

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI ÇERÇEVESİNDE CANLI
VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: SU ÜRÜNLERİ SEKTÖRÜ
UYGULAMASI

HÜSEYİN KOZAK
1130201522

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK

ISPARTA – 2014

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ SAVUNMA
SINAV TUTANAĞI



Tez Savunması 2

(İkinci kez sınava girenler için)

Tarih: 21.07.2014

Enstitü Yönetim Kurulunun 09.07/2014 tarih ve 665-13/1 sayılı kararıyla oluşturulan jürimiz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS öğrencisi Hüseyin KOZAK 'nın "TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması" başlıklı tezini incelemek ve değerlendirmek üzere 24/ 72014 tarihinde saat 14.0'da toplanmış ve adayı tez savunmasına almıştır.

Lisansüstü Yönetmeliği Madde 25 uyarınca adaya dakika süreyle teziyle ilgili sorular yöneltilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonunda adayın tezinin aşağıda belirtilen sebeplerle,

☒ Tezin kabul edilmesine

(Öğrenci, varsa jüri tarafından gerekli görülen düzeltmeleri yaparak, tezinin onaylı son şeklini bir (1) ay içinde Enstitü'ye teslim etmelidir.)

☐ Tezin reddedilmesine

(Öğrenci, yeni tez konusu belirlemelidir.)

*Tez adı değişikliği yapıldı/yapılmadı.
oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.
Gereği için arz olunur.

Yeni Tez Adı :
"TARIMSAL FAALİYETLER STANDARTI ÇERÇEVESİNDE
CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ :
SU ÜRÜNLERİ SEKTÖRÜ UYGULAMASI"

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	:Yrd.Doç.Dr. Vesile ÖMÜRBEK	
Üye	:Prof.Dr.Durmuş ACAR	
Üye	:Doç.Dr.Yılmaz ÇATAL	

Ek :Her Bir Jüriye Ait Tez Değerlendirme Jüri Raporları

Enstitü Yönetim Kurulu Kararı	Tarih:	Karar No:
Bu form danışman tarafından düzenlenerek 3 gün içerisinde ilgili Anabilim Dalı aracılığı ile Enstitüye teslim edilir.		

YEMİN METNİ SAYFASI

T.C.



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi; Su Ürünleri Sektörü Uygulaması” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

A handwritten signature in blue ink, reading "Hüseyin KOZAK".

Hüseyin KOZAK

25.07.2014

ÖZET
TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI ÇERÇEVESİNDE CANLI
VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ; SU ÜRÜNLERİ SEKTÖRÜ
UYGULAMASI

Hüseyin KOZAK

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, Yüksek Lisans Tezi,

98 Sayfa, Haziran 2014.

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK

Tarımsal faaliyet; satışa konu olan canlı varlıkların biyolojik olarak dönüşüm süreci sonucunda tarımsal ürün veya canlı varlığın bir parçası haline gelmesini bir işletme tarafından yönetilme sürecidir. Tarımsal Faaliyet Standardı, tarımsal faaliyetin hasat noktasına kadar olan sürecini ele almaktadır. Ülkemizde de tarım ile ilgili verilerin kayıt altına alınması için gereken önemin verilmesine, günümüzde bilginin ne kadar değerli olduğunun anlaşılması ile başlanmıştır. Bu kayıtlarda belirli bir düzen oluşturulması ve kayıtların nasıl olması gerektiği konusunda TMS 41:Tarımsal Faaliyet Standardı yol göstermektedir. Ancak standardın uygulanmasında vergi kanunumuz ile standart arasında uyum olmadığından dolayı sorunlar yaşanmaktadır. Bu çalışmada tarımsal faaliyetlerden su ürünleri yetiştiriciliğinde maliyet hesaplaması ve muhasebe kayıtlarındaki uygulamaları tespit ederek Türkiye Muhasebe Standardına göre yapılması gerekenleri tespit etmek amaçlanmıştır.

Tez, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarımsal faaliyet, tarımsal işletmeler ve tarımsal faaliyetler standardı hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde su ürünleri hakkında genel bilgi, hangi hesapların kullanılması gerektiği ve örnek olayların muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir. Son bölümde ise Isparta’da su ürünleri yetiştiriciliği alanında faaliyet gösteren bir işletmenin bilgileri kullanılarak TMS 41’e göre canlı alabalık üretim faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile TDHP’na göre yapılan kayıtlar karşılaştırılmıştır. İşletmenin alabalık üretim maliyetlerini tespit etmede eksikliklerinin bulunduğu ve gerçeği tam olarak yansıtmadığı tespit edilerek önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlıklar, Su Ürünleri Maliyeti.

ABSTRACT

ACCOUNTING FOR BIOLOGICAL ASSETS WITHIN THE FRAMEWORK OF AGRICULTURAL ACTIVITIES; AN IMPLEMENTATION SAMPLE FROM AQUACULTURE SECTOR

Hüseyin KOZAK

Süleyman Demirel University, Department of Management, Thesis of Master,

98 Pages, June 2014

Advisor: Assis. Prof. Dr. Vesile ÖMÜRBEK

Agricultural activity is the management of the biological transformation of biological assets subject to sale into agricultural produce by the enterprise. Standard for Agricultural Activity involves the process of agricultural activity up to its harvest. Once the significance of the knowledge has been acknowledged in Turkey, recording the data regarding agriculture has gained speed and importance. TAS (Turkish Accounting Standards) 41: Standard for Agricultural Activity guides enterprises as to how the data is formed and recorded in a certain order. However, the lack of compatibility between our tax law and the standard leads to several challenges in the implementation of the standard. This study has the objective of identifying applications of cost accounting and accounting entries in the sector of aquaculture as well as of ensuring the compatibility of these applications with Turkish Accounting Standards.

The thesis involves three sections. The first section discusses the agricultural activity, agricultural enterprises and standard for agricultural activities. In the second section, general information on aquaculture, essential accounting methods as well as accounting of sample cases are introduced. Production activities of a living trout breeding enterprise located in Isparta district are accounted in accordance with TAS (Turkish Accounting Standards) 41 and the data recorded are compared and contrasted in accordance with the Uniform Chart of Accounts in the last section. Last section also involves recommendations to this enterprise as they fail to establish production costs accordingly.

Key Words: TAS (Turkish Accounting Standards) 41, Agricultural Activity, Biological Assets, Cost of Aquaculture.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ SAYFASI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	viii
TABLO DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

1.1.Tarımsal Faaliyetler	3
1.1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Kapsamı.....	3
1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikler	6
1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması	8
1.1.3.1.Bitkisel Üretim	9
1.1.3.2. Hayvansal Üretim.....	11
1.1.3.2.Orman Ürünleri	12
1.1.3.3. Su Ürünleri	14
1.2. Tarımsal İşletmeler.....	16
1.2.1. Tarımsal İşletme Kavramı	16
1.2.2. Tarımsal İşletmelerin Özellikleri.....	18
1.2.3. Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması	18
1.2.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarımsal İşletmeler.....	18
1.2.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarımsal İşletmeler.....	19
1.2.3.3. Üretim Kollarına Göre Tarımsal İşletmeler	19
1.2.3.4. Mülkiyetine Göre İşletmeler	20
1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi	20
1.3.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Özellikleri.....	21
1.3.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları ve Yararları	23
1.3.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ...	25
1.4. TMS 41:Tarımsal Faaliyetler Standardı	27

1.4.1. Amaç	27
1.4.2. Kapsam	28
1.4.3. Standartla İlgili Kavramlar	29
1.4.4. Tarımsal Ürünün Aktife Alınması	32
1.4.5. Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi	32
1.4.6. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri	34
1.4.7. Canlı Varlıklarda Kar veya Zararın Hesaplanması	35
1.4.8. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri	35
1.4.9. Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar	37

İKİNCİ BÖLÜM

SU ÜRÜNLERİ VE SU ÜRÜNLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Su Ürünleri	39
2.2. Su Ürünlerinin Sınıflandırılması	40
2.2.1. İşletmede Satın alma ve/veya Kalma Durumu ile Canlı Olma Niteliğinin Değişmesine Göre Su Ürünleri	41
2.2.1.1. Bir Yılda Satılacak ve/veya Canlı Olma Niteliğini Değiştirecek Su Ürünleri	41
2.2.1.2. Bir Yıldan Daha Uzun Sürelerle İşletmede Kalacak Su Ürünleri	41
2.2.2. Olgunlaşma Niteliğine Göre Su Ürünleri	41
2.2.2.1. Olgunlaşmış Su Ürünleri	41
2.2.2.2. Olgunlaşmamış Su Ürünleri	41
2.3. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Devlet Teşvikleri	42
2.4. Su Ürünleri Sektörünün Karşılaştığı Sorunlar	43
2.5. Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi	44
2.5.1. Canlı Varlıklar Hesap Grubu (16. Grup)	47
2.5.1.1. Canlı Su Hayvanları Hesabı	47
2.5.1.2. Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı	47
2.5.2. Canlı Varlıklar Hesap Grubu (21. Grup)	47
2.5.2.1. Canlı Su Hayvanları Hesabı	48
2.5.2.2. Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı	48
2.5.2.3. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı	48
2.5.2.4. Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı	48

2.6. Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Uygulamalar	49
2.7. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Canlı Su Hayvanları Maliyetleri	53
2.8. Alabalık Üretiminde Yatırım Giderleri ve Muhasebe Kayıtları	59
2.9. Alabalık Üretiminde İşletme Giderleri ve Muhasebe Kayıtları	64
2.10. Alabalık Üretiminde Diğer Mali Olaylar ve Muhasebe Kayıtları Üretilen Balıkların Maliyeti	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SU ÜRÜNLERİ YETİŞTİRİCİLİĞİNDE CANLI SU HAYVANLARI MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

3.1. Çalışmanın Amacı	69
3.2. Çalışmanın İçeriği ve Yöntemi	69
3.3. İşletme Hakkında Genel Bilgiler Ve Üretim Süreci	69
3.4. Muhasebe Uygulamaları	73
3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Gideri	73
3.4.2. Direkt İşçilik Gideri	75
3.4.3. Genel Üretim Gideri	76
3.4.4. Balıkların Yarı Mamul Maliyeti	77
3.4.5. Balıkların Mamul Maliyeti	78
3.4.6. Su Ürünlerinde Amortisman İşlemleri	79
3.4.7. Su Ürünleri Sektöründe Devlet Teşviki	82
3.4.8. Değerleme İşlemleri	83
SONUÇ VE ÖNERİLER	87
KAYNAKÇA	91
ÖZGEÇMİŞ	97

