

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SERACILIKTA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NA GÖRE
ÜRÜN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Ömer Faruk DEMİRKOL**

**Danışman
Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ**

Ankara - 2006

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Ömer Faruk DEMİRKOL'a ait "Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması' adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Muhasebe – Finansman Bilim Dalı'nda DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Üye (Başkan): Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Üye (Danışman): Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

Üye: Prof. Dr. Hasan KAVAT

Üye: Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Üye: Prof. Dr. Nevzat AYPEK

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR CETVELİ.....	viii
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE SERACILIK HAKKINDA AÇIKLAMALAR

1. TARIMSAL FAALİYET	5
1.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı	5
1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri	6
1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Etkisi.....	8
2. TARIM İŞLETMELERİ	12
2.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri	13
2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	14
2.2.1. Üretim Yapısı Açısından.....	14
2.2.1.1. Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler	14
2.2.1.2. Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler	16
2.2.1.3. Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler	16
2.2.1.4. Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler.....	17
2.2.1.5. Karma Üretim Yapan İşletmeler	17
2.2.2. Üretim Faktörlerinin Mülkiyeti Açısından	17
2.2.3 Hukuki Yapıları ve Tüzel Kişilikleri Açısından.....	18
3. SERA, SERACILIK ve SERACILIK İŞLETMELERİ.....	19
3.1. Seranın Tanımı ve Kapsamı.....	19

3.2. Seracılığın Tarihsel Gelişimi.....	22
3.3. Seracılığın Önemi	23
3.4. Seracılık İşletmeleri ve Özellikleri.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ ve İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	25
1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amacı	25
1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi	27
1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar	29
2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	31
2.1. Uluslararası Gelişimi	31
2.1.1. Avrupa Ülkelerindeki Gelişimi	31
2.1.1.1. 18. Yüzyıldaki Gelişimi	32
2.1.1.2. 19. Yüzyıldaki Gelişimi	32
2.1.1.3. 20. Yüzyıldaki Gelişimi	33
2.1.2. Amerika Birleşik Devletlerindeki Gelişimi	35
2.1.3. Avrupa Birliğindeki Gelişimi	35
2.2. Ulusal Gelişimi	37
3. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	39
3.1. Uluslararası Düzenlemeler.....	39
3.1.1. Uluslararası Düzenlemelerin Gerekliliği.....	39
3.1.2. Uluslararası Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Kurullar ...	40
3.1.3. Tarihi Maliyet Yaklaşımından Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımına Geçiş Süreci	41

3.1.3.1. Tarihi Maliyet Yaklaşımı İle Gerçeğe Uygun Değer	
Yaklaşımının Karşılaştırılması	43
3.1.4. Uluslararası Tarım Muhasebesi Standardı (UMS 41)	44
3.1.4.1. Standardın Gerekçesi.....	45
3.1.4.2. Standardın Amacı ve Kapsamı	45
3.1.4.2.1. Yarı Mamuller Açısından Kapsam Sorunu.....	46
3.1.4.3. Standartta Yer Alan Bazı Kavramlar	48
3.1.4.4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi	
ve Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar.....	52
3.1.4.4.1. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmeleri	
Esnasında Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi	52
3.1.4.4.2. Canlı Varlıkların Mali Tablolara Alınmaları	
Esnasında Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi	53
3.1.4.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde	
Belirlenememesi	56
3.1.4.5. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Kar ve	
Zararın Raporlanması	57
3.1.4.6. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınması	59
3.1.4.7. Mali Tablolarla Birlikte Sunulmayan Bilgiler	61
3.2. Ulusal Düzenlemeler.....	62
3.2.1. Ulusal Düzenlemelerin Gerekliliği	62
3.2.2. Ulusal Düzenlemelere Yön Veren Kurullar.	63
3.2.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından	
Yapılan Düzenlemeler	64
3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan	
Düzenlemeler	65
3.2.2.2.1.SPK Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in	
31. Kısımında Yer Alan Düzenlemelerin	
UMS 41 ve TMS 41 İle Karşılaştırılması	65
3.2.2.2.2. SPK Uluslararası Değerleme Standartları	67
3.2.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	67

3.2.2.3.1. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	68
3.2.2.3.2. Vergi Mevzuatındaki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Düzenlemelerin UMS 41 İle Karşılaştırılması	70
3.2.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda TMS İle İlgili Düzenlemeler	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

1. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE	74
1.1. Seracılık İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	74
1.2. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi	75
1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	78
1.3.1. Birim Maliyetlerin Belirlenmesi	78
1.3.2. Gider Kontrolünün Sağlanması	78
1.3.3. Planlamaya Yardımcı Olması.....	79
1.3.4. Özel Amaçlı Kararlara Yardımcı Olması	79
1.4. Maliyet Muhasebesinde Önemli Kavramlar	80
1.5. Belge ve Defter Düzeninin Sağlanması	82
1.5.1. Yasal Belgeler ve Defterler	82
1.5.2. İsteğe Bağlı Belgeler ve Defterler	83
2. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMİ AÇISINDAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR	85
2.1. Tek Yıllıklı Bitkiler - Çok Yıllıklı Bitkiler Ayrımı.....	85
2.2. Tekdüzen Hesap Planı'nın UMS 41 İle İlişkilendirilmesi.....	85
2.3. Aktife Alma Zamanı	87
2.4. Aktifleştirme Süreci.....	88

2.5. Yatırım Döneminde Elde Edilen Gelirin Durumu	89
2.6. Üretim Gideri – Dönem Gideri Ayırımı.....	90
3. SERACILIK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME.....	91
3.1. Ulusal Düzenlemeler Açısından Değerleme Kavramı.....	91
3.2. Değerleme Çeşitleri	93
3.3. Canlı Varlıkların Değerlemesinin UMS 41 Açısından İncelenmesi	94
3.3.1. Özel Hesap Dönemini Kullanarak Yıllık Finansal Tablo Düzenleyen İşletmeler Açısından.....	95
3.3.2. Takvim Yılına Kullanarak Yıllık Finansal Tablo Düzenleyen ve Ara Dönem Finansal Tablosu Düzenleyen İşletmeler Açısından	97
3.4. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi İçin Önerilen Yol	98
3.4.1. İlk Muhasebeleştirme Dönemi Açısından Değerleme	101
3.4.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Önemine Göre Değerleme	101
3.4.3. Piyasa Fiyatı Açısından Değerleme	102
3.4.3.1. En Son İşlem Fiyatı	103
3.4.3.2. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı.....	104
3.4.3.3. Sektör Ortalamaları Fiyatı.....	106
3.4.4. Net Nakit Akışları Yöntemi İle Değerleme	106
3.5. Tarımsal Ürünlerin UMS 41 Açısından Değerlemesi	112
3.6. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlere Ait Değerleme Farkı.....	112
3.7. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlemesi	113
3.8. Yarı Mamullerin Değerlemesi.....	116
3.9. Tarımsal Mülklerin Değerlemesi.....	118
3.9.1. UMS Açısından	119
3.9.2. Vergi Mevzuatı Açısından	119
3.9.3. Uluslararası Değerleme Standartları (UDES) Açısından.....	120

4. SERACILIK İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN	122
4.1. Amortisman Ayrılmasının Nedeni.....	125
4.2. Amortismanın Konusu.....	126
4.3. Amortisman Yaklaşımları	127
4.4. Amortisman Yöntemleri.....	129
4.5. Duran Varlıklarda Amortisman	130
 5. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI	 132
5.1. Giderlerin Sınıflandırılması.....	133
5.1.1. Fonksiyon Esası Açısından.....	134
5.1.2.Çeşit Esası Açısından	136
5.1.3. Faaliyet Hacimleriyle Olan İlişkileri Açısından	138
5.1.4. Ürünlere Yüklenmeleri Açısından.....	140
5.2. Seracılık İşletmelerinde Gider Yerleri.....	141
5.2.1. Gider Yerleri Oluşturulmasının Yararları	141
5.2.2. Gider Yeri Ayrımındaki Kıstaslar	142
5.2.3. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması	143
5.2.3.1. Esas Üretim Gider Yerleri	143
5.2.3.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri	144
5.2.3.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri.....	145
5.2.3.4. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	146
5.2.3.5. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri.....	146
5.2.3.6. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri	146
5.2.3.7. Genel Yönetim Gider Yerleri	147
5.2.3.8. Yatırım Gider Yerleri	147
5.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri	147
5.4. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı	150
5.4.1. Birinci Dağıtım	151
5.4.2. İkinci Dağıtım.....	154
5.4.3. Üçüncü Dağıtım	155

IV. BÖLÜM**SERACILIK İŞLETMELERİNDE ÜRÜN MALİYETLERİNİN
HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA**

1. UYGULAMA ÖRNEĞİ	156
1.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler	156
1.2. İşletmeye İlişkin Veriler	157
1.3. Uygulama Örneğinin UMS 41 Açısından Çözümü	160
1.3.1. Birinci Dağıtım.....	162
1.3.2. İkinci Dağıtım	181
1.3.3. Üçüncü Dağıtım	186
1.3.5. Defter Kayıtları.....	187
1.3.6. Dönem Sonu İşlemleri.....	194
1.3.7. Değerlendirme	199
 SONUÇ	 202
KAYNAKÇA	213
ÖZET	228
ABSTRACT	229

KISALTMALAR CETVELİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
A.g.e.	:	Adı Geçen Eser
APF	:	Aktif Piyasa Fiyatı
AÜ	:	Ankara Üniversitesi
Bknz.	:	Bakınız
BD	:	Bugünkü Değer
BVPF	:	Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
ESİF	:	En Son İşlem Fiyatı
EGD	:	En Güvenilir Değer
FADN	:	Farm Accounting Data Network (Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Veri Ağı)
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Finansal Raporlama Standartları Kurulu)
GUD	:	Gerçeğe Uygun Değer
GÜ	:	Gazi Üniversitesi
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	:	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	:	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

IFRS	:	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
İİBF	:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
NGUD	:	Net Gerçeğe Uygun Değer
No	:	Numara
MÖDAV	:	Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MPM	:	Milli Prodüktivite Merkezi
NNABD	:	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
SOF	:	Sektör Ortalamaları Fiyatı
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SPK 31	:	SPK Seri XI, 25 no’lu Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğin 31. Kısım
TMD	:	Tarihi Maliyet Değeri
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 41	:	41 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UDES	:	Uluslararası Değerleme Standartları
UDKN	:	Uluslararası Değerleme Kılavuz Notu

US GAAP	:	United States Generally Accepted Accounting Principles (Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları)
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
Vb.	:	Ve Benzerleri
Vol.	:	Volume (Sayı)
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR ve ŞEKİLLER LİSTESİ

	TABLOLAR	
Tablo 1	Arazi Kullanımı	15
Tablo 2	Örtüaltı Üretimi	16
Tablo 3	Niteliklerine Göre Örtü Altı Tarım Alanları	21
Tablo 4	UMS 41' in Kapsamı	46
Tablo 5	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri	108
Tablo 6	UMS 41 Açısından Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerde Muhasebeleştirme, Değerleme ve Amortisman İşlemlerinin Finansal Tablolara İlişkisi	111
Tablo 7	Maliyet Hesaplama Sistemin Oluşturan Temel Yöntemler	149
Tablo 8	Gider Çeşidi Dağıtım Anahtarı	153
Tablo 9	Varlıklara Ait Detaylar	157
Tablo 10	Gider Yerleri	158
Tablo 11	Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları	158
Tablo 12	Gider Çeşitleri	158
Tablo 13	Mülk Sera Verim Tablosu	159
Tablo 14	Kiralık Sera Verim Tablosu	159
Tablo 15	Mülk Sera Net Gerçeğe Uygun Değer Tablosu	161
Tablo 16	Kiralık Sera Net Gerçeğe Uygun Değer Tablosu	161
Tablo 17	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Detayı	162
Tablo 18	Endirekt Malzeme Giderleri Detayı	162
Tablo 19	Yakıt Giderleri Detayı	163
Tablo 20	Endirekt Malzeme Giderleri I. Dağıtımı	165
Tablo 21	Direkt İşçilik Giderleri Detayı	165
Tablo 22	Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri Detayı	165
Tablo 23	Endirekt İşçilikler I. Dağıtımı	168
Tablo 24	Memur Ücret ve Giderleri Detayı	168
Tablo 25	Memur Ücret ve Giderleri I. Dağıtımı	169
Tablo 26	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	169
Tablo 27	Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler I. Dağıtımı	171
Tablo 28	Çeşitli Giderler Detayı	171
Tablo 29	Çeşitli Giderler I. Dağıtımı	172
Tablo 30	Sera Alanındaki Diğer Binalar I. Dağıtımı	174
Tablo 31	Amortisman Giderleri I. Dağıtım Tablosu	179
Tablo 32	Birinci Dağıtım Tablosu	180
Tablo 33	I. Dağıtım Sonucu	181
Tablo 34	Dağıtım Anahtarları Tablosu	182
Tablo 35	İkinci Dağıtım Tablosu	185
Tablo 36	Tarımsal Ürün Değer Artış Tablosu	199

	ŞEKİLLER	
Şekil 1	Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi İçin Önerilen Yol	100
Şekil 2	Fonksiyonel Gider Sınıflandırması	136
Şekil 3	Neden Dağıtım Yapıyoruz?	151

GİRİŞ

Ülkelerin gelişmesinde tarım sektörü mü yoksa sanayi sektörü mü daha önemlidir sorusu yıllardır güncelliğini korumuştur. Ülkelerin kalkınmışlık durumuna göre bu sorunun yanıtı değişse de, tarım sektörü insanların temel ihtiyacı olan besin maddesini üretmesi nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir.

Gün geçtikçe artan tüketici ihtiyaçları ve teknolojik gelişmelerin tarım sektörünü de etkisi altına alması ile birlikte seracılık, organik tarım gibi yeni üretim alanları oluşmaya başlamıştır. Bu sayede tarımsal faaliyetlerde geleneksel yapıdan kaynaklanan güçlükler aşılmaya başlanmış ve üretimin verimliliği bakımından, tarım sektörü ile sanayi sektörü arasındaki gelişmişlik farkı azalma eğilimine girmiştir.

Özellikle seracılık işletmeleri, tarım ve sanayi sektörünün izlerini taşımaktadır. Üretilen ürünler açısından tarım sektörü öne çıksa da, kullanılan üretim teknikleri, yatırılan sermaye ve üretimin sürekliliği bakımından sanayi sektörü ağırlık kazanmaktadır. Seracılık işletmelerinde sermaye yoğun teknolojinin kullanılması, tarımsal faaliyetleri büyük bir ölçüde doğaya bağımlı olmaktan kurtarmıştır. İklim koşullarının elimine edilmesi ile birlikte seralarda üretimin sürekliliği sağlanmış, kullanılan üretim teknolojisi sayesinde de verim artmıştır. Aynı ürünü doğal koşullarla üreten bir tarım işletmesi ile karşılaştırıldığında, seracılık işletmelerinden kalite ve miktar bakımından daha fazla ürün alındığı görülmektedir.

Tarım sektöründeki bu hızlı gelişmelere karşılık tarımsal faaliyet muhasebesi aynı başarıyı sağlayamamıştır. Bu durumun başlıca sebepleri; tarımsal faaliyet muhasebesine vergi boyutu ile bakılması, tarım işletmelerinin genellikle küçük aile işletmelerinden oluşması nedeniyle büyük bir kısmının vergiden muaf olması ve vergi veren işletmelerin büyük bir çoğunluğunun kaynakta vergilendirilmesidir.

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan sermaye yoğun gelişmelerden dolayı sermaye şirketleri de bu alana yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu etkileşimden payını almış, sermaye şirketlerinin muhasebeye kâr / zararın tespiti ve vergi boyutunun ötesinde bakması tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur. Tarım sektörüne yapılan yatırımın büyüklüğü bu sektörden beklenen kârlılık, farklı ürün desenleri, birden fazla üretim gibi beklentilere yol açmıştır. Bu hedeflere ulaşmak ve nesnel (objektif) kararlar almak için muhasebenin vergi ve kayıt fonksiyonlarının yanında maliyet ve yönetim fonksiyonlarından da yararlanılmaya başlanmıştır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin işletmeler için önemli bir konuma gelmesi, bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla farklı ülkelerdeki tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe uygulamalarına yön verilmesi açısından 41 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı(UMS 41) 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

UMS 41 ile yapılan uluslararası düzenlemeden sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i çıkarmıştır. İlgili Tebliğ’in Tarımsal Faaliyetler başlığını taşıyan 31. Kısım (SPK 31) borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemektedir.

Bu gelişmelerden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayımlanmıştır. TMS 41 ve SPK 31, UMS 41’i benimsemiştir.

SPK, 03.03.2006 tarihinde Uluslararası Değerleme Standartları'nı (UDES) yayımlamış ve bu standardın kapsamında tarımsal mülklerin değerlemesi konusuna da yer verilmiştir.

Yakın geçmişe kadar tarımsal faaliyet muhasebesi denilince sadece vergi uygulamaları akla gelirken, son birkaç yıl içinde yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemelerin sıklığı, uygulayıcıların ve akademisyenlerin ilgisini bu yöne çekmiştir.

Bu konuyu çalışma alanı olarak seçmemizin nedeni ülkemizde daha önce seracılık işletmelerinde muhasebe ile ilgili UMS 41 kapsamında bilinen bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır*. Bu nedenle bu çalışmanın amacı; seracılık işletmelerinde ortak giderleri tespit ederek ürün maliyetlerini hesaplamak ve uluslararası muhasebe standartları ile bağlantılı olarak UMS 41'i incelemek, yorum yapmak, yapılan yorumlar sonucunda ortaya çıkacak tartışma konularını tespit etmek, çözüm önerileri sunmak ve çalışma tamamlandığında tartışmalarla ilgili konulardaki çözüm önerilerini yayımlar vasıtasıyla literatüre taşımaktır.

Bu bağlamda çalışmamızın tarımsal faaliyet boyutunun ele alınacağı birinci bölümünde tarımsal faaliyet, tarım işletmeleri ve seracılık konusuna yer verilmiştir.

İkinci bölümde, tarımsal faaliyetlerin muhasebe boyutu ele alınmıştır. Bu amaçla tarımsal faaliyet muhasebesi kavramı ve yapısal sorunlara ver verilmiş daha sonra tarımsal faaliyet muhasebesinde geçmişten günümüze yaşanan uluslararası ve ulusal gelişmeler ele alınmıştır. Uluslararası gelişmeler UMS 41 kapsamında, ulusal gelişmeler ise TMS, SPK ve vergi mevzuatı kapsamında incelenmiştir.

* Bu konuda bilinen çalışma UMS 41'in yürürlüğe girmesinden önce yapılmıştır. Bknz. Nilüfer TETİK: **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**; Gazi Kitabevi, (Ankara, 2002).

Üçüncü bölümde, seracılık işletmelerinin tarımsal faaliyet boyutu ile muhasebe boyutu bir araya getirilmeye çalışılmış, tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan ve UMS 41’de biyolojik dönüşüm diye adlandırılan özelliklerin; tarımsal faaliyet muhasebesine kayıt, değerlendirme, amortisman ve maliyet hesaplaması olarak yansması üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde seracılık işletmeleri ile ilgili örnek uygulama yapıldıktan sonra sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE SERACILIK HAKKINDA AÇIKLAMALAR

1. TARIMSAL FAALİYET

Bu kısımda tarımsal faaliyet kavramının tanımı ve kapsamı, tarımsal faaliyetlerin özellikleri ve ülke ekonomisine etkileri açıklanacaktır.

1.1. Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet (tarım) denildiği zaman ilk akla gelen bitkisel ve hayvansal üretim olsa da geniş anlamda ormancılık, su ürünleri ve avcılık gibi alanlar da bu kapsamdadır. Daha geniş bir tanımlamaya göre ise tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu birlikte kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen bu ürünlerin çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir¹. Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin

¹ Erkan REHBER- Bahattin ÇETİN: **Tarım Ekonomisi**, (Bursa, 1998), 5.

başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır...”² .

Bazı yazarlar tarımsal faaliyeti; toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bunların çeşitli aşamalarda değerlendirmesi olarak tanımlasalar da³, tanımı daha geniş boyutta ele alarak tarımsal üretim dışında, tarım ürünleri ve girdilerin üretimi ile bu ürünlerin tüketicilere satışı gibi tarımsal üretim ve pazarlama sürecini dahil eden yazarlar da mevcuttur⁴.

İkinci bölümde inceleyeceğimiz UMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet saymamış ve buna örnek olarak üzümünden şarap elde etme faaliyetini vermiştir⁵.

1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri

Tarımsal faaliyetler birçok bakımdan diğer sektörlerle göre farklı özellikler göstermektedir. Tarımsal faaliyetlerin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz⁶.

- i. Üretime belirli bir noktaya kadar etki yapmak (ısıtma, havalandırma vb) mümkünse de, doğa hakim faktördür.
- ii. Üretimin mevsimlere bağlı olarak kesikli olması iş bölümünü de güçleştirmektedir. İşlerin yapılış zamanı ve sırası değiştirilemediğinden işgücü ve makineler atıl durumda kalmaktadır.

² GVK: md. 52.

³ Ali BALABAN ve Diğerleri: “Türkiye’de İklim, Toprak, Su, Bitki ve Hayvan Varlığı Potansiyeli” , **Türkiye 2. Tarım Kongresi**, (Ankara, 1981), 37.

⁴ İ.Hakkı İNAN: **Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği**, 5. Baskı, (Tekirdağ, 2001), 9.

⁵ UMS 41: md. 3.

⁶ A. Fethi AÇIL- Kazım KÖYLÜ: **Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri**, AÜ Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No:465, Ankara,1971), 30.

- iii. Üretim ve yaşam çoğunlukla geleneksel tarzın hüküm sürdüğü kırsal kesimde olduğu için teknolojiye yararlanma imkanı sınırlıdır.
- iv. Üretim süresi uzundur. Bu süreyi kısaltmak veya hızlandırmak çoğunlukla mümkün değildir.
- v. Tarımsal faaliyetlerin cinsini ve miktarını belirlemede iklim ve toprak özellikleri hakimdir.
- vi. Fabrikada tek ürünün sürekli üretilmesinin bir sakıncası olmadığı halde, aynı toprakta aynı ürünün sürekli yetiştirilmesinin bir takım sakıncası vardır.
- vii. Tarımsal faaliyetlerin bazı aşamalarında çeşitli nedenlerden dolayı makine kullanımı sınırlıdır.
- viii. Tarımsal faaliyetlerde esas amaç sadece kâr olmayıp aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını temin etmesi olduğundan, kâr veya zararın tespitinde güçlükler yaşanmaktadır.
- ix. Risk ve belirsizlik fazladır. Risk; normal koşullarda üretimde meydana gelebilecek kayıp ve zarardır. Üretimin canlı varlıklardan meydana gelmesi riskin meydana gelme olasılığını arttırmaktadır. Belirsizlik ise, gelecekte meydana gelme olasılığı istatistiksel yöntemlerle önceden tahmin edilemeyen öznel bir kavramdır. Kuraklık, sel, hastalık ve zararlı böceklerin neden olduğu kayıplar tarımsal faaliyetler sırasında karşılaşılan başlıca belirsizliklerdir⁷. Tarım işletmeleri bu belirsizlikleri alt sınıra indirmek için üretimde farklılaşma, teknolojik gelişmelerden yararlanma, hastalıklara dayanıklı ürünler yetiştirme gibi önlemlere başvurmaktadır.
- x. Ürünlerin bozulma, depolama şartları ve pazarın büyüklüğünden dolayı üreticilerin piyasaya hakim olma veya fiyat belirleme

⁷ İ.Hakkı İNAN: a.g.e., 13-14.

imkanı sınırlıdır. Bu nedenle işletmeler genelde fiyatı etkileyemeyen konumdadır⁸.

- xi. Üretim sürecinin uzunluğundan dolayı üretimle ilgili karar alma ve üretimi yönlendirme imkanı sınırlıdır⁹.

1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Etkisi

Tarım sektörü, ülkemizin ekonomik ve sosyal gelişiminde önemli görevler üstlenmiş ve bu görevini günümüze kadar etkin bir şekilde sürdürmüştür. Tarım sektörünün ekonomideki azalan payı, sanayi ve hizmet sektörleri lehine bir durum oluştursa da ulusal gelirimizin %14'ünü ve istihdamın %45'ini karşılamaktadır. Gıda üretimi ve beslenme ile doğrudan ilişkisi, aktif nüfus ve işgücünün yüksek değerler göstermesi, milli gelire katkısı ve sanayi sektörüne sağladığı hammadde ve sermayenin yanında, sağlıklı çevrenin oluşması ve korunması, ekolojik dengenin kurulması ve sürdürülebilirliği açısından tarım ekonomik ve sosyal bir sektör olma özelliğini korumaktadır¹⁰. Tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisine etkisi altı gruba ayrılarak incelenecektir.

i. Nüfusa Etkisi: Nüfus, ekonomideki iki temel işlev olan üretim ve tüketimi yapısında bulundurması nedeniyle ülkelerin ekonomik ve sosyal hayatında önemli bir konuma sahiptir. Ülkemizde tarımsal faaliyetlerin ilkel şartlarda yapılması, arazi parçalanması ve kentlerde sanayinin gelişmeye başlaması gibi nedenlerle, özellikle 1970 – 2000 yılları arasında köyden kente göç hareketi yoğunlaşmış, bunun sonucunda 1970 yılında % 71 olan kır nüfusu 2000 yılına gelindiğinde % 43'e düşmüştür¹¹.

⁸ Jerold L. ZIMMERMAN: **Accounting For Decision Making and Control**, Fourth Edition, 58, (New York, 2003).

⁹ R.G. MAULDON ve Diğerleri: "A Managerial Accounting System for Australian Agriculture", <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1968.tb00153.x>, (Erişim Tarihi: 15.05.2006), 40.

¹⁰ http://www.tarim.gov.tr/arayuz/9/icerik.asp?efl=tarim_sektor/index.htm , (Erişim Tarihi: 19.02.2006).

¹¹ Kent ve kır nüfusunun 1970 – 2000 yılları arasında 5'er yıllık dönemler halindeki dağılımı için bkz. <http://eutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm>, (Erişim Tarihi: 09.02.2006).

ii. İş Gücüne Etkisi: Bütün gelişmiş ülkelerde tarımda modernleşme ve tarımsal makineleri kullanma düzeyi arttıkça, tarım sektörünü terk eden nüfus başta sanayi sektörü olmak üzere kent merkezlerindeki ulaştırma ve ticaret gibi sektörlere transfer olmaktadır¹². Tarım sektörü, 1988 yılından 1999 yılına kadar istihdam sağlamada sanayi ve hizmet sektörünün önünde yer alırken, 1999 yılında liderliği hizmet sektörüne kaptırmıştır¹³.

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan küçük aile işletmelerinde olduğu gibi tüm aile fertlerinin yılın belirli aylarında çalışıp, diğer zamanlarda atıl vaziyette bulunmaları hem tarımsal faaliyet açısından hem de ülke ekonomisi açısından kayıptır. Tarımsal faaliyetler açısından kayıptır; çünkü ekim ve hasat dönemi dışında atıl vaziyette kalan işgücü söz konusudur. Ülke ekonomisi açısından kayıptır, çünkü atıl vaziyetteki işgücü ve arazi, gelir kaybına neden olmaktadır. Modern anlamda tarımsal faaliyet yapılan seralarda ekim ve hasat işlemlerinin yıl boyu devam etmesinden dolayı bu kayıplar en aza indirilmekte, üretimde kullanılan modern teknikler sayesinde ürünün verim ve kalitesi yükselerek kârlılık artmaktadır.

iii. Beslenmeye Etkisi: Hızla artan nüfus, gün geçtikçe gelişen insan ihtiyaçları, gıda sorununu da beraberinde getirecektir İnsan, yeme içme gibi temel işlevi yerine getirmeden yaşamını devam ettiremez. Bu temel işlevi sağlayacak ana sektör, tarımdır. Tarımsal faaliyetler, insan hayatı ile doğrudan ilişkili ürünler sunmanın yanı sıra, bu ürünlerin sanayi sektörü tarafından işlenerek daha modern şekillerde sunumunu da sağlamaktadır. Klasik tarımla yapılacak mevsimlik üretimler hem miktar hem de kalite yönünden insan ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bu sorunun öncelikli çözümü, mevcut tarım arazilerinden uygun olanlarına gerekli yatırımların yapılarak örtüaltı tarımına geçilmesidir.

¹² İ. Hakkı İNAN: a.g.e., 22.

¹³ Ayrıntılı tablo için bkznz. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm>, (Erişim Tarihi 02.03.2006).

iv. Milli Gelire Etkisi: Milli gelir (gayri safi milli hasıla), bir ülkede bir yıl içinde üretilen mal ve hizmetlerin piyasa fiyatı ile ifade edilen parasal tutarıdır. Satın alma gücü standartlarına göre hesaplanan kişi başına milli gelir, ülkeleri ve sektörleri gelişmişlik düzeyi açısından karşılaştırmada kullanılan anlamlı oranlardandır.

Tarım sektörü; nüfus ve istihdamda olduğu gibi milli gelir sıralamasında da yıllar içinde azalan bir seyir göstermiş ve 1968 yılında % 40 ile ilk sırada yer alırken, 2000 yılında % 14 ile sanayi, ticaret ve ulaştırma sektörünün gerisine düşmüştür¹⁴.

v. Vergi Yüküne Etkisi: Bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı- dolaysız vergilerin dağılım oranı, o ülkenin vergilerinin adil olup olmadığının göstergesi olarak kabul edilmekte ve iktisadi gelişmesine paralel bir seyir izlemektedir¹⁵. Ülkemizde 2005 yılı için bu oran % 31 dolaysız ve % 69 dolaylı vergiler şeklindedir¹⁶. Avrupa Birliği'ne (AB) giriş süreci tamamlandığı takdirde üye ülkelerin iç vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması¹⁷ ile birlikte mal ve hizmetlerden alınan vergilerden oluşan dolaylı vergilerin azalıp gelir ve kârlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin artması beklenmektedir¹⁸.

Dolaysız vergi kaynaklarından biri olan tarım sektörünün vergilendirilmesinde; tarımsal üretim birimlerinin gösterdiği dağılım, tarımsal faaliyetlerin niteliği, vergi ve muhasebe bilgisi ile eğitim düzeyi gibi çeşitli faktörlerden dolayı güçlükler yaşanmaktadır. Sözü edilen faktörlerin olumlu

¹⁴ Ayrıntılı tablo için bkzn. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm> (Erişim Tarihi 02.03.2006).

¹⁵ Sevil, ŞİN: **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, (Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005), 29.

¹⁶ www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/v1/GBG/Tablo_3xls.htm, (Erişim Tarihi: 25.06.2006).

¹⁷ Nurettin BİLİCİ: **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2005), 152.

¹⁸ Yüksel KARACA: “ Türkiye’de Dolaylı – Dolaysız Vergilerin Ağırlığı Tartışması: Diğer Ülkelerle Kıyaslama Nasıl Yapılmalı?-II”, **Yaklaşım Dergisi**, (Mayıs, 2005), 45- 49.

yönde fakat yavaş bir seyir izlemesi, yaşanan güçlüklerdeki sürekliliğin kaynağını oluşturmaktadır¹⁹.

Ülkemizde ekili arazisinin yüzölçümü toplamı 8 dönümü aşan sera ve çiçekçilik işletmeleri zirai kazançlarını gerçek usulde tespit etmekte, belirtilen işletme büyüklüğünün altında kalanlar ise hasılatları üzerinden kaynaktan kesinti yapılması suretiyle vergilendirilerek vergi yüküne katkı sağlamaktadır²⁰.

vi. Dış Ticarete Etkisi: Türkiye, tarım ürünleri ihracatında AB Ülkeleri ve ABD başta olmak üzere birçok ülkeye fındık, kuru incir, çekirdeksiz kuru üzüm, tütün, zeytinyağı, pamuk, bakliyat, yaş sebze ve meyve ihracatı yapmakta ve bu ürünlerin ihracatında dünyanın önde gelen ülkeleri arasında yer almaktadır²¹. Bir ülkenin ihracatının sağlıklı bir gelişmeye sahip olup olmadığının göstergelerinden birisi de ihracatın çeşitli ülkelere ve mallara dağılımıdır. Sadece belirli malların birkaç ülkeye satılması ihracatta dalgalanma ve belirsizliğe yol açacağından, ihracatın değişik ülkelere ve ürünlere yayılması bu sakıncaları ortadan kaldıracaktır²².

Tarımın dış ticaretle ilişkisi sadece bitkisel ürünlerle sınırlı olmayıp, canlı hayvan ve hayvansal ürünler ile tarıma dayalı sanayi ürünlerini de içermektedir. Tarım ve tarıma dayalı sanayi ürünlerine ait ihracatımız tutar ve toplam içindeki oran yönünden aynı ürünlerin ithalattan fazladır²³. Bu oranın daha da artması için sahip olduğumuz yaş sebze ve meyve potansiyelinin değerlendirilmesi, ürünlerin boylarına göre standart bir şekilde

¹⁹ Abdurrahman AKDOĞAN: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, (Ankara, 2004), 148.

²⁰ GVK : md. 54.

²¹ http://www.tarim.gov.tr/arayuz/9/icerik.asp?efl=tarim_sektor/index.htm, (Erişim Tarihi: 19.02.2006).

²² Hülya ŞENYURT – Faruk EMEKSİZ: “Türkiye’nin Tarım Ürünleri Dış Ticaret Yapısı ve Gelişimi”, **Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi**, (Haziran, 1995), 212.

²³ Ayrıntılı tablo için bkz. www.tuik.gov.tr/yillik/yillik_2004.pdf (Erişim Tarihi: 13.04.2006).

sınıflandırılması ve bozulmadan sevk edilmesi için uygun dağıtım kanallarının oluşturulması gibi bir takım işlemler gerçekleştirilmelidir²⁴.

Tarımsal faaliyetlerin ülke ekonomisindeki etkisini arttırmak için sunulan seçeneklerden (alternatiflerden) bazıları üretim miktarını arttırmak, birim başına verimliliği yükseltmek, tarımsal ürünlerle ilgili pazarlama sistemini etkinleştirmek ve sektörlerin bütünleşmesi ve kooperatifleşmeyi sağlamaktır²⁵.

2. TARIM İŞLETMELERİ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üreten ve bu üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli olan para, hammadde, işgücü vb. üretim faktörlerinin bilinçli ve sistemli bir şekilde bir araya getirildiği ekonomik varlığa işletme denilmektedir. İşletmeler fayda oluşturmak amacıyla kurulan; sanayi, ticaret ve tarım işletmeleri şeklinde sınıflandırabilen ekonomik ünitelerdir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), tarım işletmelerini şu şekilde tanımlamaktadır. "Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen yahut hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir..."²⁶.

Genel anlamda tarım işletmesi, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal tarım maddeleri üreten ve bunları yarı mamul veya mamul haline getiren ekonomik bir birimdir²⁷. Tarım ekonomisinin ana dallarından biri olan tarımsal işletmecilik ise, tarımda işletme olarak isimlendirilen üretim birimlerinin rasyonel ve kârlı bir biçimde çalışmasını sağlayacak prensip ve

²⁴ Nurettin ALPKENT: "Türkiye'de Tarımsal Ürünler Pazarlaması Üzerine Bir İnceleme", **MPM Yayınları**, (Ankara, 1995), 115.

²⁵ Hasan OLALI - İsmail DUYMAZ: **Tarımın Türk Ekonomisindeki Yeri ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı**, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, (Yayın No:28, İzmir, 1987), 269-302.

²⁶ <http://www.tuik.gov.tr/turkish/sonist/tarim/290502/tanim.doc> (Erişim Tarihi: 22.05.2006).

²⁷ Cengiz ERDAMAR: **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, (Yayın No: 3343, İstanbul, 1985), 12.

uygulamaları inceleyen bir bilimdir²⁸. Tarımsal faaliyetler sonucunda mümkün olan en yüksek gelirin elde edilmesi için, üretime aktarılan kaynakların verimli bir biçimde kullanılması gerekmektedir.

2.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım işletmeleri, diğer işletmelerle ortak özelliklerinin yanı sıra bir takım farklı özelliklere de sahiptir. Bu özellikleri şu şekilde açıklayabiliriz²⁹.

- i. İşletme sayısının fazlalığından dolayı organize olup, üretim ve pazarlama ile ilgili ortak karar almaları zordur.
- ii. Genellikle küçük aile işletmelerinden oluştukları için fiyat üzerinde etkileri yok denecek kadar azdır.
- iii. Parçalı tarım arazisine sahip olan işletmelerin bir merkezden üretim şansları yoktur. İşletmeye uzaklık durumuna göre üretimlerine yön verip fayda / maliyet analizi neticesinde bir kısım tarım arazisi atıl durumda kalabilir.
- iv. Tarım işletmelerinin üretim konusu biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıklar olduğu için, başlayan bir üretimi durdurmak (ekilen ürün) değişken maliyetlerin büyük kısmının kaybına neden olur.
- v. Üretim süresi, ürünün biyolojik dönüşümüne bağlı olduğu için piyasadaki kısa vadeli talebe cevap verilemez.
- vi. Büyük tarım işletmeleri ölçek ekonomisinden ve teknolojik gelişmelerden daha iyi yararlandıkları için diğer tarım işletmelerine göre daha verimlidir³⁰.
- vii. Tarım işletmelerinde genellikle eğitim, gelir ve ücret düzeyi düşüktür³¹.

²⁸ A.Fethi AÇIL: **Tarım Ekonomisi**, AÜ Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No:721, Ankara, 1980), 323.

²⁹ Arun Kumar GHOS: **Cost Accounting and Farm Product Costing**, (India,1991), 21- 24.

³⁰ Josep M. ARGILES- E. John SLOF: "The Use of Financial Accounting Information and Firm Performance: An Empirical Quantification For Farm", **Accounting and Business Research**, (Vol:33, 2003), 254.

- viii. Tarım işletmelerinin çoğu, yasal zorunluluk olmamasından dolayı muhasebe kaydı tutmamaktadır.

2.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Günümüzde, özellikle sermaye şirketleri yüksek tutarda yatırım yaparak tarım sektörüne girmekte ve tarımsal faaliyetlerin belirli alanlarında yoğunlaşmaktadır. Tarımsal faaliyetlere ait üretim şeklinin gün geçtikçe tarım işletmeleriyle özdeşleşmesi sonucunda, tarım işletmelerine ait sınıflandırmaya üretim yapısı açısından sınıflandırmayı da dahil etmek mümkündür. Tarım işletmeleri üretim yapısı açısından, üretim faktörlerinin mülkiyeti açısından, hukuki yapıları ve tüzel kişilikleri açısından sınıflandırılabilir.

2.2.1. Üretim Yapısı Açısından

Tarımsal üretim yapan işletmeler üretim yapısı açısından; bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ve karma üretim yapan işletmeler olmak üzere beş gruba ayrılarak incelenecektir.

2.2.1.1. Bitkisel Üretim Yapan İşletmeler

Bitkisel üretim yapan işletmeler tarımsal faaliyetler içinde gerek üretim yapılan alan ve gerek üretim miktarı bakımından yaklaşık % 65'lik oranla ilk sırada yer almakta, fakat üretim potansiyelinden yeterince yararlanılamadığı için verim düşük kalmaktadır³². Tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olarak iki gruba ayrılan bitkisel üretimde, özellikle bahçe ürünlerinde son yıllarda modern tarım tekniklerinin kullanılması ile kalite ve miktarda önemli artışlar

³¹ Ahmet ERKUŞ ve Diğerleri: **Tarım Ekonomisi**, AÜ Eğitim Araştırma Geliştirme Vakfı Yayınları, (Ankara, 1995), 3 - 5.

³² <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan8str.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.02.2006).

gözlenmektedir. Birim alandan maksimum verim almak için, seracılık, organik tarım gibi faaliyetler yaygınlaşmaktadır.

Ülkemizde bitkisel üretim yapan işletmelere ait arazi kullanımının yer aldığı Tablo 1 incelendiğinde toplam arazinin %0,88'inin sebze ve çiçek bahçeleri arazisinden (örtü altı dahil) oluştuğu görülmektedir.

Tablo 1: Arazi Kullanımı

(000 Dekar)

Arazi Çeşidi	2001	%
Tarla Arazisi	152.376	22.78
Sebze ve Çiçek Bahçeleri	5.687	0.88
Meyve ve Diğer Uzun Ömürlü Bitkilerin Kapladığı Alan	22.865	3.87
Nadas	37.460	5,60
Tarıma Elverişli Olduğu Halde Kullanılmayan Arazi	19.443	2.91
Daimi Çayır ve Otlak Arazisi	146.167	21.85
Koruluk ve Orman Arazisi	184.846	27.64
Tarıma Elverişsiz Arazi	96.795	14.47
Toplam	668.819	100.00

Kaynak: www.tuik.gov.tr/yillik/11_tarim.pdf, (Erişim tarihi 13.04.2006)

Ülkemizin coğrafi konumu ve iklim şartlarının uygunluğu bitkisel üretim desenini olumlu yönde etkilemektedir. Coğrafi bölgelerin sahip oldukları iklim ve toprak özellikleri, değişik bölgelerde farklı türde ürünler yetiştirilmesine imkan tanımaktadır. Örtü altı sebze yetiştiriciliği Akdeniz Bölgesi'nde, açıkta sebze yetiştiriciliği Ege ve Marmara Bölgesi'nde yaygındır.

Ülkemizde son yıllarda örtüaltı tarımında önemli aşamalar kaydedilmiş, örtüaltı alanları genel sebze alanlarının yaklaşık % 6' sına ulaşmış ve ihracata yönelik ürünler yetiştirilmeye başlanmıştır. Örtüaltı üretiminin yer aldığı Tablo 2 incelendiğinde, meyve üretiminin 2003 yılında, 1999 yılı üretim miktarına göre dört kat arttığı görülmektedir. Seralarda en fazla yetiştirilen ürün domates, alçak tünellerde ise karpuzdur. Mevcut domates üretiminin yaklaşık % 10'luk kısmı örtü altı tarımından karşılanmaktadır³³.

³³ DPT: **Bitkisel Üretim (Sebzecilik)**, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara,2001), 283- 286.

Tablo 2: Örtüaltı Sebze ve Meyve Üretimi

(Ton)

Ürünler/ Yıllar	1999	2000	2001	2002	2003
Sebzeler	3.507.143	3.677.054	3.663.318	4.160.419	4.411.154
Meyveler	30.753	55.031	61.978	110.843	123.543
Toplam	3.537.896	3.732.085	3.725.296	4.271.262	4.534.697

Kaynak: www.tuik.gov.tr/yillik/11_tarim.pdf, (Erişim Tarihi: 06.04.2006).

2.2.1.2. Hayvansal Üretim Yapan İşletmeler

Büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan gibi canlı varlıklardan elde edilen et, süt, yumurta vb. ürünler toplumun besin ihtiyacını karşılamasının yanında, istihdama ve tarıma dayalı sanayiye (yem, yün, deri, vb.) katkısı nedeniyle önemlidir.

Ülke ekonomisine daha fazla fayda sağlayabilecek potansiyele sahip hayvancılık sektöründe; işletme başına düşen hayvan sayısı ve birim hayvan başına verimin düşük olması, yem bitkileri ekim alanlarının yetersizliği, çayır ve meraların büyük ölçüde vasıflarını yitirmiş olmaları, hayvan hastalıklarının etkisi, üreticilerin teknik bilgi noksanlığı ve üretici örgütlerinin yetersizliği gibi nedenlerden dolayı verimlilik istenilen düzeye çıkarılamamaktadır³⁴.

2.2.1.3. Su Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

Üç tarafı denizlerle çevrili ülkemiz, su ürünleri konusunda büyük bir potansiyele sahip olmasına rağmen su ürünlerinin ekonomiye katkısı düşük seviyededir. Türkiye'de su ürünleri yetiştiriciliğinde sürdürülebilirliğin sağlanması ve üretimin belirli esas ve usullere uygun yapılması amacıyla 2004 yılında Su Ürünleri Yetiştiriciliği Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Su ürünleri sektöründe mevcut potansiyele rağmen ekonomiye katkının düşük

³⁴ <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf>, 137 (Erişim Tarihi: 23.06.2006).

olmasının başlıca nedenleri; denizlerde avcılıkla yapılan üretim, kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmamasıdır³⁵.

2.2.1.4. Orman Ürünleri Üretimi Yapan İşletmeler

2001 yılı Genel Tarım Sayımına göre ülkemizdeki toplam arazinin % 27,63'ü fundalık, makilik, koruluk ve orman arazisinden oluşmakta ve bu alanlar odun kullanımı, inşaat, tarım arazisi oluşturma, erozyon, heyelan gibi çeşitli nedenlerle gün geçtikçe azalmaktadır. Orman alanları ile ilgili temel sorunlar; kadastro işlerinin tamamlanamaması, korunan alanların yetersizliği, yakacak odun ve odun dışı ürünlerle ilgili sağlıklı üretim ve tüketim verilerinin olmayışı, çalışmalarda ilke ve uygulamalara gereken ağırlığın verilmemesi, orman yangınları, kalifiye iş gücü arzındaki yetersizlik ve sıklıkla yapılan kurumsal düzenlemeler şeklinde sıralanmaktadır.

2.2.1.5. Karma Üretim Yapan İşletmeler

Tarım işletmeleri; sermaye yapıları, fiziki yeterlilikleri ve piyasada oluşan dengelere göre birden fazla alanda üretim yapabilir. Örneğin, seracılık alanında faaliyet bulunan bir tarım işletmesi hayvancılık alanına da girebilir.

2.2.2. Üretim Faktörlerinin Mülkiyeti Açısından

Tarımsal faaliyetlerin yapıldığı arazi ve diğer ekipmanların mülkiyet durumu dikkate alınarak oluşturulan sınıflandırmaya göre tarım işletmeleri üçe ayrılır.

i. İşletme Sahibi Tarafından İşletilmesi: Tarım işletmesine ait tüm sorumluluk işletme sahibine aittir.

³⁵ <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf>, 139, (Erişim Tarihi: 23.06.2006).

ii. Kiralama Şeklinde İşletilmesi: İşletmenin sabit varlıkları belirli bir tutar karşılığında kiraya verilmekte ve bunun sonucunda işletme genellikle herhangi bir risk almamaktadır.

iii. Yarıcılık Şeklinde İşletilmesi: Mülk sahibi sermayesini kiracı ise emeğini ortaya koyarak belirli bir süre işbirliği sonucunda hasat edilen ürünü anlaşılmaya göre aralarında pay etmektedir.

2.2.3. Hukuki Yapıları ve Tüzel Kişilikleri Açısından

Tarım sektöründe işletmeler hukuki yapılarına göre kamu, özel ve kooperatif işletmeleri şeklinde üçe ayrılmaktadır. Kamu tarım işletmeleri; kamu kurum ve kuruluşlarınca özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım sektörünü kalkındırmak, tarımsal üretimi arttırmak ve çiftçilere örnek olmak amacı ile kurulan devlet üretme çiftlikleri, araştırma merkezleri vb. tarım işletmeleridir. Özel tarım işletmelerinin teknolojiyi takip hızı, üretimde verimliliği sağlamaları gibi nedenlerle, kamu tarım işletmeleri kuruldukları yıllardaki görevlerini yerine getiremez olmuştur. Gerek açıklanan nedenlerle gerek özelleştirme uygulamaları, atıl kalma ve farklı amaçlara yönelme gibi nedenlerle kamu tarım işletmelerinin tarım sektörü üzerindeki etkisi gün geçtikçe azalmaktadır. Kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleri ise genellikle ürünlerin pazarlanması, üye işletmelere kredi desteği hizmetleri vb. fonksiyonları üstlenmektedir.

Tüzel kişiliklerine göre sınıflandırma ise, sermaye şirketleri ve şahıs işletmeleri şeklindedir.

3. SERA, SERACILIK ve SERACILIK İŞLETMELERİ

Bu kısımda öncelikle sera kavramına yer verilerek, örtü altı tarımında seraların yeri vurgulanacaktır. Daha sonra seracılık ve seracılık işletmeleri tarımsal boyutu ile ele alınacaktır.

3.1. Seranın Tanımı ve Kapsamı

Sera; hava, ışık, ısı ve nemi kontrol altında tutabilmek amacıyla inşa edilen³⁶ tüm iklim elemanlarının denetimine olanak sağlayabilecek örtüaltı yapısıdır³⁷. Daha geniş bir ifadeyle sera; iklimle ilgili çevre koşullarına tümüyle veya kısmen bağlı kalınmadan gerektiğinde sıcaklık, ışık, nem ve hava gibi faktörlerin denetim altında tutulduğu, yıl boyunca çeşitli bitkilerle bunların tohum, fide ve fidanlarını üretmek, bitkileri korumak, sergilemek amacıyla cam, plastik vb. ışık geçirebilen malzeme ile kaplanarak değişik biçimlerde inşa edilen yüksek sistemli bir örtü altı yetiştiriciliği yapısıdır³⁸.

Sebzecilikte örtü kullanılmasının amacı, don tehlikesinin bulunduğu ve sıcaklığın yetersiz kaldığı dönemlerde, bitkilerin çevresinde onların isteklerine yakın bir atmosfer sağlamak, böylece normal yetiştirme döneminin dışında da ürün elde etmektir³⁹. Çalışmamızın ana konusu seracılık olduğundan, kapsamı belirlemek amacıyla bitkileri örtmede kullanılan örtü sistemleri kısaca açıklanacak ve seraların bu sistem içindeki yeri vurgulanacaktır⁴⁰.

i. Toprak Yüzeyini Örtten Sistemler: Bitkilerin kök sistemi veya genç bitkilerin tümü ile birlikte toprağın yüzeyden örtülmesi sayesinde bitkilerin

³⁶ Chris M. M. Van WINDEN: “Kuzeybatı Ülkelerinde Ser Özellikleri”, **Türkiye 2. Seracılık Sempozyumu**, (İzmir, 1985), 87.

³⁷ <http://www.tuik.gov.tr/turkish/sonist/tarim/290502/tanim.doc>, (Erişim Tarihi:22.05.2006).

³⁸ Nejat PİRİNÇCİOĞLU: **Antalya ve İzmir Bölgesi Sera İşletmelerinin İşletmecilik Sorunları ve Verimlilik Düzeyleri**, MPM Yayınları, (Ankara,1980), 3.

³⁹ Hüseyin ALPAN: “Karadeniz Bölgesinde Örtü Altı Yetiştiriciliği Potansiyeli”, **Türkiye 3. Seracılık Sempozyumu**, (Yalova,1986), 61.

⁴⁰ Kazım ABAK, Ülgen ERTEKİN: “Değişik Sebze Türlerinin Farklı Örtü Altı Tiplerine Uygunluğu”, **Türkiye Seracılık Sempozyumu**, (Antalya,1984), 50-52.

çevresinde ve kök sistemindeki sıcaklığı yükseltmek amacıyla toprak yüzeyine serilen genellikle beyaz ve saydam plastik örtülerdir. Bunlar don tehlikesi geçip bitkiler belli bir büyüklüğe ulaşınca kaldırılmaktadır. Malçlama adı verilen sistemde ise, plastiklerin üzerinde delikler açılarak bitkilerin geçeceği yerler bırakılmakta ve plastikler toprak yüzeyinde kalmaya devam etmektedir.

ii. Bitkileri Örtten Sistemler: Alçak tüneller, yüksek tüneller ve seralar olarak üç gruba ayrılmaktadır.

- **Alçak Tüneller:** Turfanda sebze tarımında bitkileri dondan korumak ve bir miktar erken üretim sağlamak amacıyla sebze sıralarının üzerine belirli aralıklarla yerleştirilen alüminyum, demir, veya galvanize tel vb iskelet malzemelerinin üzerine plastik örtüler serilerek hazırlanmaktadır.
- **Yüksek Tüneller:** Biçim olarak alçak tünellere benzemekle birlikte 3 - 4 m genişliğinde ve 1,5 - 2 m yüksekliğe sahiptir.
- **Seralar:** Yukarıda tanımı verilen ve çalışmamızın esasını oluşturan gruptur. Bitki yetiştirilebilmesi için çevre koşullarının olumsuz etkilerini kısmen ortadan kaldıran plastik malçlar, yüzeysel örtüler, yastıklar alçak ve yüksek tüneller sera olarak nitelendirilmeyip, örtü altı tarım alanı olarak kabul edilmektedir.

Açıklanan örtü altı çeşitlerinin alan ölçüsü olarak yıllara göre dağılımı Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3: Niteliklerine Göre Örtü Altı Tarım Alanları**(Dekar)**

Örtü Altı Çeşitleri	1999	2000	2001	2002	2003
Cam Sera	52.641	56.558	60.151	64.199	70.111
Plastik Sera	137.298	148.242	149.780	180.385	166.605
Yüksek Tünel	43.089	44.885	50.221	60.954	61.088
Alçak Tünel	190.115	172.445	172.235	230.492	185.440
Toplam	423.143	422.130	431.387	536.030	483.244

Kaynak: www.tuik.gov.tr/yillik/11_tarim.pdf, (Erişim Tarihi 13.04.2006).

İklim koşullarının etkisi dolayısıyla açıkta yetiştirilmeye uygun olmayan ürünlerin, iklim koşullarının elverişli hale getirildiği kapalı alanlarda yetiştirilmesine seracılık denilmektedir Seracılığın genellikle yoğun emek ve sermaye gerektirmesinden dolayı bu alanda küçük ölçekli aile işletmelerinden ziyade orta ve büyük ölçekli tarım işletmelerinin yer alması üretimdeki verimi arttırdığı gibi, ürünün daha geniş pazarlara modern pazarlama teknikleri ile ulaşmasını sağlamaktadır. Ülkemizde tarım yapılabilecek alanların çokluğu yabancı sermayeyi de bu sektöre yönlendirmiştir.

Ülkemiz jeotermal enerji açısından oldukça zengindir. Jeotermal enerjinin sıcak su ile plastik borular vasıtasıyla seracılıkta kullanılması ürünün kalite ve verimini arttırıp maliyeti düşürmektedir⁴¹. Bu özelliğinden dolayı son dönemlerde jeotermal enerjinin kullanılabildiği Karaali (Şanlıurfa), Simav (Kütahya) ve Afyon gibi bölgelerde seracılık faaliyetleri yoğunlaşmıştır. Seracılıkta en önemli maliyet unsurlarından birinin ısıtma olduğu düşünüldüğünde, gelecekte bu enerjinin daha yoğun ve verimli kullanılması ile sektörde büyük ilerlemeler sağlanacağı açıktır.

