonominin bir parçası olan tarım da her yönüyle politikalar anlamında devletin ekonomiye müdahale edip etmeyeceği yönünden önem arz eden bir sektör konumundadır. Tarım, niteliği itibarıyla devletin bizzat müdahalesine ihtiyaç duyduğu sektör konumundadır (Erdem ve Tuğcu, 2019). Dolayısıyla devletin, tarım sektörüne muhasebe anlamında da müdahale etmesi gerekmektedir. Zira günümüzde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda önemli sorunlar yaşanmaktadır.

Tarımda devlet müdahalesinin gerekçeleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Erdem ve Tuğcu, 2019):

- ✓ Tarım sektöründe doğa koşulları etkili olduğu için belirsizlik ve risk faktörleri fazladır.
- ✓ Arazi yapısı genellikle dağınık ve parçalı olduğu için üretimde ölçek engeli vardır.
- ✓ Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen ürünlerde talep ve arz esneklikleri genellikle düşüktür.
- ✓ Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen ürünlerde ürünlerin bozulması durumları ortaya çıktığı için tarımsal ürünlerin korunması, saklanması ve pazarlanması çok zordur, bu durum ciddi maliyetlere neden olmaktadır.

1.7. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım İşletmelerinin başlıca özellikleri şunlardır;

- İşletmeler kurulurken işletme yerinin belirlenmesinde bitki örtüsü, iklim ve ulaşım gibi coğrafi özellikler önem arz eder.
- Tarımsal faaliyetler, sıklıkla doğa koşullarına bağlı riskler olmak üzere bir takım doğal riskler, ve hastalıklara maruz kalır (TMS 41 madde 53). Bu sebeple tarım işletmelerinin kuruluşunda ve faaliyetinde iklim özelliklerinin belirleyici olmasının yanında ürünlerde bozulma durumları olduğundan diğer sektörlere nazaran bu sektörde risk oldukça fazladır. Virüse bağlı hastalıkların yayılması, kuraklık, sel, böcek istilası, don bunlara örnektir (TMS 41 madde 53).
- Bir ülkede mevcut bulunan iktidarın tarım politikaları bu sektör için önem arz ettiğinden politikadan oldukça etkilenir.
- Bu sektörde faaliyet gösteren birkaç büyük organizasyonların yanında genel olarak tarım işletmeleri küçük aile işletmeleri şeklindedir, tarım arazileri bu küçük işletmeler tarafından işletilir bu nedenle kâr oranları ve hasıla düzeyi düşüktür.
- Tarımsal faaliyetlerin çoğunun küçük işletmeler tarafından yürütülmesi ve hasıla düzeyinin düşük olması çoğu zaman muhasebe kayıtlarının tutulmadığını; tutulsa bile bağımsız idari otorite makamı olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun hazırlamış olduğu taslak hesaplar dışında mevcut tek düzen hesap planında (TDHP) bu faaliyetlere ilişkin uygun hesapların bulunmamasından dolayı muhasebe kayıtlarının yanlış tutulduğunu ve bu durumunda bu sektördeki faaliyetler için vergilendirmede problemler çıkardığı görülmektedir.
- Makineleşme ve kredi tahsisi diğer sanayi kuruluşlarına nazaran kısıtlıdır.
- Tarımsal faaliyetlerin çoğu büyük ve küçük işletmelerin yanında aslında aile ihtiyacını karşılamak ve varlığını idame ettirebilmek için mücadele eden çiftçiler tarafından yerine getirildiği gözlemlenmektedir.
- Tarımsal faaliyetler sonucu ortaya çıkarılan ürünlerin tüketicinin hanesine gelinceye kadar geçirdiği aşamalar dikkate alındığında ulaşım ve pazarlama maliyetlerinin pahalılığı ürünlerin fiyatlarını oldukça

arttırmakta ve bu durumdan en çok etkilenen tüketici olduğu görüldüğünden zaman zaman ekonomi olumsuz yönde etkilenmektedir.

- Dışsallık bir iktisadi karar biriminin üretim veya tüketim faaliyetinin başka bir iktisadi karar birimini olumlu veya olumsuz yönde etkilemesi durumudur. Tarımsal faaliyetlerde üreticiden tüketiciye olumsuz dışsallık durumu daha fazla görülmektedir.
- Ülkemizdeki tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen tarımsal gıda tüketim mallarının tüketicinin hanesine gelinceye kadar geçirdiği aşamalar nazara alındığında Gelir Vergisi Kanunu hükümleri kapsamında çoğu zaman zirai faaliyetlerin ticari faaliyetlere dönüştüğü bu da tarımsal gıda tüketim mallarındaki fiyat pahalılığını ve gıda tüketim mallarındaki enflasyonu gözler önüne sermekte ve dolayısıyla kâr marjı sebebiyle bu sektördeki işletmelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır.
- Tarım işletmelerinde genel olarak gelir, ücret ve eğitim düzeyi düşüktür. Bu sebeple tarım işletmelerinin çoğunluğu kanunen zorunluluk bulunmamasından kaynaklı olarak genellikle muhasebe kayıtları tutmamaktadırlar. Bu durum da muhasebenin genelliği, birliği ve bütünlüğü bozulmakta ve tutulmayan muhasebe kayıtları dolayısıyla vergi kayıpları ortaya çıkmaktadır.
- Tarım sektörünün istihdamdaki payı gelişmiş ülkelere göre yüksek olduğundan önemli bir sektörü oluşturmakta bu da işletmeler için önemli bir faaliyet alanını kapsamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ VE TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI

2.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Muhasebe, Arapça kökenli bir kelime olup kelime manası ile saymak, hesaplasmak, hesap işleriyle uğraşmak, kaydetmek anlamlarına gelir. Geniş bir tanım olarak ise muhasebe; işletmelerin mali nitelikteki işlem ve olaylarını yine aynı şekilde mali açıdan belirli bir kural ve düzene göre kaydeden, sınıflayan, özetleyen, yorumlayan ve analiz eden sosyal bilim dalı ve bir kayıt sistemidir (Karacan, 2012)

Muhasebenin işlevleri olan kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlevleri, muhasebenin birincil işlevleridir; yorum ve analiz, iç ve dış kullanıcılara hitap etmesi açısından ilk üç işlevin ikincil işlevini oluşturmaktadır. Muhasebenin bu son işlevi, çağdaş ve geleneksel muhasebe arasındaki en belirgin farktır (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2017).

Hayat, mali nitelikteki işlem ve olaylardan ibarettir. Gerçek veya tüzel kişilerin yapmış oldukları bütün mali nitelikteki işlemler elbette kayıt altına alınmaktadır ve alınmak zorundadır. Gerek ticari literatürde kurumların gerek gerçek kişilerin devletle vergisel bağlamda olan ilişkileri düşünüldüğünde muhasebe biliminin önemi yadsınamaz bir gerçektir. Muhasebenin tanımında bahsi geçtiği üzere belirli bir kural ve düzen esasına göre tutulmuş muhasebe kayıtları sonucunda doğru bir vergi matrahına ulaşılabilir.