KISALTMALAR

TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
IASC	: Uluslararası Muhasebe Komitesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KGK	: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
FAO	: Gıda ve Tarım Örgütü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 2	: Stoklar Standardı
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar Standardı
TMS 20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
TMS 36	: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı
TMS 41	: Tarımsal Faaliyetler Standardı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TFRS 5	: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Standardı
M.Ö.	: Milattan Önce
KG	: Kilogram
Md.	: Madde

TABLO DİZİNİ

Tablo 1. 1. Yıllara Göre Genel Üretim Miktarı (Ton).....	9
Tablo 1. 2. Türkiye'nin Sınıflandırılmış Tarım Alanları (Dekar)	10
Tablo 1. 3. Yıllara Göre Genel Üretim Alanı (Ha).....	10
Tablo 1. 4. Türkiye'deki Canlı Hayvan Sayıları (Adet).....	11
Tablo 1. 5. Türkiye'deki Hayvansal Ürünler (Ton)	12
Tablo 1. 6. Türkiye'de Arazi Kullanım Sınıflarının Ülke Yüz Ölçümüne Göre Dağılımı	13
Tablo 1. 7. Ormanların Fonksiyonlarına Göre Dağılımı (Hektar)	14
Tablo 1. 8. Su Ürünleri İstatistikleri (Ton).....	15
Tablo 1. 9. Yıllara Göre Su Ürünleri Üretimi, İhracat, İthalat, Tüketim(Ton)	15
Tablo 1. 10. Türkiye Muhasebe Standartları Canlı Varlıklar Örneği.....	29
Tablo 2. 1. Alabalık, Çipura-Levrek Destekleri (Milyon TL).....	42
Tablo 2. 2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Önerilen Hesaplar	45
Tablo 2. 3. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Yatırım ve İşletme Giderleri	53
Tablo 2. 4. Çipura ve Levrek Üretiminde Birim Yatırım Maliyetleri	54
Tablo 2. 5. Çipura ve Levrek Üretiminde Birim İşletme Giderleri	55
Tablo 2. 6. Çipura ve Levrek Üretiminde Birim Maliyet.....	55
Tablo 2. 7. Alabalık Üretiminde Birim Yatırım Giderleri.....	56
Tablo 2. 8. Alabalık Üretiminde Birim İşletme Giderleri	57
Tablo 2. 9. Kapasitelerine Göre Alabalık Birim Maliyetleri.....	57
Tablo 2. 10. Orkinos Üretiminde Yatırım Giderleri.....	58
Tablo 2. 11. Orkinos Üretiminde Birim İşletme Giderleri	58
Tablo 2. 12. Orkinos Üretiminde Birim Maliyet.....	59

TEŞEKKÜR

Uzmanlık eğitimim boyunca ilminin yanında insani ve ahlaki değerleri ile de örnek aldığım ve tecrübelerinden yararlanırken göstermiş olduğu hoşgörü ve sabırdan dolayı değerli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK'e,

Tez savunmamda juri üyeliğini kabul edip beni onurlandıran lisans eğitimimde de çok büyük katkıları olan Prof. Dr. Durmuş ACAR'a ve Orman Fakültesi, Orman Mühendisliği Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Yılmaz ÇATAL'a,

Bugünlere gelmemde en büyük paya sahip olan ve her zaman hem maddi hem de manevi desteklerini hep yanımda hissettiğim babam Adem KOZAK'a, annem Ummani KOZAK'a, ablam Ayşe KOZAK'a, kardeşlerim Fatih KOZAK'a, ve Soner KOZAK'a, eniştem Mehmet TUNCER'e ve bana her zaman destek olan başta Burak ÖRDE olmak üzere tüm ARKADAŞLARIM'a

SONSUZ TEŞEKKÜRLERİMİ SUNARIM.

Hüseyin KOZAK

Haziran 2014

GİRİŞ

Tarım sektörü, temel ihtiyaçları karşılamasının yanında gıda sanayine hammadde temin etmesi ve istihdama katkıda bulunması gibi özelliklerinden dolayı her ülke için stratejik bir öneme sahiptir. Sektörün iklime bağlı olması arzda ve fiyatlarda dalgalanmalar meydana getirmektedir. Bu yüzden de tüm ülkeler, milli geliri ve tarımda istihdamı ne olursa olsun tarım sektörüne müdahale etmektedir. Çünkü ülkelerin kendilerine has tarım politikaları vardır ve bu politikalarının temel amacı insan sağlığı için gerekli gıda ürünlerinde kendi kendilerine yeterliliğini sağlamaktır. Tarımsal üretimdeki temel amaç, tarım işletmelerinin koşul ve olanaklarına göre toprak, iklim, su, bitki ve insan gücü kaynaklarını en uygun ve en verimli şekilde kullanmaktır.

Tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliğini ve buna benzer faaliyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin değişme kapasitelerinin olması, değişimlerinin yönetilmesi ve değişimlerinin ölçülmesi gibi ortak özellikler taşıdığı görülmektedir. Tarımsal bir faaliyet olan su ürünleri faaliyeti de açık denizlerde, göletlerde, nehirlerde ve balık üretim çiftliklerinde yapılan her türlü balık, sünger, kabuklu yumuşakçalar ile diğer su varlıkları avcılığı ve yetiştiriciliğini içine alan bir faaliyet olarak ifade edilebilmektedir.

2013 yılında yayımlanan su ürünleri yetiştiriciliği destekleme raporuna göre ülkemizde su ürünleri yetiştiriciliği, ülke ekonomimize üretim, ihracat, istihdam ve özellikle kırsal alandaki kalkınma açısından büyük katkıda bulunan tarımsal ve endüstriyel bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Buradan da anlaşıldığı üzere su ürünleri sektörü ülkemizin ekonomisinde önemli bir yere sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Su ürünleri konusunda büyük bir potansiyeli olan ülkemizin, su ürünlerinin ekonomiye olan katkısı oldukça düşüktür. Çünkü denizlerimizde, kıyı balıkçılığına dayanan avcılık yapılmaktadır. Ayrıca kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmaması da diğer faktörler olarak söylenebilir.

“Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi; su ürünleri sektörü uygulaması” adlı çalışmada tarımsal faaliyetler hakkında bilgi vermek ve özellikle su ürünleri konusu üzerinde durularak bu

alandaki faaliyetlerin maliyet unsurlarının neler olduğu ve bu unsurların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yol gösterici olması amaçlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde tarımsal faaliyetler ve özellikleri, tarımsal işletmeler ve özellikleri ve TMS 41; Tarımsal faaliyetler standardı konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. İkinci bölümde ise uygulamamızın yapıldığı canlı varlık grubundan su ürünleri, sınıflandırılması, özellikleri konusu incelenmiştir. Son bölümde ise Su Ürünleri Üreticileri Merkez Birliği Raporu ve Isparta’da su ürünleri üreticiliği alanında faaliyet gösteren bir işletmeden edinilen bilgiler çerçevesinde bu sektördeki işletmelerin maliyet unsurları tespit edilmiş ve bu maliyet unsurlarının işletmeler tarafından hem mevcut sisteme göre yapılması gereken kayıtlara yer verilmiş hem de TMS 41’e göre TDHP’ da açılması öngörülen canlı varlıklar hesap grubuna göre yapılacak kayıtlar gösterilerek sektör ile karşılaştırılması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

1.1.Tarımsal Faaliyetler

Bu bölümde tarımsal faaliyetlerin tanımı, kapsamı, özellikleri ve sınıflandırılması konularında bilgi verilecektir.

Tarımın Türkiye ekonomisindeki önemini şu şekilde gösterilmiştir. Bunlar (www.tarimplus.com.tr, 18.05.2014);

- a) Nüfusumuzun 1/3'ü tarımsal faaliyetlerden geçimini sağlamaktadır.
- b) Çalışan her dört kişiden biri tarımda çalışmaktadır.
- c) Tarım üretimi yıllık 62 milyar doları aşmıştır.
- d) Türkiye'deki endüstri işletmelerinin büyük bölümü tarımsal maddeleri hammadde olarak kullandığından dolayı sanayinin gelişmesinde büyük bir paya sahiptir.
- e) Tarımsal ihracat 15 milyar dolar ile toplam ihracatımızın yaklaşık %13'ünü oluşturmaktadır.
- f) Tarım, Gıda ve Hayvancılık Bakanlığı 2023 yılında tarımsal üretimin 150 milyar dolar, ihracatın ise 30 milyar olacağını tahmin etmektedir.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde önemli bir yer tutan tarımsal faaliyetin gelecekte de önemini arttırarak devam ettireceği görülmektedir (Rehber ve Çetin, 1998: 5).

1.1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Kapsamı

İnsanlık tarihinin ilk iktisadi faaliyeti tarımsal faaliyettir. Bunun nedeni ise insanın beslenme ve giyinme gibi acil olan ve diğer ihtiyaçlarından da önce gelen fizyolojik gereksinimlerini karşılamasıdır (Açıl ve Demirci, 1984: 1).

Günümüzde tarım denildiğinde akla ilk olarak tarlada yapılan bitkisel üretim gelmektedir. Aslında bilim dilinde tarımın anlamı çok daha geniştir. Öyle ki tarla

bitkileri yetiştiriciliği, zirai teknoloji, kara ve deniz avcılığı ile ormancılık faaliyetleri tarımın alt bölümlerini oluşturmaktadır (Gökgöz, 2012: 7).

Türkiye nüfusunun yaklaşık üçte birinin tarımsal ya da kırsal alanda yaşamasına rağmen milli gelirdeki yeri, sadece %8-10 seviyelerindedir. Gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında da ülkemizin oldukça gerilerde kaldığı görülmektedir. Tarımda Türkiye’de göze çarpan üç temel konu vardır. Bunlar; küçük meta üretimin yaygın olması, toprak dağılımının çok parçalı olması ve verimliliğin düşük olmasıdır. Tarım alanındaki nüfus artış hızı, ülkenin nüfus artış hızından yüksektir ve bu durum miras yoluyla toprakların küçülmesine sebep olmakta ve kentlere göç artmaktadır. Parçalanarak küçülmüş tarım alanları, tarım ürünlerinin maliyetlerin artmasına neden olmaktadır (Arı, 2006: 64).