⁴¹ Adem KAYA- Gazanfer HARZADİN: “Ülkemizde Jeotermal Enerjinin Sera Isıtmada Kullanılma Olanakları”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu**, Tarım Bakanlığı Yayınları, (Ankara, 1990), 83-89.

3.2. Seracılığın Tarihsel Gelişimi

Örtüaltı tarımının başlangıç tarihini belirten kesin bir belge bilinmemekle birlikte Yunanlı filozof Platon'un Phaedon adlı eserinde bu tip yetiştiriciliğin M.Ö. V. yüzyılda bile var olduğu anlaşılmaktadır. Toprakta açılan küçük çukurların üzerine mika levhaların kapatılmasıyla yapılan örtüaltı tarımı, zaman içinde gelişmeler gösterse de yaygınlaşması XIX. yüzyılda gerçekleşmiştir⁴².

Ülkemizde örtüaltı tarımı ilk defa 1940'lı yıllarda Antalya'da yapılmaya başlanmış, 1940- 1960 yılları arasında yavaş bir gelişme göstermiş, 1970'li yıllarda örtüaltı malzemesi olarak plastiğin devreye girmesiyle hızla gelişmiştir. Özellikle 1980'li yıllarda ülkemizde seracılığın gelişim yapısı iki temel üzerinde odaklanmıştı: Bunlardan birincisi yetiştirilen ürünlerin çeşitlerinin belirlenmesinde mahalli tecrübenin ön plana çıkması, ikincisi ise üretimin belirli merkezlerde yapılmasıydı. Aynı ekolojik koşulları taşımasına rağmen bir bölgede yoğun olarak yapılan seracılığa bir başka bölgede rastlanmamaktaydı⁴³. Son 10 yılda sermaye şirketlerinin tarım sektörüne yatırım yapması ve teknolojiadaki gelişmelerin yakından uygulanması sonucu önemli adımlar atılmaya başlanmıştır. Üretim bölgesinde pazarlamanın yerini, gün geçtikçe tüketim bölgesinde pazarlamanın almasıyla seracılık daha geniş kesimlere ve pazarlara hitap edebilir duruma gelmiştir.

1984 yılı verilerine göre Türkiye'deki tüm örtüaltı alanlar 200.000 dekar olup bunun 60.000 dekarı sera iken⁴⁴ aradan geçen 20 yıllık süreçte bu rakam örtüaltı tarım için 483.244 ve seracılık için 236.715 dekara çıkmıştır⁴⁵.

⁴² Kazım ABAK, Ülgen ERTEKİN: a.g.e., 49.

⁴³ Fahrettin MACİT: "Türkiye'de Seracılığın Genel Görünümü", **Türkiye Seracılık Sempozyumu**, (Antalya,1984), 26.

⁴⁴ a.g.e., 26.

⁴⁵ www.tuik.gov.tr/yillik/11_tarim.pdf, (Erişim Tarihi 13.04.2006).

3.3. Seracılığın Önemi

Tarımsal faaliyetlerin en önemli özelliklerinden birisi, iklime müdahale edilememesinden dolayı üretilecek olan ürünün akıbetinin tam olarak bilinmemesidir. Üretim veya hasat sürecinde iklimde veya diğer faktörlerde ortaya çıkabilecek herhangi bir olumsuzluk tüm hesapları altüst edebilmektedir. Ayrıca tarım yapılacak araziden yeteri kadar yararlanılamaması ve mevsimsel değişikliklerden dolayı üretim kesintiye uğramaktadır.

Açıklanan bu olumsuz şartların bir kısmı seracılık işletmelerinin özelliğinden dolayı etkili değildir. Üretimin kapalı alanlarda yapılmasından dolayı ürünler yağmur, kar gibi doğa olaylarından etkilenmemekte ayrıca çeşitli yöntemlerle sıcak ve soğuk hava kontrol altında tutulmaktadır. Üretim için gerekli olan ortamın sağlanması sayesinde yıl içinde birden fazla ürün alınabilmektedir.

Tarımda verimi artırmanın en önemli yollarından birisi de ileri teknolojiden faydalanmaktır. Ürünün kalitesini ve kârlılığı en üst seviyeye çıkarmak için, seralarda modern tekniklerin kullanılması gerekmektedir. Seracılık her ne kadar tarımsal faaliyet olarak kabul edilse de, özellikle yatırım maliyetinin yüksekliği, iklim koşullarının bir kısmının kontrolü, üretimde modern tekniklerin kullanılması ve üretimin sürekliliğinden dolayı sanayi sektörünün bir takım özelliklerini de taşımaktadır.

3.4. Seracılık İşletmeleri ve Özellikleri

Seracılık işletmeleri, tarım işletmesi sayılmasına rağmen diğer tarım işletmelerine göre bir takım farklılıklar sergilemektedir. Bu farklılıkları şöyle sıralayabiliriz⁴⁶.

⁴⁶ Nilüfer TETİK: a.g.e., 10.

- i. Üretim tamamen kapalı alanda yapılmaktadır.
- ii. Üretimin birçok aşamasında olumlu müdahaleler söz konusu olabildiğinden risk azdır.
- iii. Yıl boyunca birden farklı üretim yapılabilir.
- iv. Kuruluş maliyetlerinin yüksek olmasına rağmen küçük fakat daha verimlidir.
- v. Yatırım maliyetlerinin yüksek olması, ürün maliyetleri içindeki amortisman gider payını arttırmaktadır.
- vi. Seracılık işletmelerinde elde edilen ürünlerin, diğer tarım işletmelerinin ürünlerine göre daha kısa sürede pazarlanması gerekmektedir.
- vii. Sabit yatırım, enerji, sulama gibi girdilerin maliyeti diğer tarım işletmelerinden oldukça yüksektir⁴⁷.
- viii. Bilgisayar sistemlerinin kullanılması sayesinde bitkinin ihtiyaç duyduğu koşullar sağlanmakta , sera içi ısı- nem- hava dengesi oluşturulmaktadır⁴⁸.
- ix. Yatırımın büyük bir kısmının kuruluş aşamasında gerçekleşmesinden dolayı, kuruluş yeri seçimi önem kazanmaktadır⁴⁹.
- x. Yol, su, enerji, pazara ve endüstri bölgelerine yakınlık, işgücü istihdamı, büyümeye elverişlilik, vb. özelliklere sahip alanlarda kurulmalıdır⁵⁰.

⁴⁷ Rauf ARIKAN: “Yeni Dış Ticaret Rejiminde Ser Ürünlerinin İç ve Dış Pazarlaması”,

Türkiye Seracılık Sempozyumu, (Antalya,1984), 89.

⁴⁸ Burçin ÇOKUYSAL - Nevin YÜCE: “Tasarımından Arşivlemesine Seracılıkta Bilgisayar Kullanımı”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu** Tarım Bakanlığı Yayınları, (Ankara, 1990), 431.

⁴⁹ Vural YİĞİT: “Sera Ürünlerinin Pazarlanması”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, (Ankara, 1990), 359.

⁵⁰ İsmet ARICI ve Diğerleri: “Yalova ve Civarındaki Çiçekçilik Seralarında Konstrüksiyon Ve Yetiştiricilik Sorunları”, **Türkiye 3. Seracılık Sempozyumu**, (Yalova, 1986), 32.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ ve İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu kısımda tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı yapılarak, amacı, önemi ve tarımsal faaliyet muhasebesinde karşılaşılan sorunlar açıklanacaktır. Daha sonra tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi, uluslararası gelişimi ve ulusal gelişimi olarak iki kısımda incelenecektir.

1.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amacı

Muhasebe, hesap sözcüğünden türetilmiştir. Hesap sözcüğü, muhasebe sözcüğünün türemesine kaynak teşkil ederken aynı zamanda muhasebede kullanılan bir kavram niteliğine de sahiptir. Sözlük anlamı olarak muhasebe hesaplaşma, karşılıklı hesap görme anlamında kullanılmaktadır⁵¹.

Genel anlamda muhasebe; işletmenin varlık ve kaynaklarında para ile ifade edilen değişimlere yol açan ekonomik olayları, kendi ilke ve esasları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemidir⁵². Uzmanlık muhasebesi olarak nitelendirilen banka, sigorta, tarım, ulaştırma, inşaat ve konaklama muhasebeleri, muhasebenin üç bölümü olan finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden yararlanmaktadır⁵³.

⁵¹ Oktay GÜVEMLİ: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)**, 1.Cilt, Avcıol Matbaası, (İstanbul, 1995), 3.

⁵² Yurdakul ÇALDAĞ, Yıldız AYANOĞLU: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı (Ankara, 2006), 3.

⁵³ Remzi ÖRTEN: **Genel Muhasebe**, GÜ İİBF Yayınları, 3. Baskı, (Ankara, 2003), 5.

Bu açıklamalar ışığında tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir ⁵⁴.

Tarımsal faaliyet muhasebesi tanımı ile muhasebe tanımı arasındaki fark, işletme yerine tarım işletmeleri kavramının kullanılmasıdır. Bundan dolayı tarımsal faaliyet muhasebesi, tarım işletmelerindeki faaliyetlerle ilgili olarak yapılması gerekli kayıtlar, hesaplanması gereken maliyetler ve alınması gereken kararlar gibi genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi alanına giren konularda uygulama alanı bulmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesinde de gelirlerin tahsil edilmesi ve giderlerin ödenmesinin esas alındığı nakit esaslı muhasebe ile gelir ve giderlerde sadece tahakkuk aşamasının yeterli olduğu tahakkuk esaslı muhasebe çeşitleri vardır⁵⁵. Çalışmamızda tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemi benimsenmiştir.

Tarım işletmelerinin muhasebeyi kullanmalarının birçok amacı vardır. Klasik anlamda bu bir zorunluluktur. Çünkü devlete karşı olan yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Günümüzde ,özellikle büyük tarım işletmelerinde, muhasebe bir zorunluluk olmaktan çok, üretimden hasada, kuruluştan yatırıma kadar birçok alanda karar verilmesine etkili olan bir sistemdir. Bu amaçla tarımsal faaliyetlerin değişik aşamalarında alınması gerekli kararları belli bir kanıta ve yoruma dayanarak almak, işletmenin üretim seyrini belirlemek, hedeflenen ve gerçekleşen üretim arasındaki ilişkileri analiz etmek bakımından tarımsal faaliyet muhasebesi gerekli verileri yapısında toplayarak yöneticilere yardımcı olmaktadır⁵⁶.

⁵⁴ Ali ARAS: **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No: 486, İzmir, 1988), 2.

⁵⁵ Carol D. PETERSEN ve Diğerleri: "Cash Accounting Rules for Farmers:Different Benefits and Federal Costs", **Journal of Economic Issues**, (Vol:22, 1987), 640.

⁵⁶ Ali ARAS: a.g.e., 3.

Klasik tarım işletmelerinde üretilecek ürünün seçiminde belirleyici unsur genellikle alışkanlıklar, beklentiler veya bir yıl öncesinin arz - talep dengesidir. Tarımsal faaliyetler, piyasada oluşan talebe anında cevap veremediği için üretilecek ürünün çeşit ve miktarının tercihi, işletmenin kâr veya zarar durumunda etkili rol oynamaktadır. Bu noktada yönetim muhasebesi devreye girerek geleceğe yönelik tahminleri bilimsel temellere oturtarak, yöneticilerin kararlarına ışık tutmaktadır.

Tarımsal faaliyet muhasebesi; işletme sahipleri, işletmeye kredi verenler, sektördeki diğer işletmeler, işletmeye yatırım yapan veya ortak olanlar, işletme çalışanları, devlet ve benzeri kesimleri tarım işletmelerinin faaliyetleri hakkında bilgilendirmektedir.

1.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Önemi

Geleneksel muhasebe yaklaşımında işletme yöneticilerin birinci önceliği işletmeye ait muhasebe verilerine ulaşmak ve elde edilen verilere göre finansal tabloları ve raporları oluşturmaktır. Muhasebe sisteminin muhasebe kararları üzerindeki etkisi ise ikinci sırada yer almaktadır. Günümüzde ise söz konusu döngü tersine işlemeye başlamış ve muhasebe sisteminin işletmeler için önemi anlaşılmıştır. İyi tasarlanmış bir muhasebe sistemi, işletmelerinin iyi bir şekilde yönetilmesine de olanak sağlamaktadır⁵⁷. Özellikle büyük tarım işletmelerinde, faaliyet konusu tarım olsa da; faaliyetlerin çeşitliği, niteliği, hacmi ve kârlılığından dolayı sanayi işletmesi gibi yönetilmeleri gerekmektedir. Büyük ölçekli seracılık işletmelerinde, yatırım maliyetlerinin yüksekliği bu alana yönelenlerin sermaye şirketi şeklinde kurulmasını avantajlı kılmaktadır. İşletme yönetimince üretim, pazarlama, finansman ve muhasebe gibi bölümler oluşturularak üretimden satışa kadar birçok alandaki faaliyetlere yön verilmektedir. Özellikle son yıllarda ihracata ağırlık verilmesi

⁵⁷ Ümit GÖKDENİZ: “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz, 2005), 87.

sayesinde seracılıkta gelişim hızının artması, muhasebe bölümünü önemli bir konuma taşımıştır.

Tarım işletmelerinde muhasebenin önemi ile birlikte sorumluluğu da artmaktadır. İşletmeler, kuruluşundan faaliyetlerinin sona ermesine kadar olan tüm işlemlerde yasalarda belirlenen hak ve yükümlülükler çerçevesinde hareket etmekle yükümlüdür. Finansal muhasebe, işletmelerin ekonomik ve mali yapısı hakkında veriler toplayıp finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunarken vergi ve diğer konularla ilgili beyanname , form gibi bir takım yasal yükümlülükleri de yerine getirmektedir⁵⁸. Ayrıca ekonomideki gelişmelere paralel olarak muhasebede ortaya çıkan sorunların aşılması için, muhasebenin temel kavramlarında veya genel kabul görmüş ilkelerinde değişiklik yapmak yerine, finansal tablolara ek olarak kamuoyuna gönüllü açıklamalarda bulunma seçeneği benimsenmelidir⁵⁹.

Tarım sektöründe üretim süresinin uzunluğundan dolayı yapılan yatırımlar, ekilen ürünler meyvesini hemen vermez. Bu nedenle aradan geçen süre zarfında katlanılan giderlerin unutulmaması için kayıt altına alınması gerekmektedir. En basit muhasebe uygulamalarında bile giderler yazılarak hasat zamanı gelirlerle karşılaştırılmakta, böylece kâr veya zarar durumu şekillenmektedir. Günümüzde büyük işletmelerde muhasebe vergisel boyutundan çıkıp karar alma mekanizmasına olan katkısından dolayı, tarım işletmeleri ürettikleri veya üretecekleri ürün ile ilgili aşamaların bir çoğunda maliyetleri hesaplayarak üretim deseni ve miktarına yön vermektedir.

⁵⁸ A. Erdal ÖZKOL ve Diğerleri: “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:27, (Temmuz 2005), 141.

⁵⁹ Kadir GÜRDAL: “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:13, (Eylül, 2004), 107.

1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinde Karşılaşılan Sorunlar

Çalışmamızın başında da belirttiğimiz gibi tarımsal faaliyet muhasebesi özellikle son dönemlerde ardı ardına yapılan düzenlemelerle bir anlamda kabuk değiştirmiştir. Bu gelişmeler sonucunda uzun yıllardır literatürde sorun olarak tartışılan bir çok konu sorun olmaktan çıkmış, veya çözüm önerileri getirilmiştir. Bazen çözüm olarak sunulan seçeneklerde de sorunlar yaşanmış veya çözüm önerileri tartışılmıştır. Bununla birlikte, bir çok uygulamada olduğu gibi muhasebe uygulamaları sırasında da bir takım soruların ortaya çıkması doğaldır. Önemli olan bu soruların, muhasebe uygulamaları için sorun olmayacak bir zaman diliminde çözüme kavuşturulmasıdır. Bizce önemli olan soru ve sorunların ortaya çıkması değil, yapısal sorun haline dönüşmeden çözüme kavuşturulmasıdır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinde yıllardır yapısal sorun olarak görülen çok yönlü tarım, çağ değişimi, envanter ve değerlendirme, tarihi maliyet gibi konuların günümüzde büyük bir ölçüde çözüme kavuştuğu, bunun yanında yeni sorular ya da sorunlar oluştuğu görüşündeyiz. Konu, sorunlar, çözüm önerileri ve yeni sorular – sorunlar şeklinde özetlenmeye çalışılacaktır.

Çok yönlü tarım sorunu ile ilgili olarak; tarım işletmelerinde farklı ürünlerin bir arada üretilmesi durumunda, her bir üretim faaliyetine ait giderlerin tespiti için faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi önerilmiş ve maliyetlerinin sistematik bir şekilde tespit edilmesi açısından bu yöntem, maliyet sistemine dahil edilerek⁶⁰ sorunun çözümüne katkı sağlanmıştır.

Çağ değişimi sorunu ile ilgili olarak; canlı varlıkların canlı olma özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer azalışlarının mali tablolarda yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu UMS 41'in kapsamında çözüme kavuşmuştur.

⁶⁰ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2006), 254.

UMS 41 çağ değişimini biyolojik dönüşüm olarak nitelendirmiş, özelliklerini sıralamış, miktar ve fiyatta meydana gelebilecek değer artış ve azalışlarının gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi çözüm olarak sunulan düzenlemelerde veya seçeneklerde de bir takım sorunlar ortaya çıkmakta veya yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulabilmektedir. Çağ değişimine karşı biyolojik dönüşümden kaynaklanan değer artış ve azalışlarının THP’de gösterimi sorunu ortaya çıkmış, fakat bu konuda da uygun hesaplar önerilmiştir.

Envanter ve değerlendirme sorunu ile ilgili olarak; tarımsal faaliyetlerde takvim yılının kullanılması yerine özel hesap dönemi önerilerek çözüm yolu bulunmaya çalışılmıştır. Değerleme ile ilgili konular ise UMS 41 ve vergi mevzuatı ekseninde odaklanmıştır. Burada sorunun önemli bir kısmı; konuya UMS 41’in muhasebeleştirme buna karşılık vergi mevzuatının vergi kaybı endişesiyle bakmasından kaynaklanmaktadır.

Tarihi maliyet sorunu ile ilgili olarak; tarihi maliyetin canlı varlıkların durumunu göstermede yetersiz kalmasından dolayı UMS 41’de gerçeğe uygun değer yöntemini de içine alan düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme ile tarihi maliyetten kaynaklanan sorunlar aşılmaya çalışırken yeni sorular - sorunlar da oluşmaya başlamıştır.

Bunlardan ilki, getirilen yöntemin ismi ile ilgilidir. UMS 41’de ‘fair value’ olarak geçen kavram, SPK 31 ve UDES’de ‘makul değer’ , TMS 41 ve TTK Tasarısı’nda ‘gerçeğe uygun değer’ olarak yer almıştır. Literatürde; makul değer veya gerçeğe uygun değer kavramlarının yeni bir değer olarak tanımlanmasına karşılık, çoğu kez piyasa fiyatı veya cari fiyat olarak algılanabileceği ve bu algının yanlış olmayacağı⁶¹ yönünde görüş olduğu gibi, makul değer ve gerçeğe uygun değer yerine ‘adil değer’ veya ‘hakkaniyete

⁶¹ Hasan KAVAL: “Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Mayıs, 2005), 74.

uygun değer' kavramının daha uygun olacağı yönünde görüş bulunduğunu belirten çalışmalar da vardır⁶². Çalışmamız, UMS 41 kapsamında olduğu için TMS 41'de geçen kavramı kullanmakla birlikte bu konunun literatürde tartışılması görüşündeyiz.

Değerleme ile ilgili çalışmamız da tartışmaya açtığımız soru, yarı mamullerin değerlemesinin UMS 41' in kapsamında nasıl yer aldığı hususuyla ilgilidir.

2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

"...Memleket ve devlet işleri ile memleketin ihtiyaçlarında hesap kaidesi olmadıkça işler yürümez ve batıl olur." ifadesi yaklaşık yedi yüzyıl yıl önce yazılan 'Risale-i Felekiye' adlı esere aittir⁶³. Görüldüğü gibi muhasebe, geçmişten günümüze önemini arttıran bir bilim dalıdır.

Tarımsal faaliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi uluslararası gelişimi ve ulusal gelişimi olarak iki kısımda incelenecektir.

2.1. Uluslararası Gelişimi

Bu kısımda tarımsal faaliyet muhasebesinin Avrupa Ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği'ndeki gelişimi incelenecektir.

2.1.1. Avrupa Ülkeleri'ndeki Gelişimi

Muhasebenin tarımsal faaliyetlere uygulanması konusundaki ilk çalışmalar 18. yüzyıl sonlarında İngiltere'de yapılmış ve bunu Almanya, İsviçre gibi diğer Avrupa Ülkeleri takip etmiştir. Bu kısımda, Avrupa

⁶² Ali DERAN: Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, 2005), 2.

⁶³ Oktay GÜVEMLİ: a.g.e., 92.

Ülkelerinde tarımsal faaliyet muhasebesine yön veren çeşitli isimler ele alınacak ve çalışmaları hakkında genel bilgiler verilecektir⁶⁴.

2.1.1.1. 18. Yüzyıldaki Gelişimi

İşlemlerin kaydedilmesi ve kâr zarar durumunun belirlenmesi amacıyla yapılan ve genellikle sanayi kesiminin kullandığı genel muhasebeden, üretim dallarının ayrı olarak ele alındığı ve işletme planlamasının yapıldığı tarımsal faaliyet muhasebesine geçiş ilk defa 1773- 1779 yılları arasında İngiltere’de Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir.

Young; genç yaşta başladığı çiftçilik hayatında, gördüğü ihtiyaçları literatüre aktarıp tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk kitabını 1768’de yazmıştır. Young; çalışmalarını İngiltere ile sınırlandırmayıp İrlanda ve Fransa’da da tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişmesi ile ilgili çalışmalarda bulunmuş ve kendi döneminde ‘tarım devriminin yazarı’ olarak popüler olmuştur⁶⁵.

“Çiftçilerin tarım kira ve stokları kılavuzu” ve “çiftçiliğin ekonomik kuralları” konulu makalelerinde Young, kiracı durumunda olan işletmelerin yetersiz sermaye nedeniyle başarısız olduklarını tespit ederek, en fazla kira giderinin ne olması gerektiğini ortaya koymuş ve sermaye maliyetlerini hesaplamıştır. Young, çiftçiler için uygun kayıt tutma yöntemi ile ilgili eserinde de, tutulması gerekli olan kayıtlar ve hesaplarla ilgili bilgi vermiştir.

2.1.1.2. 19. Yüzyıldaki Gelişimi

Tarımsal faaliyet muhasebesinin Almanya’daki gelişimi 19. yüzyılda tarımsal faaliyet muhasebesinin babası olarak nitelendirilen Thaer tarafından başlatılmıştır. Thaer; Young’un fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve

⁶⁴ Ali ARAS: a.g.e., 6-10.

⁶⁵ <http://www.emp.uc3m.es/noved/ArthurYoung.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.05.2004).

bunları geliştirerek sürdürmüştür⁶⁶. Ticaret muhasebesi diye bilinen İtalyan muhasebe sistemini her ürün ve tarla için ayrı ayrı maliyet hesaplayarak işletmenin giderleri, hasılatı ve kârının bulunması gibi maliyet muhasebesi tekniklerini kullanarak tarım işletmelerinin özel şartlarına uyduran kişidir.

Thear, maliyet kayıtları için tutulan ve maliyet muhasebesi amacına hizmet eden elliden fazla hesabın yer aldığı bu kayıtları aynı zamanda işletme planlamasında kullanarak, günümüzde yönetim muhasebesi fonksiyonlarından olan planlamayı bir anlamda o yıllarda gerçekleştirmiştir.

2.1.1.3. 20. Yüzyıldaki Gelişimi

Thear'dan sonra Almanya'da tarımsal faaliyet muhasebesi W. Hermann Howard ile önemli ilerleme sağlamıştır. Howard, muhasebe büroları kurup yönetmiş ve bu bürolar vasıtasıyla kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yaparak çiftçilere yardımcı olmuştur. Bu yeni örgütlenme biçimi ile tarımsal faaliyet muhasebesi kayıtları geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiş ve uygulama alanında artış olmuştur.

Howard'ın tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi Almanya ile sınırlı kalmayıp Avusturya, İsviçre, İtalya, Rusya ve İskandinav ülkelerinde benimsenerek kullanılmıştır. Howard, tarımsal faaliyet muhasebesinin Avrupa'da gelişimi adına önemli katkılar yapmıştır.

Howard'ın maliyet muhasebesini esas alan tarımsal faaliyet muhasebesi sistemine ilk tepkiler yine Almanya'da Aereboe Ekolü veya Bilimsel Ekol diye de adlandırılan F. Aereboe döneminde gelmiştir. Howard'ın aksine Aereboe, tarımda maliyet muhasebesine karşı çıkmış, işletmenin organik bir bütün olduğunu savunmuştur.

⁶⁶ Roger JUCHAU – Paul HILL : “ Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of There Men From Mye, A review Note”, **Accounting, Business & Financial History**, (vol:8, 1998), 172.

Aereboe'ye göre tarımsal faaliyet muhasebesinin üç ana görevi vardır. Bunlar; işletmenin faaliyet sonuçlarını belirlemek için gerekli temel bilgilere ulaşmak ve ulaşılan bilgileri sistematik bir şekilde raporlamak, tarımsal faaliyetin cari kontrolünü kolaylaştırmak ve işletmenin yıllık faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarını tespit etmektir. İlk sırada yer alan görev, Aoreboe'nin basit muhasebe sistemini işletme istatistikleri ile tamamlayarak oluşturduğu ve Sistematik Muhasebe Kayıtları adını verdiği yöntemin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

İsviçre ekolünün kurucusu olan Laur'a göre ise tarımsal faaliyet muhasebesi öncelikle tarım politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak verileri sağlamalı, ayrıca gelir vergisi bakımından çiftçinin gelirini belirlemeli, bunun yanında araştırma ve eğitim faaliyetlerinin de içinde olmalıdır. Laur, bu hedeflerin maliyet muhasebesi yardımı ile çözülebileceğini savunmuştur. Laur, tarımsal faaliyet muhasebesini dörde ayırmaktadır.

- i. Basit bir muhasebe sistemi ile kullanılan basit muhasebe sistemi,
- ii. Genişletilmiş bir bilanço ile birlikte kullanılan basit bir muhasebe sistemi,
- iii. Ticari hesapla birlikte kullanılan basit bir muhasebe sistemi,
- iv. Çift taraflı tarımsal faaliyet muhasebesi (Maliyet Muhasebesi veya Analitik Muhasebe).

Laur, küçük aile işletmelerinde aile içi tüketimin işletme hesaplarına karışması ve işgücü sorununa o dönemlerde el atmış ve ev idaresi hesaplarının işletme hesaplarından ayrı tutulacağını belirtmiştir. Bu amaçla ailenin işletmeden çekip tükettiği ürünleri işletme gelirin de dahil edip işletmede çalışan hane halkı için de ücretli işçilerin ücretine denk bir tutarı gider hesaplarına ilave etmiştir. Laur, basit muhasebe sisteminde kullanılan işletme defterinin gelir ve gider sayfalarına; işletme hesabı , aile hesabı, kişisel hesap ve ek teşebbüs hesabı olmak üzere dört ayrı hesap açarak gelir ve giderlerinin tasnifini yapmıştır.

2.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Gelişimi⁶⁷

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) tarımsal faaliyet muhasebesine geçiş sürecini, 1890 yılında Minnesota eyaletinde Minnesota sistemi adıyla yürütülen çalışmalar başlatmıştır. Kontrollü tarımsal faaliyet muhasebesi adı da verilen bu sistemde çiftçi, araştırma kuruluşları veya üniversitelerin ilgili birimleri ile Tarım Bakanlığı'nın işbirliği neticesinde çiftçilere ait işgücü ve finansal kayıtlar belirli merkezlerde toplanmıştır. Uzmanlar tarafından yapılan üretim ve maliyet analizleri sonucunda üretim dalları itibarıyla elde edilen kâr hesaplanıp karşılaştırmalar yapılmıştır.

1918 yılında, F. W. Peck ve A. Boss tarafından yapılan bir araştırmada, maliyet hesaplarında fiyat ile fiziksel değişim üzerinde durulmuştur. Chicago'da düzenlenen bir konferansta ise, üretim maliyetine dayalı verilerden yola çıkılarak işletme planlaması yapılmasının sakıncaları ele alınmış ve işletmelerin, üretim dallarının kârlılığından ziyade işletmenin kârlılığı konusuna ağırlık vermesi gerektiği belirtilmiştir. Bu sayede benzer işletmelerin karşılaştırılmasına dayanan statik analiz yerine değişen pazar şartlarına uyum sağlayan dinamik analiz modeline dikkat çekilmiştir.

Bu gelişmeler ışığında 1950'li yıllardan sonra tarımsal faaliyetlerde basit muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Amerikan muhasebe sistemi olarak da bilinen bu sistem, çok sütunlu işletme defteri veya analizli işletme defteri adı verilen nakit gelir ve giderlerin kaydını esas almaktadır.

2.1.3. Avrupa Birliği'ndeki Gelişimi

2. Dünya Savaşından sonra Avrupa'da oluşan savaş karşıtı akımlar ve siyasi kutuplaşmaların etkisiyle 1948 yılında Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı kurulmuştur. ABD tarafından Avrupa'nın imarı ve kalkındırılması için verilen

⁶⁷ Ali ARAS: a.g.e., 10- 12.

Marshall yardımlarının dağıtılması amacıyla kurulan bu teşkilatın ardından 1951 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurulmuş ve bu topluluk Avrupa Birliği'nin (AB) temeli olarak kabul edilmiştir⁶⁸.

1960'lı yıllarda tarımda çalışanların verimliliğini arttırmak, ihtiyaç duyulan ürünleri daha fazla üretmek, arz-talep dengesini kurmak ve uygun fiyat politikaları oluşturmak amacıyla kurulan⁶⁹ Ortak Tarım Politikası; ortak bir pazar kurulması ve mali dayanışma prensibi ile hareket etmekte⁷⁰ böylece ürünlerin serbest dolaşımını sağlayıp, rekabeti engelleyen vergi ve yardımların kaldırılmasını öngörmektedir⁷¹.

Bu gelişmelerden sonra Avrupa Topluluğu Komisyonu, Ortak Tarım Politikası hakkında gerçekçi kararlara varabilmek amacıyla makro ekonomik bilgilerle yetinmeyip üye ülkelerdeki çiftliklerin finansal performans durumunu da öğrenmek ve bir standarda oturtmak istemiştir. Bu nedenle muhasebe ile ilgili verilerin güvenilir, tam, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetle bilgi üretmesini sağlayacak bir muhasebe bilgi sistemine⁷² ihtiyaç duyulmuş ve Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Veri Ağı (Farm Accounting Data Network (FADN)) kurulmuştur. Bu sistemin özelliği, her ülkenin daha önceden belirlediği büyüklük kıstasına (kriterine) uyan 60.000 adet çiftliğin performans ve gelir yapısı ile ilgili bilgileri içermesidir. Çiftliklerden alınacak bilgiler, çiftliklerin büyüklüklerine göre değişmektedir. Bu veriler makro ekonomik veriler olmayıp çiftliklerin genel durumu hakkındadır⁷³.

⁶⁸ F.Rifat ORTAÇ ve Diğerleri: **Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de Uygulanan Tarımsal Fiyatlama Politikaları**, Gazi Kitabevi, (Ankara, 2006), 27-28.

⁶⁹ Gülcan EREKTAN: **Tarım Politikasının Temelleri ve Türkiye'de Tarımsal Destekleme Politikası**, Stil Matbaacılık, (2001), 103.

⁷⁰ Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı: **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 5 .Baskı, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, (Ankara, 2002), 71.

⁷¹ Arslan KARABAĞLI: **Avrupa Topluluğu (AT) Tarımı İle Türkiye Tarımının Verimlik, Pazarlama ve Dış Ticaret Açısından Değerlendirilmesi**, MPM Yayınları, (Ankara, 1989), 13- 14.

⁷² Münevver YILANCI: "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Eylül, 2001), 39.

⁷³ Josep Maria ARGILES- Eric John SLOF: "New Opportunities For Farm Accounting", **The European Accounting Review**, (Vol:10, 2001) 367.

2.2. Ulusal Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu'nda 18. yüzyıla kadar muhasebe öğreti kitaplarının yokluğundan dolayı muhasebe, devlet muhasebesi şeklinde yaygınlaşmış ve muhasebe eğitiminin de usta-çırak ilişkisine dayanmasına yol açmıştır. 18. yüzyıl başlarında Osmanlı'da usta-çırak ilişkisi yerini, işe yeni alınanlara usta muhasebeciler tarafından genel muhasebe eğitimi verilmesine bırakmıştır. Eğitimdeki bu değişim, muhasebenin vergiye dayalı devlet muhasebesi şeklinde gelişmesi nedeniyle uygulamaya yansımamıştır⁷⁴.

Bu gelişmelerden sonra 1885 yılında Ziraat Müfettişi Aram tarafından tarımsal faaliyet muhasebesine ait 'Muhasebe-i Ziraiye' kitabı basılmıştır. Aram, kitabında demirbaş defteri, muhasebe-i ayniye defteri (miktar kayıtları defteri) ve muhasebe-i nakdiye defteri (kasa defteri) olmak üzere üç ana defter tutulmasını önermiştir⁷⁵.

19. yüzyılın Türk Devletleri Muhasebe Tarihi'nde önemli bir yeri vardır. Bu dönemde iktisadi ve sosyal yapının hızlı bir değişim sürecine girmesi muhasebe düşüncesini de etkilemiş, bu etkileşim neticesinde 1960' da Ticaret Kanunu kabul edilmiş ve devlet kendi muhasebe düzenini yenilemek için günümüze Muhasebat Genel Müdürlüğü, Sayıştay gibi isimlerle gelen Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumları oluşturmuştur⁷⁶. 19. Yüzyılın ikinci yarısına kadar batılı ülkelerin kullandığı basit muhasebe ve daha sonraları kullanılmaya başlanan çift taraflı muhasebe sistemi Osmanlı'da bilinmemekteydi. 19. yüzyılın son çeyreğine doğru özellikle matbaanın da yaygınlaşması ile yaşanan gelişmeler sonucunda devlet muhasebesinde çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmasına karar verilmiş ve

⁷⁴ Oktay GÜVEMLİ: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu (Tanzimata Kadar)**, 2.Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, (İstanbul, 2000), iii-v.

⁷⁵ Oktay GÜVEMLİ: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)**, 3. Cilt İstanbul YMM Odası Yayınları, (İstanbul, 2000), 664-667.

⁷⁶ Oktay GÜVEMLİ: 3. Cilt, a.g.e., vii.

Osmanlı'da zaten var olan devlet muhasebe kültürü sayesinde hızlı bir geçiş dönemi gerçekleşmiştir⁷⁷.

1921- 1922 yıllarında İbrahim Fazıl tarafından yazılan 'Ameleli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi' adlı kitapta çift taraflı kayıt yönteminden bahsedilmiştir. Yazar bu yöntemin ticari ve sanayi kuruluşlar açısından kaçınılmaz olduğunu ileri sürmüştü fakat tarım işletmeleri için karışık ve anlaşılması güç olan bu yöntemin yerine, basit muhasebe yönteminden yararlanarak geliştirdiği yöntemi tavsiye etmiştir. Bu yöntemde tutulacak defterler; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri, ambar defteri ve mukayese defteridir⁷⁸.

1926- 1927 yıllarında yürürlüğe giren Muamele, İstihlak ve Kazanç Vergileri ile 1949 yılında gerçekleştirilen Kurumlar Vergisi Kanunu (GVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) muhasebe uygulamalarını etkilemiştir⁷⁹.

1964 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle çiftçilerin büyük bir kısmı vergiden muaf olmuş, muhasebeye günümüzdeki gibi maliyet, yönetim ve kontrol amacı yerine, sadece vergi amaçlı yaklaşılmasından dolayı tarımsal faaliyet muhasebesi yaygınlaşamamıştır.

XX. Yüzyılın ilk yarısı ve Cumhuriyetin ilk yirmi beş yılında, gerek muhasebe öğretisi gerek muhasebe eğitimi çok düşük seviyelerde kalmıştır. Buna rağmen muhasebe öğretiminde görev alan eğitimciler başlangıçta batı dillerinden çeviri yaparak hazırladıkları kitapların yerine kendi eserlerini yazmaya başlamışlar, böylece muhasebe öğretisi kitaplarının muhasebe eğitiminde daha başarılı ve yaygın bir hale gelmesini sağlamışlardır⁸⁰.

⁷⁷ Oktay GÜVEMLİ: 3. Cilt, a.g.e., vii-ix.

⁷⁸ Oktay GÜVEMLİ: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl)**, 4.Cilt, Avcıol Matbaası, (İstanbul, 2001), 250 - 253.

⁷⁹ a.g.e., 6.

⁸⁰ Oktay GÜVEMLİ: 4. cilt, a.g.e., v.

3. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili düzenlemeler, uluslararası ve ulusal düzenlemeler şeklinde ele alınacaktır.

3.1. Uluslararası Düzenlemeler

Tarımsal faaliyet muhasebesi ile UMS 41’de yer alan açıklamalara girmeden önce, kısaca bu sürecin gelişimi ele alınacaktır. Uluslararası düzenleme yapılmasının gerekliliği ve düzenlemede önemli kuruluşlar ele alınacak, ardından UMS 41’in temelini oluşturan *gerçeğe uygun değer kavramı* ele alınarak bir anlamda UMS 41 için alt yapı oluşturulacaktır.

3.1.1. Uluslararası Düzenlemelerin Gerekliliği

Hızla artan nüfus ve buna bağlı olarak gün geçtikçe büyüyen üretim ve hizmet sektörleri çeşitli düzenlemeleri de beraberinde getirmektedir. Ulaşım ağındaki gelişmeler sayesinde dünyanın herhangi bir yerinde üretilen bir ürün diğer bölgelere hızlı bir şekilde ulaşmakta, iletişim sektöründeki gelişmeler sonucunda ürünlere yönelik bilgi akışı hızlanmaktadır. Günümüzde uluslararası işletmeler farklı coğrafyalarda faaliyette bulunurken, faaliyette bulundukları ülkelerin birbirinden farklı hukuki düzenlemeleri yüzünden zor duruma düşmektedir. Bu duruma örnek olarak Mercedes- Benz vakası verilebilir. Şirket 1993 yılında Alman Muhasebe Standartları’na göre hazırladığı ve 600 Milyon DM kârlı durumda görüldüğü mali tablolarını New York borsasına kote olmak için ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne (US GAAP) göre yeniden düzenlemiş ve 2 Milyon DM zarar görünmüştür⁸¹. Bu ve benzeri olumsuzlukların tekrarlanmaması için uluslararası arenada bir çok alanda ortak düzenlemelere gidilmiştir ve

⁸¹ Güler Manisalı DARMAN: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerine Etkileri”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, (3-5 Kasım 2004, İstanbul), 351.

gidilmektedir. Farklı ülkelerin, aynı muhasebe standartları altında toplanması bu düzenlemelerden biridir.

3.1.2. Uluslararası Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Kurullar

Dünya’da birçok ülke kendi ulusal muhasebe standartlarına sahip olmakla birlikte, özellikle AB’ne üye ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaşma çabaları sonucunda, uluslararası alanda muhasebe ile ilgili uygulamalara Avrupa ve ABD merkezli iki etkili kurul yön vermektedir. Bunlardan biri ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (US GAAP) düzenleyen ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), diğeri ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı (IFRS) düzenleyen Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu* (IASB)’dir.

Bu iki kuruldan biri olan IASB tarafından değişik iş kollarında uygulanmak üzere çeşitli standartlar hazırlanmış ve bu standartlar sayesinde gerek mali tablolarda, gerekse muhasebe uygulamalarında ülkeler arası uyum sağlanmaya çalışılmıştır. Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi’nin Temmuz 2002 tarihinde onayladığı düzenlemeye göre 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren AB’ne dahil ülkelerdeki şirketler, finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS) göre hazırlayacaklardır.

IASB tarafından kurallar ve ilkeler arasında denge kurmayı hedefleyen *ilke esaslı* standartlar oluşturarak, US GAAP ‘ın benimsediği ve *kural esaslı* olduğu için eleştirilen standartlara karşı üstünlük sağlanması hedeflenmiştir⁸².

* 1973-2000 yılları arasında standartları oluşturma görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinde (IASC) iken 1 Temmuz 2000 tarihinden itibaren bu görev Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) verilmiş ve 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren de IASB bu görevi IASC’dan devralmıştır. Daha önce Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ismiyle yayımlanan standartlar IASB döneminde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak yayımlanmaya başlanmıştır.

⁸² Deniz Umut ERHAN: “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, (3-5 Kasım 2004, İstanbul), 42 - 44.

US GAAP'ın raporlamada benimsediği ileri düzeyde ayrıntılandırılmış kurallara karşılık, IASB'in çıkarmış olduğu standartlar incelendiğinde, bu standartların genellikle birçok sektörün ortak ihtiyaçları için hazırlandığı ve biçimden çok öze yöneldiği görülmektedir.

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu, ABD borsalarında işlem gören yabancı işletmelerin US GAAP yerine IFRS'leri kullanmasına izin vermekle birlikte, iki standardın uyumlaştırılmasından yanadır. Nitekim IASB ve FASB çıkarmış oldukları standartların uyumlaştırılması ile ilgili olarak 18 Eylül 2002 tarihinde Norwalk Andlaşmasını yapmışlardır. Bu andlaşma çerçevesinde kısa dönemde üzerinde çalışma yapılacak standartlar belirlenmiştir⁸³.

IASB, sektörlerin ortak ihtiyacı için çıkarılan standartların bir takım özellikli sektörlerin gereksinimlerine cevap vermemesi nedeniyle, sektörlerin esas alındığı standartlar çıkarmaya başlamıştır. Tarım sektörünü ele alan UMS 41 de bu standartlardan biridir. UMS 41'in en önemli özelliği canlı varlıkları tarihi maliyet değeri yerine gerçeğe uygun değerle değerlemektir. UMS 41'in içeriğinde sık sık yer alacak gerçeğe uygun değer kavramıyla ilgili ön bilgi oluşması bakımından aşağıda iki yaklaşım arasındaki geçiş sürecine yer verilmiştir.

3.1.3. Tarihi Maliyet Yaklaşımından Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımına Geçiş Süreci

Sermaye piyasasındaki gelişmeler, bilgiye doğrudan ulaşma şansı bulunmayan yaygın bir sermaye piyasası kullanıcısını ortaya çıkarmıştır. Değişen istekler ve ihtiyaçlar muhasebe bilimini de etkisi altına alarak değerlendirme kavramlarında gerçeğe uygun bilgiyi açıklama kaygısını doğurmuş, bu şekilde gerçeğe uygun değer yaklaşımının kullanım alanı

⁸³ Nalan AKDOĞAN: "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Mart, 2006), 2- 5.

genişlemiştir⁸⁴. Finansal raporlama standartlarının benimsenmesi açısından getirilen temel zorunluluklardan biri de çeşitli türev ürünleri ile para ve sermaye piyasası araçları gibi finansal araçların gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesidir. Böylece tarihi maliyet muhasebesi temeline dayanan geleneksel muhasebe yaklaşımından, gerçeğe uygun değer temelini esas alan güncel muhasebe yaklaşımına geçiş sağlanmıştır. Bu dönüşüm bir muhasebe ilkeler setinden diğer muhasebe ilkeler setine geçişin ötesinde, finansal muhasebe açıklama zorunluluklarında ve finansal raporlarda önemli değişikliklerin göstergesidir⁸⁵.

Gerçeğe uygun değer kavramını ilk uygulayan, ABD ve İngiltere gibi Anglo- sakson ülkeler ile Hollanda gibi halka açık uluslararası şirketlere uzun süredir sahip olan Avrupa ülkeleridir. Bu ülkelerde öteden beri muhasebeciler, yaptıkları işin kuralını da kendilerinin koymaları gerektiği görüşünü savunmuşlardır. Bahsi geçen ülkeler, meslek örgütlerinin gerekli etki ve uzmanlığa sahip olduğu inancıyla bu fikri desteklemişlerdir. Anglo- sakson ülkeler; güçlü sermaye piyasaları, yaygın pay sahipliği kitlesi ve büyük bir bağımsız dış denetçi potansiyeline sahip olmaları ayrıca vergi ve muhasebe kurallarının ayrılığı nedeniyle gerçeğe uygun değere geçişte zorlanmamışlardır. Almanya ve Fransa gibi kıta Avrupası ülkelerde ise bağımsız dış denetim mesleğinin yeterince gelişmemesi yüzünden sermaye piyasaları etkisiz kalmış, bunun sonucunda da pay sahiplerinin finansal bilgilere ulaşma şansı azalmış, buna karşılık, borç veren konumundaki bankalar ve vergi toplayıcısı olan devlet güçlü konuma gelmiştir. Mali raporlamaya vergi ve muhasebe kurallarının hakim olması sonucunda tekdüzelik, kesinlik ve istikrar teşvik edilmiş, esneklik ve kişisel yoruma yer veren gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise herhangi bir varlık gösterememiştir⁸⁶. Açıklanan bu sürecin ardından gerçeğe uygun değer

⁸⁴ Necdet ŞENSOY: “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (Antalya,2003), 23.

⁸⁵ Sinan ARSLAN: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler:IFRS 1-5”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:13, (Eylül, 2004), 57.

⁸⁶ Necdet ŞENSOY: a.g.e., 23- 24.

yaklaşımı uluslararası standartlara ilk olarak 1980’li yıllarda 20 numaralı Devlet Teşvikleri Standardı ile girmiştir.

3.1.3.1. Tarihi Maliyet Yaklaşımı İle Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımının Karşılaştırılması

Gerçeğe uygun değer yaklaşımına geçişi hızlandıran süreçlerden birisi de tarihi maliyet yaklaşımının yetersiz kalmasıdır. Her iki yaklaşımın birbirine göre üstünlük ve sakıncalarını şöyle sıralayabiliriz⁸⁷.

- i. Tarihi maliyet yaklaşımının güçlü yanı güvenilir olması fakat kararlarla ilgili olmaması, gerçeğe uygun değer yaklaşımının güçlü yanı ise kararlarla ilgili olması fakat güvenilir olmamasıdır.
- ii. Tarihi maliyet yaklaşımı her türlü kayıtları belgeye dayandığı için suistimallere kapalı iken, gerçeğe uygun değer yaklaşımında piyasa fiyatı geçerli olduğundan suistimallere daha açık bir yapı vardır.
- iii. Tarihi maliyet yaklaşımı, gerçekleşmemiş zararları dikkate alıp kârları dikkate almadığı için ihtiyatlıdır, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise esnektir.
- iv. Tarihi maliyet yaklaşımı yorumdan çok belgeye dayanmakta, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise yorumu ön plana çıkarmaktadır.
- v. Tarihi maliyet yaklaşımı gerçekleşmiş işlemlere ve belgelere dayandığı için hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmıştır, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise gerçekleşmemiş işlemlere dayandığından hesap verme konusuna esnek yaklaşmıştır.
- vi. Tarihi maliyet yaklaşımı geçmiş kayıtlara dayanmakta, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise gelecekteki işlemlerle ilgilenmektedir.

⁸⁷ a.g.e., 22- 37.

- vii. Tarihi maliyet yaklaşımında gerçekleşmemiş zararlar gösterilip kârlar gösterilmediği için kâr azalmakta, gerçeğe uygun değer yaklaşımında ise gerçekleşmemiş kâr ve zarar gösterildiği için kâr artmaktadır.
- viii. Tarihi maliyet yaklaşımı kârı dolayısıyla ödenecek temettüyü azaltacağı için kârdan pay alacakların tepkisini çekmekte, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise kâr ve temettüyü arttırdığı için ortakların ilgisini çekmektedir.
- ix. Tarihi maliyet yaklaşımında özellikle duran varlıkların satılmak için değil kullanılmak için alındığı düşüncesi hakim olduğundan piyasa fiyatı önemsiz görülmekte, gerçeğe uygun değer yaklaşımında ise varlıklar piyasa değeri ile değerlendirilmektedir.

3.1.4. Uluslararası Tarım Muhasebesi Standardı (UMS 41)

UMS 41’de canlı varlık ve tarımsal ürünlere ait hükümler 59 madde halinde sayılmış ve bu maddelerde amaç ve kapsamdan sonra tanımlara yer verilmiş, daha sonra tanımı verilen canlı varlık ve tarımsal ürünlerin mali tablolara alınması ve değerlendirilmesine ilişkin esaslar ele alınmıştır. Sonraki başlıkta ise kazanç ve zararlar ile ilgili yapılması gerekenler açıklanmıştır. UMS 41’in özellikli konularından biri olan gerçeğe uygun değer ölçülememesi durumunda farklı yöntemler sıralanmış, daha sonra devlet teşvikleri ile ilgili maddeler yer almıştır. Sonraki kısımlarda ise genel açıklamalar, gerçeğe uygun değer kavramının belirlenememesi durumu ile ilgili ek açıklamalar ve devlet teşvikleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

3.1.4.1. Standardın Gerekçesi

Tarımın geleneksel üretim yapısından çıkıp, teknolojik gelişmelere ayak uydurmasıyla birlikte neredeyse bir sanayi sektörü haline geldiği günümüzde,

tarımsal faaliyetlerle ilgili uluslararası muhasebe standardı hazırlanmasının başlıca nedenleri aşağıdaki gibidir⁸⁸.

- i. Tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili uygulamalarda birlik sağlanması,
- ii. Tarihi maliyet yönteminin canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması,
- iii. Tarım işletmelerinin borsada işlem görmesi ve kredi talepleri,
- iv. Diğer standartlardaki düzenlemelerin ihtiyaca cevap vermemesi.

3.1.4.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyetler standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili iş ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir. Standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla kapsamı şu şekilde oluşturmuştur⁸⁹.

- i. Canlı varlıklar,
- ii. Hasat aşamasındaki tarımsal ürünler,
- iii. Devlet teşvikleri.

UMS 41'in, tarımsal faaliyetlerle ilgili olup da kapsamına almadığı unsurlar ve atıf yaptığı UMS şunlardır⁹⁰.

- i. Tarımsal faaliyetle ilgili olan arazi (UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.),
- ii. Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- iii. Hasat sonrasındaki tarımsal ürünler (UMS 2 Stoklar).

⁸⁸ UMS 41: md. B4.

⁸⁹ UMS 41: md. 1.

⁹⁰ UMS 41: md. 2 – 3.

Standart, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmını kapsamına dahil etmekte, hasat noktasından sonraki kısmı ilgili diğer standartlara atıf yapmaktadır. Örneğin, UMS 41, seradaki fideleri canlı varlıklar, elde edilen ürünü tarımsal ürünler olarak kapsamına alırken, ürünün işlenmesi sonucunda elde edilen ürünü (domatesten salça üretilmesi) kapsamına almamaktadır. UMS 41'in kapsamını Tablo 4 yardımı ile özetlemek mümkündür⁹¹.

Tablo 4: UMS 41'in Kapsamı

Biyolojik Varlıklar	Tarımsal Üretim	Hasat Sonrası işleme tabi tutularak farklılaşan ürünler
Koyun	Yün	İplik, halı
Kerestelik Ağaçlar	Kütükler	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, kumaş
	Şeker kamışı	Şeker
Sağmal İnekler	Süt	Peynir
Domuzlar	Domuz eti	Sosis, jambon
Çalısı Bitkiler	Yaprak	Çay, tütün
Üzüm Bağları	Üzüm	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

Tabloda birinci ve ikinci sütunda standardın kapsamına giren canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, üçüncü sütunda ise hasattan sonraki aşamayı oluşturan standardın kapsamına girmeyen ürünler yer almaktadır.

3.1.4.2.1. Yarı Mamuller Açısından Kapsam Sorunu

Bu aşamada tartışılması gereken husus, standardın kapsamı içinde açıkça yer almayan fakat kapsam dışı kaldığına dair de herhangi bir emare bulunmayan yarı mamullerin durumudur. Bu nedenle konu standardın satır araları yorumlanarak tartışılacaktır.

⁹¹ UMS 41: md. 4.

Standardın 13. maddesinde yer alan; “Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür” cümlesinden hareketle *hasat noktasındaki oluşumları ‘yarı mamuller, hasat aşamasına gelmemiş tarımsal ürünlerdir’* şeklinde yorumlayarak yarı mamullerin, UMS 41 kapsamında ‘tarımsal ürün’ olarak kabul edilmesi gerektiği sonucu çıkarılabilir.

Konuya bir başka açıdan bakıldığında ise; ‘hasat’ kavramının standartta ‘ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesi’ şeklinde tanımlanmasından dolayı *‘henüz ürün aşamasına gelmemiş yarı mamulün, canlı varlıktan ayrılma aşamasına da gelmediği varsayılarak canlı varlık olarak tanımlanabileceği’* yorumu çıkarılabilir. ‘Yarı mamuller, canlı varlıkların tarımsal ürünlere dönüşme sürecidir’ veya ‘yarı mamuller fiziken canlı varlıklardan ayrılmamıştır.’ yorumu ile de UMS 41 kapsamında ‘canlı varlık’ olarak kabul edilmesi gerektiği görüşü desteklenebilir.

Konunun özelliği; yarı mamullerin canlı varlık olarak kabul edilmesi durumunda gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürün olarak kabul edilmesi durumunda net gerçeğe uygun değerle, standardın kapsamı dışında kabul edilmesi durumunda ise tarihi maliyetle değerlendirileceğidir.