Muhasebe; Genel (Finansal) Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi olarak kendi içinde üç ana gruba ayrılmaktadır. Bu üç tür muhasebenin dışında uzmanlık alanı gerektiren muhasebe türleri vardır. İnsanların toplum halinde yaşamaya başladığı dönemlerden itibaren nerede bir toplum varsa orada kamusal ihtiyaçlar yani mali olaylar ve bunların karşılanma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu sebeple maliyeciler “*Ubi Sociates Ubi Finance*” yani nerede bir toplum varsa orada mutlaka maliye de vardır derler (Ay, 2016). Muhasebe mali nitelikteki işlem ve olaylarla ilgilendiği için hemen hemen her faaliyet alanının bir muhasebesinin (muhasebe türünün) olması da kaçınılmazdır. Aynı durum tarımsal faaliyetler içinde

geçerlidir. İlhanlı Devleti'nin muhasebesini anlatan Kitabı-s Siyakatte belirtilen uzmanlık alanları defterlerinden olan ahır muhasebesi, koyun muhasebesi, çeltik muhasebesi ve ambar muhasebesi türleri asırlar geçse de her bir faaliyetin, mali nitelikteki her bir işlem ve olayın muhasebesinin olması gerektiğini özetler mahiyettedir. Günümüzde banka ve sigorta işletmeleri muhasebesi, inşaat muhasebesi ve şirketler muhasebesi gibi ihtisaslaşmış muhasebe dalları ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımını yapmak gerekirse; tarım işletmelerinin parasal nitelikteki tarımsal faaliyetlerine ilişkin olarak bu işlem ve olayları belirli bir kural ve düzene göre kaydeden, sınıflayan, özetleyen, yorumlayan ve analiz eden sosyal bilim dalı ve bir kayıt sistemidir.

Günümüz muhasebe sisteminde tarımsal faaliyet muhasebesinin diğer ihtisas muhasebelerine nazaran uygulamada geri planda kaldığı görülmektedir. Ancak, tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak tarımsal faaliyet standardı (TMS-41) karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili kuruluşu olan bağımsız idari otorite makamı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun hazırlamış olduğu taslak hesap planında tarımsal faaliyetlere ilişkin resmi olarak TDHP planında tarımsal faaliyetlere ilişkin hesaplara yer verilmemiştir. Bu durumda bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin normal TDHP planındaki hesaplarla ve maliyet kayıtlarıyla işlemlerini muhasebeleştirilmesi vergileme açısından sorunlara yol açmaktadır. Buna ek olarak muhasebenin temel kavramlarına da aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumun varlığı tarımsal faaliyet muhasebesi gibi bir uzmanlık alanı gerektiren muhasebe türünü daha çok finansal (genel) muhasebenin içine almaktadır.

2.1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları

Tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçları aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

- ✓ Tüm muhasebe türlerinde olduğu gibi tarım işletmelerinin her türlü finansal durumuyla ilgili olarak gerek işletme içi gerek işletme dışı kullanıcılarına bilgi verir.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerin analiz ve yorumuna dair geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınmasına yardımcı olur.

- ✓ Vergileme açısından tarım işletmelerinin kanuna, yönetmeliklere ve standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarının usulüne uygun olarak tutulmasına katkı sağlar.
- ✓ Karar verici konumundaki siyasal iktidarların tarım politikalarının ne şekilde olması gerektiği yönünde kararlar alınmasına yönlendirici etki edebilir.

2.1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri

- ✓ Diğer faaliyet alanlarındaki muhasebe dallarında olduğu gibi söz konusu bu faaliyetlere ilişkin olarak da muhasebenin genel kural ve ilkeleri değişmemektedir.
- ✓ Bu faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ve açıklamaları özel bir standartla belirlenmiştir. (Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41-Tarımsal Faaliyetler)
- ✓ Tarımsal faaliyetler doğa koşullarından önemli ölçüde etkilendiğinden değerlendirme yöntemleri konusunda diğer sektörlere nazaran farklılıklar görülebilmektedir.
- ✓ Gelir Vergisi Kanunu hükümleri incelendiğinde ve tarımsal faaliyetlerin geçirdiği aşamalar dikkate alındığında çoğu zaman bu faaliyetlerin ticari faaliyete dönüştüğü görülmektedir. Böylece muhasebe kayıtlarının da çoğu zaman ticari kazanç olarak genel muhasebe kurallarındaki ve mevcut TDHP planında yer alan hesaplara göre tutulduğu görülmektedir.
- ✓ Tarımsal faaliyet vergi kanunlarımız açısından çok geniş bir kavramı ve faaliyet alanını ifade ettiğinden muhasebe kayıtlarının tutulmasında hangi hesapların kullanılacağı konusunda tereddüt oluşturmaktadır.
- ✓ Tarımsal faaliyet sonucu üretilen tarımsal bir ürün başka bir üretilcek tarımsal ürünün hammaddesini oluşturabileceğinden maliyet kayıtlarının analizi oldukça önem arz etmektedir.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerle uğraşan çoğunluğun çiftçi olması ve bu kesimin de muhasebe ve vergi anlamındaki bilgi yetersizliği defter, belge ve kayıt tutma düzeni konusunda problem olmakta ve bunun sonucunda tarımsal faaliyetlerde vergisel anlamda sorunlar çıkabilmektedir.
- ✓ Bilindiği üzere mevcut tek düzen hesap planında tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak ana hesaplar bulunmamaktadır ancak Hazine ve Maliye

Bakanlığının ilgili kuruluşu olan bağımsız idari otorite makamı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun hazırlamış olduğu finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planında tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak örnek hesaplar bulunmaktadır. Diğer yandan uygulamada bu hesapların çoğunlukla işletmeler tarafından kullanılmadığı ve muhasebe kayıtlarının çoğu zaman maliyet muhasebesindeki kayıtlarla tutulduğu görülmektedir.

TDHP göre canlı varlıklar, bir yıldan az ve daha uzun ömürlü olmaları koşuluyla dönen veya duran varlıklar grubuna dahil edilirler (Akbaba, 2015). Finansal Tabloların Sunumu Standardında, TMS 1 canlı varlıkların bilançoda ayrı olarak gösterilmesini önermektedir. Buna göre dönen veya sabit varlık özelliği taşıyan canlı varlıklar için sırasıyla 16 ve 21 numaralı gruplar kullanılabilir (Tuğay, 2013; Alagöz ve Antepli, 2013). Canlı varlıklar için aşağıdaki örnek hesap planı oluşturulmuştur (Tuğay, 2013).

Tablo 2.1. Canlı Varlıklar için Örnek Hesap Planı

16. Canlı Varlıklar	21. Canlı Varlıklar
160. Tarla Bitkileri	210. Meyve Ağaçları
161. Bahçe Bitkileri	211. Meyvesiz Ağaçlar
162. Canlı Kanatlı Varlıkları	212. Canlı Kanatlı Varlıkları
163. Canlı Su Hayvanları	213. Canlı Su Hayvanları
164. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214. Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165. Canlı Koyun Ve Keçi	215. Canlı Koyun Ve Keçi
166. Diğer Canlı Varlıklar	216. Diğer Canlı Varlıklar
167.	217. Birikmiş Amortisman (-)
168.	218. Devam Eden Canlı Varlık Yatırımları
169. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	219. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Kaynak: (Tuğay, 2013).

2.1.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri

Amortisman kelime anlamı olarak tükenme ve yıpranma payı olarak ifade edilmektedir. Muhasebe anlamı olarak ise amortisman, maddi duran varlıklarda

yıpranma, eskime ve demode olma sonucunda oluşan değer azalışlarını ifade eder (Karacan, 2012).

Canlı varlıklar, diğer duran varlıklarda olduğu gibi belirli bir ekonomik ömre sahip olup amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012). Amortisman ayırımı ile ilgili olarak hangi yaklaşım benimsenmiş olursa olsun, işletmelerce bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre ve ürününden sürekli yararlanmak amacıyla elde bulundurulmuş küçük ve büyükbaş hayvanlar, duran varlık niteliği taşıdıklarından, her dönemin sonunda amortisman tabi tutulmalıdırlar (Özulucan, 2014).