Tarım sektörü, her ülke için stratejik bir öneme sahiptir. Çünkü tarım sektörü ile temel ihtiyaçlar karşılanır, gıda sanayine hammadde temin edilir, istihdama katkıda bulunulur. Sektörün iklime bağlı olması arzda ve fiyatlarda dalgalanmalar meydana getirmektedir. Bütün ülkeler, milli geliri ve tarımda istihdamı ne olursa olsun tarım sektörüne müdahale etmektedir. Ülkelerin kendilerine has tarım politikaları vardır. Bu politikalarının temel amacı insan sağlığı için gerekli gıda ürünlerinde kendi kendilerine yeterliliğini sağlamaktır (Rehber ve Çetin, 1998: 13).

Tarımsal üretimdeki temel amaç, tarım işletmelerinin koşul ve olanaklarına göre toprak, iklim, su, bitki ve insan gücü kaynaklarını en uygun ve en verimli şekilde kullanmaktır. Bu sayede işletmelerin üretim miktarı, verimliliği ve tarımsal faaliyetle geçimini sağlayan çiftçilerin harcanabilir gelir düzeyleri arttırılarak tarım işletmeleri güçlendirilmekte ve ulusal gelire katkısı arttırılmaktadır. Her üretim faaliyetinde, üretim faktörlerini en uygun fiyat ile elde edilmesi ve optimum şekilde kullanılması, hem maliyetleri düşürücü hem de verimliliği arttırıcı etki yapmaktadır (Gündoğmuş, 1998: 251).

Tarım ile tarımsal faaliyet kavramları aynı anlamda kullanıldığı için, literatüre baktığımızda tarımsal faaliyetlerle ilgili farklı tanımların olduğu görülmektedir. Türk Dil Kurumu tarafından tarım; bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması süreci olarak tanımlamıştır (<http://www.TDK.gov.tr>). 5488 sayılı tarım

kanununun üçüncü maddesinde tarım; doğal kaynakları uygun girdilerle birlikte kullanarak yapılan her türlü üretim, yetiştirme, işleme ve pazarlama faaliyetlerini ifade etmektedir (Tarım Kanunu, Md.3.). Diğer bir tanımda gelir vergisi kanuna (GVK) göre yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu tarımsal veya zirai faaliyet; arazi, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini(üretimini), avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden faydalanılmasını ifade eder şeklinde tanımlamıştır (Gelir Vergisi Kanunu, Md. 52.).

Yukarıda yapılan tarımsal faaliyet tanımlarından anlaşıldığı üzere tarımsal faaliyetlerin; tarımın başlangıcından sonuna kadar izlenecek adımları ve hayvansal ürünlerde, üretiminden işlenmesine ve pazarlanmasına kadar olan bir süreci ifade ettiği görülmektedir.

Genel anlamda bir tarımsal faaliyet, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel, hayvansal ham maddeleri istihsal etmek ve bizzat istihsal hayvansal ham maddeleri yarı mamul ya da mamul haline getirmektir. Hatta bizzat üretilen hammaddelere ilaveten hammadde satın alınarak yapılan yarı mamul veya mamul elde edilmesi de tarımsal faaliyet sayılmaktadır. Örneğin hayvansal üretimde, kendi yetiştirdiğı hayvanları, tamamen satın aldığı yemlerle besleyenlerin faaliyeti tarımsal kabul edildiğı gibi, hayvan satın alınarak, bunu işletmesinde ürettiğı yemlerle besleyenlerin faaliyetlerini de tarımsal faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Açıl ve Demirci, 1984: 2).

Tarımsal faaliyetle ilgili bir düzen ve birlik oluşturmayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak oluşturulan TMS 41 standardında yer alan tarımsal faaliyet tanımı ise şöyledir. Tarımsal faaliyet; satışa konu olan canlı varlıkların biyolojik olarak dönüşüm süreci sonucunda tarımsal ürün veya canlı varlığın bir parçası haline gelmesini bir işletme tarafından yönetilme sürecidir (TMS 41, Md.5). Tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliğı, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliğı, meyve bahçesi ve fidan ekiciliğı, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliğini örnek gösterebilir. Bu örneklerin değişim kapasitelerinin olması, değişimlerinin yönetilmesi ve değişimlerinin ölçülmesi kriterlerinin ortak olduğu görülmektedir(TMS 41, Md.6). TMS 41'deki tarımsal faaliyet

tanımdan çıkarılan diğer bir sonuç ise bu faaliyetin tarımsal ve hayvansal üretim olarak iki ana başlıkta toplanmasının mümkün olduğudur. Ancak üretim sırasında bitkisel üretimde bitkilerin, hayvansal üretimde de hayvanların kullanılması aradaki tek farktır (Yazan, 2010: 16).

Gelir Vergisi Kanunundaki tarımsal faaliyet ile TMS 41'deki tanımlar karşılaştırıldığında gelir vergisinin daha kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü standart tarımsal faaliyeti hasat noktasına kadar olan süreci ele almış ve tarımsal üretimden sonra elde edilen ürünlerin işlenmesini tarımsal faaliyet olarak saymamıştır (TMS 41, Md.3).

1.1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikler

Tarımsal faaliyetler, diğer sektörlerden birçok noktada farklı özellikler göstermektedir. Tarımsal faaliyetleri diğer sektörden ayıran temel özellikleri şöyle sıralamak mümkündür. Bunlar (Gail ve Jensen, 2010: 2);

- ✓ Biyolojik etmenlerden kaynaklanan doğal üretim döngüsü,
- ✓ Fiziksel değişim veya tarımsal piyasalardaki dalgalanmalardan kaynaklanan fiyat belirsizlikleri,
- ✓ İklimler,
- ✓ Hastalıklardır.

Serbest piyasa şartlarının sanayi sektörü alanına olan etkisi ile tarım sektörüne olan etkisi çok farklıdır. Tarım, diğer sektörlerle göre daha hassas yapıdadır (Özcan, 2012: 11). Bu durum tarımsal faaliyetlerin özelliklerinin bir sonucudur.

Tarımsal faaliyetlerin özellikleri şöyle sıralanmaktadır (Açıl ve Demirci, 1984: 5-15):

- ✓ Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen maddeler hammaddelerdir ve organik özelliktedir. Ancak endüstri ve madencilik sektörüne baktığımızda organik olmayan (anorganik) ürün özelliği taşımaktadır.
- ✓ Tarımsal faaliyet sadece bir uğraşı ve meslekten ibaret olmayıp aynı zamanda da toplumun en küçük yapı taşı olan aile işidir. Bu faaliyette aile üyeleri her ne olursa olsun ellerinden gelenin en iyisini yapmak

zorundadır. Ancak buna rağmen değişen piyasa koşullarına hemen ayak uydurması mümkün olmayan bir faaliyettir.

- ✓ Tarımsal üretimi seçerken iklim ve toprak şartlarına göre karar verdikleri için insanların serbest olmadığı görülür.
- ✓ Sanayi ürünlerinde elde edilen ürünler, bölgeler arasında fark oluşturmazken aynı tarımsal bir ürün, farklı iklim ve toprakta farklı nitelik ve nicelikte bir ürün elde edilmesini sağlar.
- ✓ Tarımsal ürün yetiştirmede sürekli olarak aynı ürünü yetiştirmek verim ağışından uygun olmaz. Ancak bir fabrikada her zaman aynı ürün üretilebilir.
- ✓ Tarım işletmelerinde tabiat ve piyasa şartlarına bağlı olunduğu için genellikle farklı mahsul yetiştirilir.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerde devamlı farklı mahsul yetiştirmesinin sebebi, çiftçinin kendi ihtiyacını ile hayvanlarının besin ihtiyacını karşılanmasıdır.
- ✓ Tarımsal üretim, mevsim değişmeleri nedeniyle kesiklidir. Tarımda işler bir sıraya konulmak zorundadır. Bu yüzden de ileri bir iş bölümü yoktur. Ancak sanayide ise sürekli ve iş bölümü olup iş verimi artmakta ve maliyetler değişmektedir.
- ✓ Tarımsal iş gücü ihtiyacı mevsimsel ihtiyaca göre büyük değişiklikler göstermektedir. Kışın azalan iş gücü, ilkbahar ve yaz aylarında artar. Özellikle de hasat döneminde iş gücüne duyulan ihtiyaç maksimum olur.
- ✓ Üretim faaliyetinde bulunabilmek için, çeşitli madde ve malzemeyi temin etme zorunluluğu vardır.
- ✓ Hayvansal üretim hariç, özellikle bitkisel ürünlerin hasadı daha ziyade yaz aylarında bazen de sonbahar aylarında gerçekteşmektedir. Bu elde edilen ürünleri yılın diğer aylarında da yararlanabilmek için depolanması ve muhafaza edilmesi gerekir.
- ✓ Tarımsal üretimin her aşamasında makine kullanımı sanayide olduğu kadar elverişli olmadığından yaygın değildir.