Tarım işletmelerinde yarı mamuller ,diğer sektörlerdeki işletmelerden farklı olarak, canlı varlığın parçası konumunda ve biyolojik dönüşüme sahiptir. Bu nedenle ‘tamamlanmamış mamul’ niteliğinde kabul edilmesi de tartışılır. Çünkü yarı mamulün ‘yarı’ konumundan ‘tam’ konumuna gelmesi, yani mamul haline dönüşmesi *canlı varlıktan ayrılmaması* ile mümkün olacaktır. Bu durumda yarı mamul, *canlı varlıktan ayrılmadığı sürece* değerlidir. Bize göre bu yarı mamulün, *canlı varlığın değerini arttırıcı nitelik taşımasından ve canlı varlıkların değerlemesi esnasında kullanılabildiğinden dolayı endirekt olarak* değerlidir. Bitkiler, toprağa bağlı olduklarından genellikle aktif bir piyasaları yoktur. Bu nedenle gerçeğe uygun değer belirlenirken, kendilerine

değer katan yarı mamullerin değerinden de yararlanır. Standardın yarı mamul değerlemesini amaç olarak değil, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesinde bir aşama olarak gördüğü, bu nedenle de kapsamında direkt olarak yer vermediği görüşündeyiz.

. 3.1.4.3. Standartta Yer Alan Bazı Kavramlar

Tarımsal Faaliyet: Satışa konu canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetilmesidir⁹². Canlı varlıkların tarımsal ürünlere dönüşmesine fideden biber elde edilmesi, farklı canlı varlıklar oluşmasına da koyunun yavrilaması örnek olarak verilebilir.

Biyolojik Dönüşüm: Tarımsal faaliyet tanımında yer alan dönüştürme işlemi olup, varlıkların kalitesinde veya miktarında gözlemlenebilen ve ölçülebilen bir değişiklik meydana getiren yetiştirme, üretme, bozulma, çürüme ve üreme gibi işlemleri içermektedir⁹³. Bu fiziksel dönüşümlerin her birinden beklenen ekonomik fayda ,gerçeğe uygun değerın tespiti ile doğrudan ilişkilidir. Fideler, hasat aşamasına gelinceye kadar gözlemlenebilen ve izlenebilen bir dönüşüme uğramakta ve bu dönüşüm neticesinde gerçeğe uygun değerlerinde artış meydana gelmektedir. Hasatla beraber fidelerden ürün alındıkça, fidenin gerçeğe uygun değerinde azalma meydana gelecektir.

Tarımsal faaliyet; çiftçilik, ormancılık, yıllık ve yıllara yaygın tarımsal ürün yetiştiriciliği, tarlacılık, çiçekçilik, su ürünleri yetiştiriciliği gibi çeşitli faaliyet alanlarını kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin ortak özellikleri şunlardır⁹⁴.

⁹² UMS 41: md. 5.

⁹³ UMS 41: md. 7.

⁹⁴ UMS 41: md. 6.

i) Biyolojik Dönüşüm Özelliği: Canlı varlıklar biyolojik dönüşüm özelliğine sahiptir⁹⁵. Çünkü bunlar yapılarının doğal bir gereği olarak bozulma, çürüme, üreme gibi değişimlere uğramaktadır.

ii) Biyolojik Dönüşümün Yönetilmesi: İşletme yönetimi; biyolojik dönüşümün gerçekleşmesi için gıda seviyesi, nem oranı, sıcaklık, ışık ve verimlilik gibi koşulları sabitleyip, dönüşümü kolaylaştırarak tarımsal faaliyeti işletmenin diğer faaliyetlerinden ayırır⁹⁶. Standart, tarımsal faaliyetlere doğa faktörünün hakim olmasından dolayı üretimin doğal yollara bırakılmaması ve işletme tarafından gerekli tedbirlerin alınması gerektiğini belirtmiş, okyanus balıkçılığı örneğini vererek yönetilemeyen bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılamayacağını açıklamıştır. Seracılık işletmelerinde biyolojik dönüşüm, doğal faktörlerin yanı sıra ışık, ısı, sulama gibi işlemlerle kontrol altında tutulur.

iii) Biyolojik Dönüşümün Ölçülmesi: Canlı varlıkların kalitesinde ve miktarında meydana gelen değişimlerdir⁹⁷. Bu değişimler *tarımsal faaliyet açısından* canlı varlığın sorunsuz bir şekilde üretimini tamamlaması, *tarımsal faaliyet muhasebesi açısından* gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde tespiti için izlenir. Örneğin fideler; herhangi bir hastalığa karşı *tarımsal faaliyet açısından* kontrol altında tutulurken, tarımsal faaliyet muhasebesinin ilgi alanı bu durumun fidelerin gerçeğe uygun değerinde meydana getireceği etkidir.

Biyolojik dönüşüm neticesinde büyüme (canlı varlığın niteliğinde veya niceliğinde gelişme), bozulma (canlı varlığın niteliğinde veya niceliğinde azalma), üreme (yeni canlı varlık yaratma) yoluyla varlıklarda değişim yaşanabileceği gibi domates, yün, süt vb. tarımsal ürünler de elde edilebilir. Tarımsal faaliyetler ekim, damızlık gibi başlangıç aşamasından hasat ve ürün

⁹⁵ UMS 41: md. 6a.

⁹⁶ UMS 41: md. 6b.

⁹⁷ UMS 41: md. 6c.

elde edilmesi gibi sonuç aşamasına biyolojik dönüşüm vasıtasıyla gelmektedir. Bir tohumun fidana, bir fidanın ağaca dönüşmesi ve meyve vermesi, bir kuzunun koyuna dönüşüp süt vermesi, yine bir tohumun fideye dönüşüp sebze vermesi, bir ağacın kuruması, bir koyunun hastalanıp verimden düşmesi, bir fidenin kırılması, biyolojik dönüşümün üreme, büyüme, bozulma aşamaları için örnektir.

Standartta yer alan diğer kavramlar ise şöyledir:

Canlı Varlık Grubu: Benzer hayvan ve bitkilerin bir araya getirildiği varlık kümesidir⁹⁸. Benzer hayvan ve bitkiler yaş, cins gibi özelliklere göre sınıflandırmaya tabi tutulurlar. Seradaki fideler; patlıcan fideleri, domates fideleri şeklinde sınıflandırılabilir.

Canlı varlıklar; tüketilebilir, taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış, olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Çalışmamızda, özellikle olgunlaşmış, olgunlaşmamış canlı varlık ayırımından yararlanılacaktır. Şimdi bu kavramları açıklayalım.

Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Hasat edilen veya canlı olarak satışa konu olan varlıklardır⁹⁹. Bu duruma bitkilerden buğday, hayvanlardan da eti için beslenen inek örnek olarak verilebilir.

Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Ürün verme aşamasındaki varlıklardır. Bitkilerde sebze elde edilen fide, hayvanlarda sütü için beslenen inek örnek olarak verilebilir.

Olgunlaşmamış canlı varlıklar; tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıkların henüz hasat edilecek aşamamaya gelmemiş olmasıdır. **Olgunlaşmış canlı varlıklar ise;** buğday gibi bir defada hasat edilen

⁹⁸ UMS 41: md. 5.

⁹⁹ UMS 41: md. 43 – 44.

tüketilebilir canlı varlıklar ile patlıcan gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilen taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktır. Bu iki kavramın tarımsal faaliyet boyutu canlı varlıkların ürün verme aşamasına gelip gelmediğidir. Tarımsal faaliyet muhasebesi boyutu ise bu varlıklarla ilgili yapılacak giderlerin nasıl muhasebeleştirileceğidir. Çalışmamızda olgunlaşmamış canlı varlıklar, 'yetişmekte olan canlı varlıklar (yetişmekte olan fideler)', olgunlaşmış canlı varlıklar ise 'hasat aşamasına gelen canlı varlıklar (hasat edilen fideler)' şeklinde yer alacaktır.

Aktif Piyasa: Piyasada işlem gören varlıkların homojen olduğu, istekli alıcı ve satıcıların bulunduğu ve fiyatların kamuya açık olduğu piyasaları ifade etmektedir¹⁰⁰. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine esas teşkil eder. Canlı varlık veya tarımsal ürünün birden fazla aktif piyasası varsa, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır¹⁰¹. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini tespit etmek için sebze halleri, ürün borsaları, hayvan pazarları, kooperatifler vb. piyasalarda oluşan fiyatlar esas alınmaktadır.

Gerçeğe Uygun Değer: Standardın önemli konusudur. Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirmesine veya bir borcun ödenmesine esas teşkil edecek olan fiyatı ifade etmektedir¹⁰². Bu değer, canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün finansal tablolarda yer almasını sağlayacak dinamik bir yapıya sahiptir.

Net Gerçeğe Uygun Değer (NGUD): Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve pazar yerinde katlanması beklenen tahmini maliyetlerinin indirilmesiyle bulunan tutardır.

¹⁰⁰ UMS 41: md. 8.

¹⁰¹ UMS 41: md. 17.

¹⁰² UMS 41: md. 8.

3.1.4.4. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi ve Mali Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar

Canlı varlıklar edinilmeleri ile birlikte muhasebeleştirilerek ilgili hesaplara alınmaktadır. Standartta ilk muhasebeleştirme olarak geçen bu aşamadan sonra canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri tespit edilerek bu değer üzerinden mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Canlı varlıkların aktif bir piyasası olduğu varsayımı ile bu piyasada oluşan fiyatın gerçeğe uygun değer olarak mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Canlı varlıklara ilişkin aktif piyasanın oluşmaması durumunda ise standart farklı yöntemlerin kullanılarak gerçeğe uygun değerın tespit edileceğini belirtmiştir. Bu noktada öncelikle canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmeleri daha sonra ise mali tablolara alınmaları esnasında gerçeğe uygun değerın belirlenmesi için yapılması gerekli işlemler açıklanacak, daha sonra tarımsal ürünlerin değerlemesine yer verilecektir.

3.1.4.4.1. Canlı Varlıkların İlk Muhasebeleştirmeleri Esnasında Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Standart, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerlerinin her zaman güvenilir bir biçimde belirleneceğini varsaymıştır. Bu durumun canlı varlıklar açısından tek istisnası (tarımsal ürünler için böyle bir istisna yoktur) ilk muhasebeleştirme esnasıdır. Standart, piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin farklı tahminlerin güvenilir olmayacağının açıkça anlaşıldığı durumlarda canlı varlığın tarihi maliyet değeri ile değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Bu istisnai durum sadece ilk muhasebeleştirme esnasında geçerli olup, ilk mali tablo döneminde canlı varlık gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

3.1.4.4.2. Canlı Varlıkların Mali Tablolara Alınmaları Esnasında Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

Canlı varlık ve tarımsal ürünler, aşağıdaki şartları sağlamaları halinde mali tablolara alınır¹⁰³.

- i. Varlıklar işletmenin kontrol alanında bulunmalıdır,
- ii. İşletme varlıktan beklenen ekonomik faydayı sağlayabilecek durumda olmalıdır,
- iii. Varlığın gerçeğe uygun değeri veya maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Görüldüğü üzere standartta yer alan şartlar sadece tarımsal ürünlere özgü olmayıp genellikle tüm varlıkların mali tablolara alınması için geçerlidir. İşletmeler aktiflerinde bulunan varlıkların kontrolünden, fiziki özelliklerini dikkate alarak ölçtükleri ekonomik faydasından ve mali tablolarda yer alacak değerinden sorumludur. Özellikle seralarda tarımsal faaliyetin kapalı alanda gerçekleşmesi ve canlı varlığın toprağa bağlı olmasından dolayı kontrol aşaması kolay olmaktadır.

İşletme, canlı varlıkların mali tablolara alınmalarına esas teşkil edecek aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda aşağıda yer alan piyasa fiyatlarına ulaşmaya çalışır¹⁰⁴.

- i. İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasında geçen süre biyolojik dönüşüm bakımından önemsiz ise en son piyasa işlem fiyatı alınabilir,
- ii. Benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra bulunabilir,
- iii. Sektör modellerine ilişkin bilgilerden bir veya daha fazlası elde edilebilir,

¹⁰³ UMS 41: md. 10.

¹⁰⁴ UMS 41: md. 18.

Dikkat edilecek olursa standart öncelikle aktif bir piyasanın olmaması durumunda en son piyasa işlem fiyatını esas almaktadır. Yukarıdaki seçeneklerden elde edilen bilgiler neticesinde sonuçların farklı çıkması durumunda işletme sonuçlardaki farklılığının nedenlerini göz önünde bulundurarak bunlar arasından en güvenilir olanını gerçeğe uygun değer olarak belirleyecektir¹⁰⁵.

Bazı durumlarda canlı varlığa ait herhangi bir piyasa fiyatı da oluşmayabilir. Bu durumda işletme, varlığın gerçeğe uygun değerini net nakit akışları yöntemine göre belirleyecektir. Bu yöntemle göre işletme, nakit akış tablosu oluşturarak nakit girişleri , nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerini belirlemektedir. Nakit girişleri canlı varlığın *mevcut konumu* itibarıyla varlıktan beklenen gelirleri içermelidir. Bu nedenle canlı varlığın mevcut durumu göz önünde bulundurularak yapılan değerlemeye ilave biyolojik dönüşüm, hasat ve satışla ilgili gelecekteki faaliyetlerden kaynaklanan değer artışları dahil edilmemektedir¹⁰⁶. Net nakit akışları tespit edildikten sonra, canlı varlıktan elde etmeyi beklediği net nakit akışlarının piyasada geçerli olan vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucunda bulunan bugünkü değerini hesaplayarak gerçeğe uygun değeri tespit edebilir¹⁰⁷.

Standart ayrıca aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değer in tarihi maliyet değerine yaklaşacağını belirtmiştir¹⁰⁸.

- i. Maliyete ilk katlandıktan sonra biyolojik dönüşümün çok düşük bir seviyede gerçekleşmesi hali. (Bilanço tarihinden hemen önce ekilen fideler örneğinde olduğu gibi.)

¹⁰⁵ UMS 41: md. 19.

¹⁰⁶ UMS 41: md. 21.

¹⁰⁷ UMS 41: md. 20.

¹⁰⁸ UMS 41: md. 24.

- ii. Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerindeki etkisinin önemli görülmemesi durumu, (30 yıllık bir çam korusunun üretim döngüsü içerisindeki ilk büyüme örneğinde olduğu gibi.)

Gerçeğe uygun değerın daha kolay belirlenebilmesi için işletme, canlı varlık veya tarımsal ürünleri piyasadaki fiyatlamaya esas teşkil edecek yaş, kalite, boy, gibi özelliklere göre sınıflandırılabilir.

Standart, dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin hasat noktasında belirlenen net gerçeğe uygun değer ile açıklanması gerektiğini belirtmiştir¹⁰⁹. Net gerçeğe uygun değer aşağıdaki şekilde bulunabilir.

Net Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa Fiyatı – (Pazara Götürme Maliyeti + Pazar Yeri Maliyetleri)

Pazara götürme maliyetleri taşıma giderlerinden oluşurken, pazar yeri maliyetleri komisyoncu ve tüccarlara ödenen ücretler, gümrük vergileri vb. giderlerin toplamıdır¹¹⁰.

İşletme, mali tablolarda yer alan her bir canlı varlık grubu ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubuna ait gerçeğe uygun değeri belirlerken kullandığı yöntem ve varsayımları açıklamalıdır¹¹¹.

İşletmeler ileri tarihli sözleşmeler (futures piyasalar) yoluyla sahip oldukları canlı hayvan ve tarımsal ürünleri satma yoluna gidebilir. Ancak gerçeğe uygun değeri belirlerken sözleşmedeki fiyatlar esas alınmayacaktır. Sözleşmeler, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini

¹⁰⁹ UMS 41: md. 48.

¹¹⁰ UMS 41: md. 14 – 15.

¹¹¹ UMS 41: md. 47.

belirlemede etkili değildir¹¹². Çünkü sözleşme bir anlamda yaptırımdır, oysa gerçeğe uygun değer yaptırımı değil isteği dikkate almaktadır.

Gerçeğe uygun değer belirlendikten sonra oluşturulan mali tablolar, canlı varlıkların kayıtlı değerinde dönem içinde meydana gelen değişikliklere ait aşağıdaki bilgileri de içermelidir¹¹³.

- i. Net gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden kaynaklanan kâr ve zarar,
- ii. Satın almalarından kaynaklanan artış,
- iii. Hasattan kaynaklanan azalış,
- iv. İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
- v. Yabancı bir işletmenin mali tablolarının çevriminden doğan kur farkları,
- vi. Diğer değişimler.

3.1.4.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Belirlenememesi

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde hesaplanacağı varsayımına dayanmıştır. Bu varsayım canlı varlığın piyasa değerinin bulunmaması ve gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılan değişik yöntemlerin güvenilirliğinden şüphe duyulması durumunda geçerliliğini yitirmektedir¹¹⁴.

Bu durumda işletme, canlı varlığı tarihi maliyet yaklaşımına göre değerleyecek ve aşağıdaki hususları açıklayacaktır¹¹⁵.

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde ölçülememesinin nedenleri,

¹¹² UMS 41: md. 16.

¹¹³ UMS 41: md. 50.

¹¹⁴ UMS 41: md. 30.

¹¹⁵ UMS 41: md. 54.

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

Standart tarihi maliyet yaklaşımına geçici olarak izin vermiş olup, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde belirlenmesi halinde tarihi maliyet yaklaşımından vazgeçilip, gerçeğe uygun değere dönülmesini esas almıştır. Bu gibi durumda işletme şu hususları açıklamalıdır¹¹⁶.

- i. Canlı varlığın türü,
- ii. Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- iii. Değişimin etkileri.

Görüldüğü gibi standart gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş, gerçeğe uygun değer yaklaşımının belirlenememesi hallerini saymış, belirlenemediği durumlarda gerçeğe uygun değerin belirlenebilmesi için gerekli seçenekleri sıralamıştır.

3.1.4.5 Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Kâr ve Zararın Raporlanması

Dönemsellik kavramı gereği, kâr ve zararın ilgili dönemin mali tablolarında gösterilmesi ilkesi canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için de geçerlidir. Standart; canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle mali tablolara ilk defa alınması esnasında bu tutarda gerçekleşen bir değişiklikten kaynaklanan kazanç ve zararın olduğu dönemin kâr ve zarar

¹¹⁶ UMS 41; md. 56.

hesaplamasında dikkate alınacağını belirtmiştir¹¹⁷. Standart, kâra örnek olarak mali tablolara ilk defa alınmada buzağı doğmasını, zarara örnek olarak da varlığın gerçeğe uygun değerinden pazar yerinde katlanması beklenen maliyetlerinin indirilmesini göstermektedir¹¹⁸. Görüldüğü üzere standart değerlendirme farklarının gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Canlı varlıklar için söz konusu olan durum tarımsal ürünler için de geçerlidir. Hasat sonucunda tarımsal ürünlerin mali tablolara ilk defa alınmasından dolayı kazanç veya zarar ortaya çıkabilir¹¹⁹. Tarımsal ürünlerin net gerçeğe uygun değerle mali tablolara ilk defa alınmasından kaynaklanan kazanç veya zararlar oluştukları dönemde kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tarım işletmelerinde kâr ve zarar durumunu ortaya çıkaran nedenler sanayi işletmelerine göre farklı özellikler göstermektedir. Tarım işletmelerinde faaliyet konusunun biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıklar olması nedeniyle kâr veya zararın piyasadaki dönemsel dalgalanmalardan mı, yoksa varlıklardaki kalite ve miktar değişimlerinden mi kaynaklandığı sorusu gündeme gelmektedir. Standart özellikle üretim döngüsünün *bir yıldan fazla olması durumunda* fiziksel özelliklerden kaynaklanan değişimlerle, fiyatlarda oluşan değişimlerin ayrı ayrı açıklanmasını önermektedir.

Görüldüğü üzere standart kâr ya da zararın kaynağını ikiye ayırmıştır. Birincisi fiyatlarda meydana gelen artış / azalıştan kaynaklanan kâr / zarar, ikincisi ise tarım işlemelerine özgü biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelen artış ya da azalıştan kaynaklanan kâr / zarardır.

¹¹⁷ UMS 41: md. 26.

¹¹⁸ UMS 41: md. 27.

¹¹⁹ UMS 41: md. 28.

Örneğin; iki farklı serada aynı ürünün yetiştirilmesi ve aynı piyasa fiyatından satışa sunulması durumunda bir serada yüksek verim sayesinde kâr, diğer serada düşük verim yüzünden zarar söz konusu olabilir. Bu duruma bir örnek de saksı çiçekçiliği yapan seracılık işletmelerinden verilebilir. Özellikle saksı çiçeklerinde ürünün fiziki görünümüyle fiyatı arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur. Ürünler seralarda satışa hazır halde beklerken biyolojik dönüşüm neticesinde büyümekte bu sayede gerçeğe uygun değerinde bir artış söz konusu olmaktadır. Buradaki artış ürünün biyolojik dönüşüm neticesinde büyümesinden kaynaklanan bir değer artışı olup direkt olarak fiyattan kaynaklanan bir artış değildir.

Cari dönem boyunca canlı varlıklarının ilk muhasebeleştirilmeleri ve gerçeğe uygun değeri ile tahmini pazar yeri maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamı açıklanır¹²⁰. Açıklamalar sayısal veya düzyazı olarak her bir canlı varlık grubu için ayrı ayrı yapılır¹²¹. Bu gruplandırma tüketilebilir / üreyen veya olgunlaşmış / olgunlaşmamış şeklinde olabileceği gibi bunlara ait sayısal bilgilere de yer verilmesinde fayda vardır.

3.1.4.6. Devlet Teşviklerinin Mali Tablolara Alınması

Standart net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerini kapsamına almış, kayıtlı değer ile değerlendirilen canlı varlıklar için Devlet Teşvikleri ile ilgili 20 no'lu UMS' ye atıf yapmıştır. Devlet Teşvikleri UMS 20' de şu şekilde tanımlanmıştır: "Önceki dönemlerde veya gelecekte işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili belirli kıstaslara uymuş veya uyacak olması karşılığında devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynaklardır."

UMS 41, net gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin mali tablolara alınmasını, koşulsuz olarak

¹²⁰ UMS 41: md. 40.

¹²¹ UMS 41: md. 41 – 42.

verilen devlet teşvikleri ve koşullu olarak verilen devlet teşvikleri şeklinde ikiye ayırmıştır.

Koşulsuz devlet teşviklerinin mali tablolara alınmasını içeren 34. maddeye göre, net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin olarak verilen ve herhangi bir koşul aranmayan devlet teşvikleri, tahsil edilebilir duruma geldiği takdirde gelir olarak kaydedilebilir. Gelir tablosu ilkeleri ile uyum gösteren bu madde ile karşılıksız devlet teşviklerinin mali tablolara alınması için devletten alınan teşviğin alacak durumuna gelmesi ve herhangi bir koşula bağlı olmaması gerekmektedir.

Koşullu devlet teşviklerinin mali tablolara alınmasını düzenleyen 35. maddede ise net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetin önceden belirlenmiş bir alanında faaliyette bulunulmasının yasaklaması gibi bir koşula bağlı olarak verilmişse, söz konusu teşvikler ancak belirlenen koşullara uyulduğu takdirde gelir olarak kaydedilebilir. Nitekim gelir tablosu ilkelerine göre de şarta bağlı gelir ve kârlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır. Örneğin; seracılık faaliyeti için alınan bir devlet teşviğinin koşulu, ilgili alanda seracılık dışında başka bir faaliyette bulunulmaması olabilir. İşletmenin belirlenen koşula uymaması durumunda, devlet verdiği tüm teşviği geri isteyebilir. Bu ihtimal göz önünde bulundurularak alınan teşvik, belirlenen süre dolmadıkça gelir kaydedilip mali tablolarda gösterilemez. Eğer devletin koşul olarak belirlediği süre, verilen teşviğin aradan geçen zaman zarfına bağlı olarak işletme tarafından kazanılmasına imkan tanırıyorsa, söz konusu teşvik dönemler itibarıyla gelir olarak mali tablolarda gösterilebilir¹²².

Standart, devlet teşviklerinin mali tablolardaki sunumu ile ilgili aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir¹²³.

- i. Mali tablolarda yer alan devlet teşviklerinin yapısı ve kapsamı,

¹²² UMS 41: md. 36.

¹²³ UMS 41: md. 57.

- ii. Bunlarla ilgili yerine getirilmemiş yükümlülükler ve ihtimaller,
- iii. Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Herhangi bir devlet teşviğinin canlı bir varlığa ait olması ve maliyetinden birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle değerinin ölçülmesi durumunda bu canlı varlığa ilişkin devlet teşviklerine UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanacaktır¹²⁴. Açıklamadan da anlaşılacağı üzere canlı bir varlığa ait gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumunda, maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle varlığa ilişkin değer tespit edilmektedir. UMS 41, canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülememesinden dolayı bu tür devlet teşviklerini kapsamı dışında bırakmıştır.

3.1.4.7. Mali Tablolarla Birlikte Sunulmayan Bilgiler

Mali tabloların karmaşık bir şekil almaması ve faydalananlar tarafından anlaşılır olması açısından işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerini detaylı bir biçimde göstermesi beklenemez. İşletmeler yasal zorunluluk ve sosyal sorumluluk gereği birtakım bilgileri mali tablolarda açıklarken, yine aynı gerekçelerle bir takım bilgilere de dipnotlarda yer verirler.

Tarım işletmelerine ait mali tablolar canlı varlıklara ait ayrıntılı bilgileri içermemektedir. Standart, mali tablolarda yer almıyorsa işletmenin aşağıdaki bilgileri de açıklamasını istemektedir¹²⁵.

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

¹²⁴ UMS 41: md. 37.

¹²⁵ UMS 41: md. 46.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak mali tablolarda sunulmayıp, ayrıca açıklama yapılması istenilen bilgiler ise şunlardır¹²⁶.

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

3.2. Ulusal Düzenlemeler

Bu kısımda ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren kurum ve kuruluşlar tarafından getirilen düzenlemeler incelenecektir

3.2.1. Ulusal Düzenlemelerin Gerekliliği

Ülkemizde muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, düzenlemeyi yapan kurum ve kuruluşların muhasebe yaklaşımlarını yansıtmakta, bu nedenle de ülke genelinde işletmeler farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemek zorunda kalmaktadır. Bu tablolardaki finansal bilgiler, muhtemel finansal krizlerin önceden görülmesini sağlayıp erken uyarı sistemlerini çalıştıracak yeterliliğe sahip olsalar¹²⁷ da karşılaştırılabilirlik vasıflarını kaybetmektedir. Bazen bir banka, VUK'na göre çıkarttığı finansal tabloyu banka olmasından dolayı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu talebine göre ve halka açık olmasından dolayı SPK mevzuatına göre düzenlemek zorunda kalmaktadır. Bunun sonucunda ortaya üç farklı dönem kâr / zararı çıkmaktadır. Çok uluslu şirketler tarafından yerel standartlara göre düzenlenen finansal tabloların anlaşılammaması; bu şirketleri yatırımlarını verimli bir şekilde işletebilecekleri, gerçek kazançları üzerinden vergi

¹²⁶ UMS 41; md. 49.

¹²⁷ Ramazan AKTAŞ: “Muhasebe Standartları ve Yönetişim”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, (3-5 Kasım 2004, İstanbul), 432.

ödeyebilecekleri, kâr transferinde engellerle karşılaşmayacakları ve kendilerini güvende hissedebilecekleri ülkelere yönlendirmektedir.

3.2.2. Ulusal Düzenlemelere Yön Veren Kurullar

Politik olarak; bir ülkenin muhasebe standartlarının benimsenerek diğer ülkelerin bu standartları uygulaması hükümetlerce kabul görmediğinden, oluşturulan bağımsız standartların ,ülkelerin iç düzenlemelerinin gelişmişlik durumuna göre, aynen uygulanması veya ülke standartlarına uyumlaştırılması seçeneği ile karşılaşilmektedir¹²⁸.

Bazı ülkeler uluslararası standartların ulusallaştırılması türü bir yapılandırma yerine '*mali tabloların düzenlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyulur*' şeklinde bir maddelik bir kanun veya tebliğ çıkarma görüşünde olsalar da, ülkemiz açısından bu tarz bir yaklaşımın çeşitli sakıncaları bulunmaktadır. Bu sakıncalar; yabancı dilde ve yabancı bir kurul tarafından çıkarılmış bir muhasebe standardına uyulması durumunda verilecek cezanın hukuki açıdan tartışmaya açık olması, genel ifadeler içermesinden dolayı ifadelerin özüne inilememesi, çeviri esnasında oluşabilecek farklı anlam ve yorumların uygulamaya yansması ve uluslararası standartlarda yer almayan hususların uygulanamamasıdır¹²⁹.

Uyum için gerekli ulusal standartların kimler tarafından ve ne şekilde oluşturulacağı konusunda üç seçenek vardır. Bu seçenekler; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla oluşturulması, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla oluşturulması veya kamu sektörünün düzenleme yetkisini bir kurulaşa devretmesi şeklindedir. Bununla birlikte kaliteli standartlarının üretilmesi için standart belirleme sürecinin; uygulayıcı ve kullanıcılarla ilgili

¹²⁸ Cemal İBİŞ:” Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma”, **I. Uluslararası Türkiye (VII. Türkiye) Muhasebe Denetim Sempozyumu**, (İstanbul, Mart 2006) ,129.

¹²⁹ Hamdi BAĞCI: “Ulusal Muhasebe Standartlarımız ve Uluslararası Standartlarla Uyum”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, (10-12 Ekim 2002, İstanbul), **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Yeni Yaklaşımlar**, (TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 119), 112.

geniş bir kesimin görüşünün alındığı şeffaf bir şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Bunlara ilave olarak standart oluşturma fonksiyonuna sahip kuruluşun yaptırım gücünü sağlayacak yasal dayanağının bulunması, yeterli uzman kadroya sahip olması, uluslararası gelişmelere uyum sağlayabilmesi gibi şartları taşıması gerekmektedir¹³⁰.

Ülkemizde, muhasebe uygulamalarına yön veren kurullar tarafından yapılan konumuzla ilgili bir kısım düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

- i. *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*: Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41)
- ii. *Sermaye Piyasası Kurulu*: Tarımsal Faaliyetler Standardı (SPK 31), Uluslararası Değerleme Standartları (UDES).
- iii. *Maliye Bakanlığı*: Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Tekdüzen Hesap Planı.
- iv. *Adalet Bakanlığı**: Türk Ticaret Kanunu Taslağı.

TMSK, finansal tablolar ile ilgili düzenlemeleri IASB ile koordineli olarak yapmakta, SPK ise borsada işlem gören şirketlere yönelik tebliğler yayımlayarak şirketlerin faaliyetlerine yön vermektedir. Kamu otoritesi olan Maliye Bakanlığı ise gerekli kanun ve yönetmeliklerle muhasebe alanındaki gelişmeleri şekillendirmektedir.

3.2.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

TMSK, uluslararası alanda muhasebe standartlarında yaşanan uyum çalışmalarından hareketle IFRS setini aynen kabul etme ve set olarak uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır¹³¹.

¹³⁰ Saim ÜSTÜNDAĞ: “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar”, **SPK (1923- 2003)**, 2. Cilt, SPK Yayınları, (Yayın No: 147, Ankara, 2004), 829, 843 - 844.

* Adalet Bakanlığı’nın muhasebe ile ilgili bir düzenlemede yer alması istisnai bir durumdur. Şöyle ki, Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan TTK Tasarısı’nın muhasebe ile ilgili olan hükümlerinde Türkiye Muhasebe Standartları’na atıf yaptığı vurgulanmak istenmiştir

Bu karar uyarınca TMSK, günümüze kadar olan süreçte düzenli olarak IAS / IFRS ile uyumlu TMS / TFRS 'nı yayımlamaktadır*.

Bu bağlamda Kurul, tarım sektörüyle ilgili UMS 41'in esas alındığı 41 no'lu Türkiye Muhasebe Standardını (TMS 41) yayımlamıştır**. Bu standart da diğer tüm standartlar gibi bire bir çeviriyle yayımlanmış bulunmaktadır.

3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Bu kısımda SPK'nın muhasebe standartları ve uluslararası değerlendirme standartları hakkındaki tebliğleri ele alınacaktır.

3.2.2.2.1. SPK Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in 31. Kısımında (SPK 31) Yer Alan Düzenlemelerin UMS 41 ve TMS 41 İle Karşılaştırılması

SPK; çıkardığı Seri XI, 25 no'lu Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğin 31. Kısımında yer alan düzenlemede UMS 41'i esas almıştır. UMS 41'in çevirisini kullanıp ilave olarak açıklama veya yorum getirmemiştir. Bu durum standardın anlaşılabilirliğini ve buna bağlı olarak da uygulanabilirliğini güçleştirmiştir.

¹³¹ Nalan AKDOĞAN: "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Eylül, 2004), 21

* TMSK'un görevlerinden biri de "Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmaktır." Ağustos 2006 tarihi esas alındığında 31 adet TMS ve 6 adet TFRS'den oluşan IFRS 7 dışındaki tüm set yayımlanmıştır.(Yürürlükten kaldırılanlar bu rakama dahil değildir).

** TMS 41, 24.12.2006 tarih ve 22 sıra no'lu tebliğle yayımlanmış ve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinden itibaren yürürlüğe girmiştir. TMS 41, TMS adıyla düzenlenen son standart olup, daha sonra düzenlenen standartlar IFRS ile uyum çerçevesinde TFRS olarak yayımlanmaya başlamıştır.

SPK Tebliği içerik olarak UMS 41'i esas alsa da Şekil olarak UMS 41'de yer alan açıklamaları gruptandırarak sunmuştur. Şöyle ki UMS 41 ara başlıklar altında sıralanan 59 maddeden oluşurken, SPK tebliği bunları dört bölüm Şeklinde gruptandırıp 21 madde halinde sunmuştur. UMS 41'de amaç, kapsam, tanımlar, genel kavramlar, aktifleştirme-değerleme gibi başlıklar ve bunların altında başlıklarla ilgili maddeler yer alırken, SPK tebliğinde ilk bölümde amaç kapsam ve tanımlar ana başlığı altında ilgili kavramlar incelendikten sonra, ikinci bölümde canlı varlık ve tarımsal ürünlerin mali tablolara alınması ve değerlemesine ilişkin esaslar, üçüncü bölümde devlet teşvikleri ve son bölümde de kamuya açıklanacak hususlar ele alınmıştır.

SPK 31 ve TMS 41' in ortak özelliği ise UMS 41'i esas alarak hazırlanmalarıdır. SPK Tebliği içerik olarak TMS 41 ile benzerlik gösterse de Şekil ve kullanılan dil açısından farklılıklar bulunmaktadır.

İçerikte kullanılan dil açısından SPK Tebliği, TMS 41 kadar başarılı değildir. TMS 41, SPK Tebliği'nden sonra yürürlüğe girmesi bakımından eksikleri giderici niteliktedir. UMS 41'in önemli konularından biri olan 'fair value' , SPK 31 ve UDES'nda makul değer, TMS 41 ve TTK Tasarısı'nda ise gerçeğe uygun değer olarak yer almıştır.

Şekil olarak ise SPK Tebliği; UMS 41'de dağınık olarak verilen birbiri ile ilişkili konuları bölümler halinde gruptandırmıştır. Bunun en iyi örneği gerçeğe uygun değer ile ilgili bilgilerin tek başlık altında toplanmasıdır. Bize göre standardın uygulanmaya başlamasından sonra üzerinde en çok yorum yapılacak konulardan biri gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde izlenecek yol olacaktır. Çünkü her iki düzenlemede de gerçeğe uygun değerin tespiti ile ilgili açıklamalar yer almış, neler yapılması gerektiği açıklanmış, fakat takip edilecek sırada boşluklar oluşmuştur. Standardın bu konuda herhangi bir sıralamada bulunmaması girişimciyi bu konuda serbest bırakması anlamına gelebilir. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde izlenebilecek yol ile ilgili önerimiz bir sonraki bölümde akış Şeması Şeklinde yer almıştır.

Sonuç olarak SPK Tebliği UMS 41' de yer alan maddeleri belli bir tasnife tabi tutarak bölümlere ayırmış ve bu şekilde standarda bir düzenleme getirmiştir. TMS 41 ise şekil açısından bağlı kaldığı UMS 41'i daha anlaşılır ifadelerle sunmuştur.

3.2.2.2. SPK Uluslararası Değerleme Standartları (SPK UDES)

SPK; sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, sermaye piyasası kurumlarının ve ihraççıların sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yaptıracakları değerleme işlemlerinde verilen değerleme hizmetlerine ilişkin esasları belirlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliği* (SPK UDES) çıkarmıştır.

SPK UDES; standartlar, uygulamalar ve kılavuz notları** olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Tebliğde yer alan tarımsal mülklerin değerlemesi kılavuz notu, konu bütünlüğü açısından üçüncü bölümde seracılık işletmelerinde tarımsal arazilerin değerlemesi konusunda ele alınacaktır.

3.2.2.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Bu kısımda öncelikle vergi mevzuatındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemelere yer verilecek, daha sonra da ilgili mevzuattaki hükümlerin UMS 41 ile karşılaştırması yapılacaktır. Ülkemizde 1994 yılından itibaren uygulanmaya başlayan ve muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplarda ülke içi birlik sağlamayı hedefleyen Tekdüzen Hesap Planı, seracılık işletmelerinin ihtiyaç duyduğu hesaplarla ilişkilendirileceği için bir sonraki bölümde yer almıştır.

* 03.03.2006 tarih ve 26100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup (Seri: VIII, No: 45) 01.05.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

** SPK UDES Tebliği'nde farklı konularda 14 adet Uluslararası Değerleme Kılavuz Notu bulunmaktadır. 10 Numaralı Kılavuz Notu Tarımsal Mülklerin Değerlemesine ayrılmıştır. Tüm kılavuz notları giriş, kapsam, tanım, muhasebe standartlarıyla ilişkisi, kılavuz ve yürürlük tarihi olmak üzere altı bölümden oluşmaktadır.

3.2.2.3.1. Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu'nda işletmelere ait kayıt ve belge düzeni ile mali tablolara ilişkin hükümlerin yer alması vb. nedenler, işletmelerin muhasebe uygulamaları esnasında vergi mevzuatına bağlı kalmalarını zorunlu kılmaktadır¹³². Muhasebe uygulamaları ile vergi yasaları iç içe olmasına karşın önemli olan vergi yasalarındaki değişikliklerin muhasebe uygulamalarını kökten etkilememesidir. Vergi yasaları ile getirilen değişiklikler karşısında muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinin zarar görmemesi için, değişiklikleri içeren vergi yasasının amacı özümsemeli ve bu amaç doğrultusunda muhasebe kurallarına uygun çözüm arayışları geliştirilmelidir¹³³.

Geçmişten günümüze vergi ile muhasebenin gelişimi arasında direkt bir ilişki söz konusu olmuş ve tarım işletmelerinin vergi kapsamına alınarak yeterince vergilendirilip vergilendirilmediği sorunu tarımsal faaliyeti de yakından ilgilendirmiştir¹³⁴. Bununla birlikte ülkemizde tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarına çoğunlukla vergisel boyutta bakılmış ve bir anlamda muhasebe verginin gölgesinde kalmıştır. Bu nedenle tarımsal faaliyet muhasebesi yıllarca ihmal edilmiş, tarım kesimi belirleyici unsur olarak vergisel anlamda yapılan düzenlemeleri kabul ettiği için vergi kanunlarındaki düzenlemeleri esas almışlardır.

GVK geliri, 'bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır'¹³⁵ şeklinde tanımlamaktadır. GVK geliri yedi gruba ayırıp, ikinci

¹³² Saim ÜSTÜNDAĞ: a.g.e., 857- 858.

¹³³ Mehmet SAYARI: "Muhasebe Vergi Yasalarının Vesayetinden Kurtarılmalı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Nisan, 1999), 69.

¹³⁴ Sabri BEKTÖRE- Davut AYDIN: "Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi", **IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (Burhaniye, 1982), 236.

¹³⁵ GVK: md. 1.

sırada zirai kazançlara¹³⁶ yer vermiştir. Kanun, tarımsal faaliyetlerle uğraşan gerçek kişileri *çiftçi* olarak nitelendirmiş ve elde ettikleri gelirleri zirai kazanç saymıştır. Buna karşılık kollektif şirketlerle adi veya komandit şirketlerin tarımsal faaliyetlerden elde ettikleri geliri, zirai kazanç olarak kabul etmeyip ticari kazanç grubuna dahil etmiştir¹³⁷.

VUK zirai kazanç tanımını yaptıktan sonra zirai kazancın belirlenmesinde esas alınacak ölçülerle ilgili açıklamalara da yer vermiştir¹³⁸. Yıllık üretim değeri, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli, ortalama satış fiyatı ile ilgili tanımlamalara yer vererek bu ölçülerin nasıl tespit edileceğini açıklamış; tarla, bağ ve sebzeçilik ziraatında ölçü birimi olarak dönümün esas alınacağını belirtmiştir.

VUK. değerlendirme konusunda ise maliyet bedelini esas almıştır. Zirai mahsullerin¹³⁹ ve zirai işletmelere ait hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceğini, maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedelin kullanılabileceğini belirtmiştir. Emsal bedel, işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir¹⁴⁰.

Zirai kazançların vergilendirilmesi, gerçek usulde vergilendirme ve kaynakta kesinti (stopaj) usulü vergilendirme olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Düşük gelir grubuna mensup çiftçiler kaynakta vergilendirilirken, yeterli işletme büyüklüğüne sahip çiftçiler bilanço esaslı veya işletme defteri esasının yer aldığı gerçek usulde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. (VUK, işletmelere defter tutma esasını seçme hakkını tanımıştır.)

¹³⁶ GVK: md. 2.

¹³⁷ GVK: md. 52.

¹³⁸ VUK: md. 45.

¹³⁹ VUK: md. 276.

¹⁴⁰ VUK: md. 277.

Kaynakta kesinti ile vergilendirmenin önemli nedenleri vergi toplamadaki işlem kolaylığı, tarım işletmelerinin küçük aile işletmelerinden oluşması ve eğitim seviyelerinin düşük olmasıdır. Bu yöntemin dezavantajları ise kayıt tutma zorunluluğunun olmamasından dolayı işletme analizlerinin sağlıklı bir biçimde yapılamaması, vergi adaletinin sağlanamaması ve çiftçilerin satın aldıkları ürünlere ait KDV'ni mahsup edemediklerinden dolayı maliyetlerinin yükselmesidir¹⁴¹. Vergilendirmeye esas olacak kârın tespitinde hangi unsurların gelir sayılacağı¹⁴² ve hangi unsurların gider olarak kabul edilip hasılatından indirileceği¹⁴³, buna karşılık hasılatından indirilemeyecek giderlerin neler olduğu¹⁴⁴ GVK'nda belirtilmiştir.

3.2.2.3.2. Vergi Mevzuatındaki Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Düzenlemelerin UMS 41 İle Karşılaştırılması

Vergi mevzuatı, tarımsal faaliyetlere vergi boyutu ile yaklaşmasından dolayı diğer düzenlemelerden farklılık göstermektedir. SPK 31 ile TMS 41, bir anlamda UMS 41 ile aynı hükümleri taşıdıkları için bunların ayrı ayrı vergi mevzuatımızla karşılaştırılması yerine sadece UMS 41'in karşılaştırılması tercih edilmiştir.

Vergi mevzuatının tarımsal faaliyetlerle ilgili düzenlemeleri vergi matrahının tespit edilmesine yöneliktir. Oysa UMS 41 vergisel kaygılarla değil, çeşitli ülkelerde tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla hazırlanmıştır.

GVK'nun 52. maddesinde yer alan tarımsal faaliyet tanımı, UMS 41'de yer alan tanımdan daha kapsamlıdır. GVK hasattan sonraki bazı faaliyetleri de tarımsal faaliyet kabul ederken, UMS 41 hasat noktasına kadar olan kısmı

¹⁴¹ Osman KILIÇ- Bülent ÇELEBİ: “Türkiye’de Tarımdan Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme”, **Yaklaşım Dergisi**, (Mayıs, 2005), 142- 145.

¹⁴² GVK: md. 56.

¹⁴³ GVK: md. 57.

¹⁴⁴ GVK: md. 58.

kapsamına almış, hasattan sonraki faaliyetlere ise kapsamında yer vermemiştir.

Vergi mevzuatı değerlendirme bakımından tarımsal ürünler ile canlı hayvanlar için farklı yöntemler benimsemiştir. Tarımsal ürünler için maliyet bedeli kullanılırken, canlı varlıklar için varsa borsa rayici, borsa rayicinin olmaması durumunda kayıtlı değer, kayıtlı değer de tespit edilmemesi durumunda emsal değer esas alınacaktır. UMS 41 ise, canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için net gerçeğe uygun değer esas alınacağını belirtmiştir.

Değerleme ile ilgili bir diğer husus ise, değerlendirme farklarının vergi mevzuatına göre bilançoda gösterilmesidir. UMS 41'deki 'net gerçeğe uygun değer yaklaşımından doğan farklar oluştukları dönemde kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınır' açıklaması bu farkların gelir tablosunda gösterileceğini ortaya koymaktadır. UMS 41 bu duruma örnek olarak bir buzağının doğmasını vermiştir. Yine vergi mevzuatına göre kâr veya zarar ancak satış ile birlikte ortaya çıkmakta, UMS 41'e göre ise canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin değerlendirme farklarından oluşan kâr veya zarar da gelir tablosunda yer almaktadır.

Vergi mevzuatı, işletme aktifinde *bir yıldan daha uzun süre* kalan amortismanla tabi canlı varlıkları tek tek sayıp amortisman oranlarını belirlemişken, UMS 41 bu konuda herhangi bir açıklamaya yer vermeyerek işletmeleri serbest bırakmıştır.

Vergi mevzuatı amortismanlarda dağıtım yaklaşımını, UMS 41 değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Vergi mevzuatı amortismanla tabi tutar konusunda kayıtlı değeri, UMS 41 ise gerçeğe uygun değeri esas almıştır.

Vergi mevzuatına göre, tarım arazileri seracılık örneğinde olduğu gibi üzerindeki tesis ile birlikte değerlendirilir. Tarım arazisi üzerinde tesis olabileceği gibi ağaç, bina vb. varlıkların olması, birlikte değerlendirme yöntemini

değiştirmez. UMS 41 ise toprak varlığının ayrı, üzerindeki tesis, ağaç vb. varlıkların ayrı değerlemeye tabi tutulacağını belirtmiştir. Her iki düzenlemenin ortak noktası ise maliyet değerini benimsemiş olmalarıdır.

Vergi mevzuatında devlet teşvikleri ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. UMS 41 ise son bölümünü devlet teşviklerine ayırmış, buna ilave olarak Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile ilgili 20 no'lu UMS' ye de atıf yapmıştır. Her iki düzenlemenin ortak yanı, tahakkuk esasının benimsenmiş olmasıdır.

3.2.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda TMS İle İlgili Düzenlemeler

Ülkemiz hukuk sistemine 1957 yılından itibaren giren Türk Ticaret Kanunu'nun günümüz ekonomik ve hukuki şartlarına uyum sağlayamamasından dolayı yenileme çalışmaları süren yeni TTK tasarısı halindedir*.

6 Kitap ve 1535 maddeden oluşan tasarıda Ticari Defterler ismini taşıyan Birinci Kitap Beşinci Bölüm, 64 - 88. maddelerden oluşmuş ve altı madde hariç diğer tüm maddelerde, ayrıca Ticaret Şirketleri başlığını taşıyan İkinci Kitap'taki on maddede Türkiye Muhasebe Standartları veya Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ibaresi yer almıştır. Bu kavramların yer aldığı ilgili 28. madde incelendiğinde TTK'nun muhasebe ile ilgili hükümlerde kurul olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu kural olarak da Türkiye Muhasebe Standartları'nı esas aldığı görülmektedir.

* TTK Tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 15.11.2005 tarihinde Adalet Komisyonu'na sevk edilmiş ve komisyon tarafından tasarının geneli üzerinde görüşüldükten sonra alt komisyona havale edilmiş ve görüş alınmak amacıyla 21.12.2005 tarihinde kamu kurum ve kuruluşları, üniversiteler, sivil toplum örgütleri ve diğer kuruluşlara gönderilmiştir. Alt komisyon tarafından 14.06.2006 tarihinde taslak çalışmaları neticelendirilmiş ve bazı maddelerinde bir takım değişiklikler yapılarak tekrar Adalet Komisyonu'na gönderilmiştir (İlgili değişiklikler için bakınız:, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/TTKAltKomisyonRaporu.DOC>, (Erişim Tarihi: 26.07.2006).

Tasarı hazırlanırken alt komisyon tarafından yapılan düzenlemelerde de bu hususunun dikkate alındığı görülmektedir^{**}. Kayıt dışılığın en aza indirilmesi için kamuyla özel sektör muhasebeleştirme tekniklerinin ve anlayışının paralellik arz etmesi gerekmektedir¹⁴⁵.

^{**} Örneğin, tasarının bir maddesinde yapılan değişikliğinin gerekçesini alt komisyon şu şekilde açıklamıştır: Tasarının 79. maddesinde kullanılan “değerlendirilir” kelimesi “değerlenir” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik varlıklara değer biçme işleminin düzenlendiği diğer maddelerde de uygulanmıştır. Çünkü, Türk Dil Kurumu tarafından çıkarılan Türkçe Sözlükte gerek “değerlendirme” gerek “değerleme” kelimeleri, değerlemek işi ve kıymetlendirme şeklinde anlamlandırılmışsa da, bilanço hukukunda varlıklara değer biçme işinin “değerlendirmek” değil de “değerlemek” mastarı ile ifadesinin daha yaygın olduğu belirlenmiştir. Özellikle Vergi Usul Kanununun “değerleme” mastarını kullanmış olması (VUK M. 258 vd.) kelimeyi teknik terim haline getirmiş, Türkiye Muhasebe Standartları da bunu pekiştirmiştir. Türk Ticaret Kanununun, finansal tablolar yönünden temel kanun olarak aynı teknik terimi kullanması zorunludur.

¹⁴⁵ Adem ŞAHİN: “Ticaret Hukuku Uygulamaları ve Profesyonel Muhasebe Mesleği”, **I. Uluslararası Türkiye (VII. Türkiye) Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (İstanbul, 2006), 386.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

1. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

Bu kısımda seracılık işletmelerinde muhasebenin önemi, değerlendirme ve amortisman konuları ele alınacaktır. Son olarak, seracılık işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması konusu açıklanacaktır.

1.1. Seracılık İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Seracılık işletmelerinde yoğun sermaye ve işgücüne ihtiyaç duyulması, yapılan tarımsal faaliyetlerde teknolojinin yoğun olarak kullanılması seracılık işletmelerini diğer tarım işletmelerinden farklı bir konuma taşımaktadır.

Seracılık işletmelerinde üretim döngüsü içinde birçok direkt ve indirekt giderler yer almakta ve bu giderler nitelikleri gereği dönem başına veya dönem sonuna sirayet edebilmektedir. Ürünlerin birden çok defada hasat edilmesi, hasat neticesinde elde edilen kâr / zararın sınıflandırılmasını güçleştirmektedir. Üretim girdilerinin çeşitliliği ve üretimin sürekliliği bu tür girdi - çıktı hareketlerinin bir disiplin altına alınması ihtiyacını doğurmuştur.

Seracılık işletmeleri de diğer işletmeler gibi bu disiplini muhasebe ile sağlamaktadır. Muhasebe, seracılık işletmelerinin tesis aşamasından hasat aşamasına kadar olan gider ve gelirlerine ilişkin tüm işlemlerini ilgili belgeler vasıtasıyla kayıt altına almakta ve tasnife tabi tutmaktadır. Muhasebenin, kayıtlama ve raporlamanın yanında analiz etme ve yorumlama işlevlerini de yerine getirmesi alınacak kararlarda etkili olmakta ve bu fonksiyonların verimliliği, işletmede muhasebe sisteminin iyi bir biçimde işleyip işlemediğine bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

İyi işleyen bir muhasebe sistemi, muhasebe ile ilgili tutulacak defterleri, kullanılacak belgeleri, düzenlenecek mali rapor veya tabloları ve bunlar arasındaki ilişkiyi belirlemektedir. İşletme yönetiminin muhasebe bilgilerinden yararlanma isteği muhasebe sisteminin elemanlarını belirleyen başlıca etkindir. Alınacak kararlara muhasebeden sağlanacak bilgilerin yön vermesini isteyen bir yönetim, bu bilgilerin kaynağını teşkil eden muhasebeyi daha fazla hesap kullanacak biçimde, daha detaylı ve geniş bir şekilde örgütlemelidir²⁹⁷.

Bu örgütlenme biçimi ile muhasebe, geçmiş üretim dönemlerinden edinilen tecrübe ve elde edilen bilgilerden yararlanarak gelecek dönemleri planlamaktadır. İşletme yönetimi, muhasebe kayıtları yardımı ile sona eren bir üretim dönemini kontrol edip değerlendirerek bu veriler ışığında geleceğe yönelik kararlar alabilmektedir²⁹⁸. Üretim alanı, üretim miktarı ve ürün desenin belirlenmesinde işletmenin önceki dönemlere ait kayıtları etkili olmakla birlikte işletme dışında gelişen dengeler de üretilecek ürünün arz / talep ve kâr / zarar durumunu etkilemektedir. Örneğin geçmiş dönemdeki domates üretimine ait maliyet ve gelir analizi sonucunda dönemin kârla kapandığının tespiti, izleyen yılda da aynı üretim miktarında aynı kârın elde edileceği anlamına gelmemektedir.

1.2. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Genel anlamda maliyet muhasebesi bir işletmenin üretim maliyetlerinin ölçülmesi, kontrolü ve rapora bağlanması işlemidir. Maliyet muhasebesi sistemi daha kapsamlı olarak; “bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma

²⁹⁷ Hasan KAVAL: **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, (Ankara, 1994), 8.

²⁹⁸ Ali ARAS: a.g.e., 1.

doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür”²⁹⁹ şeklinde tanımlanmaktadır.

Tanımdan da anlaşıldığı gibi, geniş bir çalışma alanına sahip olan maliyet muhasebesini üç alt sisteme ayırarak inceleyebiliriz³⁰⁰.