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelere ait hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması hallerinde maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınmaktadır. Bu hükmün uygulanmasında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (10/01/1961, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703, mad. 277.).

VUK hükümlerine göre bahçeler, bağlar, meyvelikler amortisman tabi tutulurlar ancak boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmaz. (Öcal, 2016). VUK tarım işletmesine ait canlı varlıklarda amortisman işlemleri için azalan ve normal bakiyeler yöntemini önermektedir (Yazan, 2010).

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmelerinde amortismanlar, hayvan varlıklarında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır (Aras, 1988).

2.1.3.1. Hayvan varlıklarında amortisman

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmelerinde hayvan üretimi sonucunda muhasebe kayıtları yapılırken hayvanların işletmeye hangi amaçlarla alındığı önem arz etmektedir. Tarımsal Faaliyetler Standardında işletmeler hayvanları beslemek amacıyla alıyorsa dönen varlıklar grubuna; gücünden, sütünden veya etinden faydalanmak için alıyorsa duran varlıklar grubuna kayıt edilmektedir. Büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar işletmelerde besleyip satılmak ya da devamlı bir şekilde bu hayvanların ürünlerinden faydalanmak için yetiştirilmektedir.

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmeleri ayrıca on iki aydan daha fazla süre ile alacağı büyükbaş ve küçükbaş hayvanlarını duran varlıklar grubuna kaydetmesi gerekmektedir. Hayvanlar henüz ürün vermeye başlamadıkları zaman amortisman ayrılmaz çünkü Vergi Usul Kanunu hükümleri gereği amortisman ayırmanın şartı aşınma ve yıpranmanın olmasıdır. Büyükbaş ve küçükbaş hayvanların ürün vermeye başladıkları zaman amortisman tabi tutulması gerekmektedir. (Tazegül ve Kahramani, 2018). Ancak tarımsal faaliyetlerle uğraşılan tarım işletmelerinde besi amacıyla değil de ileride satmak için alınan büyükbaş ve küçükbaş hayvanlarda on iki aydan fazla bir süre ile işletmede kalsalar bile amortisman tabi tutulmazlar (Özulucan, 2008).

2.1.3.2. Meyve ağaçlarında amortisman

Dikildikten sonra ürün verme zamanına ulaşan meyve ağaçlarının kesim dönemine kadar geçen süre zarfında meyve ağaçları amortisman tabi tutulur. Meyve ağaçlarının olgunlaşıp meyve verme sürecine gelinceye kadar tesis ve bahçe aşamasında olacağından dolayısıyla yıpranma ve demode olma durumu olmayacağından bu dönemde amortisman ayrılmasına gerek yoktur. (Tunçez, 2011).

Özet olarak amortisman ayrılmasının ön şartı şudur; Dönen varlık ve duran varlık olmasından ziyade büyükbaş ve küçükbaş hayvanların amortisman tabi tutulmasında büyükbaş ve küçükbaş hayvanların ürün vermesi; meyve bahçelerinin amortisman tabi tutulmasında ise meyve ağaçlarının verim zamanına ulaşmasıdır. Özet olarak ürün vermeye başlamalarıdır. Eğer büyükbaş ve küçükbaş hayvanlar sadece besi için alınıyorsa ve ürünlerinden faydalanmak için alınmıyorsa 1 yıldan uzun süre bile elde bulundurulsa da amortisman işlemi ayrılmayacaktır ancak süt gibi ürün temini için 1 yıldan uzun süreli elde bulundurmak için alınıyorsa amortisman uygulanabilir. Aynı şekilde süt gibi ürün temini için alınıp 1 yıldan kısa süreli dönen varlık şeklinde alınıyorsa da amortisman işlemi uygulanamaz.

Bu arada kısaca belirtmek gerekir ki Vergi Kanunlarında tanımlanan tarımsal faaliyet ile TMS’de tanımlanan tarımsal faaliyet benzerlik göstermekte olup ayrıca tarımsal faaliyetler çok geniş bir alanı kapsadığından bu tarımsal faaliyete konu ürünler ve gerekse canlıların vergilendirme oranları ve amortisman oranları da tek tek Hazine ve Maliye Bakanlığınca listelenmiştir.

Muhasebede dönen varlıklar; Kolayca nakde dönüştürülebilir vadesi 1 yılın altında bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Duran varlıklar ise kolayca nakde dönüştürülemeyen vadesi 1 yılın üzerinde bulunan varlıklar olarak ifade edilmektedir. Tarım işletmelerine ilişkin KGK'nın taslak hesaplar dışında mevcut kullanılmakta olan TDHP tarımsal işlemlere ilişkin hesaplar olmadığından literatürde de tarım işletmeleri çeşitli hesaplar kullanmaktadırlar. Kısa süreli almış oldukları canlı varlıkları kaydetmek için dönen varlıklarda uygun hesap kodlarını uzun süreli almış oldukları canlı varlıkları kaydetmek için duran varlıklarda uygun hesap kodlarını açmışlardır.

2.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Son 25 yılda, küresel rekabet baskıları, deregülasyon, hizmet sektöründeki büyüme ve bilgi ile imalat teknolojisindeki ilerlemeler, üretim yönetimi yaklaşımları, kurumların kaliteyi artırmasına, stokları azaltmasına, israfı ortadan kaldırmasına ve üretim süreçlerini dramatik şekilde değiştirmesine neden olmuş ve ekonominin doğasını değiştirmiştir. Bu değişiklikler de, birçok örgütte uygulanan etkin ve yenilikçi muhasebe yönetimi uygulamalarının geliştirilmesini teşvik etmiştir. Finansal muhasebe sisteminin bir parçası olan hesapların da uluslararası düzeyde ihtiyaçlara cevap verecek şekilde bazı güncellemeler yapılmakta, yayınlanan muhasebe standartlarıyla hesapların kullanımı yeniden tanımlanmakta, uyumluluğun sağlanabilmesi için düzenlemeler yapılmaktadır (Güneş, Durmuş ve Solak, 2012).

2.2.1. Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyetler standardının amacı, standarda konu olan canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin yöntem ve açıklamaları belirlemektir. Tarımsal faaliyetle ilgili olarak (TMS 41, md. 1); Bu standart, tarımsal faaliyetle ilgili olmaları kaydıyla aşağıdaki şu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 41 madde 1);

- ✓ Taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar,
- ✓ Hasat zamanındaki zirai mahsuller,
- ✓ Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri indirilmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara dair koşulsuz ve koşullu yapılan devlet sübvansiyonları (TMS 41 madde 34, 35)

***Bu standart aşağıdakilere uygulanmaz; (TMS 41 madde 2)**

- ✓ Zirai faaliyetle ilgili olan arsalar,
- ✓ Zirai faaliyetle ilgili olan taşıyıcı bitkilere, (taşıyıcı bitkilerin ürünleri hariç)
- ✓ Taşıyıcı bitkilerle ilgili olan devlet sübvansiyonları,
- ✓ Zirai faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar.

Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat anında elde edilen tarım ürünlerine uygulanır. Bir sonraki adımda TMS-2 Stok Standardı veya diğer uygun standart uygulanır. Bu Standart, bu tür mahsullerin hasat sonrası işlenmesini düzenlemez (örneğin, üzüm yetiştiren bir şarap tüccarının o üzümü şaraba dönüştürme süreci). Bu tür işleme, tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı olsa ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzese bile, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta tarımsal faaliyet kapsamında değildir. (TMS 41 madde 2/d) Diğer bir deyişle hasat sonucu ortaya çıkan yeni ürünler bu standardın kapsamı dışındadır.