- ✓ Tarımsal faaliyetin en önemli özelliklerden birisi de çeşitli tarımsal ürünlerin elde edilebilmesi için belirli sürenin geçmesi gerektirir. Bu bekleme süresi genellikle uzundur.
- ✓ Tarımsal faaliyet sahasında tarımsal işletmelerde birleşme gibi olaylar sanayi alanında olduğu gibi sık görülmez hatta çok nadir olduğu söylenebilir.
- ✓ Tarımsal faaliyette tek amaç kâr değil, aynı zamanda çiftçinin kendi ihtiyacını da karşılamasıdır.
- ✓ Tarımsal faaliyeti sanayiden ayıran önemli bir husus da, birincisinde azalan hasıla, ikincisinde ise, kıvam noktasına gelinceye kadar artan hasıla (verim) kanunlarının cari olmasıdır. Ziraata kıvam noktasına, sanayiden daha çabuk varılır.
- ✓ Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde, toplam aktif sermaye içerisinde, sabit sermayenin almış olduğu pay, döner sermayeden daha yüksektir.
- ✓ Konjonktüre karşı hassasiyet bakımından da tarım sektörü ve sanayi sektörü farklıdır. Konjonktürdeki değişimlerden hemen etkilenen sanayi sektörü iken tarım bu alanda daha dayanıklı ya da daha geç etkilendiği söylenebilir.
- ✓ Tarımsal faaliyetlerdeki geleceğe ait bilgilerin yetersiz oluşu, gelecekteki verim, fiyat ve üretim sonuçlarının tahmin edilememesi nedeniyle daima risk ve belirsizliğin olduğu görülür.
- ✓ Sanayi sektöründe işçilere ücretleri sadece nakdi olarak ödenirken tarım sektöründe bu nakdi olduğu gibi ayni olarak da ödenebilmektedir. Hatta bazen de karışık olarak ödemek mümkün olmaktadır.
- ✓ Tarımsal faaliyet alanındaki işletmeler genelde küçük ve orta ölçekli ziraat işletmeleri olup, patron ve işçinin yan yana çalıştığı bir ortamdır.

1.1.3. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Ülkemizde tarımsal faaliyetler çeşitli alanlarda yapılmaktadır. Ancak genel olarak tarımsal faaliyetleri bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olmak üzere dört grupta toplamak mümkündür (Şahin, 2009: 220).

Bu bölümde, tarımsal faaliyetleri oluşturan bu faaliyetler açıklanarak ülkemiz açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

1.1.3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel tohum kullanılarak anorganik (doğal olmayan) maddelerin organik maddelere dönüştürülmesine bitkisel üretim denir (Açıl ve Demirci, 1984: 4).

Türkiye’deki tarım genel olarak bitkisel ürünlerden oluşmaktadır. Tarımsal ürünlerin yaklaşık olarak %70’ini bitkisel ürünler oluşturmaktadır. Ülkemizdeki bitkisel üretim miktarında 1920’li yıllardan bu zamana kadar 21 kat artmış ancak bu artış ürün gruplarına göre çok farklılıklar görülmemiştir (Sönmez, 2004: 144).

Tablo 1. 1. Yıllara Göre Genel Üretim Miktarı (Ton)

Ürünler	2002	2010	2011	2012
Tarla	58.119.719	60.663.948	61.711.796	58.791.495
Meyve	13.273.350	16.385.745	16.993.476	17.810.942
Sebze	25.823.567	25.997.195	27.547.462	27.752.706
Toplam	97.216.636	103.046.888	106.252.734	104.355.143

Kaynak: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Tarım Sektörü Raporu, 2012, s. 4.

Türkiye’de tarım sektöründe yer alan bütün bitkisel ürünler tarla ve bahçe bitkileri ana başlıkları altında toplanır. Bahçe bitkileri meyve, sebze ve süt bitkilerinden oluşurken tarla bitkileri ise tahıllardan yem bitkilerine kadar olan tüm ürünleri ifade eder (TOBB -Tarım Sektörü Raporu, 2012, 3.).

Tablo 1.1. incelendiğinde Türkiye’nin 2002 – 2012 yılları arasındaki süt bitkileri hariç bitkisel üretimi yaklaşık olarak 105 milyon tondur. Bu üretiminde yarısından fazlası yani yaklaşık 60 milyon tonu tarla bitkilerinden elde edilirken bunu yaklaşık 28 milyon ton ile sebze ve 18 milyon ton ile meyve takip etmektedir. Tarla tarımında yıllar itibariyle inişler ve çıkışlar olmaktadır ancak on yıllık süreçte ortalama 60 milyon ton üretim söz konusudur. Oysa hem meyve hem de sebze üretiminde yıllar itibariyle sürekli artış söz konusudur.

Tablo 1. 2. Türkiye'nin Sınıflandırılmış Tarım Alanları (Dekar)

Yıl	Toplam alan	Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin ekilen alanları	Nadas alanı	Sebze bahçeleri alanı	Meyve, içecek ve baharat bitkilerinin alanı	Süs bitkileri alanı
2009	242.946.808	162.174.208	43.229.628	8.113.128	29.429.844	0,00
2010	243.942.052	163.330.020	42.490.255	8.015.980	30.105.797	0,00
2011	236.137.614,35	156.915.671	40.171.970	8.096.419	30.911.356	42.198,35
2012	237.819.993,31	154.633.764,9	42.861.366	8.267.360	32.009.607	47.895,42
2013	238.106.715,07	156.180.591	41.475.865	8.084.876	32.320.346	45.037,07

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (20.05.2014)

Tablo 1.2'de Türkiye'nin tarım alanları, tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin ekilen alanı, nadas alanı, sebze bahçeleri alanı, meyve, içecek ve baharat bitkilerinin alanı ve süs bitkilerinin alanı dekar olarak verilmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu tarafından rakamlarda yuvarlama yapıldığından dolayı toplama ulaşamayabilirsiniz.

Ülkemizin tarım arazisi 26,3 milyon hektardır. Toplam ekili ve dikili alanların ancak %17'si sulanmaktadır. Bitkisel üretim alanlarının %69'u tarla ürünleri, %19'u nadas alanları, %3'ü sebze üretim alanları, %5'i meyve alanları, %2'si zeytin alanları ve %2'si bağ alanları olarak değerlendirilmektedir. İşlenen tarla alanlarının %60'ında tahıl, %7'sinde baklagil, %6'sında endüstri bitkileri, %3'ünde yağlı tohumlar, %2'sinde yumrulu bitkiler ve %2'sinde yem bitkileri yetiştirilmektedir (DPT 2007-2013, 2007: 13-14).

Tablo 1. 3. Yıllara Göre Genel Üretim Alanı (Ha)

Ürünler	2002	2009	2010	2011
Tarla	18.123.396	16.335.854	16.459.861	15.845.513
Meyve	2.584.525	2.894.422	2.955.270	3.033.043
Sebze	831.255	741.441	729.447	734.309
Toplam	21.539.176	19.971.717	20.144.578	19.612.865

Kaynak: TOBB- Tarım Sektörü Raporu, 2012, 3.

Tablo 1.3 ve Tablo 1.2 birlikte incelendiğinde Türkiye'deki yaklaşık 106 milyon ton toplam ürün, yaklaşık 20 milyon hektarlık tarım alanından elde edilmektedir. Bu 20 milyon hektarlık alanın sadece %4'lük kısmını kaplayan sebze tarımının üretim %

27'sini oluşturmaktadır. Meyve alanı ise 20 milyon hektarlık alanın %15'lik kısmını oluştururken üretimin ise % 17'lik kısmını oluşturmaktadır.

1.1.3.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal tohum kullanarak hayvan ve hayvansal ürün yetiştirmek ve bunun için bitkisel üretimden istifade etmeye hayvansal üretim denir (Açıl ve Demirci, 1984: 4).

Tarıma dayalı ekonomisi olan ülkemizde tarımsal faaliyetlerin önemli alt dallarından biri de hayvancılıktır. Hayvansal üretim ürünü olarak kırmızı ve beyaz et, yumurta, tiftik, kıl, boynuz ve bağırsak örnek verilebilir. Nüfusun artması, kentleşme, sanayileşme ve gelir seviyesindeki artışlar, hayvansal ürünlere olan talebi arttırmaktadır. Bu nedenle insanların dengeli ve yeterli beslenebilmesi için hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ayrı bir önem kazanmaktadır (Özkan, 2001: 12).

Tablo 1. 4. Türkiye'deki Canlı Hayvan Sayıları (Adet)

	Sığır	Koyun	Keçi	Toplam
2001	10.548.000	26.972.000	7.022.000	44.542.000
2002	9.803.498	25.173.706	6.780.094	41.757.298
2003	9.788.102	25.431.539	6.771.675	41.991.316
2004	10.069.346	25.201.155	6.609.937	41.880.438
2005	10.526.440	25.304.325	6.517.464	42.348.229
2006	10.871.364	25.616.912	6.643.294	43.131.570
2007	11.036.753	25.462.293	6.286.358	42.785.404
2008	10.859.942	23.974.591	5.593.561	40.428.094
2009	10.723.958	21.749.508	5.128.285	37.601.751
2010	11.369.800	23.089.691	6.293.233	40.752.724
2011	12.386.337	25.031.565	7.277.953	44.695.855
2012	13.914.912	27.425.233	8.357.286	49.697.431
2013	14.415.257	29.284.247	9.225.548	52.925.052

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (20.05.2014).

Tablo 1.4'de 2001 ile 2013 yıllarında, Türkiye'deki sığır, koyun ve keçinin sayılarındaki değişimler gösterilmiştir. Bu verilere göre hem büyükbaş hem de küçükbaş hayvan sayıları 2008 ile 2009 yılları arasında bir azalış göstermiş olsa da sayıları hep artmıştır.

Tablo 1. 5. Türkiye’deki Hayvansal Ürünler (Ton)

	Kırmızı Et	Süt	Tavuk Eti	Bal	Yaş İpek Kozası	Yapağı	Kıl	Tiftik
2001	435.778	9.495.550	614.745	60.190	47	40.909	2.684	400
2002	420.595	8.408.568	696.187	74.554	100	38.244	2.589	318
2003	366.962	10.611.011	872.419	69.540	169	46.456	2.741	333
2004	447.154	10.649.406	876.774	73.929	143	45.972	2.715	304
2005	409.423	11.107.897	936.697	82.336	157	46.176	2.654	302
2006	438.530	11.952.099	917.659	83.842	127	46.776	2.728	274
2007	575.622	12.329.789	1.068.454	73.935	125	46.752	2.536	237
2008	482.458	12.243.040	1.087.682	81.364	125	44.166	2.238	194
2009	412.621	12.542.186	1.293.315	82.003	136	40.270	2.002	174
2010	780.718	13.543.674	1.444.059	81.115	126	42.823	2.607	200
2011	776.915	15.056.211	1.613.309	94.245	151	46.586	3.062	194
2012	915.844	17.401.262	1.723.919	89.162	134	51.180	3.570	200
2013	996.125	18.223.712	1.758.363	94.694	121	54.784	4.902	260

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (20.05.2014)

Tablo 1.5’te Türkiye’deki kırmızı et, süt, tavuk eti, bal, yaş ipek kozası, yapağı, kıl ve tiftik hayvansal ürünlerin 2001 ile 2013 yıllarındaki üretimleri ton olarak verilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi tiftik ürünü 2001’de 400 ton elde edilirken 2013’te 260 tona gerileyerek on üç yılda toplam üretimde 140 ton azalmıştır. Fakat diğer hayvansal ürünlerin hepsinde ufak dalgalanmalar hariç bir artış söz konusu olmuştur. Özellikle yumurtada üretimi iki katına çıkarken tavuk eti üretimi yaklaşık olarak üç katına ulaşmıştır.