- i. **Maliyet Hesaplama Sistemi:** Mamul ve hizmet üretim maliyetini oluşturan giderlerin ölçümlenmesinden birim maliyetlerin oluşturulmasına kadar geçen süreçte kullanılan yöntem ve esasları kapsamaktadır.
- ii. **Kayıt Sistemi:** Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması hakkındaki yöntem ve esasları içermektedir.
- iii. **Maliyet Yönetim Sistemi:** Maliyetlerin planlanması ve planlanan biçimde uygulanması, gider/maliyet kontrollerinin sağlanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgili yöntem ve esaslardır. Bu sistemin temel amaçları; birim maliyetlerin daha sağlıklı bir biçimde belirlenmesi ve bu işlemin sürekliliği, maliyetlerin düşürülmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında etkinliğinin artırılması şeklinde sıralanabilir.

Tarım işletmelerinde olduğu gibi seracılık işletmelerinde de üretim sürecinin uzunluğu maliyet hesaplamalarını olumsuz etkilemekte, bunun yanında üretimin doğaya bağlı olması, risk ve belirsizliğin fazla olması gibi nedenlerle standart ve tahmini maliyetleme yönteminin kullanılma imkanı

²⁹⁹ Nalan AKDOĞAN: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, (Ankara, 2006), 6.

³⁰⁰ Mevlüt KARAKAYA: a.g.e., 7, 566 - 568

sınırlı olmaktadır. Maliyetler genellikle yıllık olarak ve fiili maliyet yöntemine göre tespit edilmekte; SPK mevzuatı, geçici vergi veya işletme yönetiminin isteği gibi nedenlerle daha sık aralıklarla da tespit edilebilmektedir. Dönem gideri - üretim maliyeti ayrıştırmasının yapılması, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ile direkt ilişkilidir. Özellikle son yıllarda sermaye şirketlerinin seracılık alanına yatırım yapması ile birlikte maliyet muhasebesinin daha işler hale gelmesi beklenmektedir.

Tanımını verip alt sistemlerini açıkladığımız maliyet muhasebesinin önemini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz³⁰¹.

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

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

³⁰¹ John ARNOLD- Stuart TURLEY: **Accounting for Management Decisions**, (England, 1996), 138-139.

1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Seracılık işletmeleri, diğer sektörlerdeki işletmeler gibi rekabet piyasasının içindedir. Giderlerin ayrıştırılması ve maliyetlerinin hesaplanması kâr veya zararın bilinmesinin yanında, üretime aynı ürünle devam edilmesi veya farklı ürün seçenekleri konusunda karar verilmesine de katkı sağlayacaktır. Bu bilgiler ışığında maliyet muhasebesinin amaçları; birim maliyetlerin belirlenmesi, gider kontrolünün sağlanması, planlamaya yardımcı olunması ve özel amaçlı kararlara yardımcı olunması şeklinde dörde ayrılarak incelenecek³⁰² ve örnekler verilecektir.

1.3.1. Birim Maliyetlerin Belirlenmesi

Maliyet muhasebesinin temel işlevi, üretilen ürünün ya da hizmetin maliyetini hesaplamaktır. Finansal tabloların düzenlenmesi, bu tablolarda yer alan varlık ve kaynaklarla ilgili artış veya azalışlar, faaliyet dönemine ait kâr / zararın tespiti ancak maliyetlerin hesaplanması sonucu anlam kazanmaktadır.

Seracılık işletmelerinde yatırımın büyüklüğü ile orantılı olarak kâr hedefi de büyümektedir. Birim maliyetlerin hesaplanması, kârlılık için belirlenen hedefe ulaşıp ulaşılmadığını tahmin boyutundan çıkararak, bilimsel gerçek boyutuna taşımaktadır..

1.3.2. Gider Kontrolünün Sağlanması

Üretilen ürünleri, benzerlerine göre ön plana çıkaran özelliklerden bazıları ürünün kalitesi, pazar payı, rekabet koşulları, arz/ talep dengesi, maliyeti ve fiyatıdır. Bu özelliklerden kalite ve maliyet işletmenin kontrol

³⁰² Mevlüt KARAKAYA: a.g.e., 9-11.

sınırları içinde yer almaktadır. Bu nedenle işletme kendi sınırları içinde kalan unsurlar için gerekli özeni gösterilmelidir.

Seracılık işletmelerinde giderlerin, kontrol edilebilirliğin sağlanması açısından sınıflandırmaya tabi tutularak, oluşturulan gider yerlerinde izlenmesi ve kontrolü sağlanmaktadır.

1.3.3. Planlamaya Yardımcı Olması

Yönetimin temel işlevlerinden biri olan planlama, işletme ile ilgili hedefler oluşturmak ve bu hedeflere ulaşmak için bilgi toplamak, karar almak, sistem geliştirmek gibi seçeneklerden yararlanmaktadır. Tarım işletmelerinde risk ve belirsizlik diğer sektörlerle göre fazla olduğundan ileriye yönelik planlamalarda olası sapma eğilimlerine rastlanabilmektedir.

Seracılık işletmeleri, maliyet muhasebesinden elde ettiği bilgiler sonucunda üretim desenini yeniden gözden geçirebilir.

1.3.4. Özel Amaçlı Kararlara Yardımcı Olması

İşletmede maliyet muhasebesi sisteminin kurulması, verimli bir biçimde çalıştırılması ve birim maliyetlerin tespit edilmesi, gider kontrolü ve planlamaya işlerlik kazandırmaktadır. Bu bilgiler neticesinde işletme sahip ve yöneticileri karşılaştıkları özel durumları değerlendirmede objektif davranacaklardır.

İşletmenin yatırıma devam etme, yatırımı durdurma veya yeni yatırım alanlarına girme konusundaki kararlarında maliyet muhasebesi etkili olmaktadır. İşletme, tarımsal faaliyette bulunduğu seranın kârlılığını doğru bir biçimde tespit ettiği takdirde, üretime devam edilmesi, seranın elden çıkarılması veya yeni sera yatırım alanlarına girilmesi seçenekleri arasında tercih yapılabilir.

1.4. Maliyet Muhasebesinde Önemli Kavramlar

Maliyet, gider, harcama, zarar, ödeme kavramları farklı anlamlar taşısa da gider ile maliyet ve harcama ile ödeme kavramları birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Çalışmamızda bu kavramlar sık sık yer alacağı için, önce bu kavramları açıklayıp daha sonra aralarındaki farkla değineceğiz.

Maliyet, bir amaca ulaşmak ve bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıkların tümüdür. Maliyet kavramının muhasebenin konusuna girmesi için katlanılan fedakarlıkların para değeri ile ölçülmesi gerekir. Üretilen ürünün tamamen mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakarlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır³⁰³. *Gider*, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli ve normal olan harcama ve tüketimlerdir³⁰⁴.

Kavramsal olarak maliyet ve gider ayırımı muhasebede dönemsellik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Geçirdikleri aşamalar göz önünde bulundurulduğunda katlanılan fedakarlıkların maliyet veya gider olarak adlandırılmalarında iki farklı yaklaşım söz konusu olmaktadır. Anglo-sakson yaklaşıma göre gider kavramı, maliyet kavramından sonra ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre, satın alınan her mal ya da hizmetin giriş değeri maliyet olarak kabul edilmekte, tamamen kullanıldıktan sonra ise gidere dönüşmektedir. Alman yaklaşımına göre ise maliyetler giderlerden sonra gelmektedir³⁰⁵. Çalışmamızda *maliyetlerin gidere dönüştüğü* birinci yaklaşım esas alınmıştır.

³⁰³ Süleyman YÜKÇÜ: **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, 4. Baskı, (İzmir, 1999), 39.

³⁰⁴ Yurdakul ÇALDAĞ: **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, (Ankara, 2004), 259.

³⁰⁵ Osman ALTUĞ: **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 12. baskı, (İstanbul, 1999), 17-18.

Zarar ise, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimlerdir³⁰⁶. *Harcama*, işletme tarafından herhangi bir nedenle para ve para benzeri araçlarla yapılan *ödemelerdir*. Yani her harcama bir ödemedir, ama her ödeme bir harcama değildir.

Bu tanımların ışığında, kavramlar arasındaki ilişkileri aşağıdaki gibi açıklayabiliriz³⁰⁷.

Gider ile *maliyet* arasındaki ilişki.

- i. *Gider*, faydası tükenmiş *maliyettir*. Örneğin satın alınan malzemenin bir alış maliyeti vardır. Bu malzeme üretimde kullanıldığı zaman alış maliyeti gidere dönüşür ve ilk madde ve malzeme gideri olur. Daha sonra bu diğer maliyet unsurlarıyla birleşerek üretim maliyetini oluşturur.
- ii. İşlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından *maliyetler* bilanço kalemini oluştururken, faydası tükenmiş maliyetler, yani *giderler*, gelir tablosunda yer alır.

Gider ile *zarar* arasındaki ilişki: *Zarar*, *giderin* gerekli olmayan ve normal sınırlar dışında kalan kısmıdır.

Gider ile *harcama* arasındaki ilişki: *Giderin* oluşması için bir *ödemenin* veya *harcamanın* yapılması zorunlu değildir. Bu nedenle her *harcama* bir *gider* değildir. Örneğin borçların ödenmesi bir harcamadır, ancak gider değildir.

Zaman ilişkisi açısından ise üç farklı durum söz konusudur. Birincisi *gider*, *harcamadan* önce yapılmış (tahakkuk ettirilmiş) olabilir. Örneğin işçilik giderleri tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiştir. İkinci olarak *gider*,

³⁰⁶ Kamil BÜYÜKMİRZA, a.g.e., 54.

³⁰⁷ Selçuk USLU: **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, (Ankara, 1991), 22-23.

harcamadan sonra yapılmış olabilir. Örneğin üretimde kullanılmak üzere peşin bedelle hammadde satın alınmıştır. Son olarak, *gider* ve *harcama* aynı anda yapılmış olabilir. Örneğin taşıma gideri peşin ödenmiştir.

1.5. Belge ve Defter Düzeninin Sağlanması

Seracılık işletmelerinde yatırıma karar verildikten sonra seranın tesis edilmesi için gerekli altyapının oluşturulması, fizibilite etüdünün yapılması ve tesis aşaması gibi muhasebenin konusuna giren ve para ile ölçülebilen kıymet hareketleri oluşmaktadır. Seranın tesis aşaması ile başlayan yatırım hareketleri; üretim sürecine geçilmesi ile birlikte ilk madde malzeme, endirekt malzeme temini, genel üretim, genel yönetim vb. giderleri ortaya çıkarmaktadır. İşletmenin büyüklüğü ve üretimin çeşitliliğine göre farklılık gösterecek bu giderler belge ve defterler aracılığı ile muhasebe disiplini altına alınmaktadır.

Muhasebe kuramına göre, yapılan kayıtların bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Bu belgelerden bir kısmı işin yapılması sırasında taraflar arasında düzenlenmektedir³⁰⁸. Seracılık işletmelerinde bir takım defter ve belgeler yasal zorunluluktan, diğerleri ise işletme faaliyetlerinin kontrolü ve planlamaya yardımcı olmak için tutulmaktadır. Bu kısımda öncelikle yasal belgeler ve defterler, daha sonra ise isteğe bağlı olarak tutulan belgeler ve defterler ele alınacaktır.

1.5.1. Yasal Belgeler ve Defterler

Muhasebe organizasyonu varlık veya kaynaklara ilişkin işlem hareketlerini belgeler vasıtasıyla izler ve disiplin altına alır. Muhasebede kullanılan belgeler VUK 229 - 242. maddeler arasında yer almaktadır.

³⁰⁸ Mehmet YAZICI: **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, Yayılım Matbaası, 2. Baskı, (İstanbul, 1998), 25.

Seracılığı da ilgilendiren ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler şunlardır.

- Fatura (md. 229),
- Perakende Satış Vesikası (md. 233),
- Gider Pusulası (md. 234),
- Müstahsil Makbuzu (md. 235),
- Ücret Bordrosu (md. 238),
- Diğer Belgeler (md.242).

Seracılık işletmelerinin ticari faaliyetlerini yurtdışında da sürdürmeleri halinde yukarıda sayılan belgelerden başka kambiyo mevzuatında ve uluslararası uygulamalarda yer alan belgeleri de düzenlemeleri gerekmektedir. Bu belgelerden bazıları sevk belgesi, sigorta belgesi, fatura, koli listesi, analiz raporu, gümrük beyannamesi ve taahhütnamedir.

Tutulması zorunlu defterler bakımından seracılık işletmeleri ile diğer işletmeler arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. VUK'a göre bilanço esasına tabi işletmeler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme hesabına tabi işletmeler ise sadece işletme hesabı defterini tutmak zorundadır³⁰⁹.

1.5.2. İsteğe Bağlı Belgeler ve Defterler

Seracılık işletmelerinde muhasebe akışının yanı sıra üretim ve verim akışının da rahatlıkla izlenebilmesi açısından çeşitli belgeler tanzim edilmektedir. Bu belgeler şunlardır³¹⁰.

- Malzeme İstek Formu,
- Malzeme Ambar Giriş Formu,
- Malzeme Kullanım Fişi,
- Stok Kartları,

³⁰⁹ VUK: md. 193.

³¹⁰ Nilüfer TETİK: a.g.e., 25.

- Ambar Giriş Fişi,
- Ambara Malzeme İade Fişi,
- Sipariş Maliyet Kartı,
- Sera Ünitesi Detay Maliyet Tablosu,
- Sera Üretim Özet Maliyet Tablosu,
- Üretim-Maliyet Değerlendirme Raporu,
- Gider Dağıtım Tablosu,
- İş Emri (sözleşmeli üretimde),
- İşçi Zaman Kartı,
- Günlük Personel Çalışma Raporu.

Yasal defterlerin yanı sıra karar almaya yardımcı olacak defterlerin tutulması, işletmenin üretim deseninin belirlenmesi, üretim etkinliğinin artırılması ve işletme veriminin ölçülmesi açısından fayda sağlamaktadır. Bu defterler şunlardır:

i. Üretim Kayıtları: İşletme yönetimine veri sağlaması açısından üretilecek ürünün miktarını ve çeşidini ayrıntılı bir şekilde kaydetmeye yaramaktadır. Seracılık işletmelerinde üretim tercihi genellikle bir ürüne yönelik olsa da, farklı üretim desenlerine de rastlanılmaktadır. Bu nedenle üretim desenini oluşturacak ürünlerin kayıt altına alınması işletme planlamasına yardımcı olacağı gibi, maliyet ve diğer bilgilerin hesaplanması için de altyapı oluşturacaktır³¹¹.

ii. Çiftlik Haritası: Tarımsal yapılarının değerlemesi için yapılara ait ölçüler, kullanma kapasiteleri, inşaat tipi, yapının konumu, fiziksel durumu vb bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır³¹². Üretilecek ürünün birim maliyetini tespit etmek, amortisman ayırmak ve değerlendirme gibi işlemler, alan ölçüleri kullanılarak yapıldığından bu tür ölçümlerin doğru bir biçimde ilgili defterlerde yer alması hesaplamalarının güvenilirliğini arttıracaktır. Bu

³¹¹ Ali ARAS: a.g.e., 17.

³¹² Ziya Gökalp MÜLAYİM: **Tarımsal Değer Bıçme ve Bilirkişilik**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2001), 141.

nedenlerden dolayı işletmeyi bir bütün olarak göstermesi açısından çiftlik haritalarının çıkartılmasında yarar vardır.

2. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMİ AÇISINDAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Bu kısımda açıklanacak olan maliyet sistemi açısından özellikli durumlar; ileriki kısımlarda inceleyeceğimiz değerleme, amortisman ve maliyet organizasyonu konuları için altyapı oluşturmaya yöneliktir.

2.1. Tek Yıllıklı Bitkiler - Çok Yıllıklı Bitkiler Ayrımı

Seracılık işletmelerinde üretim yapısı gereği, tek yıllık ve çok yıllık bitkiler üretilmektedir. Tek yıllık bitkiler patlıcan, domates, biber, salatalık ve saksı çiçekleri gibi ürünlerden, çok yıllık bitkiler ise süs bitkileri, şeftali ve kayısı türü ağaçlardan oluşmaktadır³¹³. Çok yıllık bitkilerde muhasebe uygulamaları değerleme yapılması, amortisman ayrılması ve dönemler arası maliyet- gelir ilişkisinin kurulması gibi nedenlerle tek yıllık bitkilerden ayrılmaktadır. Çalışmamız tek yıllık bitkileri kapsamakla birlikte UMS 41 kapsamında bitkilerin değerlemesi, tek yıllık bitkilerde amortisman yoluyla giderlerin mamul maliyetlerine yüklenerek dönem içinde hasat edilen ürünler ile maliyet ilişkisinin sağlanması gibi özellikli konulara değinilecektir.

2.2. Tekdüzen Hesap Planı'nın UMS 41 İle İlişkilendirilmesi

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP'na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. UMS 41'in

³¹³ Taner KIRAL ve Diğerleri: **Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi**, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayınları, (Yayın No:37, Ankara, 1999), 38 – 73.

canlı varlıkları gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda gösterme amacı, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların ve bunlarda meydana gelen değer değişikliklerinin finansal tablolarda gösterimini özellikli konuma taşımıştır.

Canlı varlıkların, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip olmasından dolayı THP’da mevcut hesaplar yerine yeni açılacak hesap ve gruplarda gösterilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz. İşletme aktifinde bir yıl ve daha az süre kalan canlı varlıkların ‘154 Canlı Varlıklar Hesabı’nda gösterilmesi görüşü³¹⁴ konuya yaklaşım açısından iyi bir başlangıç olmakla birlikte, bu varlıkların ‘canlılık’ niteliğinden dolayı stoklar grubuna ait bir hesapta gösterilmesi yerine, açılacak olan ‘16 Canlı Varlıklar’ grubunda gösterilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz. Çalışmamızın ana konusu olan tek yıllık bitkilerden fidelerin ‘160 Fideler Hesabı’nda gösterilmesini önermekteyiz.

Seracılık işletmelerinde çok yıllık bitkilerin hangi hesapta gösterildiği sorusuna, üreticiler ve muhasebeciler ‘280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı’, ‘253 Makine, Tesis ve Cihazlar Hesabı’ ve ‘151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı’ ile ‘27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar’ grubu şeklinde yanıt vermişlerdir³¹⁵. Literatürde ise ‘256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı’nda gösterenler³¹⁶ olduğu gibi, canlı varlık özelliğinden dolayı THP’nda açılacak 21 no’lu hesap grubunda gösterilmesi görüşünde olanlar da vardır³¹⁷. Canlı varlıkların, dönen varlıklarda olduğu gibi duran varlıklarda da ayrı bir hesap grubu içinde gösterilmesinin uygun bir yaklaşım olduğu görüşündeyiz.

³¹⁴ Ali DERAN: a.g.e., 323.

³¹⁵ Nilüfer TETİK: a.g.e., 66.

³¹⁶ Feriştah SÖNMEZ: “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (Ekim-Kasım-Aralık 2004) - Zeki Yanık: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996), 87 - Nilüfer TETİK: a.g.e., 36.

³¹⁷ Ali DERAN: a.g.e., 137.

UMS 41' e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasat anında net gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirme sonucunda artış ve azalışlar meydana gelmektedir. UMS 41'e göre değerlemeden kaynaklanan artış veya azalışlar gelir tablosunda gösterilecektir. THP'da bu ihtiyacı karşılayacak nitelikte bir hesap yoktur. Bu nedenle canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değer artış/ azalışının gelir tablosunda 'Diğer Faaliyetler' grubu altında açılacak yeni bir hesapta gösterilmeleri uygun olacaktır. THP da '64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar' grubunda boş hesap bulunmadığı için değerlendirme artışlarının '649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı'nda, değer azalışlarının ise '659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı'nda gösterilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz.

Tarımsal ürünler, net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte daha sonra bu değer, maliyet değeri ile karşılaştırılarak ortaya çıkan olumlu veya olumsuz fark, satış hasılatı ile ilişkilendirilmek üzere gelir tablosuna aktarılmaktadır. Değer artışı için gelir tablosunda '60 numaralı grupta 603-609, değer azalışı için ise 613- 619' arası hesaplardan herhangi biri bu ihtiyacı karşılayacak niteliğe sahiptir. Bu nedenle, literatürde birlik sağlama açısından daha önce önerilen³¹⁸ '604 Tarımsal Ürün Değer Artışları Hesabı' ve '614 Tarımsal Ürün Değer Azalışları Hesabı'nın kullanılması görüşündeyiz.

2.3. Aktife Alma Zamanı

Seracılık işletmelerinde aktife alma aşamasından kaynaklanan sorun, yetismekte olan bir bitkinin ne kadar süre sonra hasat aşamasına geleceğidir. Seralarda çok yıllık bitkiler olarak genellikle süs bitkileri yetiştirilse de şeftali,

³¹⁸ Ali DERAN: a.g.e., 198.

kayısı, muz gibi ağaçlara da rastlanmaktadır. Süs bitkileri ile muz, şeftali gibi ağaçların ürün verme süresi ve ömrü arasında farklılıklar vardır.

Uygulamada süs bitkileri yetiştirilme aşamasını takiben yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp aktifleştirilmektedir³¹⁹. Ağaçlarda ise yetiştirme süresinin uzunluğundan dolayı, ağaç ürün vermeye başlasa bile elde edilen gelirin katlanılan gideri karşılayamaması nedeniyle ağacın halen yatırım döneminde olduğu görüşü hakim olduğundan, ağaç için yapılan giderlerin yaklaşık olarak ağaçtan elde edilen gelirlere eşitlendiği tarihte aktifleştirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır³²⁰.

Tek yıllık bitkiler, dikim tarihinden itibaren yaklaşık üç ay sonra ürün vermeye başlamakta ve ürün miktarı hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu nedenle çok yıllık bitkiler için yapılan ayrıntılı hesaplamalara gerek kalmadan, ürün verme aşamasıyla birlikte yatırım dönemini tamamlayacağı görüşündeyiz. Bu gerekçeyle çalışmamızda ‘yetişmekte olan fideler’ hesabının ‘hasat edilen fideler’ hesabı ile ilişkilendirileceği dönem, fidelerin hasat edilmeye başladığı dönemdir.

2.4. Aktifleştirme Süreci

Önceki kısımlarda da belirtildiği gibi UMS 41 kontrol, değer ve ölçümlerin işletme tarafından sağlanması halinde bir canlı varlık veya tarımsal ürünün muhasebeleştirileceğini belirtilmiştir. Tek yıllık ve çok yıllık bitkiler, maliyet bedelinin hesaplarda görünmesi açısından ilk olarak ‘150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’na alınıp daha sonra gerçeğe uygun değerle değerlendirilecekleri canlı varlık hesabına alınabilir. Çok yıllık bitkiler için uygulamada genellikle ‘258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’ kullanılırken,

³¹⁹ Nilüfer TETİK: a.g.e., 69.

³²⁰ Sedat ÜNALAN- Salih ÖZEL: **Zirai Maliyet Muhasebesi**, Doğu Matbaası, (Ankara, 1966), 33 - Zeki YANIK: a.g.e., 85.

canlı varlık niteliğinden dolayı '218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'nda³²¹ gösterilmesinin daha uygun olacağı görüşüne katılıyoruz.

İşletmede yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde hesap kullanılması, edinilmesi birden çok aşamada gerçekleşen varlıklarla ilgili yapılan giderlerin her defasında varlıkla ilgili hesaba verilmesinin oluşturduğu sakıncaları gidermek ve işletmenin yatırımlarını bir hesapta toplamak amacını taşımaktadır. Ortak nitelikli giderler, bu hesabın altında açılacak hesaplarda biriktirilerek, işletmece belirlenecek dönemler ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla varlıkla ilişkilendirilmelidir³²². Uygulamada tek yıllık bitkilerle ilgili yapılan giderler genellikle '180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı'nda gösterilmektedir. Dönen varlıklar grubunda yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde yeni bir hesap açmak yerine, ilgili canlı varlık hesabını yatırım dönemi ve hasat dönemi şeklinde iki alt gruba ayırmanın, canlı varlıkların izlenmesi açısından daha uygun olacağı görüşündeyiz. Bu amaçla fideler için yapılan edinim maliyeti ve katlanılan giderler, ürün verme aşamasına kadar '160 Fidler Hesabının altında açılacak '160.10 Yetişmekte Olan Fidler Hesabı'nda gösterilmeli, hasat başlangıcı ile birlikte bu hesap kapatılarak biriken tutar '160.20 Hasat Edilen Fidler Hesabı'na aktarılmalıdır.

2.5. Yatırım Döneminde Elde Edilen Gelirin Durumu

Bitkilerin ürün vermeye başlaması ile birlikte hasat aşamasına alınmayıp yatırım döneminde kabul edilmesi, bu dönemde bitkilerden elde edilen ürünlerin satışından kaynaklanan gelirin maliyetten mi indirileceği yoksa gelir tablosunda mı gösterileceği sorusunu gündeme getirmektedir.

³²¹ Ali DERAN: a.g.e., 137.

³²² Nalan AKDOĞAN - Orhan SEVİLENGÜL: **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, (Ankara, 1999), 259.

Bu soruya literatürde verilen yanıtlar, maliyetten düşülmesi gerektiği³²³ ve '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar' hesabında gösterilmesi gerektiği³²⁴ şeklindedir. Gelir tablosunda '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilmesinin sakıncası; yapılmayan bir faaliyete ilişkin 'faaliyet kârı'nın ortaya çıkmasıdır.

Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için '600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na satış geliri olarak gösterilmesi durumunda ise 'maliyeti olmayan' bir gelir ortaya çıkacaktır³²⁵. Anılan gerekçelerle yatırım döneminde elde edilen gelirin, maliyetten düşülmesi gerektiği görüşündeyiz.

2.6. Üretim Gideri - Dönem Gideri Ayırımı

Seracılık işletmelerinde genellikle özel hesap dönemi* kullanılmakla birlikte, üretim dönemleri birbirinden farklı birden fazla ürünü aynı anda üreten işletmeler takvim yılını kullanmaktadır. Bu işletmeler finansal tablolarını genellikle yıllık olarak düzenlenmekle birlikte, SPK mevzuatına ve geçici vergiye tabi olma veya finansal durumun görülmesi amacıyla ara dönemlerde de düzenleyebilmektedir. Takvim yılının kullanılması durumunda, yıl sonu finansal tablolarda giderlerin üretim gideri – dönem gideri ayırımına tabi tutulması ve buna göre bu giderlerin bilanço veya gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

İster alış, ister tüketim sırasında ortaya çıksın, yapılan bir giderden gelecek hesap dönemlerinde de ekonomik bir yarar sağlanacaksa o gider bilançoda, sadece içinde bulunulan dönemde yarar sağlanması söz konusu ise o gider gelir tablosunda gösterilir³²⁶. Seracılık işletmelerinde bir takım

³²³ Cengiz ERDAMAR: a.g.e., 60- 61- Ali DERAN: a.g.e., 139.

³²⁴ Zeki YANIK: a.g.e., 86.

³²⁵ Ali DERAN: a.g.e., 139.

* VUK md. 174: "...Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemleri belli edebilir..."

³²⁶ Kamil BÜYÜKMİRZA: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, (Ankara, 2006), 56.

giderlerin aktifleştirmeleri özellik göstermektedir. Örneğin fidanların yapraklarına sıkılan yaprak gübresinin tamamı o yılın üretim gideri kabul edilip aktifleştirilirken, bitkinin dikimi sırasında toprağa katılan ve etkisi 3-4 yıl boyunca devam eden taban gübresi, fidanın gübreden yararlanma oranına göre aktifleştirilmelidir. Bu konuda teknik personelin tavsiyeleri de dikkate alınarak yapılan giderin örneğin ilk yıl %50' si, takip eden yıllarda ise % 30 ve %20'lik kısmı aktifleştirilmelidir. Dönem ayırıcı hesapların doğru bir şekilde kullanımı ile aynı yıla ait gelir ve gider ilişkisi sağlanmış olur.

3. SERACILIK İŞLETMELERİNDE DEĞERLEME

Bu kısımda değerlendirme konusu ile ilgili genel bilgiler verilecek, daha sonra UMS 41 ve vergi mevzuatı kapsamında canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve yarı mamullerin değerlemesi incelenecektir. Son kısımda ise tarımsal mülklerin değerlemesi UMS 41, VUK ve SPK UDES kapsamında ele alınacaktır.

3.1. Ulusal Düzenlemeler Açısından Değerleme Kavramı

Ekonomik anlamda değer, satın alınacak bir mal veya hizmet için alıcılar ve satıcılar arasında oluşturulan fiyat ile ilgili ekonomik bir kavramdır. Değer, gerçek bir veri olmayıp belirli bir zamanda mal ve hizmetler için ödenmesi muhtemel bir fiyatın takdirinden ibarettir.

Muhasebeye göre değerlendirme; işletme faaliyetlerine, aktif ve pasiflere parasal bir değer biçilmesi sürecidir³²⁷. Muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı kalmaksızın sürdüreceğini ifade etmekte, dönemsellik kavramı da işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belirli dönemlere bölünebileceğini ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak

³²⁷ Nalan AKDOĞAN- Hamdi AYDIN: **Muhasebe Teorileri**, GÜ Yayınları, (Yayın No: 98, Ankara, 1987), 388.

saptanacağını belirtmektedir³²⁸. Faaliyet sonuçlarının dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini gerekli kılmakta ve değerlendirme sonucunda oluşan rakamlar finansal tablolarda yer almaktadır.

VUK’nda değerlendirme; ‘vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti’ şeklinde tanımlamıştır³²⁹. Tanımdan da anlaşıldığı gibi vergi kanunları, değerlendirme konusuna işletmenin finansal tablolarından yararlanan kişiler ve kurumlar açısından değil, devletin vergi alacağı yönünden bakmaktadır. VUK değerlemenin yapılacağı zamanları belirtmiş³³⁰ ve iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlendirileceğini, ayrıca teamüllere göre aynı cins kabul edilen mallar ile düşük kıymete sahip çeşitli eşyaların da toplu olarak değerlemeye tabi tutulacağını açıklamıştır³³¹. Görüldüğü üzere VUK değerlendirme konusunda kullanılacak asgari ölçüyü belirlemiş ve değerlendirme yoluyla, kârın vergi kayıplarına engel olmayacak bir biçimde hesaplanmasına yönelik düzenlemelere yer vermiştir³³².

SPK UDES’ na göre değer, değerlemenin yapıldığı tarihte malın sahibi veya hizmeti alan kişiye tahakkuk eden yararlar hakkında piyasaya yansıyan görüştür³³³. Değerle sürecinde, değer çeşitli türleri ve tanımlarından bazıları sıklıkla kullanılmaktadır. Değerlemenin kullanımı ve anlaşılmasında, değer tip ve tanımının açık bir biçimde yapılmasının ve belirli bir değerlendirme görevine uygun olmasının önemi büyüktür. Değer tanımındaki bir değişikliğin değerlendirme üzerinde önemli etkisi vardır³³⁴.

³²⁸ Yurdakul ÇALDAĞ: **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, TÜRMOB Yayınları, 3. Baskı, 4.

³²⁹ VUK: md. 258.

³³⁰ VUK: md. 259.

³³¹ VUK: md. 260.

³³² Ümit GÜCENME: **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**, Marmara Kitabevi, 4. Baskı, (Bursa, 2003), 89.

³³³ SPK: UDES, md. 4.5, 7.

³³⁴ SPK: UDES, md. 4.6, 7.

TTK'na göre değerlendirme; sermaye şirketleri ile şahıs işletmelerindeki sorumluluk oranının farklı olması nedeniyle değişiklik göstermektedir. TTK, sermaye şirketlerinin değerlendirme ölçülerini daha belirgin, sınırlayıcı ve emredici nitelikte düzenlemiştir³³⁵ şahıs işletmelerine ise daha esnek yaklaşmıştır. Tasarı halindeki TTK ise değerlendirme konusuna geniş yer vermiş ve ticari işletmelerin değerlendirme ile ilgili konularda TMS'nda yer alan hükümlere tabi olacağını belirtmiştir*.

3.2. Değerleme Çeşitleri

VUK 261. maddesinde değerlendirme çeşitleri sayılmış, izleyen maddelerde de bu değerlendirme çeşitleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. VUK'nda yer alan değerlendirme çeşitleri maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedeli, emsal bedeli, vergi değeridir. İktisadi kıymetlerin değerlemesinde ise VUK'ndaki değerlendirme ölçülerinin yanı sıra ikame değeri, alış bedeli, verim değeri, satış değeri, satış bedeli ve şimdiki değer ölçüleri kullanılmaktadır³³⁶.

Muhasebe kuramı açısından ise, mali tablo unsurlarının değerlemesinde kullanılabilecek değerlendirme ölçüleri şunlardır³³⁷.

- i. Tarihi Maliyetleri Esas Alan Değerleme Yöntemleri;
 - Geleneksel Tarihi Maliyet Yöntemi,
 - Düzeltilmiş Tarihi Maliyet Yöntemi.
- ii. Cari Değerleri Esas Alan Değerleme Yöntemleri.
 - Yenileme Maliyeti Yöntemi,
 - Net Nakit (Net Gerçekleşebilir) Değer Yöntemi,

³³⁵ TTK: md. 454- 464.

* TTK Tasarısı'nda ticari işletmelerle ilgili değerlendirme ilkeleri; başlangıç hükümlerinin yer aldığı birinci kitabın, ticari defterler başlığını taşıyan beşinci kısmında 78- 80. maddeler arasında yer almıştır. <http://www.kgm.adalet.gov.tr/TTKAltKomisyonRaporu.DOC>, (Erişim Tarihi: 26.07.2006).

³³⁶ Ahmet KIZIL: **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, (İstanbul, 2004), 247, 248.

³³⁷ Nalan AKDOĞAN: **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2004), 31-75.

- Net Bugünkü Değer Yöntemi,
- Firmaya Katkı Değeri Yöntemi,
- Uygun Değer (Her Kaleme Uygun Bir Değerin Uygulanması) Yöntemi .

3.3. Canlı Varlıkların Değerlemesinin UMS 41 Açısından İncelenmesi

Seracılık işletmelerinin varlıkları arasında biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların bulunması, değerlendirme konusunu özellikli kılmaktadır. UMS 41'in canlı varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemesinden önce varlıkların fiyatlarında meydana gelen değişim olarak görülen değerlendirme, UMS 41'deki düzenlemelerle birlikte, canlı varlıkların fiziki durumlarında meydana gelen miktar değişikliklerini de kapsamıştır.

Seracılık işletmelerinde değerlendirme işlemi tek yıllık ve çok yıllık bitkiler açısından benzer özellikler göstermektedir. Aradaki fark çok yıllık bitkilerde değerlemenin uzun döneme yayılmasıdır. İşletmeler, ihtiyaçları ölçüsünde özel hesap dönemi veya takvim yılını kullanmakta, ayrıca finansal tablolarını da yıllık veya ara dönemler halinde çıkarmaktadır. İhtiyaçlara, tercihlere ve zorunluluklara göre değişiklik gösteren bu uygulamalar sonucunda kullanılan hesap dönemi ve düzenleme sıklığı birbirinden farklı finansal tablo bileşenleri oluşmaktadır. Bu seçenekleri aşağıda şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- i. Özel hesap dönemi- yıllık finansal tablo,
- ii. Takvim yılı – yıllık finansal tablo,
- iii. Özel hesap dönemi- ara dönem finansal tablo,
- iii. Takvim yılı- ara dönem finansal tablo.

Canlı varlıkların değerlemesini taşıdıkları önem açısından iki başlık altında inceleyeceğiz. Birinci başlıkta değerlemeyi önemsiz kabul ettiğimiz

(tek yıllıkli bitkilerde) ilk seçenikle ilgili açıklamalar yer alacak, ikinci başlıkta ise değerlemeyi önemli kabul ettiğimiz (tek ve çok yıllıkli bitkiler) son üç seçenek yer alacaktır. Ara dönem finansal tablo çıkaran işletmelerin takvim yılını veya özel hesap dönemini kullanmış olmasının değerlendirme açısından bir farkı yoktur. Bu nedenle üçüncü ve dördüncü seçeneği '*ara dönemde finansal tablo düzenleyen işletmeler*' ismiyle hesap dönemlerinden bağımsız olarak tek seçenek altında birleştireceğiz.

3.3.1. Özel Hesap Dönemini Kullanarak Yıllık Finansal Tablo Düzenleyen İşletmeler Açısından

Gerçeğe uygun değer kavramı, *canlı varlıkların finansal tablolarda güncel haliyle gösterilmesi* amacını taşımakta ve bu nedenle bu iki kavram (gerçeğe uygun değer ve finansal tablo) genellikle birlikte telaffuz edilmektedir. Gerek uluslararası gerek ulusal düzenlemelerin "*finansal tablo* raporlama standartları" şeklinde isimlendirilmesi ve elde edilen sonuçların *finansal tablolarla* ilişkilendirmesi, finansal tabloların önemini vurgulamaktadır.

Bize göre, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesi, *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından *önemsizdir*. Çünkü hesap dönemi sonunda, işletme aktifinde canlı varlık bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle; *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmeler* açısından, canlı varlıklar ile finansal tabloların yıl içinde ve yıl sonundaki kesişim kümesi, '*boş kümedir*'. Özel hesap döneminin başlaması ile birlikte veya hesap döneminden sonra dikilen fideler, hesap döneminin kapanmasından önce veya hesap dönemi ile birlikte sökülmetedir. Bir başka ifade ile dönem başı bilançosu düzenlenirken fideler henüz dikilmediği için, dönem sonu bilançosu düzenlenirken ise sökülmüş olduğu için *finansal tablolarda yer almamakta*, yer almış olsa bile fideler yeni dikildiği için tarihi maliyet gerçeğe uygun değere yakın olmaktadır. Gerçeğe uygun değerın amacı, *canlı varlıkları finansal tablolarda güncel haliyle göstermek* olduğuna göre, *finansal tablolarda yer almayacak* canlı varlıkların

gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi *bize göre* önemsiz olduğu gibi, fayda/maliyet analizinin ruhuna da aykırıdır. Ayrıca, IFRS ‘ilke esaslı’ (ilke bazlı) olması nedeniyle uluslararası alanda ‘kural esaslı’ olarak bilinen US GAAP’a karşı tercih edilen bir standart olmuştur. Tüm bunlara ilave olarak gerçeğe uygun değer, esnek ve öznel (sübjektif) esaslara dayandığının altını çizmekte de fayda vardır.

Görüşümüzü dönem başı ve dönem sonu bilançosu açısından irdeleyecek olursak şu sonuçlara varabiliriz.

i. Dönem başı bilançosu açısından: Fidelerin dikiminden önce genellikle sürüm, taban gübresi, çukur açma vb. hazırlık sürecinin yapılmasından dolayı fideler bu işlemleri takiben edinilmekte ve edinim tarihi dönem başı bilançosundan sonraki tarihe denk gelmektedir. Bilanço tarihi ile edinim tarihinin aynı olması durumunda da herhangi bir değişiklik söz konusu olmamakta, gerçeğe uygun değer olarak, tarihi maliyet değeri alınabilmektedir. Bu durum standartta şu şekilde yer almıştır³³⁸.

“Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

- a) *İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin bilanço tarihinden hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri); veya*
- b) *Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme).”*

Görüldüğü gibi standardın (a) seçeneğinde yer alan durum, görüşümüzü desteklemekte, bir başka ifadeyle standart bu durum için görüşümüzü örnek olarak vermektedir.

³³⁸ UMS 41: md. 34.

ii. Dönem sonu bilançosu açısından: Tek yıllık bitkilerin özelliği adından da anlaşıldığı gibi, fiziki ömürlerinin en fazla bir yıl, sebze fidelerinde ortalama dokuz ay olmasıdır. Bazı bitkilerde (buğday) bitkinin ömrü hasatla aynı anda sona ererken, bazı bitkilerde (sebze fideleri) ise hasat sayısının birden fazla olması nedeniyle hasattan sonra bitkinin sökülmesi ile sona ermektedir. Bu nedenle; işletmenin dönem sonu bilançosunda, UMS 41 kapsamında *gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır*. Hasat dönemi sonra ermiş ve ekonomik bir değer ifade etmeyen fidelerin sökülmemesi durumunda da sonuç değişmeyecektir.

Tek yıllık bitkilerin üretildiği seracılık işletmeleri genellikle özel hesap dönemini kullanmaktadır. Bu nedenle UMS 41'in bu tür işletmelerde rahatlıkla uygulanabileceğini göstermek açısından, canlı varlıkların (fidelerin) finansal tablolarda görünmeyecek olmasından dolayı gerçeğe uygun değerle değerlemeyip, tarımsal ürünleri net gerçeğe uygun değerle değerlediğimiz uygulama örneğine dördüncü bölümde yer verilmiştir.

3.3.2. Takvim Yılına Kullanarak Yıllık Finansal Tablo Düzenleyen ve Ara Dönem Finansal Tablo Düzenleyen İşletmeler Açısından

UMS 41'e göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilmeleri ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Bunun tek istisnası ilk muhasebeleştirme esnasında gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilememesi durumunda tarihi maliyet değerinin kullanılmasıdır. Bu durumda canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri veya tarihi maliyet değerleriyle muhasebeleştirilip, ilk finansal tablo döneminde (yıllık olarak düzenleyen işletmelerde dönem sonu bilançosu, ara dönem şeklinde düzenleyen işletmelerde canlı varlığın edinimini takip eden ilk bilanço dönemi) gerçeğe uygun değerle değerlendirilecektir.

Canlı varlıklarla gerçeğe uygun değer kavramı, ilk muhasebeleştirme işleminden sonra ikinci kez finansal tablo döneminde kesişmektedir. Bu

noktada gerçeğe uygun değerin tespiti özellik göstermektedir. Çünkü gerçeğe uygun değere esas teşkil edecek aktif bir piyasanın yokluğu halinde farklı seçeneklerden yararlanılarak gerçeğe uygun değer belirlenmektedir.

3.4. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi İçin Önerilen Yol

UMS 41 ve SPK 31’de canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için uygulanacak seçenekler açıklanmış, bunların sıralaması hakkında net bir bilgi yer almamıştır. Özellikle UMS 41’de bu konu dağınık bir şekilde verilmiş, SPK 31’de ise tek başlık altında toplanmışsa da *ilk muhasebeleştirme ile bilanço dönemi arasındaki biyolojik dönüşümün önemli olup olmamasına göre gerçeğe uygun değerin belirlenmesi seçeneği* bu grupta yer almamıştır.

Standartta bu durumun açıkça belirtilmemiş olması, standardın bu konuda tercihi işletmeye bırakmış olması manasına gelebilir. Buna rağmen standardın piyasa fiyatından sonuç alınmaması durumunda net nakit akışını önermesi, önceliği net nakit akışına bıraktığı şeklinde de yorumlanabilir. Standardın önemli gördüğü konu, canlı varlıkların aktif piyasada oluşan fiyatla değerlendirilmesi, aktif piyasada fiyat oluşmuyorsa diğer yöntemlerin uygulanmasıdır. Burada önemli olan bulunan sonucun güvenilirliğidir. Dikkat edilecek olursa güvenilirlik konusunda vurgu yaptığımız nokta kullanılacak yöntem değil, çıkan sonuçtur. Çünkü kullanılan yöntem her zaman güvenilir sonucu vermeyebilir. Örnek olarak aktif piyasanın oluşmaması durumunda başvurulacak en son işlem fiyatının ne kadar güvenilir olduğu tartışmalıdır. Oluşan en son fiyat alıcı veya satıcının özel durumundan (acil ihtiyaç vb.) kaynaklanmış olabilir. Bu durumda işletme piyasada oluşan fiyat yerine diğer seçeneklere başvurulmalıdır.

Gerçeğe uygun değer kavramının tespit edilmesi ile ilgili UMS 41’de yer alan seçeneklerden yararlanarak oluşturduğumuz akış şeması Şekil 1’ de

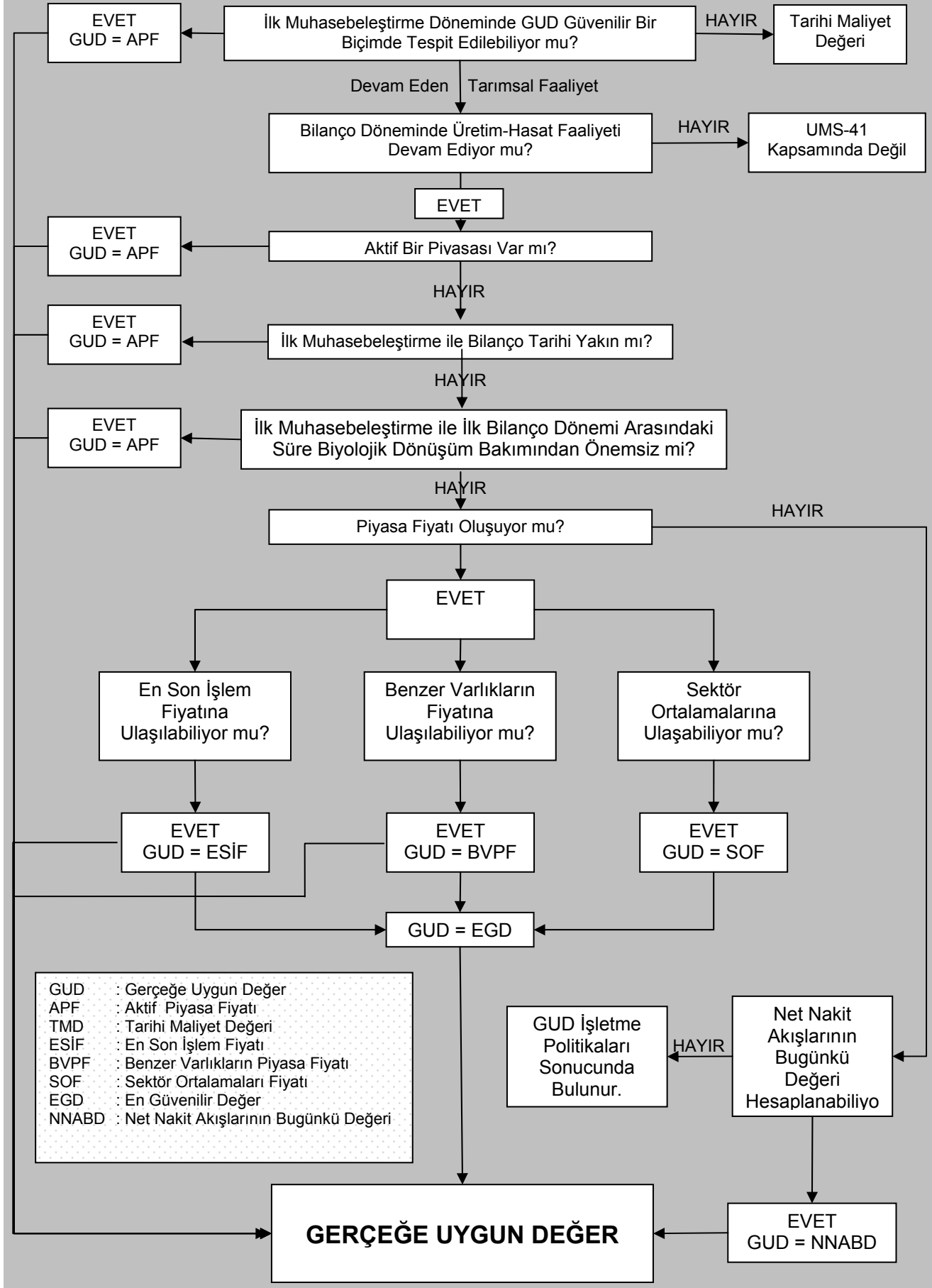
verilmiştir. Akış şeması oluştururken işletmenin gerçeğe uygun değeri belirlemeye en kolay veya en göz önündeki yöntemden başlaması esas alınmıştır.

Örneğin işletme, ilk bilanço dönemine gelindiğinde henüz 1 ay önce dikmiş olduğu çam fidanlarının gerçeğe uygun değerini tespit etmek için, en son işlem fiyatını tespit etmek, benzer varlıkların fiyatını tespit etmek, sektör ortalamalarını almak ve net nakit akışlarını öngörmek yerine, diktiği çam fidanını gözlemlemesinin ve izlemesinin başlangıç için yeterli olacağını düşünüyoruz. Biyolojik dönüşümde herhangi bir değişiklik var ise, işletmenin bu değişiklikleri tespit etmek için diğer yöntemlere geçiş yapmasının uygun olacağı görüşündeyiz. Bu görüş standartta şu ifadelerle yer almıştır³³⁹:

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

Akış şeması yardımı ile gerçeğe uygun değer bulunması örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır. (Örneklere sadece çözüme katkı sağlayacak veriler yer alacaktır.)

³³⁹ UMS 41: md.52

Şekil 1: CANLI VARLIKLARDA GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN BELİRLENMESİ İÇİN ÖNERİLEN YOL

3.4.1. İlk Muhasebeleştirme Dönemi Açısından Değerleme

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasasının bulunmaması veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir olmaması durumunda, bir defaya mahsus olmak üzere, tarihi maliyet değeri ile finansal tablolarda yer alacağı belirtilmiştir.

Örnek: Z Seracılık İşletmesi 01.10.2005 tarihinde başlayan özel hesap dönemini kullanmaktadır. İşletme 03.10.2005 tarihinde 100 YTL tutarında domates fidesi satın almış ve fideler aynı gün dikilmiştir. Gerçeğe uygun değerın tespiti açısından fidenin durumunu değerlendiriniz.

İlk muhasebeleştirme döneminde canlı varlıklarla ilgili güvenilir bir fiyatın oluşmaması ve edinim tarihi ile ilk işlem (dikim) tarihinin aynı veya yakın tarih olması nedeniyle gerçeğe uygun değer olarak tarihi maliyet değeri alınabilir.

3.4.2. İlk Muhasebeleştirme İle İlk Bilanço Dönemi Arasındaki Sürenin Biyolojik Dönüşüm Açısından Öneme Göre Değerleme

İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre değişiklik göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında bitkinin fiziki durumunda meydana gelen değişiminin önemli olup olmadığıdır.

Örnek: Z Tarım İşletmesinin faaliyet konusu seracılık ve meyve bahçeciliğidir. İşletme 01.10. 2005 tarihinde 200 YTL tutarında biber fidesi ve 300 YTL tutarında çam fidanı satın alıp dikmiş ve muhasebeleştirmesini

yapmıştır. 31.12.2005 tarihli dönem sonu bilançosunda canlı varlıkların durumunu gerçeğe uygun değer açısından değerlendiriniz.

Örneğimizde, her iki bitkinin dikim ve dönem sonu değerlendirme tarihi aynıdır. Burada özellikli husus aradan geçen üç aylık sürede biyolojik dönüşümün canlı varlıklarda meydana getirdiği etkidir. Her iki varlıktaki biyolojik dönüşüm izlenerek bu durum tespit edilebilir.

Biber fidesi, tek yıllık ve ortalama ömrü dokuz ay olan bir bitkidir. Dolayısı ile aradan geçen süre bitkinin toplam ömrünün 1/3' üne denk gelmektedir. Biber fidesi normal şartlarda dikim tarihinden itibaren 3. ayda ürün vermeye başlamaktadır. Yani ilk işlem tarihinden ilk bilanço tarihine kadar geçen süre zarfında fide '160.10 Yetismekte Olan Fideler Hesabı'ndan çıkarılıp '160.20 Hasat Edilen Fideler' hesabına aktarılacak duruma gelmiştir. Bu durumda fidede değer artışı söz konusudur. Bu değer artışı '649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilmelidir.

Çam fidanı çok yıllık ve fiziki ömrünün oldukça uzun olması nedeniyle aradan geçen 3 aylık süre biyolojik dönüşüm açısından önemsizdir. Bu nedenle fidan, ilk muhasebeleştirme değeri ile bilançoda görünmeli ve değerlendirme artışı veya azalışı ile ilgili bir kayıt yapılmamalıdır.

3.4.3. Piyasa Fiyatı Açısından Değerleme

Canlı varlıklara ait aktif bir piyasanın bulunması durumunda bu piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değerdir. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, canlı varlıkla ilgili en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden bir veya daha fazlasına ulaşmaya çalışarak bunlar arasından en uygununu gerçeğe uygun değer olarak belirlemelidir. Standart, nasıl ki canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasası olması durumunda içlerinden en

uygununu seçmeyi işletmeye bırakıyorsa, burada da aynı şekilde kararı işletmeye bırakmaktadır.

3.4.3.1. En Son İşlem Fiyatı

Canlı varlığa ilişkin aktif bir piyasanın oluşmaması durumunda ilk seçenek olarak varlıkla ilgili en son işlem fiyatı tespit edilmeye çalışılır. En son işlem fiyatına göre, işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması durumunda canlı varlığa ilişkin en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesi için esas alınabilir.

Burada özellikli konu, canlı varlıklarla ilgili aktif bir piyasa oluşmamasından dolayı, aktif olmayan piyasadaki fiyatı belirlemeye çalışmak ve bu nedenle bir önceki seçenekte *bitkide meydana gelen biyolojik dönüşüme ilave olarak ekonomik koşullardaki değişimi de* dikkate almaktır.

Örnek: Z Seracılık İşletmesi, 01.06.2005 tarihinde 100 TL tutarında kayısı fidanı alıp seraya dikmiştir. İşletme, 31.12.2005 tarihli finansal tablo döneminde, biyolojik dönüşümünde bir miktar artış meydana gelen kayısı fidanlarını değerlemek istemekte, fakat son altı ay içinde piyasanın durgunluğundan dolayı gerçeğe uygun değer belirlenmesi konusunda ikilem yaşamaktadır. Z İşletmesi, kayısı fidanına ait gerçeğe uygun değeri nasıl belirlemelidir?

Kayısı fidanları, ilk işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında bir miktar biyolojik dönüşüme uğramışsa da önemli olan piyasa fiyatının ne olacağıdır. Piyasanın durgun bir seyir izlemesinden dolayı fidandaki biyolojik dönüşüme karşı herhangi bir pazar fiyatı oluşmadığından dolayı değer artışı veya azalışı bilinmemektedir. Bu nedenle işletme en son işlem fiyatı olan 100 YTL' yi gerçeğe uygun değer olarak belirleyebilir.

3.4.3.2. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasa fiyatı oluşmayan bir varlığın yerine piyasa fiyatı bulunan benzer bir varlığın emsal alınıp, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra bulunan değer gerçeğe uygun değer olarak kabul edilmesi şeklinde açıklanabilir.