Tablo 2.2. TMS-41 Kapsamında Yer Alan ve Almayan Faaliyetler

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

Kaynak: TMS 41 madde 4

GVK'nın 52/5 maddesinin yorumlanmasında; Zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünün değerlendirilerek bu üründen farklı bir ürün elde edilmesi de zirai faaliyet sayılmaktadır. (Sütten peynir veya yoğurt üretilmesi, zeytinden zeytin yağı

elde edilmesi gibi) ancak bu faaliyetlerin basit bir işletmede yapılması ve kendisine ait ürünlerini işleyerek yeni bir ürün ortaya çıkartmak suretiyle olmalıdır. Başka bir yerden süt veya zeytin alınmak suretiyle bunların peynir, yoğurt veya zeytin yağı haline dönüştürülmesi işlemleri zirai faaliyet olarak değil de, ticari faaliyet içine girmektedir. Dolayısıyla TMS 41 standardının 2/d maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 52/5 maddesi hükümleri kısmen birbiriyle çelişmektedir. Tarımsal bir hammadde ürününün akabinde yeni bir tarımsal ürün haline dönüştürülmesi işlemi de vergi mevzuatı kapsamında belli şartlar halinde tarımsal bir faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir ve bu standartta incelenmesi doğru olacaktır.

Tabloda görüldüğü gibi birinci ve ikinci kısımda bulunan tarımsal ürünler ve canlı varlıklar tarımsal faaliyetler standardının kapsamına girerken, üçüncü kısımdaki hasattan sonra işleme sonucu oluşan mahsuller tarımsal faaliyetler standardının kapsamına girmemektedir (Gökgöz, 2013).

2.2.2. Tarımsal Faaliyetler Standardında Geçen Terimler

2.2.2.1. Tarımsal faaliyet

Geri dönüşüme ve satışa konu canlı varlıkların zirai ürünlere veyahut başka canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yerine getirilmesidir (TMS 41 madde 5).

Tarımsal ürün: İşletmedeki canlı varlıklardan hasadı yapılmış mahsuldür (TMS 41 madde 5).

Taşıyıcı bitki: Zirai ürünlerin üretilmesi veya elde edilmesi için kullanılması, bir hesap döneminden fazla ürün ortaya çıkmasının beklenmesi ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması özelliklerine sahip yaşayan bir bitkidir (TMS 41 madde 5).

Canlı varlık: Adı üstünde canlı, yaşayan bitki veya hayvandır (TMS 41 madde 5).

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda sayısal ve niteliksel değişimlere yol açan, bozulma, büyüme, döllenme ve üretim sürecidir (TMS 41 madde 5).

Satış maliyetleri: Gelir vergisi ve finansman maliyetleri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkili olan ek maliyetlerini ifade eder (TMS 41 madde 5).

Canlı varlık grubu: Adı üstünde canlı, yaşayan bitki veya hayvan topluluklarıdır (TMS 41 madde 5)

Hasat: Mahsulün, canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşamının sona ermesi sürecidir (TMS 41 madde 5).

Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir; (TMS 41 madde 5A)

- ✓ Kereste kullanılması için yetiştirilen ağaçlar olmak üzere işletmelerde zirai ürün hasatı için yetiştirilen bitkiler,
- ✓ Meyve veya kereste için yetiştirilen ağaçlar olmak üzere işletmelerin önemsiz satışları dışında ayrıca bitkileri satacağına ya da tarımsal ürün olarak hasat edeceğine dair düşük ihtimalin bulunması halinde zirai ürün elde etmek amacıyla üretilen bitkiler
- ✓ Buğday ve mısır gibi yıllık ürünler,

Mahsul elde etmek amacıyla kullanılmayan taşıyıcı bitkiler, örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip satılabilir. Bu durum bitkinin taşıyıcı bitki olmasını engellemez, bunlarda taşıyıcı bitki sayılır (TMS 41 madde 5B).

Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen mahsullerde canlı varlık sayılır. (TMS 41 madde 5C)

Tarımsal faaliyetler sadece bitkisel üretimle sınırlı değildir. Ekonomik anlamda mevcut kanun ve standartlara baktığımızda tarımsal faaliyetin alanının ne kadar geniş bir alanı kapsadığını görebiliyoruz. Nitekim TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının 6. maddesinde bahsi geçtiği üzere; Tarımsal faaliyetler, ormancılık, yıllık ya da daha uzun vadeli mahsul yetiştiriciliği, hayvan yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, su ürünleri yetiştiriciliği, balıkçılık, çiçekçilik gibi geniş kapsamlı faaliyet gruplarını kapsar.

Bu çok çeşitlilik içinde bazı belli başlı ortak özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler şunlardır (TMS 41 madde 6);

- ✓ **Değişim Kapasitesi:** Yaşayan bitki veya hayvanlar biyolojik dönüşüm geçirme özelliklerine sahiptir. (TMS 41 madde 6/a)
- ✓ **Değişimin yönetilmesi:** Sıcaklık, verimlilik, ışık, nem ve besin seviyeleri gibi yönetim sürecin gerçekleşmesi için olması gereken koşulları geliştirmek ya da korumak suretiyle bahse konu biyolojik dönüşümü kolaylaştırmaktadır. Yapılan böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer

faaliyetlerden ayırmaktadır. Ormanların yok edilmesi ve okyanus balıkçılığı gibi yönetilmeyen kaynaklardan mahsul elde edilmesi tarımsal faaliyet sayılmamaktadır. (TMS 41 madde 6/b)

- ✓ **Değişimin ölçülmesi:** Yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve genetik özellikler gibi hasat ya da biyolojik değişim sonucunda kalitede; ağırlık, hacim, uzunluk, sayı gibi miktarlarda meydana gelen değişikliklerde her zaman yönetim işleri olarak izlenir ve ölçülür. (TMS 41 madde 6/c)

Biyolojik dönüşüm aşağıdaki şu sonuçları ortaya çıkarır (TMS 41 madde 7).

- ✓ **Büyüme:** Bitki veya hayvanın kalitesinde veya miktarında görülen artıştır (TMS 41 madde 7/a).
- ✓ **Bozulma:** Bitki veya hayvanın kalitesinde veya miktarında görülen azalıştır (TMS 41 madde 7/a).
- ✓ **Döllenme:** Bitki veya hayvanların çoğalması sonucunda meydana gelmesidir. (TMS 41 madde 7/a).

Ya da biyolojik dönüşüm yün, çay yaprağı, lateks ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimini meydana getirir (TMS 41 madde 7/b)

2.2.2.2. TMS 41 Standardında kullanılan genel terimler

Defter Değeri: Canlı varlıkların bilançoda muhasebeleştirildiği değerdir. (TMS 41 madde 8)

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir borcun devrinde ödenen fiyat veya bir varlığın satışı sonucunda elde edilen fiyattır. (TMS 41 madde 8)

Devlet Teşvikleri: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında tanımlandığı şekildedir (TMS 41 madde 8). Buna göre; Geçmişte veya gelecekte tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olarak belli başlı koşulların yerine getirilmesi karşılığında devlet tarafından işletmeye yapılmış olan kaynak ödemeleridir. Burada önemli olan konu, işletmenin tarımsal faaliyetleriyle ilgili olması ve devlet tarafından önceden belirlenen belli başlı koşulların geçmişte yerine getirilmiş olması veya gelecekte yerine getirilecek olmasıdır (TMS 20 madde 3).