1.1.3.2. Orman Ürünleri

Doğal bir kaynak olan ormanlar, insanlığa gıda, yakıt, barınak, temiz hava ve su, istihdam, dinlenme gibi maddi ve manevi çok sayıda ekonomik, sosyal ve kültürel faydalar sağlar (Karagöz ve Demirci, 2012: 1).

Türkiye yaklaşık olarak 80 milyon hektar (ha) yüz ölçümüyle zengin bir çeşitliliğe sahiptir. Bu zenginlik tür ve kompozisyon olarak ormanlarımıza da

yansımıştır (Karagöz ve Demirci, 2012: 3). Bu durumu açıklayan arazi kullanımının ülke yüz ölçümünde göre dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 1.6. Türkiye’de Arazi Kullanım Sınıflarının Ülke Yüz Ölçümüne Göre Dağılımı

Arazi Kullanımı	Alan(ha)	Yüzde(%)
Orman	21.678.134	27.6
Mera	14.617.000	18.6
Su Alanları	1.050.854	1.4
Tarım	24.437.000	31.1
Diğer	16.751.482	21.3
Genel Alan	78.534.470	100

Kaynak: Orman ve Su İşleri Bakanlığı, Orman Genel Müdürlüğü, Türkiye Orman Varlığı-2012, s, 3.

Türkiye arazilerinin kullanım alanlarının gösteren yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi kapladığı alan bakımından tarım arazisinden sonra orman arazileri %27.6 ile ikinci sırada yer almaktadır.

Bugüne kadar yapılan orman envanter değerlendirme sonuçlarına göre ormanların büyüklüğü ve değişimleri aşağıdaki şekildedir. Bu değişim 1963 ile 2012 yılları arasındaki değişimdir (Karagöz ve Demirci, 2012: 7).

1963-1972 :20.199.296 ha (Ülke genelinin %26,1’i)

1999 :20.763.248 ha (Ülke genelinin %26,7’si)

2004 :21.188.747 ha (Ülke genelinin %27,2’si)

2010 :21.537.091 ha (ülke genelinin %27,4’ü)

2012 :21.678.134 ha (ülke genelinin %27,6’sı)

olarak tespit edilmiştir. Bu envanter sonuçlarına göre ormanlık alanda son 40 yılda yaklaşık 1,5 milyon hektarlık (ha) artış olmuştur.

Fonksiyonları bakımından ormanlar üçe ayrılmaktadır. Birincisi toplam orman alanlarımızın 17,3 milyon hektarlık kısmını oluşturan koru orman, ikincisi ise 4,4 milyon hektarlık baltalık ormanıdır. Diğerisi ise ülkemizde olmayan korulu baltalık ormandır (Karagöz ve Demirci, 2012: 11). Ormanlarımızı fonksiyonlarına göre ayrımı ise aşağıdaki tablo gösterilmiştir.

Tablo 1. 7. Ormanların Fonksiyonlarına Göre Dağılımı (Hektar)

Ana Fonksiyonlar	Ormanlık Saha (Normal)	Ormanlık Saha (Bozuk)	Toplam
Ekonomik Fonksiyon	7.941.865	5.679.694	13.621.559
Ekolojik fonksiyon	2.911.614	4.000.810	6.912.424
Sosyal ve Kültürel Fonksiyon	705.189	438.962	1.144.151
Toplam	11.558.668	10.119.466	21.678.134

Kaynak: Orman ve Su İşleri Bakanlığı, Orman Genel Müdürlüğü, Türkiye Orman Varlığı-2012, s.11.

Tablo 1.7’de ormanların ekonomik, ekolojik, sosyal ve kültürel fonksiyonlarına göre dağılımı gösterilmiştir. Ekonomik açıdan kullandığımız ormanlarımız, toplam ormanlarımızın yarısından fazlasını oluşturmaktadır.

1.1.3.3. Su Ürünleri

Su ürünleri faaliyeti; açık denizlerde, göletlerde, nehirlerde ve balık üretim çiftliklerinde yapılan her türlü balık, sünger, kabuklu yumuşakçalar ile diğer su varlıkları avcılığı ve yetiştiriciliğini ifade etmektedir (Cihangir, 2010: 10).

Su ürünleri konusunda büyük bir potansiyeli olan ülkemizin, su ürünlerinin ekonomiye olan katkısı oldukça düşüktür. Denizlerimizde, kıyı balıkçılığına dayanan avcılıkla yapılan üretim kirlilik, ekolojik değişimler ve kaynakların rasyonel kullanılmaması sonucunda düşmüştür. Ayrıca altyapının tamamlanamadığından açık deniz balıkçılığına başlanamamıştır. Yetiştiricilikle yapılan üretim artarak toplam su ürünleri üretimindeki payı %10'lara yükselmiştir (Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005, 2000: 138).

Aşağıdaki tablo 1.8dte deniz ürünleri, yetiştiricilik üretimi ve tatlı su ürünlerinin 2001 ile 2012 yıllarındaki su ürünleri istatistikleri verilmiştir.

Tablo 1. 8. Su Ürünleri İstatistikleri (Ton)

	Deniz Ürünleri	Yetiştiricilik Üretimi	Tatlı su Ürünleri
2001	484.410	67.244	43.323
2002	522.744	61.165	43.938
2003	463.074	79.943	44.698
2004	504.897	94.010	45.585
2005	380.381	118.277	46.115
2006	488.966	128.943	44.082
2007	589.129	139.873	43.321
2008	453.113	152.186	41.011
2009	425.046	158.729	39.187
2010	445.680	167.141	40.259
2011	477.658	188.790	37.097
2012	396.322	212.410	36.120

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (20.05.2014)

Tablo 1.8. incelendiğinde yetiştiricilik üretiminde elde edilen ürün miktarı sürekli artış göstermiştir. Ancak deniz ve tatlı su ürünlerinin miktarı yıllar itibariyle dalgalanmalar olduğu görülmektedir.

Tablo 1. 9. Yıllara Göre Su Ürünleri Üretimi, İhracat, İthalat, Tüketim (Ton)

Yıllar	Üretim	İhracat	İthalat	İç Tüketim	Kişi Başına Tüketim (kg)
2004	644.492,00	32.804,00	57.694,00	555.859,00	7.812,00
2005	544.773,00	37.655,00	47.676,00	520.985,00	7.229,00
2006	661.991,00	41.973,00	53.563,00	597.738,00	8.191,00
2007	772.323,00	47.214,00	58.022,00	604.695,00	8.567,00
2008	646.310,00	54.526,00	63.222,00	555.275,00	7.812,00
2009	622.962,00	54.354,00	72.686,00	545.368,00	7.569,00
2010	653.050,00	55.109,00	80.726,00	505.059,00	6.918,00
2011	703.545,20	66.737,70	65.698,40	468.048,50	6.329,00
2012	644.852,00	74.737,50	65.384,1	532.346,70	7,10

Toplam	5.894.298,20	465.110,20	564.671,50	4.885.374,20	60.434,10
---------------	--------------	------------	------------	--------------	-----------

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (01.05.2014)

Tablo 1,9’da Türkiye’nin 2004 ile 2012 arasındaki su ürünleri üretimi, ihracatı, ithalatı, iç tüketimi ve kişi başına tüketimi verilmiştir. bu tabloda da görüldüğü gibi 2004 yılındaki su ürünleri üretimi ile 2012 yılındaki üretim neredeyse aynı kalmıştır. Buna karşın 2004 yılında 32.804 ton olan ihracatımız 2012 yılında 74.737,50 ton olarak gerçekleşmiş olup iki katından fazla artmıştır. Ayrıca kişi başına tüketim 2004 yılına göre 2012’de düşmüş olsa da sürekli dalgalanmalar olduğu görülmektedir. İhracatımızda olduğu gibi ithalatımızda da artış görülmektedir. Ancak bu 2004 yılına göre yaklaşık 8.000 tondur.

1.2. Tarımsal İşletmeler

Bu bölümde tarımsal işletmeler hakkında bilgi verilerek, tarımsal işletmelerin özellikleri ve sınıflandırılması incelenecektir.

1.2.1. Tarımsal İşletme Kavramı

Türkiye’de 18 milyon tarım arazisi ve üç milyonun üzerinde de tarım işletmesi bulunmaktadır. Ancak tarım işletmelerinin çoğunluğunun küçük ölçekli işletmelerden oluştuğu ve dağınık olması nedeniyle hem teknoloji kullanımı kısıtlı kalırken hem de birim alandan alınan verim düşük olmaktadır (Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005, 2000: 207).

Tarımsal işletmecilik, tarım ekonomisinin ana dallarından biridir (Dernek, 2005: 129). Genel anlamda tarım işletmesi; herhangi bir tarım faaliyeti sonucu üretimde bulunan ekonomik birimdir. Tarımsal faaliyet ise, toprağı ve tohumu kullanarak bitki ve hayvansal ham maddeleri üretmek ve üretilen bu maddeleri yarı mamul veya mamule dönüştürmektir. Diğer bir ifade ile tarım işletmesi, genel olarak toprağı ve tohumu kullanarak bitki ve hayvansal tarım maddeleri üreten, bizzat ürettiği bu maddeleri yarı mamul veya mamul haline getiren ekonomik birimdir (Erdamar, 1985: 12).

Tarımsal işletmecilik, bir tarım işletmesinin organizasyonu ve işleyişi ile ilgili olarak, kıt üretim faktörlerinin ne şekilde kullanılacağını gösteren bir bilim dalıdır.