Örnek: Z Seracılık İşletmesi 10 dönüm plastik serada biber üretimi yapmakta ve ilk bilanço dönemi geldiğinde varlıklarının gerçeğe uygun değerini tespit edememektedir. Bu esnada, civardaki topraksız tarım ile (perlit) biber üretimi yapan 15 dönümlük bir cam sera 1.750.000 YTL' ye satılmıştır. Satılan sera ile mevcut sera arasındaki farklılık sadece teknik özelliklerden kaynaklanmakta olup, dikimi yapılan fidelerin niteliği, dekar başına fide sayısı ve fidelerin dikim tarihi aynı özellikleri taşımaktadır. Z Seracılık İşletmesi, bu fiyatı esas alarak gerçeğe uygun değeri tespit edebilir mi?

Standardın bu konudaki açıklamasına istinaden Z Seracılık İşletmesi *gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra* satılan seraya ait canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini kullanabilir. İşletme, satılan seranın aşağıda yer alan ayrıntılı anahtar teslim bilgilerine ulaşmış ve yapılan hesaplama sonucunda satılan seraya ait canlı varlıkların değeri bulunmuştur.

Cinsi	YTL/dekar
Konstrüksiyon ve Cam	35.000 YTL
Perlit	5.000 YTL
İşçilik	2.000 YTL
Damlama Sulama	3.000 YTL
Isıtma Sistemi	10.000 YTL
Betonlara, yol, arazi tesviye	3.000 YTL
Gümrük Vergisi ve Nakliye	2.000 YTL
Toplam	60.000 YTL/dekar
Arazinin Değeri	30.000 YTL/dekar
Seranin değeri	900.000 YTL
<u>Arazinin değeri</u>	<u>450.000 YTL</u>
Toplam	1.350.000 YTL
Satış Fiyatı	1.750.000 YTL
<u>Satıştan Sağlanan Kâr (Anahtar Teslim Fiyatı Üzerinden)</u>	<u>100.000 YTL</u>
Canlı Varlıkların Değeri	300.000 YTL

Bu ayrıştırma sonucu Z Seracılık İşletmesi 10 dönüm seradaki canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini 200.000 YTL olarak tespit edecektir. Ayrıca sonuçların güvenilirliğini test etmek için kendi serası ile satılan sera arasındaki konstrüksiyon ve cam farkının % 100 olduğunu öğrenmiş ve perlitten kaynaklanan 5.000 YTL/dekar fiyatını da indirdikten sonra (5.000 YTL + 17.500 YTL) = 22.500 YTL / dekar, kendi serasının toplam değerini 375.000 YTL, canlı varlıklarla birlikte 575.000 YTL olduğunu tespit etmiş ve bulduğu değer güvenilir olduğunu anlayınca canlı varlıklarını 200.000 YTL olarak finansal tablolarda göstermiştir.

Bu noktada bir parantez açıp, UMS 41'de bu konuda yer alan başka bir açıklamaya dikkati çekelim. UMS 41'e göre tarımsal arazi ve fiziksel olarak tarımsal araziye bağlı olan biyolojik varlıkların değerlemesi birbirinden bağımsızdır. Biyolojik varlıklar, araziden ayrı olarak satış noktasındaki tahmini maliyetler ve pazara götürme maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan net gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmektedir. Standart biyolojik varlıkların tarımsal araziye bağlı olmasından dolayı ayrı bir pazarı olamayacağını fakat biyolojik varlıkların üzerinde bulunduğu tarımsal arazi için aktif bir pazarın oluşabileceği görüşünden hareketle biyolojik varlıklara ilişkin değerlemenin nasıl yapılacağını açıklamıştır. Standartta bu durum birleşik varlıklara ilişkin bilginin, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabileceği yönündedir³⁴⁰. Standartta yer alan açıklamayı aşağıdaki şekilde formüle edebilir ve canlı varlıkların değerini bulmak için örneğimize uygulayabiliriz.

$$a = d - (b + c)$$

a= Tarımsal Araziye Bağlı Biyolojik Varlıklar

b= İşlenmemiş Tarımsal Arazi

c= Tarımsal Araziyi İşlemek İçin Katlanılan Maliyetler

d= Biyolojik Varlıklar+İşlenmiş Tarımsal Arazi (Toplam Değer)

³⁴⁰ UMS 41; md. 25.

$$a = 1.750.000 - (450.000 + 900.000)$$

$$a = 400.000 \text{ YTL} - 100.000 \text{ YTL kâr}$$

$$a = 300.000 \text{ YTL (Satılan Seradaki Canlı Varlıkların Değeri)}$$

3.4.3.3. Sektör Ortalamaları Fiyatı

Standart diğer iki seçeneği birer cümle ile de olsa açıklarken bu seçeneğin açıklamasını örnek vererek yapmış ve “bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosuna cinsinden değeri gibi sektör emsalleri” ifadesini kullanmıştır.

Örnek: Z Seracılık İşletmesi 10 dekarlık serada domates üretimi yapmakta ve canlı varlıklarını gerçeğe uygun değerle değerlemek istemektedir. Sektör ortalamaları modeline göre bunu nasıl yapabilir?

Sektör ortalamaları modeline göre işletme, kendi sektörüne ait ortalama verimi esas almalıdır. İşletme bir dekar seradan elde edilecek ürün miktarının yaklaşık 7 ton olduğunu tespit etmiştir. İşletme, canlı varlıklarını bu miktar üzerinden değerlemelidir.

3.4.4. Net Nakit Akışları Yöntemi

Standart yukarıda açıklanan üç seçeneğin de gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi ile ilgili sonuç vermemesi durumunda net nakit akışlarının kullanılmasını önermektedir. Net nakit akışı ile ilgili açıklamalarımızı üç aşama halinde verebiliriz.

Birinci aşama; varlıklara ilişkin dönemler itibarıyla nakit girişleri, nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin tahmin edilmesi sonucunda hesaplanan net nakit akışlarının tespit edilmesidir. *Nakit girişleri* hasat sonucunda elde edilmesi beklenen gelirler, *nakit çıkışları* ilk madde malzeme, işçilik vb. giderler, *nakit çıkışı gerektirmeyen giderler* ise amortismanlardır.

Standart, net nakit akışları oluşturulurken canlı varlığın mevcut konumu göz önüne alınarak tahminlerin yapılmasının altını çizmiş ve gelecek dönemlerde canlı varlıklarla veya işletme ile ilgili yapılması düşünülen faaliyetlere yer verilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Örneğin işletme hasat aşamasındaki fireyi en aza indirecek bir makine satın almayı planlamış fakat henüz satın almamış ise, net nakit girişlerini belirlerken hasat miktarının tahminini makineye göre değil, mevcut hasat şekline göre belirlemelidir.

İkinci aşama, bugünkü değer faktörünü hesaplamak için uygun bir iskonto oranı tespit etmektir. Bugünkü değer faktörü $1 / (1 + i)^n$ formülü ile bulunur. Formülde; i : iskonto oranını, n : dönem sayısını ifade etmektedir³⁴¹. Bu iskonto oranı, paranın zaman değerinden dolayı birinci aşamada bulunan nakit akışlarını bilanço günündeki değere taşımak için kullanılacaktır.

Üçüncü aşama ise, net nakit akışlarının iskonto yardımı ile bulunan bugünkü değer faktörüne bölünerek, bilanço gününe taşınmasıdır.

Örnek: Z Seracılık İşletmesinin 1. ara dönem sonu finansal tablosunda fidelerin gerçeğe uygun değer belirlenmesine yönelik net nakit akışlarının bugünkü değerini bulmak amacıyla oluşturduğu bilgiler Tablo 5’de verilmiştir. İşletme net nakit akışlarını bugünkü değere indirmek için piyasada geçerli olan 3 aylık % 4.5 faiz oranını kullanmıştır. İşletmenin nakit akışlarının bugünkü değerini bulunuz.

³⁴¹ Metin Kamil ERCAN - Ünsal BAN: **Finansal Yönetim**, Gazi Kitabevi, (Ankara, 2005), 71.

Tablo 5: Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri

(YTL)

Unsurlar	DÖNEM			
	1. Ara Finansal Tablo	2. Ara Finansal Tablo	3. Ara Finansal Tablo	4. Ara Finansal Tablo
Nakit Girişi	5.000	8.000	9.000	4.000
Nakit Çıkışı	12.000	5.000	2.000	1.000
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler	500	300	200	100
Nakit Akımı	-6.500	3.300	7.200	3.100

İskonto Oranı	4,50%
----------------------	--------------

Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri	-6.220,10	3.021,91	6.309,34	2.599,54
		3.157,89	6.593,26	2.716,52
			6.889,95	2.838,76
				2.966,51

Bugünkü Değerler Toplamı	5.710,69	12.467,67	9.728,72	2.966,51
---------------------------------	-----------------	------------------	-----------------	-----------------

1. Dönem Başı 2. Dönem Başı 3. Dönem Başı 4. Dönem Başı

İşletmenin 1.dönem sonu mali tablolarında, canlı varlıklar için, net nakit akışların bugünkü değerine göre bulunan değer 12.467,67 TL'dir. İşletme bu rakamı gerçeğe uygun değer olarak kullanabilir.

Değerleme ile ilgili buraya kadar yapılan açıklamalar maddeler halinde aşağıdaki şekilde sıralanabilir. (Sonuçlar gerçeğe uygun değer belirlenmesinde *önerdiğimiz* yol göz önüne bulundurularak tasnif edilmiştir.)

- UMS 41, canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas alan bir sistem getirmektedir.
- Bu varsayım sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliğini *geçici olarak* yitirebilir. Finansal tablolara ilk alınma esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.
- Finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer alan bir canlı varlık, bu tarihten sonraki tüm finansal tablolarda da gerçeğe uygun değerle yer almalıdır.
- Gerçeğe uygun değer aktif bir piyasayı esas almaktadır.

- v. Canlı varlığın aktif bir piyasada değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir.
- vi. Biyolojik dönüşüm canlı varlıklarda meydana gelen *gözlemlenebilen* ve *ölçülebilen* değişimdir.
- v. Biyolojik dönüşüm, aktif bir piyasa ile birleşerek gerçeğe uygun değeri oluşturur.
- vi. Canlı varlıkların toprağa bağlı olmasından dolayı aktif bir piyasa her zaman oluşmayabilir.
- vii. Bu durumda gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için farklı yöntemlere başvurulur.
- viii. Piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim, dikim) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki *gözlemlenebilen* ve *ölçülebilen* değişim dikkate alınabilir.
- ix. Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden biri veya daha fazlasından sonuç alınması durumunda, alınan sonuçlardan uygun olanı gerçeğe uygun değer olarak belirlenir.
- x. Aktif piyasa, biyolojik dönüşüm, piyasa fiyatı seçeneklerinden sonuç alınmaması durumunda net nakit akışları yöntemi uygulanır. Bu yöntem hesaplamaya ve tahmine dayanmaktadır. Bu nedenle yöntemden ‘gerçeğe yakın’ bir sonuç alınması, nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır.
- xi. Bu seçenekten de sonuç alınmaması durumunda işletme yönetimi, kendi politikaları neticesinde gerçeğe uygun değeri belirler ve bu durumu açıklar.
- xii. Gerçeğe uygun değer belirlenip canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara alındıktan sonra, gelecek hesap dönemlerinde de aynı süreç izlenir.
- xiii. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değer artış ve azalışları değerlendirme farkı olarak dikkate alınır.
- xiv. Oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilir.

Gerçeğe uygun değerin belirlenmesini bu şekilde özetledikten sonra, muhasebeleştirme sürecini aşağıdaki şekilde verebiliriz.

.. / .. / ...			
160* FİDELER 160 10 Yetismekte Olan Fideler		XXX.XX	
İLGİLİ HESAPLAR Fidelerin Gerçeğe Uygun Değerle Değerlemesi			XXX.XX
.. / .. / ...			
160* FİDELER 160 40 Değer Artışı		XXX.XX	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Artışları			XXX.XX
.. / .. / ...			
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR		XXX.XX	
160* FİDELER 160 30 Değer Artışı			XXX.XX
Mali Tablo Dönemindeki Canlı Varlık Değer Azalışı			

* Öneridir.

Tablo 6: UMS 41 Açısından Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerde Muhasebeleştirme, Değerleme ve Amortisman İşlemlerinin Finansal Tablolarla İlişkisi

	YILLIK FİNANSAL TABLO / ÖZEL HESAP DÖNEMİ	YILLIK FİNANSAL TABLO / TAKVİM YILI	ARA DÖNEM FİNANSAL TABLO
Hesap Dönemi/ Tarımsal Faaliyet İlişkisi	Tek yıllık bir bitki türünün üretimi veya dikim ve hasat dönemi aynı olan birden fazla bitki türünün üretimini yapan işletme	Tek veya çok yıllık bir bitki türünün üretimi veya dikim ve hasat dönemi aynı olan birden fazla bitki türünün üretimini yapan işletme	Hesap döneminin özel veya takvim yılı olması değerlendirme, amortisman ve muhasebeleştirme açısından farklılık göstermemektedir.
Finansal Tablo Döneminin Özelliği	Bilanço esasına tabi.	Bilanço esasına tabi.	Bilanço esas, SPK mevzuatı veya özel işletme kararlarına tabi
İlk Muhasebeleştirme <i>i. Değerlemeye Esas Değer</i> <i>ii. THP'nda Gösterimi</i>	Tarihi maliyet değeri. 150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	Gerçeğe uygun değer (güvenilir değilse tarihi maliyet değeri.) 16* / 21* nolu CANLI VARLIKLAR GRUBU	Gerçeğe uygun değer (güvenilir değilse tarihi maliyet değeri.) 16* / 21* nolu CANLI VARLIK GRUBU
Değerleme <i>i. Canlı Varlıklar</i> <i>ii. Tarımsal Ürünler</i>	Değerleme kapsamında değil. (Özel hesap dönemi kullanıldığı için, dönem sonunda tarımsal faaliyet bittiğinden dolayı, işletme aktifinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek canlı varlık bulunmamaktadır.) Hasat anında NGUD.	Gerçeğe uygun değer (Ulaşılamıyorsa: i. piyasa fiyatına göre; en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı, sektör emsalleri . ii. piyasa fiyatına ulaşamıyorsa; net nakit akışlarının bugünkü değeri.) Hasat varsa, hasat anında NGUD.	Gerçeğe uygun değer (Ulaşılamıyorsa: i. piyasa fiyatına göre; en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı, sektör emsalleri. ii. piyasa fiyatına ulaşamıyorsa; net nakit akışlarının bugünkü değeri.) Hasat varsa, hasat anında NGUD.
Değerleme Artış Ve Azalışları <i>i. Canlı Varlıklar</i> <i>ii. Tarımsal Ürünler</i>	Değerleme kapsamında değil. Gelir Tablosu 604* / 614*	Gelir Tablosunda 649/ 659 nolu hesaplar. Gelir Tablosunda 604* / 614* nolu hesaplar.	Gelir Tablosunda 649/ 659 nolu hesaplar. Gelir Tablosunda 604* / 614* nolu hesaplar.
Amortisman Tabi Olma <i>Canlı Varlıklar</i>	Maliyetler üretimle tek seferde ilişkilendirildiği için amortisman tabi değildir..	16 nolu grup kapsamındakiler UMS41, 21 nolu grup kapsamındakiler UMS 41 ve vergi mevzuatı.	16 nolu grup kapsamındakiler UMS 41, 21 nolu grup kapsamındakiler UMS 41 ve vergi mevzuatı.
Finansal Tablolarda Gösterimi <i>i. Canlı Varlıklar</i> <i>ii. Tarımsal ürünler</i>	Dönem sonunda değerlendirilecek canlı varlık yok (Önemsiz). (Hasat anına kadar olan kısım kapsama dahildir. Hasat sonrası için UMS 2 ve ilgili diğer standartlara atıf yapılmıştır.)	16 ve 21 nolu canlı varlık grubunda. (Hasat anına kadar olan kısım kapsama dahildir. Hasat sonrası için UMS 2 ve ilgili diğer standartlara atıf yapılmıştır.)	16 ve 21 nolu canlı varlık grubunda. (Hasat anına kadar olan kısım kapsama dahildir. Hasat sonrası için UMS 2 ve ilgili diğer standartlara atıf yapılmıştır.)

* Öneridir.

3.5. Tarımsal Ürünlerin UMS 41 Açısından Değerlemesi

UMS 41, tarımsal ürünleri hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden, pazara götürme ve tahmini pazar yeri maliyetleri indirildikten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeri ile değerlemektedir. Standart, değerlendirme zamanı olarak tarımsal ürünlerin satış anını değil hasat noktasını almıştır.

UMS 41, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirileceği aktif piyasanın (toptancı halleri, ürün borsaları vb.) fazlalığından dolayı finansal tablolarda net gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini belirtmiş bu nedenle canlı varlıklar için yaptığı 'tarihi maliyet değeri' istisnasını tarımsal ürünler için yapmamıştır.

Pazar yeri maliyetleri; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerinden oluşmaktadır.

3.6. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlere Ait Değerleme Farkı

UMS 41'e göre canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilip, değerlendirme farkları gelir tablosuna değerlendirme artış /azalışı şeklinde yansımaktadır. Bilindiği gibi ihtiyatlılık kavramı gereğince bir gelir ancak gerçekleştikten sonra gelirler arasında yer alırken, UMS 41'in kâr / zararın muhasebeleştirilmesinde değerlendirme anını esas alması nedeniyle satış beklenmeden de gelir doğmaktadır. Diğer standartlar, değerlendirme farklarının bilanço veya gelir tablosunda gösterilmesine imkan tanırken, UMS 40 ve 41 sadece gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiş ve bu amaçla, dönem sonu kambiyo ve menkul değer işlemlerinin gelir tablosuna yansıtılması uygulamasında olduğu gibi, ihtiyatlılık ilkesini esnek olarak

uygulamıştır³⁴². UMS 41'in ihtiyatlılıkla ilgili bu yaklaşımına karşın değerleme artışının gelir tablosu yerine, bilançoda sermaye yedeği olarak yer alması görüşünde olanlar da vardır³⁴³.

Canlı varlıklarda değerleme artışları '649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda, değerleme azalışları ise '659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda gösterilmektedir.

3.7. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlemesi

VUK 277. maddede canlı varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili olarak sadece hayvanların değerlemesine yer verilmiş ve maliyet bedeli ile değerlendirileceğini, bu değer tespiti edilememesi durumunda ise emsal bedelinin esas alınacağını belirtmiştir. Bu durumda bitkilerle ilgili değerlemenin nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Uygulamada fidelerle ilgili katlanılan giderler ya doğrudan üretim maliyeti ile ilişkilendirilmekte ya da aktifleştirilerek ayrı bir hesapta izlenmektedir. Katlanılan giderlerin doğrudan maliyet hesaplarına yüklenilmesi durumunda, bu giderlerin hasat edilen ürünlerin gelirleri ile karşılaştırılamaması sorunu ortaya çıkmaktadır. Dönemler arası ilişkiyi sağlamak isteyen işletmeler genellikle '180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı'ndan yararlanmaktadır.

Bize göre, fidelerle ilgili katlanılan giderler, fidelerden ürün elde edilene kadar '160.10 Yetiştirmekte Olan Fideler Hesabı'nda fide maliyeti olarak biriktirilmelidir. Fidelerden ürün elde edilme aşamasına gelmesi, fidelerin

³⁴² S. Hüseyin TOKAY, A.DERAN ve R. AKTAŞ: “ Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **XXIV: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (Muğla, 2005), 24

³⁴³ Azzem ÖZKAN: Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmeleri, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi), 2001 a.g.e., 227.

yetiştirme dönemini bitirmesi olarak kabul edilmeli ve yatırım hesabı niteliğindeki yetiştirmekte olan fideler hesabı, '160.20 Hasat Edilen Fidler Hesabı'na aktararak kapatılmalıdır. Bu noktadan sonra artık yatırım dönemi bitip hasat dönemi başladığı için yapılan giderler satış (UMS 41'e göre hasat anında, vergi mevzuatına göre satış anında gelir oluşmaktadır) gelirleri ile ilişkilendirilmek üzere hasat edilen fideler hesabından satışların maliyeti hesabına *belirli bir oran* kullanılarak yüklenmelidir.

Bu noktada önemli olan '*belirli bir oranı*' tespit etmektir. Çünkü gelecek dönemlerdeki üretim miktarı bilinmediği için hasat edilen fidelerden satışların maliyetine hangi tutarda bir aktarım yapılacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada benzer bir uygulamadan yararlanabiliriz³⁴⁴. Şöyle ki; özel tükenmeye tabi varlıkların tüketilen / tükenen kısmına ait oranın bulunmasında kullanılan yöntemleri, hasat edilen / edilmeyen ürün miktarı ile ilişkilendirebiliriz. Nasıl ki özel tükenmeye tabi varlıklardan, örneğin madenler için, hangi miktarda veya tutarda bir cevher çıkarılacağı başlangıçta bilinmediği için tahminden yararlanılıyorsa fideden hasat edilecek ürün için de aynı durum söz konusudur. Bu nedenle özel tükenmeye tabi varlıkların tüketilen kısmını hasat edilen ürünle, tükenen kısmını ise hasat edilmeyen (hasat edilmeyi bekleyen) ürün ile ilişkilendirebiliriz.

Fidler hasat edildikçe, hasat edilen üründe bir artış meydana gelirken, fideden hasat edilecek toplam ürün miktarı azalacak, bir başka ifadeyle fiderlerin değerinde, hasat edilen ürüne bağlı olarak bir değer azalışı meydana gelecektir. Bu değer azalışları amortisman yolu ile fidenin değerinden indirilerek ürün maliyetine eklenecektir.

Fidenin değerinde meydana gelen azalış miktarı, yani amortisman tutarı, üretime göre amortisman (maliyet esası) ve oransal amortisman (satış esası) olmak üzere iki yöntemle ürünün maliyetine yüklenir. *Üretime göre*

³⁴⁴ Orhan SEVİLENGÜL: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, (Ankara,2005), 473 – 475.

amortisman yönteminde, toplam üretimle ilgili tahminde bulunularak dönemdeki üretime oranlanacağı gibi, dönemler halinde de tahminlerde bulunulabilir. Daha sonra bu tahminler, dönemde hasat edilen kısım ile ilişkilendirilir. *Oransal amortisman yönteminde* ise, hasat edilmeyen kısım için satış rakamı olarak tahminde bulunulur. Daha sonra hasat edilecek kısım için yapılacak toplam harcama bu rakama bölünerek bulunan ‘belirli bir oran’, dönemler halinde satış gelirleriyle ilişkilendirilmek üzere maliyet hesaplarına yüklenir. Özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili açıklamalardan yola çıkarak oluşturduğumuz benzerlik sonucunda fide ve ürün maliyetine ulaşabiliriz.

Burada özellikli bir diğer husus, dönemler itibarıyla hasat edilecek ürünün tespit edilmesidir. Her dönem için aynı oranı almak canlı bir varlığı sürekli aynı verimde kabul etmek anlamını taşır ki bu doğru bir yaklaşım olmaz. Çünkü canlı varlıklarda da mamulün yaşam seyri ile ilişkilendirilecek sunuş, büyüme, olgunluk ve gerileme dönemlerine benzer özelliklere sahip aşamalar vardır. İlk aşama satışın (hasat edilen ürünün) düşük kalması ve toplam sabit maliyetinin birim sabit maliyetlerde oluşturduğu etki nedeniyle zarara yol açabilmektedir. İkinci aşamada artış gösteren üretim, üçüncü aşamada yavaş bir eğimle artmakla ve dördüncü aşamada azalma eğilime girmektedir³⁴⁵.

Örnek: Z Seracılık İşletmesi 31.12.2005 tarihinde sonra eren 1. ara finansal tablo döneminde 5 ton biberin hasadını gerçekleştirmiştir. İşletme, hasat işlemi ile birlikte ‘160.10. Yetişmekte Olan Fideler Hesabı’ndaki 10.000 YTL bakiyeyi ‘160.20. Hasat Edilen Fideler Hesabı’na aktarmış ve hesabı kapatmıştır. İşletmenin ilk ara finansal döneme ait üretim maliyetlerini tespit ediniz.

Bu noktada ilk yapılması gereken, dönemde hasat edilen 5 ton biberin, hasat dönemi boyunca elde edilecek bibere oranlanmasıdır. Bibere ait hasat

³⁴⁵ Mevlüt KARAKAYA: “Üretim Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (Nisan, 1999), 103 -104.

üç dönemde gerçekleşmekte olup, hasat ettiğimiz ürünün hasat edeceğimiz ürüne oranını % 10 olarak belirlediğimizi kabul edelim. Üretim giderlerinden satışların maliyetine vereceğimiz pay % 10 yani 1.000 YTL'dir. İkinci ara dönemin sonuna gelindiğinde aynı işlemi tekrar edecek ve hasat işlemi sona erdiğinde '160.20 Hasat Edilen Fideler Hesabı'ndaki tutarın tamamı satışların maliyeti ile ilişkilendirildiği için hesap kapanacaktır.

VUK'na göre ise, tarımsal ürünler maliyet bedeli ile değerlendirilmekte³⁴⁶ ve maliyet bedeli de aşağıda unsurlardan oluşmaktadır³⁴⁷.

- i. Mamulün üretilmesinde kullanılan ilk madde ve malzeme bedeli,
- ii. Mamule isabet eden işçilik,
- iii. Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse,
- iv. Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- v. Mamulün ambalajlı olarak piyasa arz edilmesinin zorunlu olması durumunda ambalaj malzemesi bedeli.

3.8. Yarı Mamullerin Değerlemesi

UMS 41'in yarı mamulleri kapsamına alıp almadığı konusu tartışılmıştı. Bu konuda kapsamındadır / değildir şeklinde bir yargıya varmaya çalışmak, çalışmamızın amacı dışındadır. Bu nedenle UMS 41'in yarı mamulleri kapsamına aldığı varsayımıyla şöyle bir yaklaşımda bulunabilir. Bir önceki kısımda (3.4.3.2.) benzer varlıkların piyasa fiyatını bulurken kullandığımız ayrıştırma formülü sonucunda canlı varlıkların değerini 300.000 YTL olarak hesaplamıştık. Bu noktadan hareketle ikinci bir ayrıştırma yaparak bu değer canlı varlık ve yarı mamul olarak oranını tespit etmeye çalışırız. Çok yıllık bitkilerde canlı varlık lehine gelişen bu oran, tek yıllık bitkilerde özellikle bir defada hasat edilen hububat grubunda yarı mamul lehine gelişecektir. Örneğin canlı varlık çok yıllık bitkilerden fıstık ağacı olduğunda

³⁴⁶ VUK: md. 276.

³⁴⁷ VUK: md. 275.

ağaç yarı mamule göre daha değerliyen, domates fidesinde oranlar eşit, hububatta ise hasat bir defada gerçekleştiği için yarı mamul daha değerli olabilir.

Vergi mevzuatına göre ise yarı mamul değerlemesi tek yıllık bitkilerin üretimini yapan seracılık işletmelerinde özellikli konulardan biridir. Üretimden ve muhasebe uygulamasından kaynaklanan bu özelliklerin temelinde yatan sorun, yarı mamulden mamul aşamasına dönüşümün hızlı bir şekilde gerçekleşmesi ve aynı fideden hasat dönemi boyunca birden fazla ürün alınmasıdır. Fideler dikim tarihinden itibaren 3-4 ay* içinde hasat edilebilir duruma gelmektedir. Bu aşamadan sonra hızlı bir biyolojik dönüşüm yaşanmakta ve hasat edilen sebzelerin yerinde tekrar çiçek açıp bu çiçekler yarı mamule ardından mamule dönüşüp hasat edilmekte ve bu döngü fidelerin ürün vermeye başlamasından sökülmesine kadar devam etmektedir. Yaklaşık 4 ile 6 aylık sürede bir fide 10 ile 58 kez** hasat edilmektedir. Dönüşümün tekrarı ve hızından dolayı tek yıllık bitkilerde yarı mamul değerlemesini önemsiz görmekteyiz. Nitekim UMS/ IFRS, işletmelerin uygulama sürecinde kolay ve sancısız bir başlangıç ve geçişine imkan tanıyacak esasları belirlemiş, fayda / maliyet analizi yapılarak, maliyeti faydasını aşan uygulamaların benimsenmemesi gerektiğini belirtmiştir³⁴⁸.

Çok yıllık bitkilerde ise yarı mamul sürecinden mamul sürecine dönüşüm işlemi daha yavaş seyretmekte ve bu durumda da muhasebe uygulamalarından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmaktadır. Tarım işletmelerinde gerek uygulama kolaylığı ve gerekse işletmenin muhasebe organizasyonunun bir çok ihtiyacına cevap verebilmesi açısından genellikle fiili maliyet sistemi uygulanmakta, fakat yarı mamul değerlemesi için standart

* Domates, hıyar ve patlıcan için dikim aşamasından hasat aşamasına geliş süresidir. Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü: **Türkiye’de Bazı Bölgeler İçin Önemli Ürünlerde Girdi Kullanımı ve Üretim Maliyetleri**, (Ankara, 2001), 226- 236.

** Ortalama olarak bir hasat döneminde domateste 10 kez, hıyarda 58 kez ve patlıcanda 54 kez hasat işlemi yapılmaktadır. Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü, a.g.e., 226 - 236.

³⁴⁸ A.R. Zafer SAYAR: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, (Kasım, 2005), 64.

veya tahmini maliyet sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Gerek tarım işletmelerinde üretim yapısı gereği standartlaşmanın ve tahminlerin yanıltıcı olabileceği, gerek uygulamada karşılaşılabilecek güçlükler açısından bu iki yöntem tercih edilmemektedir.

3.9. Tarımsal Mülklerin Değerlemesi

Dünyanın birçok bölgesinde en önemli varlıklar arasında sayılan tarımsal araziler mülkiyetin transferi, vergilendirme, teminat olarak gösterilme, yatırım ve ekonomik amaçlı çalışmalar gibi nedenlerden dolayı değerlemenin önemli konusunu oluşturmaktadır³⁴⁹. Toprak; üretilen ürünün özelliğinden dolayı tohum, gübre, demirbaş gibi çiftlik varlıklarından farklıdır. Ayrıca bazı kimseler için ilgi, prestij gibi özel nedenlerden dolayı da önem kazanabilir³⁵⁰. Bu ve benzeri nedenler, tarımsal mülklerin değerlemesini özellikli konuma getirmiştir.

Değerleme yapılırken pazar ve üretim değeri olmak üzere iki farklı değer oluşabilir. Bunların hangisinin kullanılacağı değerlemenin amacına göre değişiklik göstermektedir. Örneğin bir çiftlik el değiştirdiğinde çiftlikteki stoklar genellikle pazar değeri ile değerlendirilir³⁵¹. Tarımsal arazilerin kullanım şekli, üretilen ürünlerin türü, pazarlanabilirliği ve araziden sağlanan gelir, arazinin değerlemesinde değişikliğe yol açabilmektedir³⁵². Örneğin tarla olarak kullanılan bir tarımsal arazinin seraya dönüştürülmesi, arazinin değerinde artışa neden olacaktır.

Tarımsal arazilerin ve seraların değerlendirilmesi ile ilgili UMS, SPK (UDES) ve VUK da yer alan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

³⁴⁹ SPK UDES: UDKN No:10, md., 1.1-1.2.

³⁵⁰ John A. HOPKINS – Early O. HEADY: **Farm Records and Accounting**, Iowa State University Press, (IOWA, USA, 1962), 71.

³⁵¹ Ford STURROCK: **Farm Accounting And Management**, Seventh Edition, Pitman Boks Limited, (London, 1982), 62.

³⁵² SPK UDES: UDKN No:10, md., 1.4.3.

3.9.1. UMS Açısından

Maddi duran varlıklar, daha seyrek çalışan hesaplar olmasına rağmen varlıkların alımı sırasındaki değerlendirme ve kayıtlar ile dönem sonlarındaki değerlendirme ve amortismanlarda sorun yaşanmaktadır. Örneğin bir bina alındığında arsası ile birlikte değerlemeye tabi tutulmakta dolayısıyla eskiyen ve yıpranan bir duran varlık niteliği taşımayan arsa için de amortisman ayrılmaktadır. UMS 16, bu gibi durumlarda, bir bütünün parçalarının ayrıştırılması gerektiğini belirtmiş ve bu sayede gerçekçi bir amortisman oranı kullanılmasının yanı sıra, amortismanla tabi olmayan bir varlık için amortisman ayrılmasının da önüne geçileceğini belirtmiştir³⁵³.

UMS 16'ya göre tarımsal mülkler her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı çıkarıldıktan sonraki maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden değerlendirilmektedir. UMS 40'a göre ise, tarımsal mülkün yatırım amacı ile elde bulundurulması durumunda gerçeğe uygun değeri üzerinden veya her türlü birikmiş amortisman ve değer düşüklükleri çıkarıldıktan sonraki maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir.

Maddi duran varlıklara ait hesapları birbirinden bağımsız olarak değerlemeyip eşzamanlı olarak değerlemeye tutmak gerekir. Bununla birlikte gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler meydana gelen duran varlıklarla, gerçeğe uygun değerindeki değişiklikleri önemsiz kabul edilen duran varlıkların aynı sıklıkla değerlemesine gerek yoktur³⁵⁴.

3.9.2. Vergi Mevzuatı Açısından

Önceki kısımlarda da belirttiğimiz gibi seracılık işletmelerini diğer bitkisel üretim yapan işletmelerden ayıran özellik üretimin kapalı bir alanda

³⁵³ Hasan KAVALL: Muhasebe Denetimi - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2005), 325-338.

³⁵⁴ Ümit GÜCENME- Aylin POROY ARSOY: "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", Analiz Dergisi, (Ekim, 2005).

yapılmasıdır. Sera adı verilen bu kapalı alan sabit yatırımların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Sera denildiği zaman genel olarak toprak, üzerinde yetişen bitki ve bunları koruyan yapı bir bütün olarak anlaşılmaktadır. VUK seracılık işletmelerinin değerlemesi konusunda özel bir hüküm içermemekle birlikte 314. madde de tarım işletmeleri kapsamında oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesislerinin amortismanına tabi tutulacağını belirtmiştir. İlgili maddeden çıkan yorum, bir tarım tesisi olan seralarda da arazi ve arsanın maliyete dahil edilerek maliyet bedeli ile değerlendirileceği yönündedir. Antalya Tarım İl Müdürlüğü'nün hazırladığı karanfil ve gül yetiştiriciliği maliyet cetvelinde de seraların kurulduğu arazi sera maliyetine dahil edilmiştir³⁵⁵.

Maddi duran varlıklar; işletme tarafından satın alınmaları, inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında yapılan harcamalardan oluşan maliyetle değeri³⁵⁶. Seralar da işletme tarafından yapılmakta veya bu konuda faaliyet gösteren işletmelere yaptırılmaktadır. Her iki durumda da katlanılan maliyet sera yapım maliyetini oluşturmakta ve bu maliyete, seranın üzerinde kurulduğu arazi maliyeti dahil edilerek değerlendirme gününde maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Sera yapılacak arazinin düzenlenmesi, sulama kuyusu açılması için katlanılan maliyetlerin de sera maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

3.9.3. Uluslararası Değerleme Standartları (UDES) Açısından

UDES'na göre tarımsal arazilerin güvenilir bir biçimde değerlemesinin amacı sermaye bütünlüğünü sağlamak, arazinin verimli kullanımını arttırmak, sermaye piyasalarına olan güveni sürdürmek ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamaktır³⁵⁷. Tarımsal mülkleri diğer mülklerden ayıran özellik ise, üzerinde yetiştirilen ürüne göre mülkün değerinin yıllara göre değişiklik

³⁵⁵ Nilüfer TETİK: a.g.e., 55-56.

³⁵⁶ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 442.

³⁵⁷ SPK UDES: UDKN No.10: md. 1.2.

gösterebileceğidir. UDES, tarımsal mülkleri mahsul çiftlikleri, sulamalı arazi ve uzun süreli ekin, hayvan yetiştirme çiftlikleri, mandıralar, ormancılık alanları ve özel kullanım amaçlı mülkler olarak gruplara ayırmıştır³⁵⁸.

UDES, tarımsal mülkleri genel bir kavram olarak ele almış ve aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır³⁵⁹.

- i. Arazi,
- ii. Yapısal iyileştirmeler,
- iii. Tesis ve makineler (araziye bağlı),
- iv. Tesis ve makineler (araziye bağlı olmayan),
- v. Biyolojik varlıklar (araziye bağlı),
- vi. Biyolojik varlıklar (araziye bağlı olmayan).

UDES' na göre biyolojik varlıklar, tarımsal arazi için ilave bir katma değer teşkil ettiklerinden dolayı başlangıçta ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmelidir. Görüldüğü üzere UDES, UMS 41' den sonra yayımlandığı için bir anlamda UMS 41'in tamamlayıcısı konumundadır. UDES'na göre, diğer taşınmaz mülklere uygulanan genel kabul görmüş değerlendirme ilkeleri, tarımsal mülkler için de uygulanabilmeli ve 'pazar değeri' değerlemenin esası olarak kabul edilmelidir³⁶⁰.

Tarımsal mülklere ait değerlemenin canlı hayvanlar, depolanmış mahsuller ve ekipmanlar gibi taşınabilir unsurları içermesi durumunda değerlendirme uzmanının bir emtianın veya mahsulün taşınmaz mülk halini ne zaman kaybettiğini dikkate alması gerekmektedir. Örneğin ağaç, yetiştirilme aşamasında bir taşınmaz mülk iken kesilip depolandığında kişisel mülk haline dönüşecektir³⁶¹. Tarımsal mülklerin değerlemesinde dikkat edilecek bir diğer husus da dahili ve harici etkenlerin göz önünde bulundurulmasıdır. İklim, toprağın tipi, üretim kapasitesi, sulama suyu faktörü, hayvan besleme ve

³⁵⁸ SPK UDES: UDKN No.10: md. 3.1 - 3.8.

³⁵⁹ SPK UDES: UDKN No.10: md. 4.3.

³⁶⁰ SPK UDES: UDKN No.10: md. 5.2.

³⁶¹ SPK UDES: UDKN No.10: md. 5.4.1.

yetiştirme gibi dahili özelliklerin yanı sıra elde edilecek ürünlerin depolanma, işleme ve pazara sevkıyat gibi harici özellikleri de değerlendirme esnasında dikkate alınmalıdır. Ayrıca tarımsal mülkün gelecekteki durumu ve üzerindeki faaliyetlerin sürekliliği gibi hususlar da irdelenmeli, şayet değerlendirme uzmanına mevcut tarımsal kullanım haricindeki diğer kullanım şekillerinin göz ardı edilmesi yönünde özel bir talimat iletilmişse bu durum eksiksiz bir şekilde açıklanmalıdır. Çünkü bu şekilde ulaşılan değer tarımsal mülkün pazar değerini ifade etmekten uzak olacaktır³⁶².

Yine tarımsal mülklerin değerlemesinde önemli bir diğer husus, nakit akışlarında etkili olan faktörü tespit etmektir. Nakit akışlarında üretim sürecinden kaynaklanan etkenlerin mi, yoksa ürünün pazar durumunun mu etkili olduğu araştırılmalıdır³⁶³. Ayrıca birden fazla bölümü veya kullanım şekli olan tarımsal mülklerin değerlemesinde her bir bölümün veya kullanımın tarımsal mülkün tamamı açısından sağladığı katkının mı yoksa bunların her birinin birbirinden bağımsız olarak mı değerlendirme konusu yapıldığı belirtilmelidir.

4. SERACILIK İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN

Maddi duran varlıkların sahip olduğu faydalı ömür aşınma, yıpranma ve demode olma gibi nedenlere göre değişkenlik göstermektedir. Maddi duran varlıkların maliyetlerinin, varlığın faydalı ömrüne dağıtılması işlemine amortisman, faydalı ömre dağıtılarak giderleştirilen tutarlara ise amortisman gideri denmektedir. Amortismanı, kullanılan varlığın yenilenmesi için kârdan ayrılan bir fon olarak da görmek mümkündür³⁶⁴. TMS 16'ya göre amortisman; bir varlığın maliyetinden veya maliyeti yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesi sonucunda bulunan tutarın, varlığın yararlı ömrü

³⁶² SPK UDES: UDKN No.10: md. 5.5.

³⁶³ SPK UDES: UDKN No.10: md. 5.6.

³⁶⁴ Remzi ÖRTEN- Aydın KARAPINAR: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, GÜ İİBF Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2003), 141.

süresince sistematik olarak dağıtılması işlemidir³⁶⁵. Amortismanlar herhangi bir nakit çıkışı gerektirmemesine rağmen, sanki bir nakit çıkışı varmış gibi gider hesaplarına alınmakta ve bu şekilde işletmenin vergi yükünü ve kârını azaltıcı bir etki yapmaktadır. Amortismanlar ve itfa payları ayrıca gelir tablosu dipnotlarında da yer almaktadır³⁶⁶.

Görüldüğü gibi amortisman ve duran varlık kavramları birlikte telaffuz edilmekte ve dönen varlıklardan söz edilmemektedir. Amortisman tanımı duran varlıklarla ilgili UMS 16 standardında yer almıştır. VUK 313. maddede bu husus aşağıdaki biçimde yer almıştır.

i. İşletmede bir yıldan fazla kullanılıyor olmak: Amortisman ayrılırken dönen varlık / duran varlık ayırımından hareket edildiğinden dolayı ilgili varlıkların işletme aktifinde bir yıldan daha fazla bulunması şartı aranmaktadır.

ii. Envantere dahil olmak: Amortisman konusu varlıklar VUK’nda envanterde amortisman kayıtları başlığını taşıyan 189. maddede gösterildiği şekilde envantere alınır*.

iii. Yıpranma, aşınma ve kıymetten düşmeye maruz kalmak: Amortisman tabi varlıklar yıpranma, aşınma, bozulma, eskime, beklenmedik olaylar neticesinde yararlanılamayacak duruma gelme, bakım-onarım ve parça değişiminin zamanında yapılmaması gibi teknik nedenler ile demode olma, duran varlığın üretim yaptığı mamule olan talebin değişmesi gibi iktisadi nedenler yanında, sosyal ve kültürel değişimler nedeniyle de

³⁶⁵ TMS 16: md. 6.

³⁶⁶ Nalan AKDOĞAN- Nejat TENKER: **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, (Ankara, 2006), 196.

* VUK mad. 189: ‘ Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir. i. Envanter defterinin ayrı bir yerinde, ii. Özel bir amortisman defterinde, iii. Amortisman listelerinde. ... ’

kıymetten düşmeye maruz kalabilmektedirler³⁶⁷. Seracılık işletmelerinde demirbaşlar, tesis makine ve cihazlar gibi varlıklara ilave olarak çok yıllık bitkiler bu özelliklere sahip oldukları için amortisman ayrılmaktadır.

iv. Belirli bir tutarın üzerinde olmak: Amortisman ayrılması için ilgili duran varlığın değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir^{**}. Amortisman uygulamasına kolaylık getirmek amacını taşıyan bu maddeye göre duran varlıklar arasında yer aldığı halde değeri düşük olan budama makası, testere gibi varlıklar için amortisman ayrılmayıp doğrudan ilgili yılın gider hesaplarına aktarılabilir.

Görüldüğü gibi VUK'da canlı varlığa amortisman ayrılması için işletmede bir yıldan daha uzun süre kalma şartını getirmektedir. Bununla birlikte bu husus maliyetlerimizi hasat edilen ürünlerle ilişkilendirme konusunda amortismandan yararlanmamız için bağlayıcı bir unsur değildir. UMS 41 kapsamında canlı varlıkları aktifleştirdiğimiz için bu varlıklarda biriken giderleri mamullerle ilişkilendirmek gerek canlı varlıkların gerek tarımsal ürünlerin maliyetlerini tespit etmemizi sağlamaktaydı. Bu nedenle bir önceki kısımda açıkladığımız özel tükenmeye tabi varlıklarda kullanılan amortisman yöntemlerinin canlı varlıklar için de uygulanabilir bir yöntem olduğu görüşündeyiz. Amortisman kavramının bir anlamı da 'azar azar yok etmek'tir³⁶⁸. Bir önceki kısımda '160.20 Hasat Edilen Fideler Hesabı'nda biriken tutarı, dönemler ve hasat edilen ürün miktarını esas alarak *azar azar yok ettik*.

³⁶⁷ Oktay GÜVEMLİ: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme Uygulamaları**, Avcıol Basım, 2. Baskı, (İstanbul, 1998), 21-30.

^{**} 2006 yılı için amortisman sınırı 520 YTL'dir. İktisadi ve teknik açıdan bütünlük arz eden varlıklarda bu sınır topluca dikkate alınmalıdır.

³⁶⁸ Oktay GÜVEMLİ: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme Uygulamaları**, a.g.e., 2.

4.1. Amortisman Ayrılmasının Nedeni

Duran varlıkların hem fiziki hem ekonomik nedenlerle uğradığı değer kaybının bir döneme yüklenmesi, ilgili dönemin giderlerini artırıp varlığın kullanım süresindeki gelirlerle karşılaştırılmamasından dolayı dönemsellik kavramı ile çelişmektedir. Bu nedenle varlık için katlanılan maliyetin, varlığın kullanım süresine yayılması gerekmektedir³⁶⁹. Çünkü işletmeler gelir oluşturmak amacıyla bu tip varlıklardan yıllarca yararlanmaktadır. Belirli bir maliyet karşılığında edinilen bu varlıkların yararlı oldukları dönemlerle eşleştirilerek, ilgili yılın gelirleri ile karşılaştırılmak üzere gider hesaplarına aktarılması amortisman ayrılma nedenini oluşturmaktadır³⁷⁰.

Tarım işletmelerinde demirbaşlar yıpranma, aşınma, yaşlanma gibi faktörlerin etkisiyle değer kaybına uğramaktadır. Her aktif unsuru için değişik oranlarda meydana gelen bu değer kaybı, üretilen ürünlerin maliyetini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. İşletmenin dönen varlıkları arasında yer alan tek yıllık bitkilere ait fide, tohum, gübre gibi varlıklar dönemlerle ilişkilendirilmedikleri takdirde, değerlerini bir dönemde kaybettikleri için maliyet hesaplarına aktarılmamaktadır. İşletme aktifinde birden fazla dönemde bulunan ve değerini zamanla kaybeden traktör, biçerdöver gibi varlıklar için ise bu değer kaybının yıllar veya dönemler arasında dağıtımı önem kazanmaktadır ki bu husus amortisman ayırma nedenini oluşturmaktadır³⁷¹. Bu sayede dönemsellik kavramı gereği varlıklar, işletme aktifinde kullanılırken varlığın kullanımından elde edilen gelir ile varlığın kullanılması neticesinde oluşan değer kaybı gider olarak hesaplara yansıtılıp aynı döneme ait gelir ve giderler birbirleriyle karşılaştırmaktadır.

³⁶⁹ Mehmet Tahir UFUK: **Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları**, TÜRMOB Yayınları, (Sirküler, Rapor, Seri No:4, 1).

³⁷⁰ Can Şimşak MUGAN - Nazlı Hoşal AKMAN: **Principles of Financial Accounting**, Second Edition, (Ankara, 2005), 394.

³⁷¹ Ali ARAS: a.g.e., 67.

4.2. Amortismanın Konusu

Amortismanın konusu VUK 313. maddede belirtilmiştir. İlgili maddede ilk olarak işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkuller, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri ibaresi yer almıştır. Daha sonra ise değerlendirme kısmında yer alan 269. maddeye atıf yapılarak gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gayrimenkullerden ayrılmayacak kısımlar, gemiler ve diğer taşıtlar ile maddi olmayan haklar sayılmıştır. Görüldüğü üzere VUK amortisman ve değerlendirme konusunda birlikte hareket etmiş ve gayrimenkul gibi değerlendirilen varlıkları amortisman konusuna dahil etmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar da amortisman konusuna dahil olup, bunlar için amortisman kavramı yerine sırasıyla itfa payı ve tükenme payı kavramları kullanılmaktadır.

Günümüzde tarım kesiminde modernleşme süreci ile birlikte artan makineleşme sonucunda traktör, biçerdöver gibi geleneksel araçların yanı sıra süt sağım makinesi, budama makinesi, tavuk yolma makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve tasnif makinesi gibi araç ve gereçler tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar konusunu genişletmiştir. Bununla birlikte tarım işletmelerinin üretim yapısı gereği işletmenin aktifinde bir yıldan daha uzun süre kalan canlı varlıklar da amortisman konusuna dahil edilmektedir. Bu varlıklar arasında kümes hayvanları, arılar, sütlük ve damızlık sığırlar gibi hayvanlar ile çok yıllık bitkiler ve meyve ağaçları da yer almaktadır.

Meyvesiz ağaçlar işletmede ticaret maksadı ile yer aldıklarından dolayı olgunluk devresine erişince kesilmekte ve yıpranma, yaşlanma, değerden düşmeye maruz kalmadıkları için de amortisman da ayrılmamaktadır³⁷².

³⁷² Öncel ZİNCİRCİOĞLU: **Tarım Ekonomisi Klavuzu**, Şark Matbaası, (Ankara, 1973), 67.

4.3. Amortisman Yaklaşımları

Amortisman tanımları işletme, iktisat ve hukuk biliminin amortisman konusundaki amaçlarına göre değişiklik göstermektedir³⁷³. Ayrıca aşağıda yer alan tanımlar da amortisman konusundaki farklı yaklaşımların göstergesidir³⁷⁴.

- i. **Değerleme Yaklaşımı:** Duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi, veya önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların dönem başı ve sonu arasındaki şimdiki değer farkından oluşan bir aktif düzeltmesidir.
- ii. **Tüketim Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre duran varlık edinen işletmenin elde etmiş olduğu fayda stokunun dönem içindeki azalışının dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturmaktadır. Duran varlığın maliyeti ilgili duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretimin tüketileceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman bulunur.
- iii. **Yenileme Yaklaşımı:** Amortismanın, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olmasına dayanan bu yaklaşıma göre amortisman kullanım süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunmasını amaçlamaktadır.
- iv. **Dağıtım Yaklaşımı:** Duran varlıkların edinimi için katlanılan maliyetten varlığın ekonomik ömrü sonundaki tahmini hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer, bu varlıkların

³⁷³ Oktay GÜVEMLİ: *Amortismanlar ve Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*, a.g.e., 3 -5.

³⁷⁴ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 422.

ekonomik ömürleri içindeki dönemlere dağıtılması anlamında kullanılmaktadır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden dolayı UMS 41 değerleme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşıma göre, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu arasındaki değer azalışları doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Amortismanın kayıtlamasında değerleme yaklaşımı, amortismanı aktif düzeltmesi şeklinde gördüğü için amortismanda değerleme yaklaşımını benimsediğini açıkça ortaya koymasa da, direkt yöntemi kullanması, bu konu hakkında ipucu teşkil etmiştir. VUK ise, canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğini dikkate almayan dağıtım yaklaşımını benimsemiştir. Bu yöntem muhasebeleştirmede direkt veya endirekt yönteme izin vermektedir³⁷⁵.

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

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

VUK'nda amortisman süresi 320. maddede belirtilmiştir. İlgili maddeye göre amortisman süresi iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan itibaren başlayarak belirlenen sürenin sonuna kadar amortisman ayrılmaya devam edilmektedir. Amortisman oranlarında daha önceleri mükellefin belirlediği

³⁷⁵ S. Hüseyin TOKAY- Ali DERAN: "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I" **Yaklaşım Dergisi**, (Ocak, 2006) , 19.

faydalı ömür esas alınırken, 5024³⁷⁶ sayılı kanunla VUK 315. maddesinde yapılan değişiklikle amortisman oranları, iktisadi kıymetin faydalı ömürleri³⁷⁷ dikkate alınmak üzere Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Mükellefler 31.12.2003 tarihinden sonra edindikleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranı için Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan listeyi dikkate alacaklardır. Tarım sektörü ile ilgili amortisman oranları listenin 7. kısmında yer almıştır³⁷⁸.

4.4. Amortisman Yöntemleri

Amortisman hesaplamasında normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman olmak üzere başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Amortisman tabi iktisadi varlıklardan herhangi birine normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu yöntem terk edilip azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir. Yöntemler arasında geçişin başlangıcı, geçiş bildiriminin yapıldığı dönemden itibaren başlayıp yapılan değişiklikler beyannamede veya eski bilançolarda belirtilmelidir.

İşletmeler, varlığın belli bir süre veya faydasının bir bölümünün tüketilmesinden sonra hizmet dışı bırakılmasına yönelik politikalar

³⁷⁶ 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷⁷ Varlığın faydalı ömrünü saptamak için aşağıdaki faktörler dikkate alınmaktadır. i. Varlığın kapasitene veya üretim miktarına bağlı olarak belirlenen işletme tarafından beklenen kullanım süresi, ii. Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı gibi faaliyete ilişkin faktörlere bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranma, iii. Üretimdeki değişiklik ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ve ticari eskime, ürün veya hizmete olan piyasa talebindeki değişiklik, iv. Kiralamanın vade bitim tarihi gibi varlığın kullanımı ile ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

³⁷⁸ 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 333 sayılı VUK Tebliği’ne göre: ‘Listenin 1-6 bölümleri arasında genel olarak diğer bölümleri ise sektörler olarak kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir...Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükellefler Maliye Bakanlığı’na başvuracaklardır’.

geliştirilebilir. Bu durumda varlığın faydalı ömrü ekonomik kullanım süresinden kısa olacaktır³⁷⁹. Fevkalade amortisman yöntemini oluşturan bu tür durumlarda varlığın faydalı ömrü esas alınarak hesaplanan ve gelecek yıllarda indirilmesi gereken amortismanlar varlığın kullanım süresi sonunda toplu olarak kayıtlara yansıtılmalıdır*.

Amortisman dağıtımının faydalı ömür yerine iş birimlerinin esas alındığı *zaman birimi yöntemi* ya da hizmet birimlerinin esas alındığı *hizmet birim yöntemi*ne göre yapılması da mümkündür. Zaman birimi yöntemine göre bir traktör 10.000 saat iş yapacak kapasiteye sahip ise amortismanına tabi tutar 10.000'e (iş birimine) bölünüp traktörün ilgili yıldaki iş birimi ile çarpılarak ilgili yılın amortismanı bulunur. Hizmet birimi yönteminde ise zaman birimi yerine hizmet birimi esas alınmaktadır. Bu yönetime göre traktörün hizmet birimi 3.000 dönüm arazinin işlenmesi ile sınırlandırılmışsa amortismanına tabi tutar 3.000 dönüme bölünerek ilgili yılda işlenen toprağın dönümü ile çarpılıp ilgili yılın amortismanı bulunacaktır. Bu yöntemlerin hizmet birimlerinin tespitinin güçlüğü, hizmet çeşitliliğinin fazlalığı³⁸⁰ az sayıdaki duran varlıkta uygulama imkanı bulması, işin özelliğinin dikkate alınmaması gibi sakıncalı yönleri bulunmaktadır³⁸¹.