2.2.3. Tarım İşletmelerinde Canlı Varlık Edinimine İlişkin Muhasebe İşlemleri

Tarımsal işletmelerde canlı varlık edinilmesi, satın alma veya üretim olmak üzere iki şekilde yapılır. Bu durum işletmelerin canlı varlıklarını nasıl elde ettikleri, elde etme maliyetleri vb. bu hususlar muhasebe uygulamaları açısından son derece önemlidir. Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler, ancak işletmenin söz konusu varlığı geçmiş olayların bir sonucu olarak kontrol etmesi, varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının muhtemel olması ve varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir (Aksoylu, 2013; TMS-41: Madde 10).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TMS-TFRS'ye uygun olarak hazırladığı hesap planı taslağında “Canlı Varlıklar” ile ilgili hesap grupları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (ESMMMO, 15.07.2013).

CARİ VARLIKLAR (DÖNEN VARLIKLAR)

16 CANLI VARLIKLAR

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

163 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

164 KANATLI HAYVANLAR

165 SU HAYVANLARI

166 DİĞER CANLI VARLIKLAR

167 CANLI VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

169 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

CARİ OLMAYAN VARLIKLAR (DURAN VARLIKLAR)

23 CANLI VARLIKLAR

230 MEYVE AĞAÇLARI

231 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

233 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

234 KANATLI HAYVANLAR

235 SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

236 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

237 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI

239 VERİLEN AVANSLAR

Canlı Varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI, değer azalışları 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI hesaplarında izlenir (Yılmaz, 2014).

Hasadı yapılan tarım ürünleri için stok grubu içinde 156 Tarım ürünleri hesabı kullanılabilir (Örten vd., 2010:638). İşletmede bir yıldan fazla kullanılmak üzere saklanan ve işletmeye dahil olmayan canlı varlıklar için faaliyet döngüsü, duran varlıklar grubunda canlı varlıklar alt hesap grubu oluşturulmalıdır (Bayrı, 2010). Bir yıldan fazla tutulacak ve beslenerek belirli bir olgunluğa getirilecek ve et veya üreme amacıyla satılacak ise, sabit kıymet sınıfında farklı bir hesapta hatta farklı bir sabit kıymette izlenmesi uygun olacaktır. Süt ürünleri için tutulacaksa varlık sınıfı hesabıdır (Taştan: 2013).

2.2.3. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Değerleme

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir (VUK madde 258). Canlı varlıklar, raporlama dönemlerinde ve ilk muhasebeleştirildikleri tarihte gerçeğe uygun değer geçerli ve güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri indirilmek suretiyle ölçülür (TMS 41 madde 12).

2.2.3.1. Türkiye muhasebe standartlarına göre ölçüm yöntemleri

Tarımsal Faaliyet Muhasebesi bakımından önemli görülen 4 değerlendirme yöntemi vardır (Aras, 1988). Bunlar;

- ✓ Gelir Yöntemi Üzerinden Değerleme
- ✓ İkame (Yeniden Üretim Değeri) Yöntemi Üzerinden Değerleme
- ✓ Maliyet Bedeli Üzerinden Değerleme
- ✓ Piyasa Fiyatı Üzerinden Değerleme

Maliyet bedeli: İktisadi bir değer elde edilmesi, kazanılması veya değerinin artırılması sonucunda yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin veya bunlarla ilgili her türlü giderlerin toplamını ifade eder (VUK m. 262). Tarım ürünleri maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK m. 276). Tarım işletmelerine dahil edilen hayvanlar maliyet bedelleri ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün değilse, maliyet bedeli yerine emsal değer esas alınır. Bu hükmün uygulanmasında emsal değer, işletmenin bulunduğu yer için zirai gelir komisyonlarınca belirlenen ortalama bedeldir (VUK madde 277).

Tarım işletmelerinin sahip olduğu canlı varlıklarından elde edilen zirai ürünler, hasat anında satış maliyetlerinin, gerçeğe uygun değerlerinden düşülmesi sonucunda ölçülür (TMS 41 madde 13).

Kaliteleri veya yaşları gibi tarım işletmelerinin sahip olduğu canlı varlıkların ya da tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, bahse konu canlı varlık veya zirai ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplara ayrılması kolaylaştırılabilir. İşletme bu özellikleri, piyasada fiyatlamasına esas teşkil eden özellikleri göz önüne almak suretiyle belirler (TMS 41 madde 15).

Maliyet, aşağıda belirtilen şu durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41 madde 24);

- ✓ Raporlama döneminin sonundan hemen önce ekilen fideler ya da yeni elde edilmiş canlı hayvanlar gibi ilk maliyetten itibaren biyolojik dönüşümün az gerçekleşmesi (TMS 41 madde 24/a).
- ✓ Fiyatlar üzerinde, gerçekleşecek biyolojik dönüşümün önemli bir etkisinin bulunmamasına dair beklenti (TMS 41 madde 24/b).

2.2.3.2. Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde belirlenememesi

Tarımsal faaliyette bulunan tarımsal işletmelerin sahip olduğu canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçüleceği öngörülmektedir ancak bu tahmin, yalnızca piyasa fiyatı olmayan canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde ve alternatif gerçeğe uygun değer ölçütlerinin güvenilir olmadığının açık olduğu durumlarda yok edilebilir. Bu durumda söz konusu canlı varlık, maliyet, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülür.

Bahse konu canlılığı varlığın güvenilir olarak gerçeğe uygun değerinin belirlenebilmesi halinde işletmeler bahse konu canlı varlığın satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerden indirilmesi suretiyle ölçme işlemini yapar. Duran varlık özelliğini taşıyan canlı varlıklar TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardına göre satış amacıyla elde tutulan gruba dahil edilmesi veya satış amaçlı sınıflandırılan özellikleri sahip olması halinde gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçüleceği öngörülür (TMS 41 madde 30).

Satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerden indirilmesi suretiyle canlı varlıklarını ölçmüş tarım işletmeleri bahse konu canlı varlıkları elinden çıkarana değin satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerden düşürülmesi sonucu ölçmeye devam ederler (TMS 41 madde 31).

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmeleri tarımsal ürünlerini hasat anında ve her zaman satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerden indirilmesi suretiyle ölçerler. Bu Standart, tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmelerine ait tarımsal ürünlerin her zaman ve hasat anında güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini ifade eder (TMS 41 madde 32).

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmeleri amortismanlarını, değer düşüklüğü zararlarını ve maliyetlerinin tespitinde TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını dikkate alırlar (TMS 41 madde 33).

2.2.4. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Kazanç ve Zararlar

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan tarım işletmelerinin sahip olduğu canlı varlıklarda kar veya zarar hesaplaması yapılırken iki önemli unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar şunlardır (TMS 41 madde 26).