Başka bir ifade ile tarım yönteminin tarımsal işletme üzerine olan etkisini inceleyen ve tarımda en uygun işletmecilik kararlarını alınmasını sağlayan bir bilim dalı olarak ifade edilmektedir. Tarımsal işletmecilik, tarımsal bilim dallarının ortaya koyduğu sonuçların işletmede karlı bir şekilde nasıl uygulanacağını göstermektedir (Açıl ve Demirci, 1984: 170) .

Tarım işletme ekonomisinin, tarımın birbirleriyle ilgili olan bütün aşamalarını birlikte ele aldığı bir gerçektir. Bu yüzden işletme yöneticisinin yönetim, organizasyon, planlama ve pazarlama gibi işletme konularında bilgi sahibi olmasının yanında bitki ve hayvan yetiştirme v.b. gibi üretimle doğrudan ilgili olan konularda da temel bilgilere sahip olması gerekir. Bu konularda bilgi sahibi olmayan bir yönetici, işletme ile ilgili yapılacak olan analizlerde ve bu analiz sonucu verilecek kararlar isabetli ve doğru kararlar olmaz. Yani iyi bir tarım bilgisi olmayan bir iktisatçısının özellikle de tarım işletmesinin başarılı olma ihtimali yoktur (Açıl ve Demirci, 1984: 171).

Tarımsal işletmecilik; tarım alanında üretim faaliyetlerini sürdüren ve kârlı bir şekilde çalışmasını sağlayacak ekonomik prensip ve uygulamaları inceleyen bilim dalıdır. Diğer bir deyişle işletmelerde bulunan üretim faktörlerinin nasıl kullanılacağını gösteren bir seçim yapma ve karar verme bilimidir. Yani kâr amacıyla tarımsal üretim yapan teknik ve ekonomik birimdir. Tarım işletmeciliği prensiplerinden yararlanarak teknik bilgiler ve ekonomik bilgileri bir araya getirerek, kârı maksimum yapacak üretim planını hazırlamakta ve gelirlerini artırmaya çalışmaktadır (Dernek, 2006: 129).

Bir tarım ekonomisinin çözüm yolu aradığı dört temel sorunun cevaplandırılması işletmecilik açısından çok önemlidir. Bunlar (Açıl ve Demirci, 1984: 172);

- ✓ Ne üretilcek?
- ✓ Nasıl üretilcek?
- ✓ Ne kadar üretilcek?
- ✓ Nerede ve ne zaman üretilcek?

Tarımsal işletmecilik konuların değişik ve kapsamlı olması nedeniyle işletmecinin başarıya ulaşılabilmesi için, tarım ekonomisinin yanında bitkisel ve hayvansal üretim konularında sahip olacağı bilgi hem doğru hem de kapsamlı olmalıdır (Açıl ve Demirci, 1984: 173).

1.2.2. Tarımsal İşletmelerin Özellikleri

Tarım işletmelerinin özellikleri şöyle sıralanmaktadır (Ghos, 1991: 21-24);

- ✓ İşletme sayısının fazlalığı organize olup, üretim ve pazarlama ile ilgili ortak karar almalarını zorlaştırmaktadır.
- ✓ Genelde küçük aile işletmeleri olduklarından dolayı fiyat üzerinde pek etkileri olmamaktadır.
- ✓ Parçalı olan tarım arazisini yönetmek zorunda olan tarım işletmelerinin bir merkezden idaresi çok zor olduğu için fayda/maliyet analizi sonucunda bazı araziler atıl durumda kalabilmektedir.
- ✓ Tarım işletmelerinin konusu biyolojik değişim olan canlı varlıklar olduğundan dolayı, başlayan üretimi durdurmak değişken maliyetlerin büyük kısmının kaybına neden olmaktadır.
- ✓ Üretim süresi biyolojik değişime bağlı olması nedeniyle piyasadaki kısa vadeli talebe cevap verememektedir.
- ✓ Bu işletmelerde genelde eğitim, gelir ve ücret seviyesi düşüktür. Büyük tarım işletmeleri ölçek ekonomilerden faydalandığı ve teknolojiyi iyi kullandığından dolayı daha verimlidir.
- ✓ Tarım işletmelerin çoğu yasal zorunluluk bulunmasından dolayı muhasebe kaydı tutmaktadır.

1.2.3. Tarımsal İşletmelerin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri belirli bazı özelliklere göre sınıflara ayrılır. Bunlar büyüklüklerine göre, hukuki yapılarına göre, üretim kollarına göre ve mülkiyetine göre tarımsal işletmeleri dört ana başlık altında sınıflandırılabilir.

1.2.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarımsal İşletmeler

Tarım işletmeleri küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Tarım işletmeleri büyüklüklerine göre sınıflandırılırken bazı kriterler göz

önünde bulundurulmaktadır. Bu kriterler girdi ve çıktı özelliği taşıyan kriterlerdir. Arazi büyüklüğü, iş gücü miktarı, hayvan varlığı ve sermaye miktarı gibi etkenler girdi özelliği taşıyan kriterleri oluştururken, gayrisafi hasıla, gayrisafi üretim değeri, satış değeri ve tarımsal gelir ise çıktı özelliği taşıyan kriterleri oluşturmaktadır (Çetin, 2010: 92).

Ülkemizde, tarım işletmelerine büyüklükleri bakımından bakıldığında arazi genişliği dikkate alınmaktadır. Buna göre, 500 dekara kadar araziye sahip olan işletmeler küçük, 501-5000 dekar kadar araziye sahip olan işletmeler orta ve 5000 dekar üzeri araziye sahip olan işletmeler ise büyük işletme olarak kabul edilmektedir (Doğan, 1975: 12).

1.2.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarımsal İşletmeler

Tarım sektöründeki işletmeler hukuki yapılarına göre kamu, özel ve kooperatif işletmeleri olarak üçe ayrılmaktadır.

Kamu Tarım İşletmeleri, kamu kurum ve kuruluşlarınca cumhuriyetin ilk yıllarında tarım sektörünü kalkındırmak, tarımsal üretimi arttırmak ve çiftçilere örnek olmak amacıyla ile kurulan işletmelerdir. Devlet üretme çiftlikleri, araştırma merkezleri gibi. Özel tarım işletmelerinin teknolojiyi takip hızı, üretimde verimliliği sağlamaları gibi nedenlerle, kamu tarım işletmeleri kuruluş amaçlarını yerine getiremez olmuştur. Bu yüzden de kamu tarım işletmeleri tarım sektörü üzerindeki etkisi gün geçtikçe azalmaktadır. Kooperatif şeklinde kurulan tarım işletmeleri ise genellikle ürünlerin pazarlanması ve üye işletmelere kredi desteği gibi hizmet vermek için kurulmuşlardır (Demirkol, 2006: 18).

1.2.3.3. Üretim Kollarına Göre Tarımsal İşletmeler

Üretim kollarına göre işletmeler bitkisel üretim, hayvansal üretim, karışık işletmeler ve tarım ürünleri işleyen işletmeler olarak dörde ayrılır (Dernek, 2006: 131).

Bitkisel üretim yapan işletmeler: Gelirlerinin %50'sinden fazlasını bitkisel üretimden sağlayan işletmelerdir. Bu işletmelerde tarla ziraatı yapan, meyve ve sebze üretimi yapan işletmeler olarak da alt başlıklara ayrılabilir.

Hayvansal üretim yapan işletmeler: Üretim çeşidine göre süt işletmeleri, besi işletmeleri, et ve yumurta tavukçuluğu olarak alt dallarına ayrılabilen hayvansal üretim yapan işletmeler, gelirlerinin %50'lik dilimini ve daha fazlasını hayvansal üretimden elde edilir.

Karma işletmeler: Üretim faaliyetleri olarak hem bitkisel hem de hayvansal üretimi yapan işletmelerdir. Dolayısıyla de gelirleri bu iki faaliyetten oluşmaktadır.

Tarım ürünleri işleyen işletmeler: Tarımsal üretim yapan işletmeler üretim yapısı açısından; bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi, orman ürünleri üretimi ve karma üretim yapan işletmeler olarak beş gruba ayrılarak incelenebilir.

1.2.3.4. Mülkiyetine Göre İşletmeler

Mülkiyetine göre işletmeler özel işletmeler ve kamu işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılır. Bunun yanı sıra ikisinin belirli oranda sahipliği ile oluşan karma işletmeler vardır.

Özel İşletmeler: Arazi ve üretim faktörlerinin tamamının kişilerin mülkiyetinde olan işletmelerdir. Bu işletmeler ellerindeki kaynakları kullanarak elde ettikleri ürünlerin de sahibi olurlar. Her türlü kullanım haklarının kendinde olduğu bu işletmeler işletme ile ilgili tüm kararları kendileri verirler. Tarım işletmelerinin %99'unu bu tür işletmeler oluşturmaktadır (Dernek, 2006:130).

Kamu İşletmeleri: İşletme yönetimlerinin ve üretim faktörlerinin devletin elinde olduğu işletmelerdir. Devlet, kendi mülkiyetindeki toprakları değerlendirmek, diğer üreticilere yön vermek ve destek olmak amacı ile bu tür faaliyetlerde bulunmaktadır (Örten, 2000: 5).

1.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Bu bölümde tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amacı ve özellikleri gibi temel konuların yanında tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar açıklanmaktadır.

1.3.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Tanımı ve Özellikleri

İşletmeler giderek artan ekonomik sorunlarına karşı bir büyüme süreci içindedirler. Büyümekte olan bu işletmeler daha karmaşık bir hale gelmektedir. İşletme yönetiminin ana görevi; artan ekonomik sorunlara karşı karşıya kalan ve büyümekte olan işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri ve gelişmeleri için uygun ortamı yaratmaktır. Yöneticinin bunu yapabilmesi yönetim süreci içinde gerekli bilgileri sağlaması ile mümkün olmaktadır. Bunun için de işletmede gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, analiz edilerek ilgili kişi veya gruplara sunulması gerekmektedir. Bu görevi yapan sistem ise muhasebedir (Acar ve Tetik, 2007: 8-9).

Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama süreci şeklinde tanımlanmaktadır (Acar ve Tetik, 2007: 9).