VUK normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ve fevkalade amortisman uygulamasını kabul ederken, UMS ise bunlara ilave olarak değişen tutarlı amortisman yöntemini de benimsemiştir.

³⁷⁹ Nuran Cömert DOYRANGÖL- Nermin ÇITAK: "XI/25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Maddi Duran Varlıklar", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Aralık-2004), 17.

* VUK md.317'ye göre fevkalade amortisman ayrılmasının şartlar. i. *Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden*; ii. *Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen*; iii. *Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma veya yıpranmaya maruz kalan*; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzere ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen " fevkalade ekonomik ve teknik amortisman" nispetleri uygulanır.

³⁸⁰ Ali ARAS: a.g.e., 78.

³⁸¹ Oktay GÜVEMLİ: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme Uygulamaları**, a.g.e., 69.

4.5. Duran Varlıklarda Amortisman

Bilindiği üzere VUK'na göre boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Bunun nedeni bu tür varlıkların herhangi bir yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalmayacağı ve faydalı ömürlerinin sınırsız olduğu düşüncesidir. Bu tür araziler özellikle tarım arazisi olarak kullanılmaya başlandığı andan itibaren boş olma özelliğini kaybetmekte, üzerinde sürekli olarak bitkisel ürün yetiştirilmesinden dolayı verimden düşme, sulamadan dolayı toprağın tuz oranının artması, taban suyu yükselmesi, aşırı sulamadan dolayı çoraklaşma gibi nedenlerle yıpranmaya maruz kalmaktadır. Nitekim VUK'nda tarım işletmelerindeki meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş her çeşit yol ve arkların amortismanına tabi olacağını belirtmiştir.

Üzerinde tarım tesisi bulunan arsa ve araziler için amortisman ayrılması konusunda VUK ve UMS farklı görüşü benimsemişlerdir. VUK'na göre arazi, bitki varlığı ve tarım tesisinin bir bütün olarak ele alınıp toplam değer üzerinden amortisman ayrılır. Bu durumun sakıncalı yönü amortisman giderlerinin maliyetleri arttırıcı bir etkiye sahip olması, avantajlı yönü ise işletmenin vergi yükünü azaltmasıdır. Bununla birlikte toprak ve sera varlığının birlikte ele alınması durumunda ilgili varlıkların toplamı için amortisman süresi yirmi yıl olmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca tarım sektörü başlığı altında seracılıkla ilgili olan duran varlıklara ait amortisman süre ve oranları belirtilmiştir*.

Bilindiği üzere bir varlık için amortisman hesaplanırken duran varlığın maliyet bedelinin, ekonomik ömrünün ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin bilinmesi gerekmektedir. Maliyet bedeli duran varlığın satın alma bedeli ve varlıktan faydalanmak için yapılan harcamalardan oluşmakta, kullanım süresince oluşabilecek değer arttırıcı harcamalar maliyete ilave

* Listede yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için bkznz. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verusulteb333ek?OpenPage>. (Erişim Tarihi: 15.06.2006)

edilmektedir. Hurda değer ise maddi duran varlığın ekonomik ömrü sonunda taşıyacağı değerdir. Amortisman tabi varlığın hurda değeri, işletme açısından anlamlı ise bu hurda değer maliyet bedelinden düşülerek kalan tutar için amortisman hesaplanması uygun olacaktır³⁸². Yukarıdaki kısımda bahsedilen arazi için hurda değer ayrılmamış ise amortisman süresi sonunda sera varlığı ile birlikte toprak varlığı da faydalı ömrünü tamamlamış gibi görünecektir. Bu durumda işletmenin varlıkları arasında önemli bir yere sahip olan arazinin yirmi yıl sonra finansal tablolarda iz bedeli ile raporlanması sonucunu ortaya çıkaracaktır³⁸³.

Arsa ve arazilerin değer kaybına uğramayacağı görüşünün istisnaları da mevcuttur. Örneğin daha önceki kısımlarda bahsedildiği gibi tarım arazilerinde zamanla değer kaybı söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle arazi maliyetinin tesis maliyetine eklenmesi fakat amortisman ayırırken değer kaybına uğramayacak kadar bir tutarın amortisman dahil edilmemesi³⁸⁴ veya ekonomik ömrü sonundaki hurda değerinin nesnel esaslara göre önceden tahmin edilerek amortisman süresi sonunda varlığın değer kaybının önlenmesi seçeneklerinden de yararlanılabilir.

5. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN HESAPLANMASI

Maliyet muhasebesinin en önemli amaçlarından biri olan birim mamul maliyetlerinin hesaplanmasında çeşitli maliyet yöntemlerinin bir araya gelmesi ile oluşturulan maliyet sistemleri kullanılmaktadır³⁸⁵. Kullanılan maliyet yöntemleri katlanılan parasal külfetlerin maliyet merkezleri veya ürünlere yüklenmelerine göre değişiklik göstermekte ve farklı isimler

³⁸²S.Hüseyin TOKAY: **Muhasebe Kuramı Ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, (Ankara, 2002), 86.

³⁸³ Ali DERAN- Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU: “Amortisman Muhasebesinde Özellik Gösteren Durumların Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Temmuz, 2006), 121.

³⁸⁴ Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 445, Ali DERAN- Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU: a.g.e., 121.

³⁸⁵ Ayten ERSOY: **Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi**, GÜ Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, (Ankara, 1990), 21.

almaktadır³⁸⁶. Kullanılan maliyet sistemlerinin verimliliğinin artırılması bir anlamda yeterli altyapını oluşturulması ile mümkün olmaktadır. Çünkü maliyetler hesaplanırken bir takım verilere ihtiyaç duyulmakta ve sağlıklı bir veri akışını takiben isabetli bir maliyet hesaplaması için maliyet muhasebesi sisteminin iyi bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Seracılık işletmelerinde ekim ile hasat dönemi arasındaki zamanın uzunluğu genellikle maliyet hesaplama sürecini de etkilemektedir. Şöyle ki, üretim süreci ile birlikte ilk madde ve yardımcı maddenin alınması, işçilik vb. giderlerle ilişkin kayıtların sistematik bir şekilde yapılması, bu giderlerin ayrıştırılması, gider yerlerine yüklenmesi, dağıtımının yapılması ve uygun maliyet yöntemlerinin bir araya getirilmesi neticesinde maliyetlerin hesaplanması söz konusudur. Bu aşamalar şunlardır³⁸⁷.

- i. Maliyeti hesaplanacak objenin tanımlanması,
- ii. Maliyet yüklenmesinde hangi kıstasların dikkate alınacağı,
- iii. Bilgilerin doğru ve tutarlı bir şekilde toplanması,
- iv. Bu bilgilerin şekillendirilmesi,
- v. Hesaplama yöntemlerinin seçimi ve sistemin kurulması,
- vi. Uygulanan maliyet hesaplamasının doğruluğunun değerlendirilmesi.

5.1. Giderlerin Sınıflandırılması

Tekdüzen hesap planı giderleri çeşit ve fonksiyon esasına göre iki şekilde sınıflandırmış ve fonksiyon esasına göre 7/A, çeşit esasına göre 7/B kodunu kullanmıştır. Önceki bölümde THP'nın tarım işletmelerinin ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte ana hesaplara sahip olmadığını belirtmiş ve muhasebeleştirme işlemleri sırasında ihtiyaç duyulan hesapların tarafımızdan açılacağını belirtmiştik. Gider çeşitlerini saydığımız bu kısımda sonradan

³⁸⁶ Seha SELEK- Seçkin GÖNEN: "Maliyet, Gider, Harcama ve Maliyetleme Sistemlerine Son Gelişmeler Işığında Genel Bir Bakış", *Yaklaşım Dergisi*, (Aralık 2005), 19.

³⁸⁷ Ed BLOCHER ve DİĞERLERİ: *Cost Management A Strategic Emphasis*, International Third Edition, (Newyork, USA, 2005), 192.

tekrara kaçmamak için 7/A ve 7/B gider çeşitlerini tarım işletmelerinde ihtiyaç duyulacak tali hesaplar düzeyinde ele alacağız. Bu sınıflandırmanın dışında giderler; faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine göre, ürünlere yüklenmesine göre, kontrol edilebilirlik özelliklerine göre ve fiili olup olmadıklarına göre sınıflandırabilir.

5.1.1. Fonksiyon Esası Açısından

Tekdüzen hesap planında 7/A seçeneği, giderleri işletmedeki fonksiyonlarına göre sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırmaya göre alış giderleri olarak adlandırılan bir takım giderler işletme ihtiyaçlarını temin için alınan ilk madde malzeme giderleri ve bunlar için katlanılan nakliye, sigorta vb. giderleri oluştururken, bir takım giderler ürünün yapısına giren üretim giderlerini oluşturmakta ve son grupta kalan giderler de üretim aşaması ile ilgili olmayıp dönem giderleri olarak adlandırılan araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim ve finansman giderlerini içermektedir.

Fonksiyon esasına göre sınıflandırma hakkında açıklamalar³⁸⁸ ve THP’da yer alan hesapların seracılık işletmelerinin ihtiyaçları göz önüne alınarak sınıflandırılmış şekli aşağıdaki gibidir:

- i. **Alış Maliyetleri;** satın alınan fide, zirai ilaç, gübre gibi ilk madde ve malzemelerin alış bedelleri ile bunların işletmeye getiriliş anına kadar katlanılan nakliye, sigorta, gümrük vergileri gibi harcamaları kapsamaktadır.

150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

- 01. İlk Madde
 - 001. Fide
 - 002. Gübre
- 02. Yardımcı Malzeme
 - 003. Klips

³⁸⁸ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 22 – 25.

- ii. **Üretim Maliyetleri;** satın alınan ilk madde ve malzemelerin üretim aşamasına yüklenilmesinden hasat anına kadar yapılan tüm direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri, direkt ilk malzeme ve direkt işçilik dışındaki endirekt malzeme, endirekt işçilik, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim, harçlar ve amortismanlar gibi üretimle ilgili giderlerden oluşmaktadır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

- 001. Fide
- 002. Gübre

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 01. Sürekli İşçilikler
 - 001. Derin Sürüm
 - 002. Çapalama
- 02. Geçici İşçilikler
 - 003. Dikim ve Cansuyu

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 01. Endirekt Malzeme
 - 001. Yakıt
- 02. Endirekt İşçilik
- 03. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

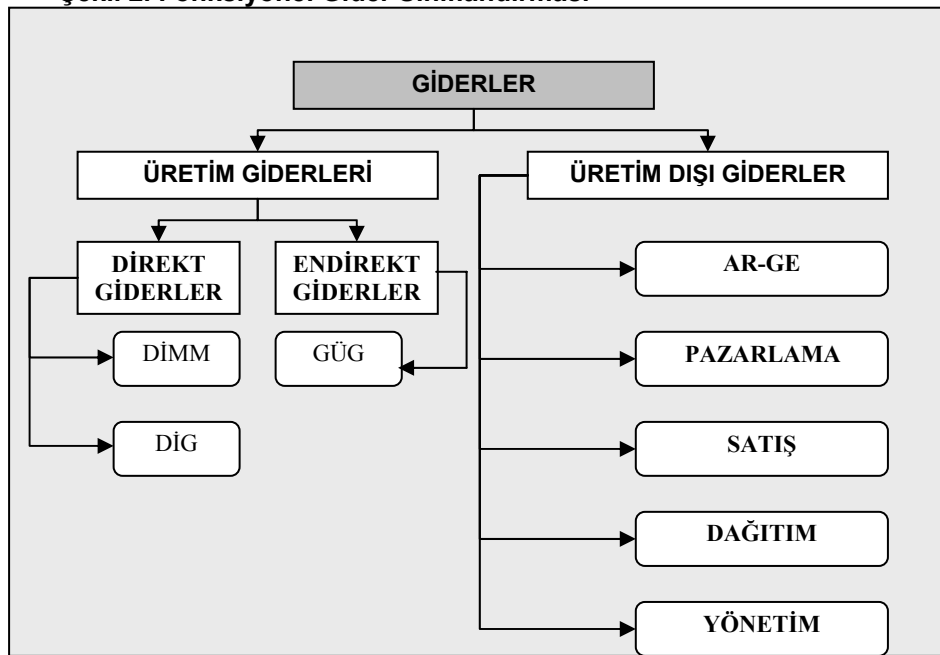
ii. **Dönem Giderleri;**

a.) **(750) Araştırma ve geliştirme giderleri;** işletmenin araştırma geliştirme giderlerinin toplandığı hesaptır. Örneğin, serada yeni bir cins patlıcan üretimi için laboratuvarlarda yapılan analizler sonucunda ortaya çıkan giderler bu hesaba kaydedilir. Bu giderler yüksek tutarda ve sonraki dönemlerin üretimleri ile ilişkili ise doğrudan ilgili dönemin giderlerine aktarılmayıp aktifleştirilir.

b.) **(760) Pazarlama satış ve dağıtım giderleri,** Üretimi tamamlanan mamullerle ilgili depolama, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden oluşur.

- c.) (770) **Genel yönetim giderleri**, işletmenin büro hizmetleri, hakla ilişkiler, güvenlik hukuk vb. faaliyetlerine ait giderler bu grupta yer alır.
- d.) (780) **Finansman giderleri**, işletmenin borçlanma ile ilgili olarak varlık maliyetlerine eklenmeyen faiz, komisyon, kur farkı gibi finans fonksiyonları ile ilgili olan giderlerdir.

Şekil 2. Fonksiyonel Gider Sınıflandırması



Kaynak: Anthony A. ATKINSON ve Diğerleri: **Management Accounting**,
Second Edition, (New Jersey, 1997).

5.1.2. Çeşit Esası Açısından

Tekdüzen Hesap Planında 7/B seçeneğini oluşturan çeşit esasına göre sınıflandırma³⁸⁹ aşağıdaki gruplardan oluşmaktadır.

- i. **İlk madde ve malzeme giderleri**; işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi ile ilgili her türlü madde ve malzeme giderlerini kapsamaktadır. Bunlara örnek olarak fide, gübre, su gibi ilk madde

³⁸⁹ Giderlerin çeşit esasına göre ayrıntılı sınıflandırılmaları ve muhasebeleştirilmeleri için bkz: Nalan AKDOĞAN: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, a.g.e., 197- 346.

giderleri ile klips, ip gibi yardımcı malzeme giderleri ve makas eldiven gibi işletme malzemesi giderleri örnek olarak verilebilir.

790. İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

- 01. İlk Madde
- 02. Endirekt Malzeme

- ii. **İşçi ücret ve giderleri;** işletmede çalıştırılan sürekli ve geçici işçilere ödenen ücret ile bunlar için yapılan giderlerden oluşmaktadır.

791. İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ

- 01. Brüt Ücretler
- 02. Sosyal Yardımlar

- iii. **Memur ücret ve giderleri;** işletmede çalışan ziraat mühendisi, büroda çalışan memur vb. personele verilen ücret ile bunlar için yapılan giderlerden oluşmaktadır. Tarım işletmelerinde bu çeşit hesaplara nadiren rastlanmaktadır.

792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

- 01. Teknik Personel Ücretleri
 - 001. Ziraat Mühendisi
- 02. İdari Personel Ücretleri

- iv. **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler;** işletme faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla dışarıdan sağlanan her türlü fayda ve hizmetlerdir. Uygulamamızda bu giderlerden elektrik gideri, haberleşme gideri ve kuyu açtırma giderine yer verilmiştir.

793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER

- 01. Elektrik Giderleri
- 02. Haberleşme Giderleri

- v. **Çeşitli giderler;** Niteliği itibarıyla hiçbir grupta yer almayan giderlerin izlendiği hesaptır. Eğitim giderleri, sosyal giderler, yolluklar ve noter giderleri bu hesaba örnek verilebilir.

794. ÇEŞİTLİ GİDERLER

- 01. Sigorta Giderleri

- vi. **Vergi, resim ve harçlar;** işletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlardır. Emlak, motorlu taşıtlar, damga vergileri ile tapu ve dış ticaret harçları örnek olarak gösterilebilir.

795. VERGİ, RESİM ve HARÇLAR

- 01. Vergiler
 - 001. Motorlu Taşıt Vergisi
- 02. Harçlar

- vii. **Amortisman ve tükenme payları;** Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların döneme ilişkin amortisman giderleri ile özel tükenmeye tabi varlıkların itfa paylarıdır.

796. AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI

- 01. Maddi Duran Varlıklar Amortisman Giderleri
 - 001. Canlı Varlık Amortismanları

- viii. **Finansman giderleri;** işletmenin yatırım ve sermaye ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan faiz, komisyon, kur farkı gibi giderleridir.

797. FİNANSMAN GİDERLERİ

- 01. Kısa Vadeli Finansman Giderleri
- 02. Uzun Vadeli Finansman Giderleri

5.1.3. Faaliyet Hacimleriyle Olan İlişkileri Açısından

Giderler faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından sabit giderler, değişken giderler, yarı değişken ve yarı sabit giderler olmak üzere üç grupta incelenebilir.

i. **Sabit giderler:** Kısa dönemde faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan ve iş hacminde meydana gelen dalgalanmalardan etkilenmeyen giderlerdir. Sabit giderlerde iki özellik ön plana çıkmaktadır. Birincisi *kısa dönemde sabitliktir*. Sabit giderlere ‘sabitlik’ vasfını veren belli bir kapasitedeki

durumudur. Yani kapasite sabit kaldıkça gider de sabit kalır. Uzun dönemde kapasitede meydana gelen finansal, örgütsel veya fiziksel bir değişiklik borç faizlerinde, yönetici aylıklarında bir değişime neden olur ve dolayısıyla sabit gider de değişir. İkinci özellik ise *iş hacmindeki dalgalanmalar karşısında sabitliktir*. Sabit giderler dönem içerisinde pek fazla değişime uğramasalar da bazı durumlarda alınacak bir karar veya yenilenen bir makine sabit giderlerin tutarını değiştirebilir³⁹⁰. Sabit giderlere uygulamamızdaki sera kirasını örnek olarak verilebiliriz.

ii. Değişken giderler: Üretim hacmindeki değişikliğe uygun olarak artan veya azalan giderlerdir³⁹¹. Değişken giderler ile üretim miktarı arasında doğrusal bir ilişki olduğu varsayıldığından üretimdeki bir birimlik artışa karşılık değişken giderlerde de aynı oranda artış olacaktır. Bu giderlere en iyi örnek direkt ilk madde malzeme giderleridir³⁹². Seracılık işletmelerinde fide, gübre, su, zirai ilaç değişken giderler için örnektir.

iii. Yarı değişken ve yarı sabit giderler: İş hacmindeki değişmelere paralel olarak artıp eksilen, fakat iş hacminin sıfır olduğu durumlarda sabit kısmından dolayı tümüyle ortadan kalkmayan giderlere **yarı değişken giderler** denilmektedir. Örneğin seradaki 8 işçiye aylık 300 YTL ücret ve aylık hasat tutarı üzerinden %3 prim verildiğini varsayarsak, hasat tutarının 10.000 YTL/ay olması durumunda işçi ücretleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Sabit Kısım: 8 İşçi * 300 YTL = 2.400 YTL

Değişken Kısım: 0,03 * 10.000 YTL = 300 YTL

Yarı sabit giderler ise kapasite içerisinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıklar dışına çıkıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir³⁹³.

³⁹⁰ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 328-330.

³⁹¹ Ertuğrul ÇETİNER: **Üretimde Maliyet (Teori ve Uygulama)**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2001), 15.

³⁹² Mustafa İPÇİ: **Maliyet Muhasebesi**, TÜRMOB Yayınları, (Ankara, 1994), 11.

³⁹³ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 335- 337.

Giderlerin faaliyet hacmi ile ilişkilerinin maliyet analizleri için kullanılması durumunda, zaman zaman giderlerin sabit veya değişken olarak iki grupta toplanması gerekmektedir. Bu nedenle karma giderler olarak ta nitelendirilen yarı sabit ve yarı değişken giderlerin sabit veya değişken gider grubuna dahil edilmesi gerekmektedir. Burada özellik gösteren husus yarı sabit giderlerdir. Çünkü *yarı değişken giderlerin sabit kısmı sabit giderlere, değişken kısmı değişken giderlere ilave edilerek sorun çözülmektedir*. Yarı sabit giderler açısından olaya yaklaşıldığında *giderin sabit ya da değişken olarak gruplandırılmasında hakim olan unsurdan hareket edilmelidir*. Bunun için de işletmenin esas alınan dönemdeki normal faaliyet hacim aralığı belirlenerek bu aralıkta *giderin gösterdiği davranış şekline* bakılarak karar verilebilir. *Sıçrama sayısı fazla ve aralıklar dar ise değişken gider, sıçrama sayısı az ve basamaklar geniş ise sabit gider olarak nitelendirilir*³⁹⁴.

5.1.4. Ürünlere Yüklenmeleri Açısından

Birtakım giderler üretimle doğrudan ilişkilendirilirken, birtakım giderler belirli aşamalardan sonra maliyetlere yüklenmektedir. Bu giderlerin sınıflandırılmaları aşağıdaki şekildedir.

i. **Direkt giderler**, üretilen ürünlerle bağlantısı doğrudan kurulabilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan ürünlere direkt yüklenebilen giderlerdir. Bu giderler üretim faaliyetleriyle direkt bağlantılı olduklarından üretim oranında artıp azalır. Doğrudan doğruya malın üretimiyle ilgili işçilik giderleri de bu gruba dahil edilir³⁹⁵. Direkt giderler üretilen ürünleri direkt olarak ilgilendiren ve üretim maliyetini oluşturan tohum, gübre, su, esas üretim gider yerindeki iş gücü gibi giderleri kapsamaktadır³⁹⁶.

³⁹⁴ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 51-52.

³⁹⁵ Alpaslan PEKER: **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, (İstanbul, 1988), 185.

³⁹⁶ V.K. JAIN: **Cost Benefit Analysis In Agriculture**, Progress Publishers, (Bhopal, 1981), 67.

ii. **Endirekt giderler**, üretim faaliyetleri ile ilişkisi olan, ancak tutar olarak hesaplanması için uygun dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulan giderlerdir. Amortisman, enerji giderleri ve birden fazla üretim yerine faydası dokunan giderler bunlara örnektir.

5.2. Seracılık İşletmelerinde Gider Yerleri

Bu kısımda gider dağıtımının önemli bir fonksiyonu olan gider yerleri konusu ele alınacaktır.

5.2.1. Gider Yerleri Oluşturulmasının Yararları

Gider yerleri, üretim veya hizmetlerin yapıldığı bir birimi ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin gider yerlerine göre ayrılmasının temel amacı belirli bazı yerlerin yada üretim faaliyetlerinin giderlerini ayrı ayrı izlemektir. Bir yerin 'gider yeri' olarak kabul edilmesi için mutlaka fiziki bir bölümün olması gerekli değildir. Aynı fiziki alan içerisinde birden fazla gider yeri bulunabileceği gibi, bir gider yeri için ayrılmış fiziki bir alan bulunmayabilir³⁹⁷. Seralarda fiziki olarak üretim yeri, harç yeri, saksılama ve paketleme yeri, genel depo, ısıtma - tesis ve yakıt deposu, su deposu, su deposu kulesi ve motoru bulunmaktadır³⁹⁸. Sayılan bu fiziki alanların gider yeri olarak kabul edilmesi gibi bir zorunluluk bulunmamakta olup, gider yerleri muhasebe organizasyonunun ihtiyaçlarına göre şekillenmektedir.

Gider yerleri, içerisinde maliyetlerle ilgili bir takım işlerin yapıldığı alanlar olarak düşünüldüğünde *maliyet merkezleri* olarak da adlandırılabilir. Bununla birlikte bu gider yerleri kendilerine yetki verilen kişilerin aldıkları kararlarla idare edildikleri için idare eden kişinin bu kararlar neticesinde belirli

³⁹⁷ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 29.

³⁹⁸ W.B. GIBSON: **Türkiye'de Sera Yetiştiriciliğinin Genel Prensipleri**, (Çeviren: Ayhan Coşkun), Yalova Bahçe Kùltürleri Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayınları, (Yayın No: 26, 1971), 23.

bir sorumluluğunun bulunmasından dolayı *sorumluluk merkezi* şeklinde de adlandırılmaktadır³⁹⁹.

Giderlerin, gider yerleri şeklinde izlenmesi aşağıda belirtilen yararları sağlamaktadır⁴⁰⁰.

- i. Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi, bölüm bütçelerinin ve sonuçta genel işletme bütçesinin hazırlanmasına yani *planlamaya yardımcı olur*.
- ii. Bütçeden sapmalar gider yeri ile ilişkilendirilerek *maliyet kontrolünde etkinlik sağlanır*.
- iii. Gider yerlerinin giderleri, doğrudan veya analiz yoluyla 'fiyatlandırma', 'üretim veya satın alma', 'satma veya işleme', vb. *yönetim kararlarına dayanak oluşturur*.
- iv. Uygun dağıtım anahtarları ve dağıtım yöntemleri ile gider yerlerinde toplanan giderlerin yarı mamul ve mamullere yüklenmeleri neticesinde *maliyetlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi sağlanır*.
- v. Gider yerlerinin giderlerinde meydana gelen *normal sınırın üstündeki gider artışının kaynağı ve sorumlusu tespit edilir*.

5.2.2. Gider Yeri Ayırımındaki Kıstaslar

Gider yerlerinde toplanan giderlerle ürünlerin maliyetinin belirlenmesinden dolayı bu gider yerlerinin oluşturulması özen gerektiren bir işlemdir. Gider yerleri oluşturulurken dikkat edilmesi gerekli kıstaslar şunlardır⁴⁰¹.

- i. Üretim şartlarının homojen olması.
- ii. Sorumluluk alanlarının ayrılması.
- iii. Üretimin yer olarak dağılışı.

³⁹⁹ Muzaffer CİVELEK: **Maliyet Muhasebesi, Sorular, Sorunlar, Cevaplar**, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, (Kayseri, 2002),144.

⁴⁰⁰ Kamil BÜYÜKMİRZA, a.g.e., 197-198.

⁴⁰¹ Süleyman YÜKÇÜ: a.g.e., 167-169.

- iv. Maliyet kontrolü yapma olanağı.
- v. Pratiklik ve uygulanabilirlik.
- vi. Yönetimin talebi.

Bunlardan başka gider yerleri belirlenirken işletmenin büyüklüğü, işkolu türü, üretimin yerleşim düzeni, üretim koşullarının benzerliği, yetki ve sorumlulukların dağılımı, en uygun maliyet yeri sayısı gibi kıstaslar da göz önünde bulundurulmalıdır⁴⁰². THP, işletmelerinin ihtiyaçlarına göre sekiz adet gider yeri oluşturarak gider yerleri sınıflandırmalarına *bir düzen getirmiştir*. İşletmeler bağlı bulundukları sektör, iş kolu ve üretimin niteliği gibi özelliklere göre, THP’nda belirlenen gider yerlerine, alt gider yerleri açarak maliyet dağıtımlarını yapmaktadır.

5.2.3. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

Bu kısımda THP’nda yer alan gider yerleri sayılacak, daha sonra seracılık işletmelerinde oluşabilecek alt gider yerlerini de kapsayacak şekilde açıklanacaktır.

- i. Esas Üretim Gider Yerleri,
- ii Yardımcı Üretim Gider Yerleri,
- iii. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
- iv. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,
- v. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
- vi. Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yerleri,
- vii. Genel Yönetim Gider Yerleri,
- viii. Yatırım Gider Yerleri.

5.2.3.1. Esas Üretim Gider Yerleri

Ürün ve hizmet üretiminde, ürünün ortaya çıktığı ana gider yerleridir. Bu gider yerinin en belirgin özelliği ürünün özünü oluşturan ilk maddelerin

⁴⁰² Vasfi HAFTACI: **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, 4. Baskı, (Trabzon,2003), 204.

işlendikleri ve fiziki olarak ürün haline dönüştükleri yer olmalarıdır. Bu gider yerlerinde üretilen ürünün özellikleri, üretim biçimi gibi hususlar dikkate alınarak alt gider yerleri açılabilir⁴⁰³.

Bitkisel üretim yapan tarım işletmelerinde kaç tür ürün yetiştiriliyorsa o kadar 'ana gider yeri' vardır⁴⁰⁴. Seracılık işletmelerinde esas üretim gider yerleri, üretimin yapıldığı seralar ve ürün çeşitleridir. Bunlara ilave olarak sebze ve meyvelerin toplandıktan sonra toptancıya götürülmesi için temizlenmesi, boy ve kaliteye göre tasnif edilmesi, paketlenmesi gibi bir takım ilave işlemler de esas üretim gider yerlerine dahil edilebilir.

Esas üretim gider yerlerine ait alt gider yerleri şu şeklide sıralanabilir.

1. Esas Üretim Gider Yerleri

10. Mülk Sera Gider Yeri
11. Kiralık Sera Gider Yeri
12. Patlıcan Serası Gider Yeri
13. Domates Serası Gider Yeri
14. Biber Serası Gider Yeri
15. Temizleme Gider Yeri
16. Tasnifleme Gider Yeri
17. Paketleme Gider Yeri

5.2.3.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

İşletmenin esas üretim faaliyetlerine yardımcı olan giderlerin izlendiği gider yerleridir. Seranın enerji ihtiyacını karşılayan enerji üretim gider yeri, sulama gider yeri gibi örnekler verilebilir.

Fidelerin hazır satın alınmayıp işletmede üretilmesi durumunda, fideler dikilebilecek duruma gelene kadar bir takım giderlerin yapılması ve bu

⁴⁰³ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 30.

⁴⁰⁴ Zeki YANIK: a.g.e., 156.

giderlerin fide üretim gider yerlerinde izlenmesi gerekmektedir. Fide üretim gider yerlerinde üretilen fidelerin tamamı üretimde kullanılacağı gibi bir kısmının üretimde kullanılması bir kısmının satışı karşılığı gelir elde edilmesi de söz konusu olabilir. Fide üretim gider yerinin esas üretim gider yerleri arasında olması gerektiği görüşünü savunanlar⁴⁰⁵ olduğu gibi fide üretim gider yerinin yan maliyet yeri* olması gerektiğini savunanlar⁴⁰⁶ da vardır. Bizim görüşümüz işletmenin fidelerini kendi üretmesi durumunda, fide üretim gider yerinden üretime sevk edilecek fidelerin, yardımcı üretim gider yerleri vasıtasıyla esas üretim gider yerlerine yüklenmesi şeklindedir.

Yardımcı üretim gider yerlerindeki giderler esas üretim gider yerlerine uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılır. Yardımcı üretim yerlerine ait alt gider yerleri şu şekilde sıralanabilir.

2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

- 20. Fide Üretim Gider Yeri
- 21. Enerji Gider Yeri
- 22. Sulama Gider Yeri

5.2.3.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Tüm gider yerlerine destek hizmeti sağlayan bakım onarım, taşıma, yemekhane, kreş, temizlik, güvenlik, malzeme ambarı gibi birimlerdir⁴⁰⁷. Bu gider yerleri aşağıdaki biçimde sıralanabilir.

3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- 30. Bakım- Onarım Gider Yeri
- 31. Yemekhane Gider Yeri
- 32. Malzeme Ambarı Gider Yeri
- 33. Personel Servisi Gider Yeri

⁴⁰⁵ Nilüfer TETİK: a.g.e., 97-98.

* İşletmenin esas faaliyet konusu dışında kalan yan ürünlerin yetiştirildiği yer.

⁴⁰⁶ Cengiz ERDAMAR: a.g.e., 26.

⁴⁰⁷ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 31.

5.2.3.4. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Ortak giderler gider yeri⁴⁰⁸ olarak da isimlendirilen bu gider yerlerinde, üretim işletmelerinin idare merkezlerine ait giderler izlenmektedir. Bu gider yerlerinin sıralaması aşağıdaki şekilde olabilir.

4. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri (Ortak Giderler Gider Yerleri)

40. Sera Müdürlüğü Gider Yeri

5.2.3.5. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider yerleridir. Seracılık işletmelerinde bu gider yerlerine örnek olarak yeni bir tür ürün geliştirme çabaları ile ilgili zirai araştırma faaliyetleri, sebzelerin kalite ve miktarlarının geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar örnek olarak verilebilir. Bu gider yerinde biriken giderlerin etkisi gelecek dönemlerde üretilecek ürünlerle ilgili ise ve tutar olarak fazlaysa aktifleştirilir, aksi durumda dönem gideri olarak kabul edilir. Seracılık işletmelerinde bu gider yerleri araştırma geliştirme faaliyetlerinin yoğunluğuna göre tek veya birden fazla şekilde bölümlenebilir.

5. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Gider Yerleri

50. Mülk Sera Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

51. Kiralık Sera Araştırma ve geliştirme Gider Yeri

52. (A) Laboratuvarı Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

53. (B) Laboratuvarı Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

5.2.3.6. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Seracılık işletmelerinde pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinin yürütüldüğü birimlerdir. Gider yerlerinin ismi bölümlenerek alt gider yerleri açılabilir. Örneğin pazarlama gider yeri, satış gider yeri ve dağıtım gider yeri gibi. Seracılık işletmelerinde ürünlerin toptancıya sevk edilmesi için katlanılan

⁴⁰⁸ Nalan AKDOĞAN: *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, a.g.e., 362.

taşıma giderleri, pazarlanması, satış mağazaları yoluyla satılması gibi alt gider yerleri oluşturulabilir. Bu gider yerleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

6. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

- 60. Pazarlama Gider Yeri
- 61. Taşıma Gider Yeri
- 62. Satış Mağazası Gider Yeri
- 63. Dağıtım Gider Yeri

5.2.3.7. Genel Yönetim Gider Yerleri

Seracılık işletmelerinde genel yönetim faaliyetlerinin sürdürüldüğü genel müdürlüğe ilişkin giderlerin toplandığı gider yeridir. Bu gider yerleri şu şekilde sıralanabilir.

7. Genel Yönetim Gider Yerleri

- 70. Genel Müdürlük Gider Yeri
- 71. Muhasebe Gider Yeri

5.2.3.8. Yatırım Gider Yerleri

İşletmenin yer altı ve yer üstü düzenleri ile benzer yatırımlarına ait giderlerin izlendiği gider yerleridir. Sulama kanalları, sulama kuyusu gibi yerler örnek olarak verilebilir.

8. Yatırım Gider Yerleri

- 80. Sulama Kuyusu Gider Yeri
- 81. Sulama Kanalları Gider Yeri

5.3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Maliyet hesaplama aşamalarının önemli bir adımı da maliyet hesaplama yönteminin belirlenmesi ve ardından sistemin oluşturulmasıdır. Ülkemizde muhasebe uygulamalarına farklı kurum ve kuruluşların birbirinden farklı düzenlemelerinin yön verdiğini belirtmiştik. TMS, VUK, SPK tarafından

getirilen farklı düzenlemelere uyum sağlamak ve birim maliyetin tespiti, gider kontrolünün sağlanması, planlama gibi amaçları yerine getirmek açısından Tablo: 7'de verilen maliyet yöntemlerinin bir araya getirilmesi ile maliyet sistemi oluşturulmaktadır.

Birim maliyetlerin hesaplamasında aşağıdaki sorulara⁴⁰⁹ verilen yanıtlar, birim maliyetlerin hangi sisteme göre hesaplanacağını belirleyecektir.

- i. *Mamulün birim maliyetine hangi giderler dahil edilecektir?* Bu sorunun yanıtı mamulün maliyetine dahil edilecek giderlerin kapsamını belirlemeye yöneliktir. Buna göre tam maliyet, değişken maliyet, normal maliyet ve direkt maliyet yöntemlerinden biri tercih edilecektir.
- ii. *Mamul birim maliyetinin hesaplanmasında gerçekleşmiş giderler mi, yoksa önceden belirlenmiş giderler mi esas alınacaktır?* Burada belirlenmesi gereken husus giderlerin gerçekleşme durumuna göre fiili maliyet (gerçekleşen maliyetler), tahmini maliyet (gerçekleşmesi beklenen maliyetler) veya standart maliyet (gerçekleşmesi gereken maliyetler) yöntemlerinden hangisinin esas alınacağıdır.
- iii. *Genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde hacim esaslı veya faaliyet esaslı maliyet yaklaşımlarından hangisi tercih edilecektir?* Burada özellikli konu genel üretim giderlerinin mamullere nasıl dağıtılacağıdır. Genel üretim giderleri mamullere üretim miktarı, direkt işçilik saati, makine saati gibi ölçüler aracılığı ile dağıtılıyorsa tercih edilen yöntem hacim esaslı dağıtım yöntemidir. Genel üretim giderleri, önce giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere, daha sonra faaliyetler bazında toplanan giderler mamullere dağıtılıyorsa faaliyet esaslı dağıtım sistemi tercih ediliyor demektir.

⁴⁰⁹ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 254.

- iv. *Mamul birim maliyetleri, mamul türlerine veya gruplarına göre mamul partileri bazında mı, yoksa, mamulün üretim aşamalarına göre mi belirlenecektir?* Burada yanıtı aranan soru mamul maliyetinin hesaplama şeklidir. Sipariş, safha veya karma maliyet yöntemlerinden biri veya bir kaç tercih edilebilir.

En basit anlatımla, sorulara verilen yanıtlara göre işletmenin maliyet hesaplama amaçları doğrultusunda tablodaki gruplardan seçilecek birer maliyet yöntemi, işletmenin maliyet sistemini oluşturacaktır. Örneğin işletmenin amacı üretimle ilgili kararlar almak ise kullanılacak maliyet sisteminde şu yöntemler yer alabilir;

Değişken Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Faaliyet Esaslı Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi.

Tablo 7: Maliyet Hesaplama Sistemini Oluşturan Temel Yöntemler

a) Giderlerin Kapsamına Göre
1) Tam Maliyet Yöntemi
2) Değişken Maliyet Yöntemi
3) Normal Maliyet Yöntemi
4) Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi
b) Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre
1) Fiili Maliyet Yöntemi
2) Tahmini Maliyet Yöntemi
3) Standart Maliyet Yöntemi
c) Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre
1) Hacim Esaslı Maliyet Yöntemi
2) Faaliyet Esaslı Maliyet Yöntemi
d) Mamul Maliyetinin Hesaplanma Şekline Göre
1) Sipariş Maliyet Yöntemi
2) Safha (Evre) Maliyet Yöntemi
3) İşlem Maliyeti (Karma) Maliyet Yöntemi

Kaynak: Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 254.

5.4. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı

Gider yerleri tespit edildikten sonra sıra gider dağıtımına gelmektedir. Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de maliyetlerinin gider yerleri ve mamul birimleri vasıtasıyla oluşumunu izlemek ve maliyetlerin kontrolünü sağlamaktır. Gider dağıtımının nedenleri Şekil 3'de özetlenmiştir. Giderlerin; ürünlerin fiilen üretildiği esas üretim gider yerlerine, üretime katkı sağlayan yardımcı üretim gider yerlerine ve ürünlerin üretilmesine hizmet veren hizmet gider yerlerine dağıtımı maliyet muhasebesinin en önemli konularındandır.

Söz konusu dağıtım üç aşamada gerçekleşmektedir⁴¹⁰.

- i. Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılmasını içeren *birinci dağıtım*,
- ii. Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtımını konu alan *ikinci dağıtım*,
- iii. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerlerinde üretilen mamul ve hizmet maliyetlerine yüklenmesinden oluşan *üçüncü dağıtım*.

⁴¹⁰ Nalan AKDOĞAN: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, a.g.e., 351.

Şekil 3: Neden Dağıtım Yapıyoruz?



Kaynak: James JIAMBALVO: **Managerial Accounting**, Second Edition.
(ABD, 2004),188.

5.4.1. Birinci Dağıtım

Üretilen ürünün özünü oluşturduğundan dolayı sadece esas üretim gider yerlerinde tüketilen, hem miktar hem tutar açısından önemli bir maliyet unsuru olan ilk madde ve malzeme giderleri, direkt ve endirekt olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır⁴¹¹. Birinci dağıtım bu giderlerin oluştukları anda hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığı ile verileceğinin belirlenmesi işlemidir. Ürünlerin üretilmesine direkt veya endirekt katkısı bulunan gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defterlere kaydedilecek ve maliyet dönemi sonunda bulunacak toplamlar gider yerlerine ait toplam direkt giderleri oluşturacaktır.

⁴¹¹ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi**, a.g.e., 296.

Direkt giderlerin tespit edilmesinde en önemli husus gider çeşidi – gider yeri ilişkisinin doğru bir biçimde belirlenmesidir. Bunun için yapılması gereken gider çeşidini, hangi gider yerinde ortaya çıkmış ise o gider yerinin maliyetine yüklemektir. Gider çeşitlerinin birden fazla gider yeri ile ilişkilendirilmesi durumunda ise ilgili giderler ‘ortak giderler gider yeri veya üretim yerleri yönetimi gider yeri’ hesabında toplanıp daha sonra dağıtım tabi tutulmaları uygun bir yaklaşımdır⁴¹².

Giderlerin gider yerlerine dağıtımını yapılırken sebep- sonuç ilişkisi ve yararlanma derecesi göz önünde bulundurulmalıdır⁴¹³. Mevcut gider yerleri ile doğrudan ilişkilendirilemeyen endirekt giderlerin dağıtımında ortaya bazı sorunlar çıkmaktadır. Şöyle ki; vergi, sigorta, amortisman gibi bazı giderler doğası gereği gider yerleri için endirekt gider oldukları halde elektrik, su gibi bazı giderler gider yerleri açısından direkt gider olmalarına rağmen ölçümleme yapılamadığından dolayı endirekt gider olarak kabul edilmektedirler. Bu giderlerin endirekt nitelikten direkt gider niteliğine kavuşması için her bir gider yerine tüketimi ölçecek sayaç ve benzeri ölçüm cihazlarının takılması pek çok işletme için ilave bir maliyet gerektirmektedir. Bununla birlikte bir diğer sorun da yeteri kadar gider yeri açılmamasının endirekt giderleri sayıca arttırmasıdır. Sonuç olarak hangi nedenle ortaya çıkarsa çıksın endirekt giderler birinci dağıtımda ya dağıtım anahtarları vasıtasıyla mevcut gider yerlerine dağıtılarak açıkta kalmaları önlenecek yada bu giderler için yeni gider yerleri oluşturularak her biri kendine ait gider yerinin direkt gideri olacaktır⁴¹⁴.

Burada önemli olan husus büyük tutarda olup nesnel bir biçimde dağıtımını yapılamayan endirekt giderler için yeni gider yerleri oluşturulması, dağıtımında nesnel kıstaslar (objektif kriterler) kullanılabilecek giderlerin ise dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtımının gerçekleştirilmesidir. Gereğinden

⁴¹² Nalan AKDOĞAN: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, a.g.e., 352.

⁴¹³ Cudi Tuncer GÜRSOY: **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım, 2. Baskı, (İstanbul, 1999), 116-117.

⁴¹⁴ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 200.

fazla endirekt gider kullanımı maliyet hesaplamalarında sapmalara yol açabilecekken, gereğinden fazla gider yeri kullanılması da dağıtım ve hesaplamaları karmaşık ve zor bir hale getirecektir. *Direkt giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtım doğrudan yapılırken, endirekt giderlerin gider yerlerine dağıtım yararlanma derecelerine göre dağıtım anahtarları vasıtasıyla yapılmaktadır. Dağıtım anahtarı;* her bir gider yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarına yol açmış olabileceğini dolaylı yoldan belirlemek amacıyla kullanılan ölçüttür⁴¹⁵. Dağıtım anahtarlarından genellikle ikinci dağıtım esnasında yararlanılmakla birlikte bazı durumlarda gider çeşidinin gider yerlerine hangi tutarda kaydedileceğini belirlemek amacıyla birinci dağıtım esnasında da yararlanılabilmektedir⁴¹⁶. Seracılık işletmelerinde gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması amacıyla kullanılan dağıtım anahtarları Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8: Gider Çeşidi Dağıtım Anahtarı

Gider Çeşitleri	Dağıtım Anahtarları
Endirekt Malzeme (Klips, İp, Makas, Eldiven, Maske) (Plastik Sepet) (Yakıt –Jeneratör-) (Yakıt -Kamyonet, Otomobil-)	Fide Sayısı, Sera Alanı Üretim Miktarı Çalışma Saati , Kws Ürün miktarı, Sera Alanı
Endirekt İşçilik, Memur Ücret ve Giderleri	İşçi Sayısı, Çalışma Saati, Fide Sayısı, Sera Alanı
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler (Elektrik) (Haberleşme, Kuyu Açtırma, Çeşitli Giderler)	Kwh Sera Alanı, Fide Sayısı, Üretim Miktarı
Amortisman Giderleri	m ² , Çalışma Saati, Fide Sayısı

⁴¹⁵ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 201.

⁴¹⁶ Nalan AKDOĞAN: a.g.e., 361.

5.4.2. İkinci Dağıtım

Birinci dağıtım neticesinde esas üretim ve yardımcı üretim gider yerlerinin direkt giderleri belirlenerek maliyet kontrolü sağlanmış ve gider yerlerinin performanslarının (başarımlarının) değerlendirilmesi açısından önemli veriler elde edilmiş olur. Bundan sonraki aşama yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri ve üretim yerleri yönetimi gider yerlerinde toplanan ve üretilen ürün için endirekt nitelikte genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır. Bu dağıtımda kullanılabilecek yöntemler şunlardır⁴¹⁷.

- i. *Basit Dağıtım Yöntemi:* Dağıtıma tabi gider yerlerinin kendi aralarındaki hizmet ilişkilerini dikkate almayan yöntemdir.
- ii. *Kademeli Dağıtım Yöntemi:* Dağıtıma tabi gider yerlerinin kendi aralarındaki hizmet ilişkilerini kısmen dikkate alan yöntemdir.
- iii. *Karşılıklı Dağıtım Yöntemi:* Dağıtım turları yöntemi ve matematiksel dağıtım yöntemi şeklinde ikiye ayrılan bu yöntemin özelliği, dağıtıma tabi gider yerlerinin kendi aralarındaki hizmet ilişkilerinin tamamen dikkate alınmasıdır.

Sayılan yöntemlerden işletmece uygun olan bir yöntemin tercih edilmesi neticesinde giderler esas üretim gider yerlerine dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenecektir. Seracılık işletmelerinde basit dağıtımın normal şartlarda ihtiyaçları karşılamakta yeterli olacağı görüşünderiz.

⁴¹⁷ Mevlüt KARAKAYA: **Maliyet Muhasebesi:** a.g.e., 318, 319.

5.4.3. Üçüncü Dağıtım

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin ürünlere yüklenmesi işlemidir. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler ürünlere ait toplam maliyetleri oluşturmaktadır. Birim maliyetlerin tespit edilebilmesi için giderler üretimin niteliğine göre üretim hacmiyle veya üretim faaliyetiyle ilişkilendirilerek ürünlere yüklenir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERACILIK İŞLETMELERİNDE ÜRÜN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

1. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde, UMS 41 kapsamında *özel hesap dönemi kullanarak yıllık finansal tablo çıkaran* seracık işletmelerinin ürün maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebe uygulamalarına ilişkin varsayıma dayalı bir örnek uygulama yapılacaktır. Uygulamamızın amacı, ortak giderlerin tespit edilmesi ve gider yerlerine dağıtılması sonucu tekdüzen muhasebe sistemine göre bulunacak *tarihi maliyet değeri* ile hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin değerlemesi sonucu bulunacak *net gerçeğe uygun değerin* karşılaştırılması ve bu şekilde oluşan değerlendirme farkının UMS 41'e göre finansal tablolarda gösterilmesidir.

1.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

(X) Seracılık A.Ş.'nin, biri 10 dekarlık mülk, diğeri 15 dekarlık kiralık olmak üzere iki adet serada patlıcan ürettiği kabul edilecektir. Bu şekilde kiralık seradaki üretim maliyeti ile aynı çeşitte girdilere sahip mülk seradaki üretim maliyeti karşılaştırılacaktır. Mülk serada örtü malzemesi olarak plastik, kiralık serada ise cam kullanılmıştır. Uygulama örneğimiz varsayıma dayalı olarak hazırlanmış olmasına rağmen bütün girdi miktar ve tutarlarının gerçeğe yakın olması için çaba sarf edilmiş ve bu amaçla Şanlıurfa İli Karaali Bölgesindeki seracılık işletmelerinden tarımsal girdilere ilişkin bilgi alınmıştır. İşletmemizin maliyetlerini yıllık olarak fiili maliyet yöntemine göre hesapladığı ve özel hesap dönemini (01 Ekim – 30 Eylül) kullandığı kabul edilecektir. Hasat sonucunda elde edilecek ürünler pazara sevk edilmekte, bu nedenle dönem sonu stoku bulunmamaktadır. İşletmenin yıl içinde yapması gereken kayıtlar toplu olarak gösterilecektir. Giderlerin tamamı bankadan yapılacak ayrıca vergi ve diğer yasal yükümlülükler ihmal edilecektir.

1.2. İşletmeye İlişkin Veriler

İşletme 10 dekarlık mülk sera ve 15 dekarlık kiralık serada patlıcan üretimi yapmakta olup, 01.10.2004 tarihindeki bilançosu aşağıdaki gibidir.

Aktif	(X) Seracılık A.Ş. 01.10.2004 Tarihli Açılış Bilançosu		(YTL)	Pasif	
DÖNEN VARLIKLAR		1.000.000		ÖZ KAYNAKLAR	1.970.000
Bankalar	1.000.000			Sermaye	1.970.000
DURAN VARLIKLAR		970.000			
Arsa ve Araziler	200.000				
Yeraltı ve Yerüstü Düz.	50.000				
Binalar	130.000				
Tesis Makine Ve Cih.	500.000				
Taşıtlar	70.000				
Demirbaşlar	20.000				
AKTİF TOPLAMI		1 970 000		PASİF TOPLAMI	1.970.000

Tablo 9: Varlıklara Ait Detaylar

ARSA VE ARAZİLER		200.000
10 Dönüm Sera Arazisi	150.000	
5 Dönüm Çıplak Arazi	50.000	
YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		50.000
Çeşitli Su Pompaları Dalgıç Trafo vb.	50.000	
BİNALAR		130.000
Sera İdare Binası (200m2)	70.000	
Sera Alanı (600m2)	60.000	
▪ 300 M2 Bakım Onarım Atölyesi	30.000	
▪ 200 M2 Araç Gereç Deposu	20.000	
▪ 100 M2 Sulama Bölümü	10.000	
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000
10 Dönüm Plastik Sera Tesisi (Arazi Hariç)	500.000	
TAŞITLAR		70.000
Ford Kamyonet	40.000	
Renault Marka Otomobil	30.000	
DEMİRBAŞLAR		20.000
Sera İdaresinde Kullanılan Demirbaşlar	15.000	
Bakım Onarım Atölyesinde Kullanılan Demirbaşlar	5.000	

İşletme giderlerini, Tablo 10' da ki gider yerleri itibarıyla izlemektedir.

Tablo 10: Gider Yerleri

Kodu	Adı	
01	Esas Üretim Gider Yerleri	Mülk Sera Gider Yeri
02		Kiralık Sera Gider Yeri
03	Yardımcı Gider Yerleri	Ortak Giderler Gider Yeri (Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri)
04		Bakım-Onarım Gider Yeri
05		Enerji Üretimi Gider Yeri
06		Sulama Gider Yeri
07		Taşıma ve Depolama Gider Yeri
60	Dönem Gider Yerleri	Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yeri
70		Genel Yönetim Gider Yeri

Gider yerlerine ait dağıtım anahtarları Tablo11' de verilmiştir..

Tablo 11: Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları

GİDER YERLERİ		Bakım Onarım Saatleri	Alan (m2)	Fide Sayıları	Verim (kg/hesap dönemi)	Güç Tüketim Miktarları (kws)
10	Mülk Sera Gider Yeri	2	10.000	8.000	150.000	500
20	Kiralık Sera Gider Yeri	3	15.000	12.000	210.000	750
30	Ortak Giderler Gider Yeri	6	4.200	--	--	500
40	Bakım-Onarım Gider Yeri	1	200	--	--	100
50	Enerji Üretimi Gider Yeri	8	300	--	--	2.000
60	Sulama Gider Yeri	8	100	--	--	1.000
70	Taşıma ve Depolama Gider Yeri	2	200	--	--	150
TOPLAM		30	30.000	20.000	360.000	5.000

İşletmeye ait gider çeşitleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: Gider Çeşitleri

	Gider Çeşidi	Tutarı
0	İlk Madde Malzeme Gideri - Direkt 27.500 - Endirekt 15.100	42.600
1	İşçi Ücret ve Giderleri - Direkt 4.500 - Endirekt 54.000	58.500
2	Memur Ücret ve Giderleri	18.000
3	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	50.600
4	Çeşitli Giderler	11.200
6	Amortisman Giderleri	52.600
	TOPLAM	233.500

İşletmedeki mülk ve kiralık seranın verim durumu aşağıdaki gibidir.
(Kiralık seranın örtü malzemesi cam olduğu için, hasat dönemi plastik mülk seraya göre 1 ay fazla sürmüştür.)