- ✓ Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle elde edilen hasılat veya zarar,
- ✓ Tarım işletmesine ait canlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişikliğinden dolayı oluşan hasılat ya da zarar,

Tarım işletmesine ait canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi aşamasında zarar ortaya çıkabilir çünkü satış maliyetleri canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri indirilerek yapılan hesaplamada düşülmektedir. Buzağının doğmasında olduğu gibi canlı varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesinde kazanç da oluşabilir. (TMS 41 madde 27)

Tarım işletmelerine ait tarımsal ürünlerin satış maliyetlerinin gerçeğe uygun değerlerinden indirilerek ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında doğan hasılat veya zararlar, ilgili dönemde zarar veya karın hesaplanmasında göz önüne alınmaktadır. (TMS 41 madde 28)

Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi canlı varlıkların hasatı sonucunda da ilk muhasebeleştirilmede zarar veya hasılat oluşabilir (TMS 41 madde 29).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. Yöntem

Çalışmanın bu bölümünde, literatürde yer alan bilgilerin uygulanmasına örnek teşkil etmesi amacıyla, bir işletmenin varlıklarından olan tek yıllık ve çok yıllık bitkilere ilişkin finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir. Türkiye'de faaliyet gösteren tarım işletmeleri, mali işlemlerini tek düzen muhasebe sistemi ve Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirmektedir. Bu noktada, tarımsal işlemlerin standartlar ve TDHP çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini ortaya koymak çalışmanın temel problemini oluşturmaktadır. Aşağıdaki örnekler standartlar ve TDHP çerçevesinde tek yıllık ve çok yıllık bitkilerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Tarım işletmelerinin, tarımsal faaliyetlerine ilişkin olarak muhasebe kayıtlarını çoğu zaman maliyet muhasebesi kayıtlarına göre tuttuğu bazı tarım işletmelerinin ise KGK'nın hazırlamış olduğu taslak TDHP yer alan tarımsal faaliyetlerle ilgili hesapları kullandığı gözlemlenmiştir. Bu sebeple tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak maliyet muhasebesine dair bazı bilgilerin üzerinde durulması gerekmektedir.

3.2. Bir yıllık Bitkiler için Muhasebe Kayıtları

Örnek (Yelgen & Uyar, 2017 çalışmasından uyarlanmıştır): 01.05.2022 tarihinde Yıldız Tarımsal Ürünler Pazarlama A.Ş. tarlasına ekilmek üzere 1.500,00 TL + 150 TL KDV bedelle banka hesabından havale yapmak suretiyle fasulye tohumu satın almaktadır. 02.05.2022 tarihinde arazi şartlarını yönetmek için (sürüm 1.500,00 TL, sulama 1.400,00 TL ve gübreleme için 2.100,00 TL) 5.000 TL masraf yapılmıştır. 05.05.2022'de tohumlar ekilmiştir. Ekim için çalıştırılan işçiler için 2.000,00 TL (Ödenecek vergi ve fonlar: 150,00 TL, Ödenecek SGK primleri: 100,00 TL) ücret hesaplanmıştır. 10.06.2022 tarihinde tohumlar fasulye bitkisine dönüşmektedir. 20.07.2022 tarihinde işletme 2.500,00 TL adet hasat maliyetine

katlanmıştır. Hasat edilen fasulye 26.000,00 TL gerçeğe uygun değeri ile stoklara kaydedilmiştir.

	01.05.2022		
150. İlk Madde ve Malzeme		1.500,00	
150.01 Fasulye Tohumu			
191. İndirilecek KDV		150,00	
102. Bankalar			1.650,00
Fasulye tohumu alımı			
	02.05.2022		
730. Genel Üretim Giderleri		5.000,00	
730.10001 Sürüm	1.500,00		
730.10002 Sulama	1.400,00		
730.10003 Gübrel.	2.100,00		
102. Bankalar			5.000,00
Arazinin yönetim maliyetleri			
	05.05.2022		
710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderler		1.500,00	
150. İlk Madde ve Malzeme			1.500,00
150.01 Fasulye Tohumu			
Fasulye tohumunun ekimi			
	05.05.2022		
720. Direkt İşçilik Giderleri		2.000,00	
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar			150,00
361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintiler			100,00
335. Personele Borçlar			1.750,00
İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi			
	10.06.2022		
160. Tarla Bitkileri		8.500,00	
160.01 Fasulye			
711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı		1.500,00	
721. Direkt İşçilik Giderler Yansıtma Hesabı		2.000,00	
731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı		5.000,00	
Fasulye bitkisinin ilk tanınması			
	20.07.2022		
730. Genel Üretim Giderler		2.500,00	
102. Bankalar			2.500,00

Hasat giderlerinin muhasebeleştirilmesi	
	20.07.2022
160. Tarla Bitkileri	2.500,00
160.01 Fasulye	
731. Genel Üretim Giderleri	2.500,00
Yansıtma Hesabı	
Hasat giderlerinin muhasebeleştirilmesi	
	20.07.2022
152. Mamuller	26.000,00
152.01 Fasulye	
160. Tarla Bitkileri	11.000,00
160.01 Fasulye	
606. Canlı Varlık Değerleme	15.000,00
Farkları	
606.01 Değerleme Artışı	
Hasat edilen fasulyenin gerçeğe uygun değerinin kaydı	

Bir yıl içinde satılacak veya cansız olacak varlıklar TDHP'ye göre 16 Canlı Varlıklar grubu altında açılan hesaplarla izlenir. Böylece tohumlar fasulye bitkisi haline geldiklerinde yapılan harcamalarla birlikte 16 numaralı dönen varlıklar hesap grubunda yer alan 160 Tarla Bitkileri hesabına aktarılmaktadır. Fasulyelerin hasadından sonra gerçeğe uygun değeri üzerinden stoklara intikalleri takip edilmektedir.

3.3. Çok Yıllık Bitkiler için Muhasebe Kayıtları

Meyve veren bitkilerde yetişen ürünler canlı varlıklar olup TMS 41'e göre değerlendirilmektedir. Çok yıllık canlı varlık olarak üzüm asmaşı fidanı için TDHP'de 21 numaralı hesap grubu kullanılmaktadır. Ancak verilen örneğin bağlamı çalışmanın doğası gereği sınırlıdır. Çok yıllık bitkiler için yapılan harcamalar birden fazla muhasebe dönemini içermekle birlikte, çalışmada dönem ayrımı yapılmaksızın gider türleri ve bunların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler verilmiştir. Bu açıklamalara istinaden ağaç üzüm asmaşı fidanı üretinceye kadar yapılan harcamalar "218 Yaşanan Canlı Varlıklar" hesabına aktarılmakta ve ürün verme dönemine geldiğinde "210 Meyve Ağacı" hesabı kullanılmaktadır. İşletme canlı varlıklar için TMS 41'e göre değerlendirme yaklaşımını tercih etmiştir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenebilen varlık için değerlendirme artışı gözlemlenmiş ve bu değerlendirme fazlası "606 Canlı Varlık Değerleme Farkları" hesabının alacakları altına

kaydedilmiştir. İşletme değerleme yaklaşımını tercih ettiği için bu varlık hesap dönemleri sonunda amortismanına tabi tutulmamaktadır.

Örnek (Yelgen & Uyar, 2017 çalışmasından uyarlanmıştır): Yıldızlar Tarım Ürünleri Pazarlama A.Ş. 2022 yılında 40 dönümlük arazisini Üzüm yetiştirmek için işletmektedir: 1.500 dekarlık araziyi sürmek için, 1.500 TL gübreleme için 2.500,00 ve 1.000 dekarlık arazi için kiralanan kazma ekipmanı için 1000,00 TL olmak üzere toplam 4.000,00 TL banka hesabından ödenmiştir.

		./.	
730. Genel Üretim Giderler			4.000,00
730.10001	Sürme	1.500,00	
730.10003	Gübreleme	2.500,00	
730. 10004	Ekipman Kirası	1.000,00	
	102 Bankalar		4.000,00

Arazi yönetim giderleri ./.

Arazi dikime hazır hale getirildikten sonra 25'er adet 1.500 adet üzüm fidanı banka havalesi ile ödenmiştir. (KDV oranı %8 olarak alınır).