Günümüzde muhasebenin üç türünün olduğu görüşü kabul edilmektedir. Bunlar genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Bunların dışında da muhasebe olarak nitelendirilen banka, sigorta, tarım, ulaştırma, inşaat ve konaklama muhasebeleri vardır. Bunlara genel olarak ihtisas (uzmanlık) muhasebesi denilmektedir. İhtisas muhasebeleri, finansal, maliyet ve yönetim muhasebesinden yararlanmaktadır (Gökgöz, 2013: 13).

Görüldüğü gibi tarımsal faaliyet muhasebesi ihtisas muhasebesine girdiği için diğer uzmanlık muhasebeleri gibi finansal, maliyet ve yönetim muhasebesinden yararlanmaktadır (Örten, 200: 3). Bu yüzdendir ki tarımsal faaliyet muhasebesi ile genel anlamda muhasebe tanımı arasında temelde bir fark bulunmamaktadır. Bu bilgiler ışığında tarımsal faaliyet muhasebesi; tarım işletmelerin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca göre özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuç çıkaran bir muhasebe dalı olarak tanımlanmaktadır.

Tarım işletmelerinin kendine özgü özelliklerinden dolayı diğer sektörlerle göre muhasebe uygulamaları açısından farklı özellikler göstermektedir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin özelliklerini şöyle sıralanmaktadır (Doğan, 2004: 147-150).

- ✓ Tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasat belli mevsimlerde yapılmaktadır. Bu işlemler iklim şartlarından oldukça etkilenmektedir. Ayrıca tahmin edilemeyen

iklim değişikliklerin maliyet hesaplamalarının yapılmasını zorlaştırmakta ve ölü mevsim giderlerin maliyetlere yüklenmesini zorlaştırmaktadır.

- ✓ Tarımsal üretim tarla tarımcılığı, seracılık, hayvancılık, balıkçılık v.b. gibi örneklerinden de anlaşıldığı üzere çok çeşitli olduğundan dolayı farklı üretim teknolojilerini kullanılmaktadır. Bunun sonucu olarak da özellikle dönem sonu kayıtlarında farklı çözümlerin uygulanmasını gerektirmektedir.
- ✓ Tarım işletmelerinde, çiftçi ve aile fertleri işletmede işçi olarak çalıştıkları için, elde edilen ürünlerin bir bölümünü kendileri tüketmektedir. Tarım işletmelerinde, işletmelerin öz tüketimleri göz önünde bulundurulmaz ise kazancın tam ve doğru hesaplanmış olmaz.
- ✓ Tarım işletmelerinde hem bitkisel hem de hayvansal üretimi bir arada gerçekleştiren işletmelerde, bir dalın ürünü diğer dalın hammaddesi ve malzemesi olabilir. Bu da kayıt sırasında her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında zorluk çıkarmaktadır.
- ✓ Tarım işletmelerinde çalıştırılan işçilere ve tarımda makine çalıştırılması halinde makine sahiplerine verilen ücretler aynı ödeme şeklinde yapılmaktadır. Bunun yanında trampa da görülebilmektedir. Böyle durumlar da tarım kazancının tam hesaplanmasını ve tarım ürünlerinin doğru değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır.
- ✓ Tarım arazilerinin gübrelenmesi, sulama kanallarının açılması, arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi gibi etkileri önümüzdeki yıllara uzayan yatırımlar bulunmaktadır.
- ✓ Tarım işletmelerinde hayvanlar bakımından sabit ve değişken giderlerin belirlenmesinde zorluklar bulunmaktadır.
- ✓ Belge alıp-verme düzeninin yaygınlaşmaması, işletme sahiplerinin eğitimsizliği gibi nedenler, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tarım maliyetlerinin hesaplanmasında ve kayıt düzeninin oluşturulmasında sorunlar ortaya çıkmaktadır.
- ✓ Tarımda çoğu kez giderler üretim süresi boyunca yapılmaktadır. Gelir ise genellikle senede bir defa gerçekleşmektedir. Bu nedenle de giderlerin yapıldığı tarih ile gelirlerin elde edildiğı tarih arasındaki fiyatlar, sürenin uzunluğu nedeniyle ve enflasyon dönemlerinde fiyatların çok farklı olması nedeniyle, ürünün maliyetlerinin gerçekçi bir şekilde hesaplanmasına engel olmaktadır.

- ✓ Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ölçeklerinin farklı olması ve gelecekte de bu durumun değişmesinin beklenmemesi öngörüsü nedeniyle vergi mevzuatında da etkisini göstermiş olup tarım kazancının hesaplanmasında işletmelerin küçük, orta ve büyük ölçekli olmalarına göre ayrı ayrı yöntemler belirlenmiştir.

1.3.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları ve Yararları

Bir bilgi sistemi olan muhasebenin temel amacı bilgi sağlamaktır. Tarım işletmelerinde muhasebenin en başta yardımcı olacağı kişiler işletme sahipleri ve yöneticilerdir. İşletme sahipleri veya yöneticiler, muhasebenin sunduğu bilgileri doğru analiz edebilirlerse geleceğe dair doğru karar almalarını sağlar (Gökgöz, 2013: 14). Çünkü gelecekle ilgili alınacak kararların doğru bir şekilde alınabilmesi için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde uygulanan muhasebenin öncelikli amacı, işletmenin finansal ve fiziksel durumu ile ilgili bilgi sunmasıdır (Castel ve Becker, 1967: 62).

Tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Tokay ve Deran, 2011: 42). Bunlar;

- ✓ Tarımsal işletmelerin mali durumundaki değişikliklerin yıllar itibariyle izlenmesi,
- ✓ Tarımsal işletmelerin performans analizi yapılabilmesi,
- ✓ Tarımsal işletmelerin vergi matrahının hesaplanması,
- ✓ Tarımsal işletmelerde ortaya çıkan karın ortaklar arasında adil bir paylaşımın yapılması,
- ✓ Tarımsal işletmelerdeki sahip veya yöneticilerinin gelecekle ilgili plan ve bütçelerin hazırlanmasına yardımcı olmak,
- ✓ Tarım politikasını oluşturan hükümetlere yardımcı olmak,
- ✓ Tarım kredi kuruluşlarına işletmenin mali durumu hakkında bilgi vermek,
- ✓ Eğitim, öğretim ve araştırma kurumlarındaki kişilere ve kuruluşlara bilgi sunmak.

- ✓ Tarımsal yardım ve desteklemelere esas teşkil edecek doğru bilgileri sunmak,
- ✓ Ürünlerin fiyat politikasının belirlenmesine yardımcı olmak,
- ✓ İşçi ücretlerini belirleme sürecine katkıda bulunmak,
- ✓ En uygun ürün bileşiminin oluşturulmasında girişimciye yardımcı olmak,
- ✓ Tarım işçisinin ve yöneticilerinin performanslarının ölçülmesine katkı sağlamak,
- ✓ Üretim yerlerinin verimliliğinin belirlenmesi,
- ✓ Varlıkların satın alınması veya kiralanması konusunda müteşebbise fikir vermektir.

Tarım sektöründe üretim süreci uzundur. Yapılan yatırımlar ve yetiştirilen ürünlerin meyvesi hemen alınamamaktadır. Bu yüzden geçen zamanda yapılan harcamaların unutulmaması için kayıt altına alınmalıdır (Demirkol, 2008: 28). Muhasebe, tarımsal faaliyet gösteren işletmelerde ancak ihtiyaç duyulduğu ölçüde önem kazanacaktır. Çünkü tarımsal üretim yapan çiftçi ya da işletme, yaptığı işe ne kattığını, ne elde ettiğini ve ürettiği ürünlerin karlılık oranlarını ya da başarısız olursa bunların nedenlerini bilmek istediği için muhasebe kaydına ihtiyaç duymaktadır (Aras, 1988: 2). Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerdeki muhasebe sistemi iyi tasarlanmış ise işletmelerin iyi yönetilmesine olanak sağlar (Gökdeniz, 2005: 87).

Her işletme türünde olduğu gibi tarım işletmelerinde uygulanan muhasebe sistemi zorunlu olmakla beraber işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi içinde gereklidir. Bu yüzden tarım işletmelerinde uygulanan muhasebe sisteminin yararlarını şöyle sıralamak mümkündür (Gökgöz, 2012: 39-40).

- ✓ Tarım işletmelerinin faaliyetleri sonunda kârın doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlaması,
- ✓ Giderlerin doğru tespit edilmesi sonucu ürünlerin maliyetlerinin de doğru hesaplanmasını sağlaması,
- ✓ Gelir ve giderlerin doğru kayıt altına alınmasıyla verginin hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın doğru hesaplanmasını sağlaması,
- ✓ Gelecekle ilgili plan ve bütçelerinin hazırlanmasına yardımcı olması,

- ✓ İşletme sahibi veya yöneticilere, işletme ile ilgili alacakları kararların verilmesine yardımcı bilgiler sağlaması,
- ✓ İşletmedeki departmanların kâr-zarar durumunu tespit ederek performans değerlendirilmesi yapılmasını sağlaması,
- ✓ Ürünlerin kârlılık durumlarını ortaya koyarak ürün hakkında karar verilmesini sağlaması,
- ✓ Tarımsal kredi ve kuruluşlarının isteyeceği bilgilerin sunulmasını sağlamasıdır.

1.3.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Tarımsal faaliyet geçmişe dayanan bir faaliyet olmasına rağmen, bu alandaki kayıtların tutulması yenidir. Çünkü tarımsal faaliyet muhasebesinin uzun zaman ihmal edilmesi ve bilinen muhasebe uygulamaları ile tarım muhasebesi alanlarında farklılıkların olması nedeniyle tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanması aşamasında birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunları yedi başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Gökgöz, 2013:17);

Ölü Mevsim Giderleri Sorunu

Büyük ölçüde iklim koşullarından etkilen tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde düzenli ve istikrarlı bir üretime rastlamak mümkün olmamaktadır. Çünkü iklimde öngörülemeyen değişimler yüzünden faaliyetin durduğu zamanlardaki ölü mevsim giderlerinin maliyetlere nasıl yükleneceği belirlenememektedir (Gökgöz, 2013: 17-18).

Giderlerin Dönemlere Yükleneceği Sorunu

Tarımsal faaliyetlerin süresi uzun olduğundan tarımsal faaliyetle ilgili yapılan bazı giderler birkaç hesap dönemini ilgilendirebilir. Bu oluşan giderlerin ne kadarının cari yıla, ne kadarının önümüzdeki yıl ya da yıllara ait olduğunun hesaplanması gerekir (Gökgöz, 2013: 18).