Tablo 13: Mülk Sera Verim Tablosu

Ürün Adı	: Patlıcan		
Toplam Üretim Alanı	: 10 Dekar		
Fide Dikim Tarihi	: 1 Ekim 2004		
Fide Söküm Tarihi	: 30 Haziran 2005		
	Üretim Miktarı	Birim Satış Fiyatı	Piyasa Fiyatı (Tutar)
Aralık	6.000 kg *	1.50 YTL/kg =	9.000 YTL
Ocak	14.000 kg *	1.40 YTL/kg =	19.600 YTL
Şubat	12.000 kg *	1.90 YTL/kg =	22.800 YTL
Mart	24.000 kg *	1.80 YTL/kg =	43.200 YTL
Nisan	34.000 kg *	1.20 YTL/kg =	40.800 YTL
Mayıs	40.000 kg *	0.80 YTL/kg =	32.000 YTL
Haziran	20.000 kg *	0.50 YTL/kg =	10.000 YTL
Toplam: 150.000 kg			177.400 YTL

Tablo 14: Kiralık Sera Verim Tablosu

Ürün	: Patlıcan		
Alan	: 15 Dekar		
Fide Dikim Tarihi	: 01 Ekim 2004		
Fide Söküm Tarihi	: 30 Temmuz 2005		
	Üretim Miktarı	Birim Satış Fiyatı	Piyasa Fiyatı (Tutar)
Aralık	10.000 kg *	1.50 YTL/kg =	15.000 YTL
Ocak	18.000 kg *	1.40 YTL/kg =	25.200 YTL
Şubat	22.000 kg *	1.90 YTL/kg =	41.800 YTL
Mart	30.000 kg *	1.80 YTL/kg =	54.000 YTL
Nisan	37.000 kg *	1.20 YTL/kg =	44.000 YTL
Mayıs	47.000 kg *	0.80 YTL/kg =	37.600 YTL
Haziran	32.000 kg *	0.50 YTL/kg =	16.000 YTL
Temmuz	14.000 kg *	0.40 YTL/kg =	5.600 YTL
Toplam	210.000 kg		239.200 YTL

1.3. Uygulama Örneğinin UMS 41 Açısından Çözümü

UMS 41, tarımsal ürünlerin hasat noktasında net gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini belirtmiştir. Net gerçeğe uygun değer aşağıdaki formül yardımıyla bulunabilir.

$$\text{Net Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Piyasa Fiyatı} - (\text{Pazara Götürme Maliyetleri} + \text{Pazar Yeri Maliyetleri})$$

Hasattan sonra ürünler esas üretim gider yerlerinde çalışan işçiler tarafından kamyonete yüklenerek pazara sevk edilmektedir. Satış noktasındaki boşaltma, komisyon gibi giderler için satış tutarının 0,07'lik kısmı esas alınmıştır.

Taşıma maliyetleri aşağıda belirtilen varsayımlara göre hesaplanmıştır.

(X) Seracılık İşletmesi ile toptancı hali arasındaki mesafenin gidiş- dönüş olarak 120 km olduğu kabul edilmiştir. Yakıt tüketimi Aralık ayı itibarıyla 0.30 YTL/km olarak alınmış ve bu rakam aylık 0,03 arttırılmıştır.

Taşıma işleminin plastik kasalarla yapıldığı ve kamyonetin her seferde en fazla 4.000 kg yük taşıdığı varsayılmış ve aylık olarak üretilen ürün miktarının kamyonetin taşıma kapasitesine bölünmesi suretiyle aylık sefer sayıları bulunmuştur. Daha sonra taşıma giderleri iki sera arasında hasat edilen ürünler oranında dağıtılmıştır. Örneğin Aralık ayına ait taşıma gideri şu şekilde tespit edilmiştir.

$$120 \text{ km} * 0,30 = 36 \text{ YTL}$$

$$16.000 \text{ kg üretim} / 4.000 \text{ kg taşıma kapasitesi} = 4 \text{ sefer} * 36 \text{ YTL} = 144 \text{ YTL}$$

$$144 \text{ YTL} / 16.000 \text{ kg} = 0.009 \text{ YTL /kg}$$

$$0.009 \text{ YTL/kg} * 6.000 \text{ kg} = 54 \text{ YTL Mülk Sera}$$

$$0.009 \text{ YTL/kg} * 10.000 \text{ kg} = 90 \text{ YTL Kiralık Sera}$$

Diğer aylara ait taşıma giderlerin de aynı yöntemle (sefer sayısı * yakıt gideri) hesaplanmış hali aşağıda verilmiştir.

Ocak	8* 37 = 296 YTL	Mayıs	24* 42 = 1.008 YTL
Şubat	11* 38 = 418 YTL	Haziran	24* 43 = 1.032 YTL
Mart	24* 39 = 936 YTL	Temmuz	24 * 44 = 1.056 YTL
Nisan	24* 41 = 984 YTL	Toplam Taşıma Gideri	5.874 YTL

Tablo 15: Mülk Sera Net Gerçeğe Uygun Değer Tablosu

Ürün	: Patlıcan					
Alan	: 10 Dekar					
Fide Dikim Tarihi	: 01 Ekim 2004					
Fide Söküm Tarihi	: 30 Haziran 2005					
	Miktar	Birim Fiyat	Piyasa Fiyatı	Taş. Mal.	Pazar Yeri Mal.	NGUD
Aralık	6.000 kg	* 1.50 YTL/kg	= 9.000 YTL	54 YTL	630 YTL	8.316 YTL
Ocak	14.000 kg	* 1.40 YTL/kg	= 19.600 YTL	130 YTL	1.372 YTL	18.098 YTL
Şubat	12.000 kg	* 1.90 YTL/kg	= 22.800 YTL	148 YTL	1.596 YTL	21.056 YTL
Mart	24.000 kg	* 1.80 YTL/kg	= 43.200 YTL	416 YTL	3.024 YTL	39.760 YTL
Nisan	34.000 kg	* 1.20 YTL/kg	= 40.800 YTL	471 YTL	2.856 YTL	37.473 YTL
Mayıs	40.000 kg	* 0.80 YTL/kg	= 32.000 YTL	463 YTL	2.240 YTL	29.297 YTL
Haziran	20.000 kg	* 0.50 YTL/kg	= 10.000 YTL	397 YTL	700 YTL	8.903 YTL
Toplam	150.000 kg		177.400 YTL	2.079 YTL	12.418 YTL	162.903 YTL

Tablo 16: Kiralık Sera Net Gerçeğe Uygun Değer Tablosu

Ürün	: Patlıcan					
Alan	: 15 Dekar					
Fide Dikim Tarihi	: 01 Ekim 2004					
Fide Söküm Tarihi	: 30 Temmuz 2005					
	Miktar	Birim Fiyat	Piyasa Fiyatı	Taş. Mal.	Pazar Yeri Mal	NGUD
Aralık	10.000 kg	* 1.50 YTL/kg	= 15.000 YTL	90 YTL	1.050 YTL	13.860 YTL
Ocak	18.000 kg	* 1.40 YTL/kg	= 25.200 YTL	166 YTL	1.764 YTL	23.270 YTL
Şubat	22.000 kg	* 1.90 YTL/kg	= 41.800 YTL	270 YTL	2.926 YTL	38.604 YTL
Mart	30.000 kg	* 1.80 YTL/kg	= 54.000 YTL	520 YTL	3.780 YTL	49.700 YTL
Nisan	37.000 kg	* 1.20 YTL/kg	= 44.000 YTL	513 YTL	3.080 YTL	40.407 YTL
Mayıs	47.000 kg	* 0.80 YTL/kg	= 37.600 YTL	545 YTL	2.632 YTL	34.423 YTL
Haziran	32.000 kg	* 0.50 YTL/kg	= 16.000 YTL	635 YTL	1.120 YTL	14.245 YTL
Temmuz	14.000 kg	* 0.40 YTL/kg	= 5.600 YTL	1.056 YTL	392 YTL	4.152 YTL
Toplam	210.000 kg		239.200 YTL	3.795 YTL	16.744 YTL	218.661 YTL

1.3.1. Birinci Dağıtım

İlk Madde ve Malzeme Giderleri

27.500YTL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

Tablo 17: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Detayı

	Mülk Sera Gider Yeri	Kiralık Sera Gider Yeri	Toplam
<i>Fide</i>	4.000	6.000	10.000
<i>Gübre</i>	4.000	6.000	10.000
<i>Zirai İlaç</i>	2.000	3.000	5.000
<i>Plastik Örtü</i>	1.000	1.500	2.500
Toplam	11.000	16.500	27.500

Endirekt Malzeme Gideri

15.100YTL Endirekt Malzeme Gideri

Tablo 18: Endirekt Malzeme Giderleri Detayı

	Klips	1.000
	İp	800
	Plastik Sepet	4.200
	Makas	500
	Eldiven	500
	Maske	500
	Yakıt	7.600
Toplam		15.100

İp ve klips fide dikimi sırasında fidelerin askıya alınma işlemi için kullanılmaktadır. Bu nedenle toplam 1.800YTL'lik gider esas üretim gider yerlerine dikilen fide sayıları nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{1.800YTL}{20.000 fide} = 0,09YTL / fide$$

Klips İp

$$0,09 \times 8.000 = (400 + 320)\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Y.}$$

$$0,09 \times 12.000 = (600 + 480)\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Y.}$$

- Makas, eldiven ve maske fide hazırlama ve sulama gider yerinde kullanılmaktadır. Bu giderler de dikilen fide sayısı nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{1.500\text{YTL}}{20.000 \text{ fide}} = 0,075\text{YTL} / \text{fide}$$

$$0,075 \times 8.000 = 600\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,075 \times 12.000 = 900\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

- Plastik sepetler, hasat döneminde ürünlerin toplanması, pazara nakliyesi ve satışı için kullanılmaktadır. Ürünler ambalajsız satışa sunulamadığından dolayı bu maliyetler seraların verimleri nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{4.200\text{YTL}}{360.000\text{Kg}} = 0,01167 \text{ YTL/Kg}$$

$$0,01167 \times 150.000 = 1.750 \text{ YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Y.}$$

$$0,01167 \times 210.000 = 2.450 \text{ YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Y.}$$

Yakıt giderlerinin detayları aşağıdaki gibidir:

Tablo 19: Yakıt Giderleri Detayı

	Jeneratör İçin	1.600
	Kamyonet İçin	4.000
	Otomobil İçin	2.000
	Toplam	7.600

Jeneratör için kullanılan yakıt gideri, gider yerlerindeki güç tüketim miktarları nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{1.600YTL}{5.000kws} = 0,32YTL / kms$$

0,32 x 500 = 160 YTL	→ Mülk Sera Gider Yeri
0,32 x 750 = 240 YTL	→ Kiralık Sera Gider Yeri
0,32 x 500 = 160 YTL	→ Ortak Gider Yeri
0,32 x 100 = 32 YTL	→ Bakım-Onarım Gider Yeri
0,32 x 2.000 = 640 YTL	→ Enerji Üretimi Gider Yeri
0,32 x 1.000 = 320 YTL	→ Sulama Gider Yeri
0,32 x 150 = 48 YTL	→ Taşıma ve Depolama Gider Yeri

▪ Kamyonete ait yakıt, ilk madde ve malzemenin taşınmasında kullanıldığı için esas üretim gider yerlerinin verimleri oranında dağıtılabilir.

$$\frac{4.000YTL}{360.000kg} = 0,01111YTL/Kg$$

0,011 x 150.000 = 1.667-YTL	→ Mülk Sera Gider Yeri
0,011 x 210.000 = 2.333-YTL	→ Kiralık Sera Gider Yeri

Otomobil, sera idaresi gider yerinde kullanılmaktadır. Dağıtımında, esas üretim gider yerlerinin alanları dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\frac{2.000YTL}{25.000m^2} = 0,08YTL / m^2$$

0,08 x 10.000 = 800YTL	→ Mülk Sera Gider Yeri
0,08 x 15.000 = 1.200YTL	→ Kiralık Sera Gider Yeri

Endirekt malzeme giderlerinin gider yerlerine dağıtım tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 20: Endirekt Malzeme Giderleri I. Dağıtım

Gider Yerleri / Gider Çeşitleri	Klips+İp	Makas+Eldiven+Maske	Plastik Sepet	Otomobilin Yakıtı	Kamyonetin Yakıtı	Jeneratörün Yakıtı	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	720	600	1.750	800	1.667	160	5.697
Kiralık Sera Gider Yeri	1.080	900	2.450	1.200	2.333	240	8.203
Ortak Gider Yeri	--	--	--	--	--	160	160
Bakım-Onarım Gider Yeri	--	--	--	--	--	32	32
Enerji Üretim Gider Yeri	--	--	--	--	--	640	640
Sulama Gider Yeri	--	--	--	--	--	320	320
Taşıma ve Depolama Gider Yeri	--	--	--	--	--	48	48
Toplam	1.800	1.500	4.200	2.000	4.000	1.600	15.100

İşçi Ücret ve Giderleri

Tablo 21: Direkt İşçilik Giderleri Detayı

	Mülk Sera Gider Yeri	Kiralık Sera Gider Yeri	Toplam
Çapalama İşçiliği	600	900	1.500
Dikim ve Cansuyu İşçiliği	200	300	500
Derin Sürüm İşçiliği	1.000	1.500	2.500
Toplam	1.800	2.700	4.500

Tablo 22: Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri Detayı

Sera İdaresindeki Sürekli İşçilik	3.750
Bakım-Onarım Atölyesi Sürekli İşçilik	3.750
Esas Üretim Yerleri Sürekli İşçilikleri	22.500
Geçici İşçilik (Esas Üretim Gider Yerleri)	12.000
Bekçi Ücreti	12.000
Toplam	54.000

Sera idaresindeki sürekli işçi giderleri endirekt işçilik niteliğinde olup alan ölçüsü dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\frac{3.750YTL}{30.000m^2} = 0,125YTL / m^2$$

$0,125 \times 10.000 = 1.250\text{YTL}$	$\rightarrow$ Mülk Sera Gider Yeri
$0,125 \times 15.000 = 1.875\text{YTL}$	$\rightarrow$ Kiralık Sera Gider Yeri
$0,125 \times 4.200 = 525\text{YTL}$	$\rightarrow$ Ortak Gider Yeri
$0,125 \times 200 = 25\text{YTL}$	$\rightarrow$ Bakım-Onarım Gider Yeri
$0,125 \times 300 = 38\text{YTL}$	$\rightarrow$ Enerji Üretimi Gider Yeri
$0,125 \times 100 = 12\text{YTL}$	$\rightarrow$ Sulama Gider Yeri
$0,125 \times 200 = 25\text{YTL}$	$\rightarrow$ Taşıma ve Depolama Gider Yeri

Bakım-Onarım gider yerinde çalışan sürekli işçinin gideri bakım onarım saatleri nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{3.750\text{YTL}}{30\text{saat}} = 125\text{YTL} / \text{saat}$$

$125 \times 2 = 250\text{YTL}$	$\rightarrow$ Mülk Sera Gider Yeri
$125 \times 3 = 375\text{YTL}$	$\rightarrow$ Kiralık Sera Gider Yeri
$125 \times 6 = 750\text{YTL}$	$\rightarrow$ Ortak Gider Yeri
$125 \times 1 = 125\text{YTL}$	$\rightarrow$ Bakım-Onarım Gider Yeri
$125 \times 8 = 1.000\text{YTL}$	$\rightarrow$ Enerji Üretimi Gider Yeri
$125 \times 8 = 1.000\text{YTL}$	$\rightarrow$ Sulama Gider Yeri
$125 \times 2 = 250\text{YTL}$	$\rightarrow$ Taşıma ve Depolama Gider Yeri

Esas üretim gider yerlerinde çalıştırılan sürekli işçiler için yapılan giderler fide sayıları ya da esas üretim gider yerlerinin alanları nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{22.500\text{YTL}}{20.000\text{fide}} = 1,125\text{YTL} / \text{fide}$$

$1,125 \times 8.000 = 9.000\text{ YTL}$	$\rightarrow$ Mülk Sera Gider Yeri
$1,125 \times 12.000 = 13.500\text{ YTL}$	$\rightarrow$ Kiralık Sera Gider Yeri

Geçici işçilik, üretimin sürdürülmesinde mevsimsel etkilerin dikkate alınmasının sonucudur. Mart-Haziran döneminde (4 ay) üretim faaliyetlerinin hızlanması geçici işçilik talebine yol açmaktadır. Geçici işçiliklerin tali hesap bazında izlenmesi yönetime işletme kadrosunda yer almayan geçici işçilerin maliyetini görebilme olanağı sağlamaktadır⁵⁴¹. Uygulama örneğimizde istihdam edilen geçici işçilere yapılan ücret ve diğer ödemeler direkt nitelikte olmadığından 12.000YTL'lik giderin dağıtımında esas üretim gider yerlerinin büyüklükleri ya da dikilen fide sayıları dağıtım anahtarı olarak kabul edilebilir.

$$\frac{12.000YTL}{20.000fide} = 0,6YTL / fide$$

$$0,6 \times 8.000 = 4.800YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,6 \times 12.000 = 7.200YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Bekçi ücret ve giderleri; bekçinin tüm sera işletme alanını koruma görevinden dolayı alanlar nispetinde dağıtılabılır.

$$\frac{12.000YTL}{30.000m2} = 0,4YTL / m2$$

$$0,4 \times 10.000 = 4.000 YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 15.000 = 6.000 YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 4.200 = 1.680 YTL \rightarrow \text{Ortak Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 200 = 80 YTL \rightarrow \text{Bakım-Onarım Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 300 = 120 YTL \rightarrow \text{Enerji Üretimi Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 100 = 40 YTL \rightarrow \text{Sulama Gider Yeri}$$

$$0,4 \times 200 = 80 YTL \rightarrow \text{Taşıma ve Dep. Gid. Yeri}$$

⁵⁴¹ Nalan AKDOĞAN: Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, a.g.e., 276.

Endirekt işçilik dağıtımını Tablo 23'deki gibi özetleyebiliriz.

Tablo 23: Endirekt İşçilik Giderleri I. Dağıtım

Gider Yerleri	Sera İdaresi Sürekli İşçilik	Bakım-Onarım Sürekli İşçilik	Esas Üretim Yerleri Sürekli İşçilikleri	Geçici İşçilik	Bekçi Ücretleri	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	1.250	250	9.000	4.800	4.000	19.300
Kiralık Sera Gider Yeri	1.875	375	13.500	7.200	6.000	28.950
Ortak Gider Yeri	525	750	--	--	1.680	2.955
Bakım-Onarım Gider Yeri	25	125	--	--	80	230
Enerji Üretim Gider Yeri	38	1.000	--	--	120	1.158
Sulama Gider Yeri	12	1.000	--	--	40	1.053
Taşıma ve Depolama Gider Yeri	25	250	--	--	80	355
Toplam	3.750	3750	22.500	12.000	12.000	54.000

Memur Ücret ve Giderleri

Tablo 24: Memur Ücret ve Giderleri Detayı

Mühendis Ücret ve Giderleri	12.000
Sera İdaresindeki Memur Ücret ve Giderleri	6.000
Toplam	18.000

Mühendis esas üretim gider yerlerinde çalıştırılmaktadır. Bu nedenle esas üretim gider yerlerinin büyüklüğü nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{12.000YTL}{25.000m^2} = 0,48YTL / m^2$$

$$0,48 \times 10.000 = 4.800YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,48 \times 15.000 = 7.200YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Sera idaresi gider yerinde çalıştırılan memurlar için ödenen ücret ve giderler de endirekt işçilik niteliğindedir. Bu nedenle gider yerlerinde çalıştırılan personel sayısı nispetinde ya da alanlar nispetinde dağıtım yapılması uygun olacaktır. Personel görevlendirilmesi gider yerleri itibarıyla yapılmadığından alan ölçüleri nispetinde dağıtılabilir.

$$\frac{6.000YTL}{30.000m^2} = 0,2YTL / m^2$$

0,2 x 10.000 = 2.000 YTL	→ Mülk Sera Gider Yeri
0,2 x 15.000 = 3.000 YTL	→ Kiralık Sera Gider Yeri
0,2 x 4.200 = 840 YTL	→ Ortak Gider Yeri
0,2 x 200 = 40 YTL	→ Bakım-Onarım Gider Yeri
0,2 x 300 = 60 YTL	→ Enerji Üretimi Gider Yeri
0,2 x 100 = 20 YTL	→ Sulama Gider Yeri
0,2 x 200 = 40 YTL	→ Taşıma ve Dep. Gid. Yeri

Memur ücret ve giderlerinin dağıtımını aşağıdaki tablodaki gibi özetleyebiliriz.

Tablo 25: Memur Ücret ve Giderleri I. Dağıtımı

	Mühendis Ücret ve Giderleri	Sera İdaresi Memur Ücret ve Giderleri	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	4.800	2.000	6.800
Kiralık Sera Gider Yeri	7.200	3.000	10.200
Ortak Gider Yeri	--	840	840
Bakım-Onarım Gider Yeri	--	40	40
Enerji Üretim Gider Yeri	--	60	60
Sulama Gider Yeri	--	20	20
Taşıma ve Depolama Gider Yeri	--	40	40
Toplam	12.000	6.000	18.000

▪ ***Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler***

Tablo 26: Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Elektrik Gideri	(Detayı aşağıdadır)	29.000
Haberleşme Giderleri	Ortak Gider Yeri	1.600
Kuyu Açtırma Gideri	Mülk Sera Gider Yeri	20.000
Toplam		50.600

Elektrik giderleri, güç miktarları dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\frac{29.000YTL}{5.000kws} = 5,8YTL / kws$$

5,8 x 500 =	2.900 →	Mülk Sera Gider Yeri
5,8 x 750 =	4.350 →	Kiralık Sera Gider Yeri
5,8 x 500 =	2.900 →	Ortak Gider Yeri
5,8 x 100 =	580 →	Bakım-Onarım Gider Yeri
5,8 x 2.000 =	11.600 →	Enerji Üretimi Gider Yeri
5,8 x 1.000 =	5.800 →	Sulama Gider Yeri
5,8 x 150 =	870 →	Taşıma ve Dep. Gid. Yeri

- Haberleşme giderleri alan ölçüleri kullanılarak dağıtılabilir.

$$\frac{1.600YTL}{30.000m^2} = 0,05333YTL / m^2$$

0,05333 x 10.000 =	533YTL →	Mülk Sera Gider Yeri
0,05333 x 15.000 =	800YTL →	Kiralık Sera Gider Yeri
0,05333 x 4.200 =	223YTL →	Ortak Gider Yeri
0,05333 x 200 =	11YTL →	Bakım-Onarım Gid Yeri
0,05333 x 300 =	16YTL →	Enerji Üretimi Gid Yeri
0,05333 x 100 =	6YTL →	Sulama Gider Yeri
0,05333 x 200 =	11YTL →	Taşıma ve Dp. Gid Yeri

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin I. Dağıtım sonuçları Tablo 27'de verilmiştir.

Tablo27: Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler I. Dağıtımı

	Elektrik Giderleri	Haberleşme Giderleri	Kuyu Açtırma Gideri	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	2.900	533	20.000	23.433
Kiralık Sera Gider Yeri	4.350	800		5.150
Ortak Gider Yeri	2.900	223		3.123
Bakım-Onarım Gider Yeri	580	11		591
Enerji Üretim Gider Yeri	11.600	16		11.616
Sulama Gider Yeri	5.800	6		5.806
Taşıma ve Depolama Gider Yeri	870	11		881
Toplam	29.000	1.600		50.600

▪ **Çeşitli Giderler**

Tablo 28: Çeşitli Giderler Detayı

Sigorta Giderleri	1.200
Kira Giderleri (Kiralık Sera Gider Yeri)	10.000
Toplam	11.200

İşletmede kullanılan kamyonet için 900 YTL, otomobil için 300 YTL sigorta gideri yapılmıştır.

Kamyonetin, üretim girdilerinin taşınması ve ürün nakliyesi amacıyla kullanılmasından dolayı esas üretim gider yerlerinin verimleri oranında dağıtılabilir.

$$\frac{900YTL}{360.000kg} = 0,0025 YTL/Kg$$

$$0,0025 \times 150.000 = 375-YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gid. Y.}$$

$$0,0025 \times 210.000 = 525-YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gid. Y.}$$

Otomobil, sera idaresi gider yerinde kullanıldığı için esas üretim gider yerlerinin alanları dikkate alınarak dağıtılabilir.

$$\frac{300YTL}{25.000m^2} = 0,012YTL / m^2$$

0,012 x 10.000 = 120-YTL **Mülk Sera Gider Yeri**

0,012 x 15.000 = 180-YTL **Kiralık Sera Gider Yeri**

Kira gideri esas üretim gider yeri olan kiralık seranın doğrudan genel üretim gideri niteliğinde olmasından dolayı kiralık sera gider yerinin giderleri arasında yer alacaktır.

10.000-YTL → **Kiralık Sera Gider Yeri**

Tablo 29: Çeşitli Giderler I. Dağıtımı

Gider Yeri / Gider Çeşidi	Kamyonet Sigorta Gideri	Otomobil Sigorta Gideri	Kira Gideri	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	375	120	0	495
Kiralık Sera Gider Yeri	525	180	10.000	10.705
Toplam	900	300	10.000	11.200

▪ **Amortisman Giderleri**

Amortisman tabi maddi duran varlıklar için vergi mevzuatında belirtilen oranlar dahilinde amortisman ayrılmıştır. Ayrılan amortismanların gider yerlerine dağıtılması esnasında gerçekçi bir maliyet hesaplanması açısından, hesap planındaki sıra dahilinde her bir duran varlık için uygun dağıtım anahtarını kullanma yoluna gidilecektir. Esasen götürü bir dağıtım anahtarı ile tüm amortisman giderlerinin dağıtımı bir seferde yapılabileceği gibi, esas üretim gider yerleri arasında maliyet farkının doğmasına neden olan kira gideri ile tesis amortisman gideri arasındaki farklılık nedeniyle giderlerin ayrı ayrı dağıtımı tercih edilmiştir.

Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Amortismanı

- Sulama Tesisi:

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 50 000-YTL

$$50.000 \times 0,1 = 5.000\text{-YTL}$$

Sulama tesisi, esas üretim gider yerlerinin sulamasında kullanıldığından esas üretim gider yerlerinin alanları ölçüsünde dağıtılabilir. Yardımcı gider yerlerinin su ihtiyaçları için sulama tesisi amortisman giderinden pay verilmemiştir

$$\frac{5.000\text{YTL}}{25.000\text{m}^2} = 0,2\text{YTL} / \text{m}^2$$

$0,2 \times 10.000 = 2.000\text{-YTL} \rightarrow$ **Mülk Sera Gider Yeri**

$0,2 \times 15.000 = 3.000\text{-YTL} \rightarrow$ **Kiralık Sera Gider Yeri**

Binaların Amortismanı

- Sera İdare Binası

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 70.000-YTL

$$70.000 \times 0,02 = 1.400\text{-YTL}$$

Üretim yerleri yönetimi gider yeri olan sera idare binası, tüm yardımcı gider yerlerinin yönetiminden sorumlu olduğu için gider yerlerinin alanlarına göre dağıtım yapılacaktır.

$$\frac{1.400\text{YTL}}{30.000\text{m}^2} = 0,04667\text{YTL} / \text{m}^2$$

$$\begin{aligned}
0,04667 \times 10.000 &= 467\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri} \\
0,04667 \times 15.000 &= 700\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri} \\
0,04667 \times 4.200 &= 196\text{-YTL} \rightarrow \text{Ortak Gider Yeri} \\
0,04667 \times 200 &= 9\text{-YTL} \rightarrow \text{Bakım-Onarım Gider Yeri} \\
0,04667 \times 300 &= 14\text{-YTL} \rightarrow \text{Enerji Üretimi Gider Yeri} \\
0,04667 \times 100 &= 5\text{-YTL} \rightarrow \text{Sulama Gider Yeri} \\
0,04667 \times 200 &= 9\text{-YTL} \rightarrow \text{Taşıma ve Dep. Gid. Yeri}
\end{aligned}$$

- Sera Alanındaki Diğer Binalar

Bakım-onarım atölye binası, araç-gereç deposu ve fide hazırlama departmanı için ayrılan amortisman giderinin dağıtımı aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned}
60.000 \text{ YTL} \times 0,02 &= 1.200 \text{ YTL (Toplam)} \\
1.200 \text{ YTL} / 600 \text{ m}^2 &= 2 \text{ YTL} / \text{m}^2
\end{aligned}$$

Tablo 30: Sera Alanındaki Diğer Binalar I. Dağıtımı

Gider Yerleri	Gider Dağıtımı	Tutar
Bakım Onarım Atölyesi	$300 \text{ m}^2 \times 2 \text{ TL} / \text{m}^2$	= 600 TL
Araç Gereç Deposu	$200 \text{ m}^2 \times 2 \text{ TL} / \text{m}^2$	= 400 TL
Sulama Bölümü	$100 \text{ m}^2 \times 2 \text{ TL} / \text{m}^2$	= 200 TL
Toplam		1.200 TL

- Bakım-onarım atölyesinin amortismanı bakım-onarım saati nispetinde dağıtılacaktır.

$$\frac{600YTL}{30saat} = 20YTL / saat$$

20 x 2 =	40-YTL	→	Mülk Sera Gider Yeri
20 x 3 =	60-YTL	→	Kiralık Sera Gider Yeri
20 x 6 =	120-YTL	→	Ortak Gider Yeri
20 x 1 =	20-YTL	→	Bakım-Onarım Gid. Yeri
20 x 8 =	160-YTL	→	Enerji Üretimi Gider Yeri
20 x 8 =	160-YTL	→	Sulama Gider Yeri
20 x 2 =	40-YTL	→	Taşıma ve Dep. Gid. Yeri

Araç-gereç deposu ve sulama bölümlerinin amortisman giderlerinin dağıtımında gider yerlerinin alanları dikkate alınabilir. Buna göre:

$$\frac{600YTL}{30.000m^2} = 0,02YTL / m^2$$

0,02 x 10.000 =	200-YTL	→	Mülk Sera Gider Yeri
0,02 x 15.000 =	300-YTL	→	Kiralık Sera Gider Yeri
0,02 x 4.200 =	84-YTL	→	Ortak Gider Yeri
0,02 x 200 =	4-YTL	→	Bakım-Onarım Gider Yeri
0,02 x 300 =	6-YTL	→	Enerji Üretimi Gider Yeri
0,02 x 100 =	2-YTL	→	Sulama Gider Yeri
0,02 x 200 =	4-YTL	→	Taşıma ve Dep. Gid. Yeri

Tesislerin Amortismanı

- 10 Dönüm Plastik Sera Tesisi (Arazi Hariç)

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 500.000-YTL

$$500.000 \times 0,05 = 25.000 \text{ YTL}$$

Plastik sera tesisi, mülk sera gider yeri üzerinde kurulmuş bir üretim tesisi olup esas üretim gider yeri niteliğindedir. Bu nedenle; çeşitli giderler başlığı altındaki kira giderleri gibi üretim tesisinin amortisman gideri de, esas üretim gider yeri üzerine yükleyeceğimiz doğrudan genel üretim gideri niteliğindedir.

25.000-YTL → **Mülk Sera Gider Yeri**

Taşıtların Amortismanı

- Renault Marka Otomobil

Otomobil, sera idaresi gider yerinde kullanılmaktadır. Dağıtımında esas üretim gider yerlerinin alanları dikkate alınabilir.

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 30.000 YTL

$$30.000 \text{ YTL} \times 0,20 = 6.000 \text{ YTL}$$

$$\frac{6.000 \text{ YTL}}{25.000 \text{ m}^2} = 0,24 \text{ YTL} / \text{m}^2$$

0,24 x 10.000 = 2.400-YTL → **Mülk Sera Gider Yeri**

0,24 x 15.000 = 3.600-YTL → **Kiralık Sera Gider Yeri**

Ford Marka Kamyonet

Kamyonet üretilen patlıcanların nakliyesi amacı ile kullanılmaktadır ve esas üretim gider yerlerinin verimleri oranında dağıtım yapılması uygun olacaktır.

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 40.000-YTL
 $40.000 \text{ YTL} \times 0,25 = 10.000 \text{ YTL}$

$$\frac{10.000YTL}{360.000kg} = 0,02778 \text{ YTL/Kg}$$

$0,02778 \times 150.000 = 4.167\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera G. Y.}$
 $0,02778 \times 210.000 = 5.833\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera G. Y.}$

Demirbaşların Amortismanı

- Sera İdaresi Demirbaşları:

Bu dağıtımda gider yerlerinin alanları dikkate alınacaktır.

Maliyet (kayıtlı) bedeli: 15.000-YTL
 $15.000 \text{ YTL} \times 0,20 = 3.000 \text{ YTL}$

$$\frac{3.000YTL}{30.000m^2} = 0,10YTL / m^2$$

$$\begin{aligned}
0,10 \times 10.000 &= 1.000\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri} \\
0,10 \times 15.000 &= 1.500\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri} \\
0,10 \times 4.200 &= 420\text{-YTL} \rightarrow \text{Ortak Gider Yeri} \\
0,10 \times 200 &= 20\text{-YTL} \rightarrow \text{Bakım-Onarım Gider Yeri} \\
0,10 \times 300 &= 30\text{-YTL} \rightarrow \text{Enerji Üretimi Gider Yeri} \\
0,10 \times 100 &= 10\text{-YTL} \rightarrow \text{Sulama Gider Yeri} \\
0,10 \times 200 &= 20\text{-YTL} \rightarrow \text{Taşıma ve Dep. Gid. Yeri}
\end{aligned}$$

Bakım Onarım Atölyesi Demirbaşları:

Bakım-onarım atölyesinin amortismanı bakım-onarım saatleri nispetinde dağıtırsak:

$$\begin{aligned}
&\text{Maliyet (kayıtlı) bedeli: } 5.000\text{-YTL} \\
&5.000 \text{ YTL} \times 0,20 = 1.000 \text{ YTL}
\end{aligned}$$

$$\frac{1.000\text{YTL}}{30\text{saat}} = 33,33\text{YTL} / \text{saat}$$

$$\begin{aligned}
33,33 \times 2 &= 67\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri} \\
33,33 \times 3 &= 100\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri} \\
33,33 \times 6 &= 200\text{-YTL} \rightarrow \text{Ortak Gider Yeri} \\
33,33 \times 1 &= 34\text{-YTL} \rightarrow \text{Bakım-Onarım Gid. Yer} \\
33,33 \times 8 &= 267\text{-YTL} \rightarrow \text{Enerji Üretimi Gid. Yer} \\
33,33 \times 8 &= 266\text{-YTL} \rightarrow \text{Sulama Gider Yeri} \\
33,33 \times 2 &= 66\text{-YTL} \rightarrow \text{Taşıma ve Dp. Gid. Yeri}
\end{aligned}$$

Yapılan dağıtım neticesinde amortisman giderleri Tablo 31' de verilmiştir.

Tablo 31: Amortisman Giderleri I. Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	Yeraltı Yerüstü Düzenlerinin Amortismanı	Binaların Amortismanı	Tesis Makine ve Cihazların Amortismanı	Taşıtların Amortismanı	Demirbaşların Amortismanı	Toplam
Mülk Sera Gider Yeri	2.000	707	25.000	6.567	1.067	35.341
Kiralık Sera Gider Yeri	3.000	1060		9.433	1.600	15.093
Ortak Gider Yeri		400			620	1.020
Bakım-Onarım Gider Yeri		33			53	86
Enerji Üretim Gider Yeri		180			297	477
Sulama Gider Yeri		167			277	444
Taşıma ve Dep. Gider Yeri		53			86	139
Toplam	5.000	2.600	25.000	16.000	4.000	52.600

Birinci dağıtıma ait veriler Tablo 32' de görülmektedir.

Tablo 32: I. Dağıtım Tablosu

GİDER YERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ					Toplam
GİDER ÇEŞİDİ	Mülk Sera	Kiralık Sera	Bakım-Onarım Atölyesi	Taşıma ve Depolama	Sulama Gider Yeri	Ortak Gider Yeri	Enerji Üretim Gider Yeri	
Direkt İlk Madde Malzeme	11.000	16.500	—	—	—	—	—	27.500
Direkt İşçilik Giderleri	1.800	2.700	—	—	—	—	—	4.500
Direkt Giderler Toplamı	12.800	19.200	—	—	—	—	—	32.000
Endirekt Malzeme	5.697	8.203	32	48	320	160	640	15.100
Endirekt İşçilik	19.300	28.950	230	355	1.052	2.955	1.158	54.000
Memur Ücret ve Giderleri	6.800	10.200	40	40	20	840	60	18.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	23.433	5.150	591	881	5.806	3.123	11.616	50.600
Çeşitli Giderler	495	10.705	—	—	—	—	—	11.200
Amortisman Giderleri	35.340	15.093	87	140	443	1.020	477	52.600
Endirekt Giderler Toplamı	91.065	78.301	980	1.464	7.641	8.098	13.951	201.500
I. Dağıtım Toplamları	103.865	97.501	980	1.464	7.641	8.098	13.951	233.500

1.3.2. İkinci Dağıtım

Yardımcı gider yerleri giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtılması işlemi olan ikinci dağıtım, basit dağıtım yöntemi ile yapılacaktır.

Basit dağıtım yönteminde; yardımcı gider yerleri arasındaki yarar ve hizmet ilişkileri dikkate alınmadığından bu gider yerlerinin birbirlerine pay vermesi söz konusu değildir. Giderleri dağıtılacak gider yerlerinin giderleri sadece esas üretim gider yerleri ile dönem gider yerleri ve varsa yatırım gider yerleri arasında dağıtılır²⁶⁸.

Tablo 33: I. Dağıtım Sonucu

GİDER YERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI GİDER YERLERİ					Toplam
	Mülk Sera	Kıralık Sera	Bakım-Onarım Atölyesi	Taşıma ve Depolama	Sulama Gider Yeri	Ortak Gider Yeri	Enerji Üretim Gider Yeri	
I. Dağıtım Topl .	103.865	97.501	980	1.464	7.641	8.098	13.951	233.500

Ortak giderler gider yerinin giderleri önce gider yerlerine dağıtılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ortak gider yerine hangi dağıtım yöntemi kullanılırsa kullanılsın diğer gider yerlerinden pay verilemeyeceğidir²⁶⁹.

İkinci dağıtım için öncelikle kullanılacak dağıtım anahtarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Daha önce gider yerlerine gider çeşitlerini dağıtmak için kullandığımız dağıtım anahtarları kullanılabilir.

²⁶⁸ Nalan AKDOĞAN: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**; a.g.e., 365.

²⁶⁹ a.g.e., 362.

Tablo 34: Dağıtım Anahtarları Tablosu

	GİDER YERLERİ	Bakım Onarım Saatleri	Alan (m2)	Fide Sayıları	Verim (kg/hesap dönemi)	Güç Tüketim Miktarları (kws)
10	Mülk Sera Gider Yeri	2	10.000	8.000	150.000	500
20	Kiralık Sera Gider Yeri	3	15.000	12.000	210.000	750
30	Ortak Gider Yeri	6	4.200	--	--	500
40	Bakım-Onarım Gider Yeri	1	200	--	--	100
50	Enerji Üretimi Gider Yeri	8	300	--	--	2.000
60	Sulama Gider Yeri	8	100	--	--	1.000
70	Taşıma ve Depolama Gider Yeri	2	200	--	--	150
	TOPLAM	30	30.000	20.000	360.000	5.000

Enerji Üretim Giderlerinin Dağıtımı

Enerji üretim gider yerinde katılan giderler, tüm gider yerlerinde tüketilen enerjiyi sağlamak için ortaya çıkan giderlerin yapıldığı yerdir. Bu nedenle hangi gider yerinde daha fazla güç tüketimi söz konusu oluyorsa o gider yeri, enerji üretim gider yerinden daha fazla yarar sağlıyor demektir. Basit dağıtım yönteminde sadece esas üretim gider yerlerine pay verileceğinden, esas üretim gider yerlerinin tüketim miktarları dikkate alınarak dağıtım yapılacaktır. Buna göre dağıtım anahtarı olarak esas üretim gider yerlerinde tüketilen güç miktarları alınacaktır.

Dağıtım Anahtarı: Esas üretim gider yerlerinde tüketilen güç miktarları

$$\frac{13.951\text{YTL}}{1.250\text{kws}} = 11,1608\text{YTL/kws}$$

$$11,1608 \times 500 = 5.580,4\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$11,1608 \times 750 = 8.370,6\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Ortak Giderlerin Dağıtımı

Gider yerleri ile miktar ve tutar bakımından ilişkilendirilemeyen giderler ile üretim yerleri yönetimi gider yerindeki giderler dağıtılacaktır. Basit dağıtımda esas üretim gider yerlerine bu giderlerin dağıtımı yapılacağından dağıtım ölçüsü fide sayıları, alanlar veya esas üretim gider yerlerinin verim oranları olabilir. Bize göre alanlar daha gerçekçi bir dağıtım sağlayacaktır.

Dağıtım anahtarı: Esas üretim gider yerlerinin alan ölçüleri

$$\frac{8.098YTL}{25.000m^2} = 0,32392 YTL/m^2$$

$$0,32392 \times 10.000 = 3.239,2-YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,32392 \times 15.000 = 4.858,8-YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Sulama Giderlerinin Dağıtımı

Seralarda dikilen fideler için yapılan sulama giderleri olup bu giderlerin dağıtımında fide sayıları ya da esas üretim gider yerlerinin alanları dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.

Dağıtım anahtarı: Fide sayıları

$$\frac{7.641YTL}{20.000adet} = 0,38205YTL/adet$$

$$0,38205 \times 8.000 = 3.056,4-YTL \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,38205 \times 12.000 = 4.584,6-YTL \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Taşıma ve Depolama Giderlerinin Dağıtımı

Gerek üretim öncesi ilk madde ve malzemenin taşınması ve depolanması gerek üretim sonrası mamullerin pazara sevki için katlanılan giderlerdir.

Dağıtım anahtarı: Fide sayısı

$$\frac{1.464YTL}{20.000a \text{ det}} = 0,0732$$

$$0,0732 \times 8.000 = 585,60\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$0,0732 \times 12.000 = 878,40\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Bakım- Onarım Giderlerinin Dağıtımı

Bakım-onarım gider yeri, gider yerlerinde bakım saatleri çerçevesinde katlanılan giderleri içerdiğinden, esas üretim gider yerlerinin bakım-onarım saatleri nispetinde dağıtımının yapılması uygun olacaktır.

Dağıtım anahtarı: Esas üretim gider yerlerinin bakım-onarım saatleri

$$\frac{980YTL}{5saat} = 196YTL / saat$$

$$196 \times 2 = 392\text{-YTL} \rightarrow \text{Mülk Sera Gider Yeri}$$

$$196 \times 3 = 588\text{-YTL} \rightarrow \text{Kiralık Sera Gider Yeri}$$

Bu şekilde gider yerlerinde biriken gider toplamalarını esas üretim gider yerlerine dağıttıktan sonra oluşturacağımız II. Dağıtım Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 35: II. Dağıtım Tablosu

Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı Gider Yerleri					Toplam
Gider Çeşidi	Mülk Sera	Kiralık Sera	Bakım-Onarım Atölyesi	Taşıma Ve Depolama	Sulama Gider Yeri	Ortak Gider Yeri	Enerji Üretim Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamları	103.865	97.501	980	1.464	7.641	8.098	13.951	233.500
Enerji Üretim Gider Yeri	5.580,40	8.370,60	—	—	—	—	—	13.951,00
Ortak Gider Yeri	3.239,20	4.858,80	—	—	—	—	—	8.098,00
Sulama Gider Yeri	3.056,40	4.584,60	—	—	—	—	—	7.641,00
Taşıma ve Depolama	585,60	878,40	—	—	—	—	—	1.464,00
Bakım-Onarım Atölyesi	392,00	588,00	—	—	—	—	—	980,00
II. Dağıtım Toplamları	116.718,60	116.781,40	(980)	(1.464)	(7.641)	(8.098)	(13.951)	233.500,00

1.3.3. Üçüncü Dağıtım

Esas üretim gider yerinde topladığımız giderlerin bu gider yerlerinde üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenmesi işlemine giderlerin üçüncü dağıtımı denilmektedir.

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler, gider yerlerinde üretilen mamullerin toplam maliyetini oluştururken, toplam maliyetin üretim yerlerinden elde edilen hasat miktarlarına bölünmesi (hacim esaslı maliyet sistemi) suretiyle de birim maliyetler hesaplanır.

- Verim tablolarına göre Mülk serada 150.000 kg, kiralık serada 210.000 kg ürün elde edilmektedir. Buna göre mülk serada üretilen patlıcanların *birim maliyeti*;

$$\frac{116.718,60YTL}{150.000kg / hesapdönemi} = 77,81 YKr \text{ olarak bulunur.}$$

- Kiralık serada üretilen patlıcanların *birim maliyeti ise*

$$\frac{116.781,40YTL}{210.000kg / hesapdönemi} = 55,61 YKr \text{ olarak bulunur.}$$

1.3.4. Defter Kayıtları

a	102 BANKALAR 250 ARSA VE ARAZİLER 251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ 252 BİNALAR 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 254 TAŞITLAR 255 DEMİRBAŞLAR 500 SERMAYE AÇILIŞ kaydı.	1.000.000 200.000 50.000 130.000 500.000 70.000 20.000	1.970.000
1	150 İLK MADDE VE MALZEME 01. İlk Madde 27.500 01.001 Fide 10.000 01.002 Gübre 10.000 01.003 Zirai İlaç 5.000 01.004 Plastik Örtü 2.500 02. Yardımcı Malzeme..... 15.100 02.005 Klips 1.000 02.006 İp 800 02.007 Plastik Sepet 4.200 02.009 Makas 500 02.010 Eldiven 500 02.011 Maske 500 02.012. Yakıt 7.600 102 BANKALAR Tedarik giderlerinin yevmiye kaydı.	42.600	42.600
2	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 10 Mülk Sera Gider Yeri 01 İlk Madde Malzeme 11.000 01.001 Fide 4.000 01.002 Gübre 4.000 01.003 Zirai İlaç 2.000 01.004 Plastik Örtü 1.000 20 Kiralık Sera Gider Yeri 01 İlk Madde Malzeme 16.500 01.001 Fide 6.000 01.002 Gübre 6.000 01.003 Zirai İlaç 3.000 01.004 Plastik Örtü 1.500 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 10 Mülk Sera Gider Yeri 10 Direkt İşçilik 1.800 10.110 Çapalama Gideri.... 600 10.120 Dikim ve C.Suyu..... 200 10.130 Derin Sürüm 1.000 20 Kiralık Sera Gider Yeri 10 Direkt İşçilik 2.700 10.110 Çapalama Gideri.... 900	27.500	4.500

	10.120 Dikim ve C.Suyu..... 300 10.130 Derin Sürüm 1.500			
		102 BANKALAR 150 İLK MADDE VE MALZEME 01. İlk Madde 27.500 01.001 Fide 10.000 01.002 Gübre 10.000 01.003 Zirai İlaç 5.000 01.004 Plastik Örtü 2.500		4.500 27.500
	DİMM ve DİG'nin yevmiye kaydı.			
	.. /.. / ..			
3	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 10 Mülk Sera Gider Yeri 91.065 02 Endirekt Malzeme 5.697 02.005 Klips 400 02.006 İp 320 02.007 Plastik Sepet 1.750 02.008 Yakıt 2.627 02.009 Makas 200 02.010 Eldiven 200 02.011 Maske 200 11 Endirekt İşçilik 19.300 11.100 Sera İdr. SİG..... 1.250 11.101 Bak.-On. SİG..... 250 11.102 EÜY SİG..... 9.000 11.103 Geçici İşçilikler .. 4.800 11.104 Bekçi Ücretleri ... 4.000 20 Memur Ücret ve Gid. 6.800 20.200 Müh. Ücretleri 4.800 20.201 Sera İdr. MÜG 2.000 30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm. .. 23.433 30.300 Elektrik Gid. 2.900 30.301 Haberleşme Gid. 533 30.302 Kuyu Açtırma..... 20.000 40 Çeşitli Giderler 495 40.400 Sigorta Gid. 495 60 Amortisman Giderleri 35.340 60.601 YYD Amort. 2.000 60.602 BİNA Amort. 706,67 60.603 TMC Amort. 25.000 60.604 TAŞIT Amort. 6.567 60.605 DMRBŞ Amort. 1.067 20 Kiralık Sera Gider Yeri..... 78.301 02 Endirekt Malzeme 8.203 02.005 Klips 600 02.006 İp 480 02.007 Plastik Sepet 2.450 02.008 Yakıt 3.773 02.009 Makas 300 02.010 Eldiven 300 02.011 Maske 300 11 Endirekt İşçilik 28.950 11.100 Sera İdr. SİG..... 1.875 11.101 Bak.-On. SİG..... 375 11.102 EÜY SİG..... 13.500 11.103 Geçici İşçilikler .. 7.200 11.104 Bekçi Ücretleri ... 6.000 20 Memur Ücret ve Gid. 10.200 20.200 Müh. Ücretleri 7.200 20.201 Sera İdr. MÜG 3.000	201.500		

30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm.	5.150
30.300 Elektrik Gid.	4.350
30.301 Haberleşme Gid.	800
40 Çeşitli Giderler	10.705
40.400 Sigorta Gid.	705
40.401 Kira Giderleri	10.000
60 Amortisman Giderleri	15.093
60.601 YYD Amort.	3.000
60.602 BİNA Amort.	1.060
60.604 TAŞIT Amort.	9.433
60.605 DMRBŞ Amort.	1.600
30 ORTAK GİDER YERİ	8.098
02 Endirekt Malzeme	160
02.008 Yakıt	160
11 Endirekt İşçilik	2.955
11.100 Sera İdr. SİG.....	525
11.101 Bak.-On. SİG.....	750
11.104 Bekçi Ücretleri	1.680
20 Memur Ücret ve Gid.	840
20.201 Sera İdr. MÜG	840
30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm.	3.123
30.300 Elektrik Gid.	2.900
30.301 Haberleşme Gid.	223
60 Amortisman Giderleri	1.020
60.602 BİNA Amort.	400
60.605 DMRBŞ Amort.	620
40 BAKIM-ONARIM GİDER YERİ	980
02 Endirekt Malzeme	32
02.008 Yakıt	32
11 Endirekt İşçilik	230
11.100 Sera İdr. SİG.....	25
11.101 Bak.-On. SİG.....	125
11.104 Bekçi Ücretleri	80
20 Memur Ücret ve Gid.	40
20.201 Sera İdr. MÜG	40
30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm.	591
30.300 Elektrik Gid.	580
30.301 Haberleşme Gid.	11
60 Amortisman Giderleri	87
60.602 BİNA Amort.	33
60.605 DMRBŞ Amort.	54
50 ENERJİ ÜRETİM GİDER YERİ	13.951
02 Endirekt Malzeme	640
02.008 Yakıt	640
11 Endirekt İşçilik	1.158
11.100 Sera İdr. SİG.....	38
11.101 Bak.-On. SİG.....	1.000
11.104 Bekçi Ücretleri	120
20 Memur Ücret ve Gid.	60
20.201 Sera İdr. MÜG	60
30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm.	11.616
30.300 Elektrik Gid.	11.600
30.301 Haberleşme Gid.	16

60 Amortisman Giderleri 477 60.602 BİNA Amort. 180 60.605 DMRBŞ Amort. 297 60 SULAMA GİDER YERİ 7.641 02 Endirekt Malzeme 320 02.008 Yakıt 320 11 Endirekt İşçilik 1.152 11.100 Sera İdr. SİG..... 12 11.101 Bak.-On. SİG..... 1.000 11.104 Bekçi Ücretleri 40 20 Memur Ücret ve Gid. 20 20.201 Sera İdr. MÜG 20 30 Dış. Sağı. Fay. Ve Hizm. 5.806 30.300 Elektrik Gid. 5.800 30.301 Haberleşme Gid. 6 60 Amortisman Giderleri 443 60.602 BİNA Amort. 167 60.605 DMRBŞ Amort. 276 70 TAŞ. VE DEPO. GİDER YERİ 1.464 02 Endirekt Malzeme 48 02.008 Yakıt 48 11 Endirekt İşçilik 355 11.100 Sera İdr. SİG..... 25 11.101 Bak.-On. SİG..... 250 11.104 Bekçi Ücretleri 80 20 Memur Ücret ve Gid. 40 20.201 Sera İdr. MÜG 40 30 Dış. Sağı. Fay. Ve Hizm. 881 30.300 Elektrik Gid. 870 30.301 Haberleşme Gid. 11 60 Amortisman Giderleri 140 60.602 BİNA Amort. 53 60.605 DMRBŞ Amort. 87 Genel Üretim Giderlerinin yevmiye kaydı.	102 BANKALAR 150 İLK MADDE VE MALZEME 02. Yardımcı Malzeme.....15.100 02.005 Klips 1.000 02.006 İp 800 02.007 Plastik Sepet 4.200 02.009 Makas 500 02.010 Eldiven 500 02.011 Maske 500 02.012 Yakıt 7.600 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	133.800 15.100 52.600
4 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 10 MÜLK SERA GİDER YERİ... 12.853,60 20 KİRALIK SERA GİD. YERİ... 19.280,40	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 30 ORTAK GİDER YERİ 8.098 02 Endirekt Malzeme 160 11 Endirekt İşçilik 2.955 20 Memur Ücret ve Gid. 840 30 Dış. Sağı. Fay. Ve Hizm. 3.123	32.134 32.134

		60 Amortisman Giderleri ... 1.020		
		40 BAKIM-ONARIM GİDER YERİ .. 980		
		02 Endirekt Malzeme 32		
		11 Endirekt İşçilik 230		
		20 Memur Ücret ve Gid. 40		
		30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm. ... 591		
		60 Amortisman Giderleri 87		
		50 ENERJİ ÜRET. GİDER YERİ 13.951		
		02 Endirekt Malzeme 640		
		11 Endirekt İşçilik 1.158		
		20 Memur Ücret ve Gid. 60		
		30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm.11.616		
		60 Amortisman Giderleri 477		
		60 SULAMA GİDER YERİ 7.641		
		02 Endirekt Malzeme 320		
		11 Endirekt İşçilik 1.152		
		20 Memur Ücret ve Gid. 20		
		30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm. 5.806		
		60 Amortisman Giderleri 443		
		70 TAŞ. VE DEPO. GİDER YERİ 1.464		
		02 Endirekt Malzeme 48		
		11 Endirekt İşçilik 355		
		20 Memur Ücret ve Gid. 40		
		30 Dış. Sağl. Fay. Ve Hizm. ... 881		
		60 Amortisman Giderleri 140		
	İkinci dağıtımın yevmiye kaydı.	.. /.. / ..		
5	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 151 10 Mülk Sera Yarımamul. 116.718.60 151 20 Kiralık Sera Yarımamul. 116.781.40		233.500	
		711 DİREKT İLK MADDE MALZ. G. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		27.500 4.500 201.500
	Üretim giderlerinin yansıtma hesapları aracılığıyla ilgili hesaplara yansıtılması	.. /.. / ..		
6	152 MAMULLER 152 10 Mülk Sera Yarımamul. 162.903 152 20 Kiralık Sera Yarımamul. 218.661		381.564	
		151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 604 TARIMSAL ÜRETİM DEĞER ARTIŞI		233.500 148.064*

*

Maliyetler	UMS41 'e Göre Toplam Maly. (NGUD)t	Tekdüzen Muh. Sist. Göre Toplam Maliyet	Fark (Tarımsal Ürün Değer Artışları)
Mülk Sera	162.903	116.718.60	46.184.40
Kiralık Sera	218.661	116.781.40	101.879.60
Toplam	381.564	233.500	148.064

Tamamlanan ve değ�rlenen mamuller nedeniyle	.. / .. / ...		
---	---------------	--	--

Satışların Kaydı

7	102 BANKALAR	.. / .. / ...	177.400	
	Mülk seradaki satışlarının kaydı			177.400
8	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	.. / .. / ...	162.903	
	Mülk serada satılan mamul maliyet kaydı			162.903
		.. / .. / ...		