		./.	
150. İlk Madde ve Malzeme			37.500,00
150.01 Üzüm Fidanı			
191. İndirilecek KDV			3.000,00
	102. Bankalar		40.500,00

Üzüm fidanı alımı

./.

Satın alınan fidanlar dikilmekte ve işçilik giderleri için 4.500 (Ödenecek vergi ve fonlar: 350, Ödenecek SGK primleri: 150) ve sulama için 500 TL nakit olarak ödenmektedir.

		./.	
710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderler			37.500,00
	150. İlk Madde ve Malzeme		37.500,00
Üzüm fidanı dikimi			

		./.	
730. Genel Üretim Giderleri			500,00
	102. Banka		500,00
Dikim giderlerinin muhasebeleştirilmesi			

		./.	
720. Direkt İşçilik Giderleri			4.500,00
	360. Ödenecek Vergi ve Fonlar		350,00
	361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		150,00

335. Personele Borçlar	4.000,00
İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi	
./.	

218. Devam Eden Canlı Varlık Yatırımları	46.500,00
218.01 Üzüm Ağacı	
711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	37.500,00
721. Direkt İşçilik Giderler Yansıtma Hesabı	4.500,00
731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	4.500,00
Üzüm fidanı yatırımı kaydı	
./.	

Üzüm ağaçlarının belli bir kısmı arazi şartlarına uyum sağlayamadığı için kurudu. Artık değerleri ve kayıtlardan silindiler. Bunun sonucunda 2.000 TL'lik bir zarar oluşmuştur.

659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	2.000,00
218. Devam Eden Canlı Varlık Yatırımları	2.000,00
218.01 Üzüm Ağacı	
Ağaçların ölmesi	
./.	

Üzüm asması fidanlarının yatırım dönemi bitti ve ürün vermeye başlamış olup yapılan hesaplama sonucunda oluşan gerçeğe uygun değerın muhasebe kaydı şu şekildedir;

210. Meyve Ağaçları	48.760,00
210.01.Üzüm Ağacı	
218. Devam Eden Canlı Varlık Yatırımları	44.500,00
218.01 Üzüm Ağacı	
606. Canlı Varlık Değerleme Farkları	4.260,00
606.01 Değerleme Artışı	
Üzüm asması fidanlarının olgunlaşması ve rayiç değerinin kaydı	
./.	

Bahçenin kuruluşundan üzüm asmasının verimine kadar (2012-2016 yılları arasında) gübreleme, ilaçlama, bakım, işçilik vb. giderler ve gerçeğe uygun değer ölçümünün her yıl aynı şekilde yapılması gerekmektedir. Çalışmada ilgili ara dönem kayıtları dikkate alınmamıştır. Eylül 2017 üzüm asmalarının hasat zamanıdır. Hasat edilmeye hazır üzümler gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Söz konusu bahçeye ait ağaçların meyveleri ile birlikte gerçeğe uygun değer olarak 500.000 adet olarak ölçüldüğü tespit edilmiştir. Bir önceki değerleme artışı 48.760 olduğu için Eylül 2017 itibarıyla 451.240 canlı varlık ayrımı kaydı gerekmektedir. Buna göre kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

		./.	
210. Meyve Ağaçları			451.240,00
210.01.Üzüm Asması			
	606. Canlı Varlık Değerleme Farkları		451.240,00
	606.01 Değerleme Artışı		
Eylül 2017 üzüm asmasının gerçeğe uygun değeri		./.	

İlgili dönemde satılan malın maliyeti 80.000 olarak hesaplanmıştır. Ağaçlardaki üzümler için bir bayi ile kilogramı peşin 10 liraya sözleşme yapıldı. Aşağıdaki örnek için ağaç başına on kilo üzüm ve %8 KDV alınmıştır.

		./.	
102. Bankalar			153.360,00
	600. Yurtiçi Satışlar		142.000,00
	391. Hesaplanan KDV		11.360,00
Üzüm satışı		./.	
152. Mamuller			80.000,00
152.01 Üzüm asması			
	210. Meyve Ağaçları		80.000,00
	210.01 Üzüm Asması		
Üzüm hasadı		./.	
620. Satılan Mamuller Maliyeti (-)			80.000,00
	152. Mamuller		80.000,00
	152.01 Üzüm		
Satılan üzüm kaydı		./.	

SONUÇ

Tarım sektörü değişen ticaret sistemi ile birlikte önemli bir sektör haline gelmiştir. Günümüzde halen etkisini sürdürmekte olan covid 19 salgınının etisiyle birlikte hiç bitmeyen bir sektör var mıdır sorularına da yanıt bulundu. Bu sektörlerin başında tarım sektörü gelmektedir.

15. yüzyılın sonuna kadar Muhasebe'nin gelişi güzel düzensiz bir gelişim süreci izlediği görülmektedir ancak İtalyan matematikçi Luca Pacioli'nin İtalya'da 1494 yılında yayımlanmış olduğu "Summa Aritmetica" adlı eserle muhasebe daha sistemli bir hâl almıştır. Bu nedenle Batı, muhasebenin kurucusu ve muhasebe kitabının ilk yazarı olarak Luca Pacioli'yi kabul etmektedir ancak müslüman alim Abdullah Püser Mohammed Bin Kiya EI- Mazanderani'nin "Risale-i Felekiyye (Kitab-us Siyakat) adlı eseri 1340-1363 yılları arasında Tebriz'de Farsça olarak merdiven yöntemiyle yazılmış olup İlhanlı Devleti'nin muhasebe sistemini ele almaktadır kitapta esasında merdiven yöntemiyle karma bir şekilde çift taraflı kayıt yöntemine ait ayrıntılı örnekleri içinde barındırdığı görülmüştür. Kitabın içerisinde yer alan muhasebe kayıtlarında tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe kayıtları görülmektedir. Bu nedenle aslında muhasebe, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle birlikte ortaya çıkmış sosyal bir bilim dalıdır.

Tarımsal faaliyetler doğa koşullarından önemli ölçüde etkilendiğinden değerlerme yöntemleri konusunda diğer sektörlerle nazaran farklılıklar görülebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri incelendiğinde ve tarımsal faaliyetlerin geçirdiği aşamalar dikkate alındığında çoğu zaman bu faaliyetlerin ticari faaliyete dönüştüğü görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili kuruluşu olan bağımsız idari otorite makamı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun hazırlanmış olduğu finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planında tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak örnek hesaplar bulunmasına rağmen uygulamada bu hesapların çoğunlukla tarım işletmeleri tarafından kullanılmadığı ve muhasebe kayıtlarının çoğu zaman ticari kazanç olarak genel muhasebe kurallarındaki ve mevcut TDHP yer alan hesaplara göre (maliyet

muhasbesi kayıtları) tutulduğu görülmektedir. Söz konusu bu tablo tarım sektöründe tutulan muhasebe kayıtlarında birliğin olmadığını yansıtmaktadır.

Tarımsal faaliyetler vergi kanunlarımız açısından çok geniş bir kavramı ve faaliyet alanını ifade ettiğinden muhasebe kayıtlarının tutulmasında hangi hesapların kullanılacağı konusunda tereddüt oluşturmaktadır. Tarımsal faaliyet sonucu üretilen tarımsal bir ürün başka bir üretilecek tarımsal ürünün hammaddesini oluşturabileceğinden maliyet kayıtlarının analizi oldukça önem arz etmektedir. Tarımsal faaliyetlerle uğraşan çoğunluğun çiftçi olması ve bu kesimin de muhasebe ve vergi anlamındaki bilgi yetersizliği defter, belge ve kayıt tutma düzeni konusunda problem olmakta ve bunun sonucunda tarımsal faaliyetlerde vergisel anlamda sorunlar çıkabilmektedir. Bu durumda devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde azalmalar ortaya çıkmaktadır.