9	102 BANKALAR	.. / .. / ...	239.200	
	Kiralık seradaki satışlarının kaydı			239.200
10	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	.. / .. / ...	218.661	
	Kiralık serada satılan mamul maliyet kaydı			218.661
		.. / .. / ...		

102 Bankalar (a) 1.000.000 (7) 177.400 (9) 239.200 42.600 (1) 4.500 (2) 133.800 (3)	150 İlkmadde ve Malz. (1) 42..600 27.500 (2) 15.100 (3)	151 Yarımamuller/Üretim (5) 233.500 233.500 (6)
152 Mamuller (6) 381.564 162.903 (8) 218.661 (10)	250 Arsa ve Araziler (a) 200.000	251 Yeraltı ve Y.üstü Düzn. (a) 50.000
252 Binalar (a) 130.000	253 Tesis, Makine ve Cih. (a) 500.000	254 Taşıtlar (a) 70.000
255 Demirbaşlar (a) 20.000	257 Birikmiş Amort. 52.600 (3)	500 Sermaye 1.970.000 (a)
600 Yurt İçi Satışlar 177.400 (7) 239.200 (9)	604 Tarımsal Ür. Değer. Art. 148.064 (6)	620 Satılan Mamul Maliyeti 8) 162.903 10) 218.661
710 Direkt İMM (2) 27.500	711 DİMM Yansıtma 27.500 (5)	720 Direkt İşçilik Gid. (2) 4.500
721 DİG Yansıtma 4.500 (5)	730 Genel Üretim Gid. (3) 201.500 (4) 32.134 32.134 (4)	731 GÜG Yansıtma 201.500 (5)

1.3.6. Dönem Sonu İşlemleri

Genel Geçici Mizan

Hesap	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
Bankalar	1.416.600	180.900	1.235.700	
İlk Madde ve Malzeme	42.600	42.600	0	0
Yarı Mamuller-Üretim	233.500	233.500	0	0
Mamuller	381.564	381.564	0	0
Arsa ve Araziler	200.000		200.000	
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	50.000		50.000	
Binalar	130.000		130.000	
Tesis Makine ve Cihazlar	500.000		500.000	
Taşıtlar	70.000		70.000	
Demirbaşlar	20.000		20.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)		52.600		52.600
Sermaye		1.970.000		1.970.000
Yurt İçi Satışlar		416.600		416.600
Tarımsal Üretim Değer Artışları		148.064		148.064
Satılan Mamul Maliyeti (-)	381.564		381.564	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	27.500		27.500	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma		27.500		27.500
Direkt İşçilik Giderleri	4.500		4.500	
Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		4.500		4.500
Genel Üretim Giderleri	233.634	32.134	201.500	
Genel Üretim Giderleri Yansıtma		201.500		201.500
TOPLAM	3.691.462	3.691.462	2.820.764	2.820.764

Envanter Kayıtları

11	711 DİREKT İLK MADDE MALZ. G. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	27.500 4.500 201.500	
	710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		27.500 4.500 201.500
	Maliyet hesaplarının kapanış kaydı		
12	690 DÖNEM KARI/ZARARI	381.564	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		381.564
	Gider hesaplarının kapanış kaydı		
13	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 604 TARIMSAL ÜRETİM DEĞER ARTIŞLARI	416.600 148.064	
	690 DÖNEM KARI/ZARARI		564.664
	Gelir hesaplarının kapanış kaydı		
14	690 DÖNEM KARI/ZARARI	183.100	
	692 DÖNEM NET KARI		183.100
15	692 DÖNEM NET KARI	183.100	
	590 DÖNEM NET KARI		183.100
	Gelir hesaplarının kapanış kaydı		

600 Yurt İçi Satışlar		604 Tarımsal Üretim Değer Art.		620 Satılan Mamuller	
	416.600		148.064	381.564	
(13) 416.600		(13) 148.064		381.564	(12)
710 Direkt İMM		711 DİMM Yansıtma		720 Direkt İşçilik Gid.	
27.500			27.500	4.500	
	27.500 (11)	(11) 27.500			4.500 (11)
721 DİG Yansıtma		730 Genel Üretim Gid.		731 GÜG Yansıtma	
	4.500	201.500			201.500
(11) 4.500			201.500 (11)	(11) 201.500	
690 Dönem Karı/Zararı		692 Dönem Net Karı		590 Dönem Net Karı	
(12) 381.564	564.664 (13)		183.100 (14)		183.100 (15)
(14) 183.100		(14) 183.100			

Kesin Mizan

Hesap	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
Bankalar	1.416.600	180.900	1.235.700	
İlk Madde ve Malzeme	42.600	42.600	0	0
Yarı Mamuller-Üretim	233.500	233.500	0	0
Mamuller	381.564	381.564	0	0
Arsa ve Araziler	200.000		200.000	
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	50.000		50.000	
Binalar	130.000		130.000	
Tesis Makine ve Cihazlar	500.000		500.000	
Taşıtlar	70.000		70.000	
Demirbaşlar	20.000		20.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)		52.600		52.600
Sermaye		1.970.000		1.970.000
Dönem Net Karı		183.100		183.100
TOPLAM	3.044.264	3.044.264	2.205.700	2.205.700

Aktif		(X) Seracılık A.Ş. 30. 09. 2005 Tarihli Kapanış Bilançosu (YTL)		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR		1.235.700	ÖZ KAYNAKLAR	2.153.100
Bankalar	1.235.700		Sermaye	1.970.000
			Dönem Net Karı	183.100
DURAN VARLIKLAR		917.400		
Arsa ve Araziler	200.000			
Yeraltı ve Yerüstü Düz.	50.000			
Binalar	130.000			
Tesis Makine Ve Cih.	500.000			
Taşıtlar	70.000			
Demirbaşlar	20.000			
Birikmiş Amortismanlar	(52.600)			
AKTİF TOPLAMI	2.153.100	PASİF TOPLAMI	2.153.100	

(X) SERACILIK A.Ş. 30.09.2005 TARİHLİ

GELİR TABLOSU (UMS 41 AÇISINDAN) (YTL)

YURTIÇİ SATIŞLAR	416.600
TARIMSAL ÜRETİM DEĞER ARTIŞLARI	<u>148.064</u>
NET SATIŞLAR	564.664
SATILAN MAMUL MALİYETİ	<u>381.564</u>
BRÜT SATIŞ KARI	183.100

1.3.7. Değerlendirme

(X) Seracılık A.Ş.'nin biri mülk diğeri kiralık olmak üzere iki adet serada yapmış olduğu patlıcan üretimiyle ilgili maliyetleri hesaplanmış, bu hesaplamalar ve dönem içinde yapılan işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları yapılmış, mizan ve bilanço düzenlenmiştir.

Özel hesap dönemini kullanan ve finansal tablolarını yıllık olarak çıkaran seracılık işletmeleri; canlı varlıklarını gerçeğe uygun değerle değerlemelerine gerek kalmadan, tarımsal ürünlerini hasat noktasında net gerçeğe uygun değerle değerleyeceklerdir. Değerleme sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değer, tekdüzen muhasebe sistemine göre bulunan tarihi maliyetle karşılaştırılması sonucunda oluşan değerlendirme farkları gelir tablosunda gösterilecektir.

Bu işlemler neticesinde tabloda görünen değerlere ve aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 36: Tarımsal Ürünler Değerleme Farkı Tablosu

	UMS41 'e Göre Net Gerçeğe Uygun Değer	Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Değeri	Fark (Tarımsal Ürün Değer Artışı)
Mülk Sera	162.903.00	116.718.60	46.184.40
Kiralık Sera	218.661.00	116.781.40	101.879.60
Toplam	381.564.00	233.500.00	148.064.00

i. Seralar arasındaki maliyetler açısından:

Gider yerlerinin birinde kira gideri, diğerinde ise kira gideri yerine mülk sera tesis maliyetinden giderleştirilen amortisman payı söz konusudur. Kira gideri 10.000 YTL/yıl iken, mülk sera tesisinin amortisman gideri 25.000 YTL/yıl'dır. Buradan yıllık 15.000 YTL tutarında maliyet farkı doğduğu görülmektedir.

Ayrıca birim maliyetleri farklılaştıran bir diğer husus, üretim miktarının fazla olduğu gider yerinde birim maliyet içindeki ortalama sabit maliyetin payının daha düşük olduğudur. Bir başka ifade ile kiralık sera gider yerinin alan olarak daha fazla olması, katlanılan bir takım değişken giderleri arttırsa da buradan daha fazla verim alınması ortalama sabit maliyeti azaltıcı bir etki yapmıştır.

ii. Maliyet hesaplanmasına teşkil eden düzenlemeler açısından:

UMS 41; tarımsal ürünlerin aktif piyasasının olduğu görüşünden hareketle tarihi maliyet sistemi yerine gerçeğe uygun değeri benimseyerek hasat anında net gerçeğe uygun değerle değerlemesini uygun görmüştür. Bulunan net gerçeğe uygun değer, UMS 41 açısından bir bakıma ürünün maliyetini oluşturmaktadır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ise; tarihi maliyetten hareket edilerek ikinci dağıtım sonucunda esas üretim gider yerinde biriken giderler ürünün toplam maliyetini oluşturmaktadır.

Vergi mevzuatı açısından ise; UMS 41 amortismanına esas değeri tespit ederken bitki varlığı ve tarımsal arazinin ayrı ayrı değerlemesini, VUK ise tarım tesisinin üzerinde bulunduğu tarım arazisi veya tesisi ile birlikte

değerlemesini benimsemiştir. Bu nedenle finansal tablolarında arsa ve arazileri ile tarım tesisleri yüksek tutarlarda bulunan tarım işletmelerinin maliyetlerinde artış meydana gelecektir.

iii. Kâr / zararın raporlanması açısından:

UMS 41; kâr / zararın raporlanmasında hasat anını esas almaktadır. Standart, tarımsal ürünlerin aktif piyasada belirlenecek gerçeğe uygun değerinden, tahmini pazara götürme ve pazar yeri maliyetleri indirilerek bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlemesini benimsemiştir. NGUD ile tekdüzen muhasebe sistemine göre oluşan maliyet arasındaki olumlu veya olumsuz farkın satış beklenmeden değerlendirme farkı adı altında kâr veya zarar olarak gelir/ gider hesaplarına yansıtılmasını istemiştir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ise gelir/ gider veya kâr / zararın belirlenmesi satış işlemine bağlıdır.

iv. Yevmiye maddelerinin kaydı açısından:

Çalışmamızın esasını ortak giderlerin tespiti ve ürün maliyetlerin hesaplanması oluşturduğu için, giderlerin yevmiye kayıtlarında rahatça izlenebilmesi açısından gider yerleri esas alınarak kayıtlama yapılmıştır.

SONUÇ

Üretim döneminin uzunluğu, doğal koşulların etkisi, teknolojiye rağmen işgücü kullanımının zorunluluğu, risk ve belirsizliğin normal sayılması, piyasadaki talebe istenilen biçimde cevap verilememesi gibi özelliklerle ifade etmeye çalıştığımız kavram tarımsal faaliyettir. Bu faaliyetlerle uğraşan gerçek veya tüzel kişiler tarım işletmelerini meydana getirmektedir. Tarımsal faaliyet muhasebesi ise, bu işletmelerin tarımsal faaliyetleri esnasındaki ekim, dikim, hasat aşamalarına ilişkin ekonomik olaylarını kendi ilke ve esasları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bilgi sistemidir.

Tarım işletmelerinin küçük aile işletmelerinden oluşması, tarımsal faaliyetlerin gelişmesini ve büyümesini engellemiştir. İşletmelerin kaynakta vergilendirilmesi nedeniyle de tarımsal faaliyet muhasebesi uzun yıllar tarım işletmelerinin uygulama alanına girememiş, belirleyici unsur olarak vergi yasaları ön plana çıkmıştır.

Ekonomik koşullardaki iyileşmeler sermaye şirketlerinin artmasına neden olmuş, sayıca artış gösteren sermaye şirketlerinin alternatif yatırım alanlarına yönelme isteklerinden tarım sektörü de payını almıştır. Sermayenin de etkisi ile tarımsal faaliyetlerde geleneksel üretim şeklinin yanı sıra seracılık, organik tarım gibi yeni tarımsal faaliyet alanları oluşmuştur.

Seracılık, tarımsal faaliyetlerin kapalı bir ortamda, doğal açıdan riskin en aza indirildiği ve faaliyetlerin ısı, ışık gibi faktörlerle kontrol altına alındığı yapılarda gerçekleştirilmesidir. *Genellikle* riskin az olduğu sektörlere yatırım yapmak isteyen sermaye şirketleri, tarımsal faaliyetin tarihi yüzyıllar öncesine dayanan bu alanına 'riskinin az' olması ve sermaye gerektirmesinden dolayı ilgi duymuşlardır. Günümüzde de çoğunlukla küçük aile işletmeleri tarafından yapılan seracılık faaliyeti, sermaye şirketlerinin bu sektöre girmesi ile ısıtma

ve bilgisayar sistemlerinin kullanıldığı, ışık, havalandırma ve nemin ayarlanabildiği modern bir görünüme kavuşturulmuştur.

Sadece seracılıkla sınırlı kalmayıp tarım sektörünün değişik alanlarına yatırılan sermayenin büyüklüğü, kârlılık hedefini de yükseltmiştir. Bunun sonucunda üretimin seyri, alternatif ürün desenleri gibi tarımsal faaliyete dayalı kararların yanında, bu kararların maliyet ve satışlarda oluşturduğu etkinin analiz edilebildiği bir tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi oluşmuştur. Bu durum tarımsal faaliyetlerde küçük tarım işletmelerinin etkisinden dolayı yıllarca ön plana çıkamayan tarımsal faaliyet muhasebesini, işletme kararlarında önemli bir konuma taşımıştır.

Ulaşım ve teknolojiadaki gelişmeler ülkelerin ticari faaliyetlerini kendi coğrafyalarıyla sınırlamayıp, değişik ülkelerde yatırımlara yönlendirmiş ve çok uluslu şirket kavramı oluşmuştur. Sermaye hareketlerinin ülkeler arasındaki dolaşımı esnasında, zaman zaman farklı mevzuatlar nedeniyle zorluklarla karşılaşılması, bu alanda ortak düzenlemeler yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) bu ihtiyacın günümüze ulaşan önemli aşamaları olmuştur. IFRS ilkeleri ön planda tutarak oluşturduğu standartlarla, kuralları ön plana çıkaran US GAAP'a karşı zamanla üstünlük sağlamış ve bu durum IFRS'leri uygulayan ülkelerin sayısını arttırmıştır.

Tarımsal faaliyet muhasebesi, yakın bir geçmişe kadar başlıca üç sorunla karşılaşmıştır. Bu sorunlardan ilki *tarımsal faaliyetten kaynaklanan çağ değişimi*, ikincisi *çağ değişimlerini finansal tablolarda göstermekte yetersiz kalan tarihi maliyet sistemi*, sonuncusu ise ilk iki sorundan dolayı *ekonomik güçlerini finansal tablolarına yansıtamayan, bu nedenle de uluslararası borsalara girme sıkıntısı çeken çok uluslu şirketlerdir*.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), gerek çok uluslu şirketlerin gerek sektörde faaliyet gösteren büyük tarım işletmelerinin anılan sıkıntılarından dolayı tarımsal faaliyetler standardını (UMS 41) düzenlemiştir. UMS 41'in 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin de aralarında bulunduğu bir çok ülkede diğer uluslararası muhasebe standartları ile birlikte uygulanmaya başlanmış olması konunun önemini arttırmaktadır.

UMS 41, *tarımsal faaliyetlerinin* yapısal sorunu haline dönüşen çağ değişimine biyolojik dönüşüm kavramı ile *tarihi maliyet sorununa* ise gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile çözüm getirmeyi amaçlamıştır.

Standart, 'canlı hayvan ve bitkiler' olarak tanımladığı canlı varlıklar ile birlikte tarımsal ürünleri de kapsamına almış, tarımsal ürünlerin hasattan sonraki aşamaları ve tarımsal arazileri kapsam dışı bırakarak diğer uluslararası standartlara atıf yapmıştır.

Canlı varlıkların yapısında biyolojik dönüşümden kaynaklanan büyüme, bozulma, üreme, üretme, yaşlanma gibi değişimler meydana gelmektedir. Gerçeğe uygun değer tarımsal faaliyet alanındaki bu değişimi, tarımsal faaliyet muhasebesi aracılığı ile finansal tablolara taşımaktadır.

UMS 41; canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyetleri ve taşıma maliyetlerinin indirilmesi sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirileceğini açıklamıştır. Bu açıklamanın canlı varlıklar için istisnası, ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak belirlenememesi durumunda 'ilk bilanço dönemine kadar' tarihi maliyetle değerlendirilebileceğidir. Standardın altı ay veya bir yıl gibi belirli bir zaman dilimini değil de ilk bilanço dönemini işaret etmesi, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin finansal tablolarda bir an önce gerçeğe uygun değerle görünmesine verdiği önemden kaynaklanmaktadır. İlk bilanço dönemi, finansal tabloları

düzenleme sıklığına göre değişiklik gösterecektir. Standart, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde toptancı hali, ürün borsaları vb. aktif piyasaların varlığından dolayı güvenilirlikten yana bir sorun olmayacağı düşüncesiyle, canlı varlıklardaki gibi bir istisna getirmemiştir.

UMS 41'e göre gerçeğe uygun değer belirleneceği yer aktif piyasalardır. Canlı varlıklardan bitkiler, toprağa bağımlı olmalarından dolayı çoğunlukla aktif bir piyasanın içinde değildir. Standart bu nedenle aktif bir piyasanın olmaması durumundaki seçenekleri sıralamış ve bu seçeneklere göre gerçeğe uygun değer belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Standartta bu seçenekler, piyasa fiyatı ve net nakit akışları yöntemi şeklinde yer almıştır. Piyasa fiyatına göre gerçeğe uygun değer ; en son işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör ortalamaları bilgilerinden biri veya birkaçından yararlanılması ile belirlenebilir.

Bununla birlikte gerçeğe uygun değer tespit edilmesi ile ilgili özel durumlar da standart kapsamında düzenlenmiş fakat bunların birbirine göre önceliği veya sıralaması hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Standartın içeriğinde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde biyolojik dönüşümün etkisinden söz edilmiş, fakat aktif bir piyasanın bulunmaması halinde biyolojik dönüşüm konusuna öncelikli olarak değinilmemiştir. Standart, bu konu ile ilgili açıklamalarına piyasa fiyatı ile başlamıştır.

Açıklamamızın başında da belirttiğimiz gibi gerçeğe uygun değer kavramı *biyolojik dönüşümden* kaynaklanan artış ve azalışların finansal tablolara yansımalarıdır. Bu nedenle ilk olarak biyolojik dönüşümde meydana gelen *gözlemlenebilen ve izlenebilen* miktar değişimlerinin takip edilmesi, olumlu veya olumsuz bir değişim söz konusu ise bu değişimin fiyatlara nasıl yansıyacağı hususunda piyasa fiyatı veya net nakit akışlarının bugünkü değeri yöntemine başvurulması gerekeceği görüşündeyiz. Örneğin, tarımsal faaliyet konusu çam fidanlığı olan bir işletme ile seracılık olan bir işletme üç ay önce aynı gün diktiği bitkileri, ara dönemde aktif bir piyasanın

bulunmamasından dolayı piyasa fiyatına göre değerlemek istemeleri durumunda, iki işletme açısından fayda / maliyet analizi farkı sonuçlara yol açacaktır. Şöyle ki, çam fidanlarının üç ay önceki durumu ile mevcut durumu arasında biyolojik dönüşüm bakımından önemli bir fark meydana gelmemişken, seracılık işletmesinin fideleri ürün verme aşamasına gelmiştir. Bu nedenle öncelikle dikkate alınması gereken husus, biyolojik dönüşümün canlı varlık üzerindeki gözlenebilen ve izlenebilen etkisidir.

UMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolarda yer alacaktır. Bu durumda canlı varlıkların tekdüzen hesap planında hangi hesaplarda gösterileceği konusu özellik kazanmaktadır. Canlı varlıkların '15 Stoklar' grubunda açılacak bir hesapta gösterilmesinin sakıncası, canlı varlığın niteliğinden ileri gelen ve tarımsal faaliyetin konusu olan 'canlı' olma unsuru ile tarımsal faaliyet muhasebesinin konusu olan 'varlık' olma unsurudur.

Çalışmamızda canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden kaynaklanan artış ve azalışlar ile hasat döneminde oluşacak değerlendirme artışlarını karşılayacak nitelikte hesaplar açılması yoluna gidilmiştir. Dönen varlık niteliği taşıyan canlı varlıkların '16 Canlı Varlıklar' grubunda, çalışmamızın esasını oluşturan fidelerin ise bu grupta açılacak olan '160 Fideler Hesabı'nda gösterilmesini öneriyoruz. Fidelerin dikim işleminden hasat verme aşamasına kadar olan süreçte bu hesabın altında açılacak olan '160.10 Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'nda izlenmesi, ürün verme aşaması ile birlikte '160.20 Hasat Edilen Fideler Hesabı'nda gösterilmesi görüşündeyiz. Yatırım tutarının tamamını bir hesapta görmek isteyen işletmeler 'yetişmekte olan fideler hesabı' yerine '168 Yetişmekte Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'nın altındaki bir hesabı da kullanabilir.

Standart, canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda yer almasından dolayı oluşacak değerlendirme farkının gelir tablosunda gösterileceğini belirtmiştir. Bu nedenle olumlu değerlendirme farkının '649 Diğer

Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nda, olumsuz değerleme farkının ise '659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda gösterilmesi görüşündeyiz.

Tarımsal ürünlerin hasat noktasındaki net gerçeğe uygun değeri ile ürünlerin maliyet değerinin karşılaştırılmasından kaynaklanan olumlu değerleme farkları '604 Tarımsal Ürünler Değer Artışı Hesabı'nda, olumsuz farklar ise '614 Tarımsal Ürünler Değer Azalışı Hesabı'nda gösterilebilir. Değerleme farkının satış hasılatıyla ilişkilendirildiği bu grupta boş hesapların fazlalığına rağmen ilgili hesapları kullanmamızın nedeni, yeni bir çalışma alanı olan UMS 41 konusunda ortak bir literatür oluşturma gayretimizdir.

UMS 41'in önemli özelliklerinden birisi de değerleme farklarının gelir tablosunda gösterilmesi konusundaki net düzenlemedir. Bir takım konularda son kararı işletmeye bırakan standart 'değerleme farkları' konusundaki eleştirilere rağmen aynı esnek tutumu sergilememiştir.

Seracılık işletmelerinde üretilen bitkiler, kullanılan hesap dönemleri ve finansal tabloların düzenleme sıklığı ile değerleme konusu arasında ilişki söz konusudur. Tarımsal faaliyet konusu tek yıllık bitkilerin üretiminden oluşan ve bir çeşit bitkinin üretimi veya dikim ve hasat dönemi benzer olan birden fazla bitkinin üretimini yapan işletmeler özel hesap dönemini kullanmaktadır. Tarımsal faaliyet konusu tek yıllık bitkiler olup, dikim ve hesap dönemleri birbirinden farklı olan bitkilerin üretimini yapan işletmeler ise takvim yılını kullanmaktadır. Ara dönem mali tablo çıkaran işletmelerin değerleme ve amortisman konusuna girip girmemesinin hesap dönemi ile ilişkisi yoktur.

Bize göre, *özel hesap dönemini kullanarak yıllık finansal tablo düzenleyen işletmelerde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi önemsizdir.* Tarımsal faaliyetler özel hesap dönemi ile veya özel hesap döneminden bir müddet sonra başlayıp, özel hesap döneminden önce veya özel hesap dönemi ile bitmektedir. Seracılık işletmelerinin tarımsal faaliyet konusu olan fideler hasat bitimi ile birlikte söküldüğü için dönem sonu

bilançolarında değerlemeye konu olacak herhangi bir canlı varlık bulunmamaktadır. Sökülmeyip toprakta bırakılması veya kurumaya terk edilmesi durumunun da değerlendirme açısından bir önemi yoktur. Bununla birlikte takvim yılını kullanan işletmeler ile ara dönem finansal tablo çıkaran işletmeler canlı varlıklarını UMS 41'e göre değerlemek zorundadır.

Seracılık işletmelerinde önemli bir konu da amortismanlardır. UMS 41 kullanılacak amortisman konusuna direkt olarak yer vermemiş, ağırlıklı olarak değerlendirme konusu üzerinde durmuştur. Bu durumu standart üzerinde küçük bir inceleme ile tespit etmek mümkündür. Örneğin, standartta 'gerçeğe uygun değer' ifadesi 52 kez yer alırken, 'amortisman' ifadesi 10 kez yer almış ve bunun 7 tanesi 'amortisman ve değer düşüklükleri' şeklinde gerçeğe uygun değer belirlenememesi durumunu anlatmak için kullanılmıştır. UMS 41'in amortisman konusuna sadece tarihi maliyetle ilgili konularda değinmesi, amortisman ile değerlemeyi birbirine yakın gördüğü şeklinde yorumlanabilir. Gerek bu emareden gerek amortisman yaklaşımlarının incelenmesi ile ilgili bilgilerden yola çıkarak UMS 41'in amortismanda değerlendirme yaklaşımını benimsediğini ifade edebiliriz. UMS 41 canlı varlıklar için sabit bir amortisman benimseme yerine canlı varlıkların büyüme, yaşlanma gibi özelliklerini dikkate alan değerlendirme yaklaşımını benimsemiştir. Bu yöntemin bir diğer özelliği de değerlemeden oluşan olumsuz farkın ,amortismanın, direkt olarak gelir tablosuna yansıtılmasıdır. Standart, tarımsal araziler konusunda ise üzerinde tarımsal faaliyet yapılan arazi ve tesisin canlı varlıklardan bağımsız olarak değerlemeye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir.

Seracılık işletmelerine vergi mevzuatı açısından baktığımızda ise, değerlendirme konusunda canlı varlıklardan sadece hayvanların değerlemesine yer verildiği ve yer verilemeyen varlıkların sırasıyla borsa rayici, kayıtlı değer veya emsal değerle değerlendirileceğinin belirtildiği görülmektedir. Tarımsal ürünler ise maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ve maliyete dahil edilebilecek unsurlar tek tek sayılmaktadır. Tarımsal arazilerin ve tesislerin ise canlı varlıklar ile birlikte değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu durum

özellikle aktiflerinde tarımsal tesislerin oranı yüksek olan işletmelerin maliyetlerinin amortisman payından dolayı yüksek çıkmasına neden olacaktır.

Vergi mevzuatı 5024 sayılı Kanundan önce amortisman oranını normal amortisman yöntemine göre % 20'yi geçmemek üzere mükellefin belirleyeceğini hükme bağlamışken, ilgili kanunla bu yetkiyi mükelleften alarak tüm varlıklar için vergi oranlarını faydalı ömrü dikkate alarak kendisi belirlemiştir. 333 Sayılı Tebliğde tarım kesimine ait amortisman oranları 7. kısımdaki listede yer almıştır. Bu listede çok yıllık canlı varlıklar yer almaktadır.

Seracılık işletmelerinde oluşan giderlerin tespiti sırasında karşılaşılan güçlükler ise giderlerin ürünlerle ilişkilendirilme şeklidir. Burada önemli olan husus direkt ve endirekt giderlerin birbirinden ayrılması ve endirekt giderlerin uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla oluşturulacak gider yerlerine dağıtılmasıdır. Bu şekilde giderler direkt / endirekt ayırımına tabi tutulacağı gibi gider yeri ve ürün bazında da takip edilecektir. Gider yerlerinde biriken giderlerin esas üretim gider yerinde toplandıktan sonra mamullerle ilişkilendirilmesinde üretim çeşidine göre hacim esaslı yaklaşım veya faaliyet esaslı yaklaşımlardan uygun olanı esas alınacaktır. İşletmede ürün çeşidi tek ise kullanılacak yöntem hacim esaslı yaklaşımdır. Fakat birden fazla ürün üretiliyor ise, maliyetlerin ürünler esas alınarak hesaplanmasında ürünlerin hacmi dikkate alınacağı gibi, giderlerin önce faaliyetlerle ilişkilendirilip sonra ürünlere yüklenmesi yolu da tercih edilebilir.

Maliyetlerin hesaplanmasında özellik arz eden bir diğer husus kullanılan maliyet yöntemidir. Seracılık işletmelerinde üretimin risk unsuru taşıması, bilimsel veriler yerine önsezilere dayanması ve karmaşıklığından dolayı tahmini maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Seracılık işletmelerinde maliyet hesaplanmasında karşılaşılan diğer bir sorun da hesap dönemi. Özellikle tek yıllık bitkilerde hesap dönemi olarak takvim yılının esas

alınması uygulamada ve dönemler arası geçişte güçlüklerle neden olmaktadır. Yapılan giderlerin canlı varlıkla ilişkilendirilmesinde canlı varlığın hasat aşamasına gelip gelmediği önem kazanmaktadır. Hasat aşamasına kadar yapılan giderler canlı varlıkla, hasat aşamasından sonrası ise üretimle ilişkilendirilmektedir. Canlı varlığın hasat aşamasına gelme durumu fiziki ömrü ile orantılıdır. Fidelerde bu süre yaklaşık üç aydır.

Fideler ürün verme aşaması ile birlikte hasat edilen fideler hesabına alınarak üretim giderleri ile hasat edilen ürünler arasında ilişki kurulmakta ve bu şekilde ara dönemlere ilişkin ürün maliyetleri hesaplanmaktadır. Bu noktada özellikli konu fidelerin maliyeti ve fideler için katlanılan giderlerin yetismekte olan fideler hesabı'nda biriktirilmesidir. Hasat aşaması ile birlikte bu hesap kapatılarak hesap bakiyesi açılacak olan 'hasat edilen fideler hesabı'na devredilecek böylece bu hesaptaki giderler hasat edilen ürünlerin maliyetiyle ilişkilendirilecektir. Burada hasat edilecek toplam ürün miktarının bilinmemesi hasat edilen fidelerde biriken giderlerin ne kadarlık bir kısmının ürünlerle ilişkilendirileceği sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada da hasat edilen ürün miktarlarının hasat edilecek toplam ürüne oranının öngörülerek bu oran üzerinden üretim giderlerinden mamul maliyetlerine pay verilecektir.

“Seracılık İşletmelerinde Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması” isimli çalışmamızla ilgili yapılan açıklamalardan sonra varılan sonuçlar ve önerileri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Seracılık işletmelerinde verimliliğin artması ve teknolojinin yoğun olarak kullanılması bu alana yatırılacak sermaye ile doğru orantılıdır. Sektördeki küçük aile işletmeleri tarımsal faaliyet muhasebesini asgari düzeyde kullanırken sektördeki büyük işletmeler ve sermaye şirketleri gerek yasal zorunluluktan gerek işletme politikası gereği tarımsal faaliyet muhasebesine ihtiyaç duymaktadır.

Tarımsal faaliyetlerinin konusunu canlı varlıkların oluşturması tarımsal faaliyet muhasebesinde biyolojik dönüşüm, değerlendirme, amortisman ve maliyet hesaplarını özellikli konuma taşımaktadır. Canlı varlıklar için aktif bir piyasanın oluşma ihtimali zor, tarımsal ürünler için daha basittir. Bu nedenle gerçeğe uygun değerın standartta düzenlenen diğer seçeneklere göre belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde izlenecek yol hakkında öneri niteliğini taşıyan akış şeması verilmiştir. Bu şemaya göre gerçeğe uygun değerın belirlenmesi ile ilgili işlemlere biyolojik dönüşümden başlanmasının fayda/ maliyet analizi açısından mantıklı olacağı sonucuna varılmıştır.

Seracılık işletmelerinin büyük bir çoğunluğunun özel hesap dönemi kullanması nedeniyle canlı varlıkların değerlemesinin bu işletmeler açısından önemsiz olduğu sonucuna varılmıştır. Özel hesap dönemini kullanan ve finansal tablolarını yıllık olarak çıkaran işletmeler sadece tarımsal ürünlerini değerlemeleri sonucunda UMS 41'i uygulayabileceklerdir. Bu görüşe varmamızın nedeni üçüncü bölümde açıklanmış ve konu ile ilgili örnek uygulama dördüncü bölümde yer almıştır.

Seracılık işletmelerinin kullandığı hesap dönemi ve finansal tablo düzenleme sıklığı ile muhasebeleştirme, değerlendirme ve amortisman konuları ilişkilendirilerek üçüncü bölümde açıklanmış ve sonuçlar tablo halinde özetlenmiştir. Değerleme konusu ara dönem finansal tablo çıkaran işletmelerde hesap dönemi ile ilişkilendirilmemiştir. Takvim yılını kullanan ve tek yıllık bitkilerinin üretimini yapan seracılık işletmelerinin dönem sonu aktiflerinde canlı varlık bulunması durumunda değerlendirme konusu önemlidir. Ara dönem finansal tablo çıkaran işletmelerin de değerlendirme kapsamına girmesi nedeniyle üçüncü bölümde, standartta yer alan canlı varlıkların değerlemesi ile ilgili yöntemler açıklanmış ve örneklendirilmiştir.

UMS 41'in amortisman konusundaki açıklamalarının yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda UMS 41'deki emarelerden ve amortisman

yaklaşımları ile ilgili bilgilerden yola çıkarak standartta sözü edilen yaklaşımın amortismanda değerlendirme yaklaşımı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu yaklaşım, diğer yaklaşımlara göre canlı varlıkların niteliğine uygun bir yaklaşımdır.

UMS 41’de yer alan gerçeğe uygun değer kavramı ve oluşan değerlendirme farkının Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan mevcut hesaplarla kullanımının standardın özünü yansıtmayacağı görüşüne varılmış ve ikinci bölümde Tekdüzen Hesap Planı ile UMS 41’in uyumlaştırılması sağlanmıştır.

Vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin seracılık işletmelerinin ihtiyaçları için yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Bu konuda tüm sektörleri ilgilendiren tek olumlu düzenleme özel hesap dönemi kullanılmasına imkan tanınmasıdır. Vergi mevzuatında tarımsal faaliyetler ile ilgili düzenlemelere ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Çalışmamız sonucunda tarımsal faaliyet muhasebesinin son dönemlerde hızlı bir gelişim gösterdiği, bunun sonucunda da geleneksel yapıdan kaynaklanan bir çok sorunun aşıldığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte getirilen her yeni düzenlemenin başlangıç aşaması zor bir süreç olarak nitelendirilmektedir. UMS 41 uygulanmasında da akademisyenler ve uygulayıcıların katkısı ile bu sürecin bir an önce aşılabacağı görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

ABAK, Kazım- Ülgen ERTEKİN: “Değişik Sebze Türlerinin Farklı Örtü Altı Tiplerine Uygunluğu”, **Türkiye Seracılık Sempozyumu**, (Antalya,1984).

AÇIL, A. Fethi- Kazım KÖYLÜ: **Zirai Ekonomi ve İşletmecilik Dersleri**, AÜ Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No:465, Ankara,1971).

AÇIL, A. Fethi: **Tarım Ekonomisi**, AÜ Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No:721, Ankara, 1980).

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 5.Baskı, (Ankara, 2004).

AKDOĞAN, Nalan: **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2004).

AKDOĞAN, Nalan: **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, (Ankara, 2006).

AKDOĞAN, Nalan - Hamdi AYDIN: **Muhasebe Teorileri**, GÜ İ.İ.B.F. Yayınları, (Yayın No: 98, Ankara, 1987).

AKDOĞAN, Nalan - Orhan SEVİLENGÜL: **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, 9. Baskı, (Ankara, 1999).

AKDOĞAN, Nalan - Nejat TENKER: **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, (Ankara, 2006).

AKDOĞAN, Nalan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Eylül, 2004).

AKDOĞAN, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Mart, 2006).

AKTAŞ, Ramazan: “Muhasebe Standartları ve Yönetişim”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, (3-5 Kasım 2004, İstanbul).

ALPAN, Hüseyin: “Karadeniz Bölgesinde Örtü Altı Yetiştiriciliği Potansiyeli”, **Türkiye 3.Seracılık Sempozyumu**, (Yalova,1986).

ALPKENT, Nurettin: “Türkiye”de Tarımsal Ürünler Pazarlaması Üzerine Bir İnceleme”, **MPM Yayınları**, (Ankara, 1995).

ALTUĞ, Osman: **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, (İstanbul, 1999).

ARAS, Ali: **Tarım Muhasebesi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, (Yayın No: 486, İzmir, 1988).

ARGILES, Josep M. - E. John SLOF: “The Use of Financial Accounting Information and Firm Performance: An Empirical Quantification For Farm”, **Accounting and Business Research**, (Vol: 33, 2003).

ARGILES, Josep Maria - Eric John SLOF: “New Opportunities For Farm Accounting”, **The European Accounting Review**, (Vol: 10, 2001).

ARICI, İsmet ve Diğerleri: “Yalova ve Civarındaki Çiçekçilik Seralarında Konstrüksiyon Ve Yetiştiricilik Sorunları”, **Türkiye 3. Seracılık Sempozyumu**, (Yalova, 1986).

ARIKAN, Rauf: “Yeni Dış Ticaret Rejiminde Ser Ürünlerinin İç ve Dış Pazarlaması”, **Türkiye Seracılık Sempozyumu**, (Antalya, 1984).

ARNOLD, John - Stuart TURLEY: **Accounting for Management Decisions**, (England, 1996).

ARSLAN, Sinan: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (Eylül, 2004).

ATKINSON, Anthony A. ve Diğerleri: **Management Accounting**, Second Edition. (New Jersey, 1997).

BAĞCI, Hamdi: “Ulusal Muhasebe Standartlarımız ve Uluslararası Standartlarla Uyum”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Yeni Yaklaşımlar**, TÜRMOB Yayınları, (1 Yayın No: 119, 10-12 Ekim 2002, İstanbul), Yayın No: 119.

BALABAN, Ali ve Diğerleri: “Türkiye”de İklim, Toprak, Su, Bitki ve Hayvan Varlığı Potansiyeli “, **Türkiye 2. Tarım Kongresi**, (Ankara, 1981).

Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı: **Avrupa Birliği ve Türkiye**, 5 .Baskı, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, (Ankara, 2002).

BEKTÖRE, Sabri - Davut AYDIN: “Tarım İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi”, **V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (Burhaniye, 1982).

BİLİCİ, Nurettin: **Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri** , Seçkin Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2005).

BLOCHER, Ed ve Diğerleri: **Cost Management A Strategic Emphasis**, International Third Edition, (Newyork, 2005).

BÜYÜKMİRZA, Kamil: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, (Ankara, 2006).

CİVELEK, Muzaffer: **Maliyet Muhasebesi, Sorular, Sorunlar, Cevaplar**, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, (Kayseri,2002).

ÇALDAĞ, Yurdakul: **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, TÜRMOB Yayınları, 3. Baskı, (Ankara).

ÇALDAĞ, Yurdakul: **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, (Ankara, 2004).

ÇALDAĞ, Yurdakul- Yıldız AYANOĞLU: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, (Ankara, 2006).

ÇETİNER, Ertuğrul: **Üretimde Maliyet (Teori ve Uygulama)**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2001).

ÇOKUYSAL, Burçin - Nevin YÜCE: “Tasarımından Arşivlemesine Seracılıkta Bilgisayar Kullanımı”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, (Ankara, 1990).

DERAN, Ali: Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2005).

DERAN, Ali - Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU: “Amortisman Muhasebesinde Özellik Gösteren Durumların Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Temmuz-2006).

DARMAN, Güler Manisalı: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerine Etkileri”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı Yakınsama Yolunda**, (3-5 Kasım 2004, İstanbul).

DOYRANGÖL, Nuran Cömert - Nermin ÇITAK: “XI / 25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kapsamında Maddi Duran Varlıklar” , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Aralık-2004).

DPT: **Bitkisel Üretim (Sebzecilik)**, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara,2001).

ERCAN, Metin Kamil - Ünsal BAN: **Finansal Yönetim**, Gazi Kitabevi, (Ankara, 2005).

ERDAMAR, Cengiz: **Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, (Yayın No: 3343, İstanbul, 1985).

EREKTAN, Gülcan: **Tarım Politikasının Temelleri ve Türkiye’de Tarımsal Destekleme Politikası**, Stil Matbaacılık, (- , 2001).

ERHAN, Deniz Umut: “Türkiye”de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **MÖDAV 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, (3-5 Kasım 2004,İstanbul).

ERKUŞ, Ahmet - Rasih DEMİRCİ: **Tarımsal İşletmecilik ve Planlama**, AÜ Ziraat Fakültesi Yayınları, (Ankara, 1996).

ERKUŞ, Ahmet ve Diğerleri: **Tarım Ekonomisi**, AÜ Eğitim Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları , (Ankara, 1995).

ERSOY, Ayten: **Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi**, GÜ Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, (Ankara, 1990).

GHOS, Arun Kumar: **Cost Accounting and Farm Product Costing**, (India,1991).

GIBSON, W.B. : **Türkiye”de Sera Yetiştiriciliğın Genel Prensipleri**, (Çeviren:Ayhan Coşkun), Yalova Bahçe Kùltürleri Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayınları (Yayın No: 26, 1971).

GÖKDENİZ, Ümit: “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz, 2005).

GÜCENME, Ümit: **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**, Marmara Kitabevi, 4. Baskı, (Bursa, 2003).

GÜCENME, Ümit - Aylin POROY ARSOY: “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz Dergisi**, (Ekim, 2005).

GÜRDAL, Kadir: “Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (Eylül, 2004).

GÜRSOY, Cudi Tuncer: **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım, 2. Baskı, (İstanbul, 1999).

GÜVEMLİ, Oktay : **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme Uygulamaları**, Avcıol Matbaası, 2. Baskı, (İstanbul, 1998).

GÜVEMLİ, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)**, 1.Cilt, Avcıol Matbaası, (İstanbul, 1995).

GÜVEMLİ, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu (Tanzimata Kadar)**, 2.Cilt, İstanbul YMM Odası Yayınları, (İstanbul, 2000).

GÜVEMLİ, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)**, 3. Cilt, İstanbul YMM Odası Yayını, (İstanbul, 2000).

GÜVEMLİ, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl)**, 4.Cilt, Avcıol Matbaası, (İstanbul, 2001).

HAFTACI, Vasfi: **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, 4. Baskı, (Trabzon,2003).

HOPKINS, John A – Early O. HEADY: **Farm Records and Accounting**, Iowa State University Press, (IOWA-USA, 1962).

İBİŞ, Cemal:" Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma", **I. Uluslararası Türkiye (VII. Türkiye) Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (İstanbul, 2006).

İNAN, İ. Hakkı: **Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği**, 5. Baskı, (Tekirdağ, 2001).

İPÇİ, Mustafa: **Maliyet Muhasebesi**, TÜRMOB Yayınları, (Ankara, 1994).

JAIN, V.K. : **Cost Benefit Analysis In Agriculture**, Progress Publishers, (Bhopal, 1981)

JIAMBALVO, James: **Managerial Accounting**, Second Edition. (ABD, 2004).

JUCHAU, Roger – Paul HILL : “ Agricultural Cost Accounting Development in Britain: The Contributions of There Men From Mye, A review Note”, **Accounting, Business & Financial History**, (vol:8, 1998).

KARABAĞLI, Arslan : **Avrupa Topluluğu (AT) Tarımı İle Türkiye Tarımının Verimlik, Pazarlama ve Dış Ticaret Açısından Değerlendirilmesi**, MPM Yayınları, (Ankara, 1989).

KARACA, Yüksel: “Türkiye’de Dolaylı – Dolaysız Vergilerin Ağırlığı Tartışması: Diğer Ülkelerle Kıyaslama Nasıl Yapılmalı?-II”, **Yaklaşım Dergisi**, (Mayıs, 2005).

KARAGÖLLE Cahit ve Diğerleri: **Tarım Ekonomisi**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, (Yayın No: 801, Erzurum, 1987).

KARAKAYA, Mevlüt: **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, (Ankara, 2006).

KARAKAYA, Mevlüt: “Üretim Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Nisan, 1999).

KAVAL, Hasan: **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, (Ankara, 1994).

KAVAL, Hasan: **Muhasebe Denetimi - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, (Ankara, 2005).

KAVVAL, Hasan: “Finansal Araç Kavramı, Uluslararası Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Mayıs, 2005).

KAYA, Adem - Gazanfer HARZADİN: “Ülkemizde Jeotermal Enerjinin Sera Isıtmada Kullanılma Olanakları”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu**.

KILIÇ, Osman - Bülent ÇELEBİ: “Türkiye’de Tarımdan Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme”, **Yaklaşım Dergisi**, (Mayıs, 2005).

KIRAL, Taner ve Diğerleri: **Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi**, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayınları, (Yayın No:37, Ankara, 1999).

KIZIL, Ahmet: **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, (İstanbul, 2004).

MACİT, Fahrettin: “Türkiye’de Seracılığın Genel Görünümü”, **Türkiye Seracılık Sempozyumu**, (Antalya,1984).

MAULDON R.G. ve Diğerleri: “A Managerial Accounting System for Australian Agriculture”, <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1968.tb00153.x>, (Erişim Tarihi:15.05.2006).

MUGAN, Can Şimga - Nazlı Hoşal AKMAN: **Principles of Financial Accounting**, Second Edition, (Ankara, 2005).

MÜLAYİM, Ziya Gökalp: **Tarımsal Değer Bıçme ve Bilirkişilik**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2001).

OLALI, Hasan - İsmail DUYMAZ: **Tarımın Türk Ekonomisindeki Yeri ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı**, İzmir Ticaret Borsası Yayınları, (Yayın No:28, İzmir, 1987).

ORTAÇ, F. Rifat ve Diğerleri: **Avrupa Birliği"ne Uyum Sürecinde Türkiye"de Uygulanan Tarımsal Fiyatlama Politikaları**, Gazi Kitabevi, (Ankara,2006).

ÖRTEN, Remzi: **Genel Muhasebe**, GÜ İ.İ.B.F. Yayınları, 3. Baskı, (Ankara, 2003).

ÖRTEN, Remzi - Aydın KARAPINAR: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, G.Ü İ.İ.B.F. Yayınları, 2. Baskı, (Ankara, 2003).

ÖZKAN, Azzem: **Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmeleri**, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2001).

ÖZKOL, A. Erdal- Muhsin ÇELİK- Seçkin GÖNEN: "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Temmuz 2005).

PEKER, Alpaslan: **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, (İstanbul, 1988).

PETERSEN, Carol D. ve Diğerleri: "Cash Accounting Rules for Farmers:Different Benefits and Federal Costs", **Journal of Economic Issues**, (Vol:21, 1987).

PIRİNÇCIOĞLU, Nejat: **Antalya ve İzmir Bölgesi Sera İşletmelerinin İşletmecilik Sorunları ve Verimlilik Düzeyleri**, MPM Yayınları, (Ankara,1980).

REHBER, Erkan - Bahattin ÇETİN: **Tarım Ekonomisi**, (Bursa, 1998).

SAYAR, A.R. Zafer: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış: Standartların Gruplandırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, (Kasım, 2005).

SAYARI , Mehmet: “Muhasebe, Vergi Yasalarının Vesayetinden Kurtarılmalı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**”, (Nisan, 1999).

SELEK Seha - Seçkin GÖNEN: “Maliyet, Gider, Harcama ve Maliyetleme Sistemlerine Son Gelişmeler Işığında Genel Bir Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, (Aralık 2005).

SEVİLENGÜL, Orhan: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, (Ankara,2005).

SÖNMEZ, Feriştah: “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (Ekim-Kasım-Aralık 2004).

STURROCK Ford: **Farm Accounting And Management**, Seventh Edition, Pitman Boks Limited, (London, 1982).

ŞAHİN, Adem: “Ticaret Hukuku Uygulamaları ve Profesyonel Muhasebe Mesleği”, **I. Uluslararası Türkiye (VII. Türkiye) Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, (İstanbul, 2006).

ŞENSOY, Necdet: “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (Antalya, 2003).

ŞENYURT, Hülya – Faruk EMEKSİZ: “Türkiye”nin Tarım Ürünleri Dış Ticaret Yapısı ve Gelişimi”, **Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi**, (Haziran- 1995).

ŞİN, Sevil: **Avrupa Birliği ve Türkiye”de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, (Yayın No:2005- 17, İstanbul, 2005).

Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü: **Türkiye”de Bazı Bölgeler İçin Önemli Ürünlerde Girdi Kullanımı ve Üretim Maliyetleri**, (Ankara, 2001).

TETİK, Nilüfer: **Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe**, Gazi Kitabevi, (Ankara 2002).

TOKAY, S. Hüseyin: **Muhasebe Kuramı Ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, (Ankara, 2002).

TOKAY, S. Hüseyin - Ali DERAN: “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I” **Yaklaşım Dergisi**, (Ocak, 2006).

TOKAY, S. Hüseyin, A. DERAN ve R. AKTAŞ: “ Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” **XXIV: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 2005).

UFUK, Mehmet Tahir: **Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları**, TÜRMOB Yayınları, (Sirküler, Rapor, Seri No:4).

USLU, Selçuk: **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, (Ankara, 1991).

ÜNALAN, Sedat - Salih ÖZEL: **Zirai Maliyet Muhasebesi**, Doğu Matbaası, (Ankara, 1966).

ÜSTÜNDAĞ, Saim: “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci ve Düzenleyici Kuruluşlar”, **SPK (1923- 2003)**, 2. Cilt., SPK Yayınları, (Yayın No: 147, Ankara, 2004).

WINDEN, Chris M. M. Van: “Kuzeybatı Ülkelerinde Ser Özellikleri”, **Türkiye 2. Seracılık Sempozyumu**, (İzmir, 1985).

YANIK, Zeki: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1996).

YAZICI, Mehmet : **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, Yaylım Matbaası, 2. Baskı, (İstanbul, 1998).

YILANCI, Münevver: “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (Eylül, 2001).

YİĞİT, Vural: “Sera Ürünlerinin Pazarlanması”, **Türkiye 5. Seracılık Sempozyumu**, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları, (Ankara, 1990).

YÜKÇÜ, Süleyman: **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, 4. Baskı, (İzmir, 1999).

ZIMMERMAN, Jerold L. : **Accounting For Decision Making and Control**, Fourth Edition, (New York, 2003).

ZİNCİRCİOĞLU, Öncel: **Tarım Ekonomisi Kılavuzu**, Şark Matbaası, (Ankara, 1973).

KANUNLAR VE STANDARTLAR

Gelir Vergisi Kanunu.

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu.

Uluslararası Değerleme Standardı.

SPK Uluslararası Muhasebe Standartları.

Türkiye Muhasebe Standartları.

International Accounting Standards Board.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/gosterge/tr/1950-04/esg.htm>,
(Erişim Tarihi: 19.02.2006).

<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf> , (Erişim Tarihi: 23.06.2006).

<http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/> (Erişim Tarihi.08.08.2005).

<http://www.emp.uc3m.es/noved/ArthurYoung.pdf>, (Erişim Tarihi:
02.05.2004).

www.kgm.adalet.gov.tr/TTKAltKomisyonRaporu.DOC , (Erişim Tarihi: 26.07.2006).

http://www.tarim.gov.tr/arayuz/9/icerik.asp?efl=tarim_sektor/index.htm,
(Erişim Tarihi: 19.02.2006).

<http://www.tuik.gov.tr/turkish/sonist/tarim/290502/tanim.doc> ,
(Erişim Tarihi: 22.05.2006).

www.tuik.gov.tr/yillik/11_tarim.pdf ,(Erişim Tarihi: 13.04.2006).

www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/vi/GBG/Tablo_3xls.htm, (Erişim Tarihi: 25.06.2006).

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verusulteb333ek?OpenPage>. , (Erişim Tarihi: 15.06.2006).

www.tdk.org.tr.

www.tmsk.org.tr.

www.spk.gov.tr.

ÖZET

Çalışmada seracılık işletmelerinde ortak giderlerin tespiti ve ürün maliyetlerinin hesaplanması konusu incelenmiştir. Seracılık işletmelerinin üretim sürecindeki giderleri oluşturulan gider yerlerine aktarılmış, daha sonra bu giderler dağıtıma tabi tutularak ürünlerle ilişkilendirilmiş ve birim maliyetler bulunmuştur.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde tarım, tarım işletmeleri ve seracılık hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde tarım muhasebesi ve tarım muhasebesi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelenmiştir. Uluslararası düzenlemelerden 41 no'lu Tarımsal Faaliyetler Standardı ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde seracılık işletmelerinde giderlerin tespiti, gider yerleri ve maliyetlerin hesaplanması konuları incelenmiştir.

Son bölümde seracılık işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin örnek uygulama yapılmıştır.

ABSTRACT

In the study, determining common expenditures and the calculation of product cost in greenhouse businesses has been examined. The expenditure of greenhouse businesses in the production process has been directed to the areas of expenditure and then a connection between these expenditures and products and their unit costs have been found.

The study consists of four parts.

In the first part, general information on agriculture, agricultural businesses and greenhousing has been given.

In the second part, farm accounting and national and international regulations on farm accounting have been studied. The international IAS 41 Farm Accounting Standard has been examined in detail.

In the third part, the finding of expenditures in greenhouse businesses, the areas of expenditure and the calculation of costs have been examined.

In the last part, a sample practice on calculating costs in greenhouse businesses has been carried out.