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklar büyüme, bozulma, çürüme, üreme gibi çeşitli dönüşümlere sahip olduğundan, tarımsal canlı varlıkların sınıflandırılması ve kayıt altına alınması, değerlendirme ve amortisman işlemleri büyük önem taşımaktadır.

TMS-41'e göre canlı varlıkların değerindeki değişimler dönem kâr veya zararı ile ilişkilendirilir. Buna göre, dönem içinde oluşan maliyetlerin de dönem gideri olarak değerlendirilmesi gerekir. Genel olarak, mevcut literatürün çoğunda, dönem içinde oluşan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği ve canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat zamanındaki maliyet değerleri ile net gerçeğe uygun değerleri arasındaki farkın dikkate alındığı görülmektedir. TMS 41 Standardının temel amacı, elde etme maliyetleri hariç, dönem içinde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider kaydedilmesini ve tarım ürünleri ile canlı varlıkların maliyet değeri ile net gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesini gerektirmektedir. Hasat zamanı gelir olarak dikkate alınmalıdır. Öte yandan mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nın TMS-41'de yer alan ilkelerin uygulanmasında yetersiz kaldığı da bir diğer husustur. Bu nedenlerle çalışmanın örnek uygulama modellerinde Tekdüzen Hesap Planı göz ardı edilmiş ve TMS-41'in gerektirdiği muhasebe ilkeleri çerçevesinde uygulama yapılmıştır.

TMS 41'in uygulanması ile muhasebe hilelerinin önüne geçilerek, işletmelerin şeffaflığına ve hesap verebilirliğine önemli derecede katkı sağlanacaktır. Ayrıca, kayıtlı değer arasındaki olumlu/olumsuz farkların ortadan kalkması

nedeniyle daha doğru, güvenilir ve gerçekçi finansal raporların hazırlanması mümkün olacaktır. Muhasebe kayıtlarının TMS 41'e uygun olarak yapılması durumunda tarımsal faaliyetlerle ilgili işlemlerde birlik sağlanacak ve tüm işlemler mali tablolara yansıtılacaktır. Bunun sonucunda ticari kazançlardan sonra devletin en önemli gelirini oluşturan tarımsal faaliyetlerde vergisel kayıplarında önüne geçilmesi sağlanacaktır.



KAYNAKÇA

1. Kitaplar

- Açıl, A. F. ve Demirci, R. (1984). Tarım Ekonomisi Dersleri, Ankara: Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Akdoğan, A. (2014). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aras, A. (1988). Tarım Muhasebesi. İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Ay, H. (2016). Tarihi Mali Sistemler ve Osmanlı Mahiyesi. İzmir: Albi.
- Barnard, F., Akridge, J., Dooley, F. and Foltz, J. (2012). Agribusiness Management (4th Edition). New York: Taylor & Francis Group.
- Çaldağ, Y., Ayanoğlu, Y. (2017). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çaşkurlu, E. (2017). Küreselleşme Sürecinde Devlet ve Kamu Maliyesi, Uluslararası Maliye. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetin, B., Tipi, T. (2020). Tarım Muhasebesi, Bursa: Nobel.
- Durman, M., Önder, H. (2016). Doğal Kaynaklar ve Çevre Ekonomisi. Bursa: Ekin.
- Erdem, E., E., Tuğcu, C. T. (2019). *Türkiye Ekonomisi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Gökgöz, A. (2013). Tarımsal Faaliyet Muhasebesi, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Harris, David R. and Fuller, D. Q. (2014). Agriculture: Definition and Overview. In Encyclopedia of Global Archaeology (Claire Smith, Ed.). Springer, New York. pp 104-113.
- İnan, İ. H. (2016). Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği (8. Baskı). İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Karacan, S. (2012). Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kazgan, G. (2013). Tarım ve Gelişme, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mohammed, A. P. 1363: Çeviri: Otar, Editör: Güvemli, Toraman; Persian.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Rehber, E. ve Çetin, B. (1998). Tarım Ekonomisi. Bursa: Vipaş Yayınevi.
- Saraçoğlu, F. (2016). Gelir Vergisi (Ders Notları). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Taraktas, A. (2021). Maliye Politikası. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Taştan, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, Ankara: Detay Yayıncılık.

2. Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Yayınlar

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007) Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, 84, 29-70.

Aksoylu, S., (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçek Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 13(39), 65-78.

Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Mali Çözüm Dergisi, 98, 89-116.

Buluş, A., Kabaklarlı, E. (2010). 1929 Ekonomik Buhranı İle Son Dönem Global Krizin Karşılaştırılması. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (19), 12.

Buyruk Akbaba, A. N. (2015). Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz. Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (2) , 81-106.

Büyükarıkan, U. (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya

Cavlak, H. & Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile Karşılaştırma. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8 (1) , 225-260.

Gücenme, G. Ü. (2020), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme, Business and Economics Research Journal, 11(11), 187-199.

Güneş, R. , Durmuş, A. F. & Solak, B. (2012). Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 3 (2), 57-66.

Hayran, S. (2012). Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme. Ziraat Mühendisliği, (358), 10-13.

- Kırlioğlu, H. , Gökgöz, A. , Gökgöz, A. & Kırlioğlu, H. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2), 107-127.
- Oktar, S., & Varlı, A. (2010). Türkiye de 1950 54 Döneminde Demokrat Parti nin Tarım Politikası. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 28(1), 1-22.
- Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Yergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(2), 105-115.
- Öcal, D. (2016). 41 Nolu Türkiye muhasebe standardı (TMS-41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Özulucan, A. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 10(1-2), 160.
- Sönmez, F. (1999). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, Hazine Dergisi, 75.yıl Özel Sayısı, Ankara, 125-140.
- Süklüm, N, Akdoğan, H. (2016). TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18 (2), 1-9.
- Tazegül, A. & Kahramani, A. (2018). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 (17), 231-255.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (8), 148-165.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 14 (1-2), 311-328.
- Yazan, Ö. (2010). Canlı Varlıkların Tms-41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Yelgen, E., & Uyar, S. (2017). Accounting Practice in Agricultural Enterprises in Turkey. Chinese Business Review,16(7), 316–326.

Yılmaz, E. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi. Journal of Management and Economics Research. 232-232.

3. Kanunlar ve Standartlar

06/01/1961, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700.

21/06/2006, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205.

10/01/1961, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703.

11/08/1970, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576.

02/11/1984, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563

14/02/2011, 610 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846

07.02.2019. Arazi Toplulaştırması ve Tarla İçi Geliştirme Hizmetleri Uygulama Yönetmeliği, 30679.

Türkiye Muhasebe Standardı-41 (TMS-41)

4. İnternet Kaynakları

(<https://www.cogrfyaci.gen.tr/turkiye-ekonomisinin-sektorel-dagilimi-turkiyenin-ekonomisini-etkileyen-faktorler-nelerdir/>) (Erişim Tarihi: 24/10/2021)

<https://www.cogrfyaci.gen.tr/turkiye-ekonomisinin-sektorel-dagilimi-turkiyenin-ekonomisini-etkileyen-faktorler-nelerdir/> (Erişim Tarihi: 24/10/2021)

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=45641> / (Erişim Tarihi: 15/01/2022)

(<https://www.tarimkredi.org.tr/kurumsal/koklu-gecmisimiz/>) (Erişim Tarihi: 24/10/2021)

<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2022-45504> (Erişim Tarihi: 08/04/2023)