Faaliyetler Arası Transfer ve Öz Tüketim Sorunu

Tarımsal faaliyet yürüten işletmelerde çalışanların elde ettiği ürünlerin bir kısmını kendileri tüketmektedir. Ayrıca tarımsal ürün başka bir tarımsal faaliyetin

girdisi de olabilmektedir. Bu nedenle faaliyetler arası transferlerde ve öz tüketimde maliyetlerin doğru hesaplanamayacağı görüşü hâkim olmaktadır. Bunun nedeni de hesaplama yapılırken subjektif değerlendirme yapılacak olmasıdır (Gökgöz, 2013: 18).

Biyolojik Dönüşüm Sorunu

Canlı varlıkların temel özelliği olan canlı olmalarından kaynaklanan büyüme nedeniyle değer artışlarının veya yaşlanma ve kurumadan kaynaklanan değer azalışlarının mali tablolarda yer alıp almayacağı veya alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu büyük bir sorun oluşturmaktadır (Gökgöz, 2013: 18).

Vergi Mevzuatı Sorunu

Muhasebe sistemi bir bilgi aracıdır. Ancak tarım işletmecileri muhasebe kayıtlarını karar verme aşamasından çok, vergi mevzuatı zorunlu tuttuğu için tutmaktadır. Ülkemizde tarımsal faaliyet muhasebesine genel olarak bakıldığında 1960 yılına kadar herhangi bir muhasebe kaydını gerektirmemesi ve 1964'ten sonra çiftçilik yapanların %90'ının vergi dışı bırakılması gibi nedenler tarımsal faaliyet muhasebesinin yaygınlaşmasını engellemektedir (Gökgöz, 2013: 19).

Tekdüzen Hesap Planı İle İlgili Sorunlar

Canlı varlıkların özellikleri göz önüne alındığında, işletmelerdeki diğer varlıklardan ayrıldığı ve ayrı bir hesap grubunda gösterilmesi gerektiği görülmektedir. Ancak hali hazırdaki hesap planında canlı varlıkların yazılabileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Sadece taslak aşamasında olan çalışmalar bulunmaktadır.

Bilgisizlik Sorunu

Tarımsal faaliyet muhasebesinin uygulanmasındaki zorluklarından biri de, çiftçilerin büyük bir bölümünün bu konuda gönülsüz davranmasıdır. Çünkü çiftçiler muhasebenin faydaları hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Bu isteksiz davranmalarının başlıca sebebi de çiftçilerin, küçük tarım işletmesi şeklinde faaliyetlerini sürdürmeleridir (Tokay ve Deran, 2011: 44).

Bu sorunlar karşısında, tarımda muhasebenin uygulanması ve yaygınlaştırılmasının imkânsız olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Tarım muhasebesinin yaygınlaştırılması için Ziraat Bankası, Tarım Kredi Kooperatifleri, üniversiteler gibi çiftçi ile doğrudan ilişkili kurum ve kuruluşlar kullanılarak, muhasebenin faydaları

anlatılabilir. Bunun yanında çiftçilere yardımcı olmak için, belirli bölgelerde muhasebe büroları da kurulabilir (Tokay ve Deran, 2011: 44-45).

1.4. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı

Son zamanlarda tarım işletmelerinin sayısının artması, daha profesyonel bir şekilde yönetilmesi, iş hacimlerinin büyüyerek çok ortaklı hale gelmesi, kredi veren kuruluşların subjektif kriterler yerine daha objektif kriterlerini kullanması gibi gelişmeler sayesinde tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardın oluşturulması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu konuda Uluslararası Muhasebe Komitesi (IASC), 1990'lı yılların ortalarında bu konuda standart oluşturmayı gündeme almıştır.

Ülkemizde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarihinde ve 26090 nolu resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu standardı uluslararası finansal raporlama standarda uygun hale getirmek için;

- a) 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı resmi gazetede yayımlanan 63 sıra no'lu
- b)) 13.08.2007 tarih ve 26966 sayılı resmi gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu
- c)) 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı resmi gazetede yayımlanan 113 sıra no'lu
- d)) 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı resmi gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu
- e)) 08.01.2009 tarih ve 27107 sayılı resmi gazetede yayımlanan 138 sıra no'lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>).

1.4.1. Amaç

Tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme ve raporlama kıstaslarını belirleyen bu standart, Net Gerçekleşebilir Değer ile canlı varlık ve tarımsal mamullerin değerlendirilmesi durumunda izlenecek yolları gösterir. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin TMS 2: Stoklar, TMS 16: Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları çerçevesinde değerlendirileceğini vurgulamaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 607). TMS 41

Tarımsal faaliyet standardının amacı; tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak yapılacak muhasebe kayıt yöntemlerini ve bunlara ilişkin açıklamaların nasıl yapılacağı hakkında yol göstermektir (<http://www.kgk.gov.tr>).

1.4.2. Kapsam

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) :41 Tarımsal faaliyetlerle ilgili olan canlı varlıklar ile hasat edilmemiş tarımsal ürünlerinin yanında bu faaliyetlerle ilgili devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bu standart hasat sonrasındaki süreçle ilgilenmez. Çünkü hasat sonrası TMS:2 Stoklar Kapsamında değerlendirilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007:607). Amacı tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi olan bu standardın kapsamını oluşturan unsurlar (TMS 41, md.1);

a) Canlı varlıklar,

b) Hasat aşamasında oluşan tarımsal ürünler,

c) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin olarak koşullu veya koşulsuz yapılan devlet teşvikleri (TMS 41, md.34-35).

Bunun yanında TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetle ilgili arsa (TMS 16 maddi duran varlıklar ve TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkuller) ve tarımsal faaliyetle maddi olmayan duran varlıklara (TMS 38 maddi olmayan duran varlıklar) uygulanmaz (TMS 41, md.2).

Kısaca standart, sadece tarımla ilgili unsurlar taşıyan canlı varlıklara uygulanır. Canlı varlıkların biyolojik dönüşümleri tamamlanmasından sonra TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi sona erdirilir. Örneğin şekerpancarının hasadı bittikten sonra şekerpancarı “stok” olarak ele alınır ve TMS 2 stoklar hükümleri geçerli olur (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1090).

TMS 41 Standardı canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası tarımsal ürünlerle ilgili örneklere yer vermektedir. Bu örnekleri aşağıdaki şekilde göstermek mümkün olacaktır (TMS 41, md.4).

Tablo 1. 10. Türkiye Muhasebe Standartları Canlı Varlıklar Örneği

CANLI VARLIK	TARIMSAL ÜRÜN	HASAT SONRASI ÜRÜN
Koyun	Yün	Halı
Ağaç	Kütük	Kereste
Bitki	Pamuk	İplik, Giysi
Bitki	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Kesilmiş sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş Meyve

1.4.3. Standartla İlgili Kavramlar

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41; Tarımsal Faaliyetler, Tarımsal Ürün, Biyolojik(canlı) Varlık, Biyolojik Dönüşüm, Canlı Varlık Grubu, Hasat, Aktif Piyasa, Devreden Tutar, Defter Değeri, Gerçeğe Uygun Değer ve Devlet Teşvikleri tanımı yapmıştır. Bunların kavramlar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

a) Tarımsal Faaliyetler: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir (TMS 41, md.6).

Canlı varlıkların tarımsal ürünlere dönüştürülmesine balıktan havyar elde edilmesi, farklı canlı varlıklar oluşmasına da sığırın doğumu örnek verilebilir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 109). Standardın beşinci maddesine göre tarımsal faaliyet olarak hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği olarak sıralanabilir. Standart incelendiğinde bu tarımsal faaliyetlerin bazı ortak özellikleri vardır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1091). Bunlar;

Değişim Kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. (TMS 41, Md.6a).Yani büyüme, çürüme, üreme ve bozulma özelliklerine sahip olan canlı varlıkların biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğini taşımaktadır (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 109).

Değişimin Yönetilmesi: Varlıkların değişimi yönetilmesini ifade eder (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012: 109). Yönetimin, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir (TMS 41, md.6b).

Değişimin Ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, hacim, ağırlık, fiber uzunluğu ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir (TMS 41, md.6c).

İşletmenin yönetemediği hiçbir faaliyet bu standart kapsamında değerlendirilmez. Örnek olarak balık çiftliğinde yetiştirilen balık standart kapsamında iken denizden tutulan balık bu standardın kapsamına girmez (Örten, kaval ve Karapınar, 2007: 608).

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet olarak değerlendirilip TMS 41 hükümlerinin uygulanması için bu üç tane kıstasının olması gerekiyor olsa da en önemlisi ya da belirleyici olanı faaliyetlerin yönetilebilirliğidir. Örneğin balık çiftliğinde balık yetiştirmek tarımsal faaliyettir. Ancak denizden balık avlamak tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmez (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1092).

b) Tarımsal Ürün: işletmenin canlı varlıkları, hasadı yapılmış üründür (TMS 41, Md.5). Diğer bir ifade ile işletmenin biyolojik varlıklardan satmak, işlemek veya tüketmek için bekletilen hasadı yapılmış üründür (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1092).

c) Canlı Varlık: Yaşayan hayvan ve bitkidir (TMS 41, Md.5). Tarımsal faaliyetlerin temel unsuru olan canlı varlıkların dönüşümü sonucu iki kazanım elde edilir. Bunların ilki varlığın değişmesi ya da farklılaşması iken, ikincisi ise başlangıçta tarımsal ürün olarak nitelendirilen ayrılabilir ürünlerin oluşturulmasıdır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1092).

d) Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir (TMS 41, Md.5). Bu sürece

bitkilerden meyve ve yaprak, hayvanlardan süt ve yavru elde edilmesi örnektir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1092).

e) Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ve canlı varlığın yaşam süresinin sona ermesidir (TMS 41, md.5).

f) Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğuna canlı varlık grubu denir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1092). Hayvan ve bitki toplulukları yaş, cins, tür gibi faktörlere bağlı olarak farklı şekilde sınıflandırmak mümkündür.

Standarda göre canlı varlık grubunun tüketilen ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayırım yapılmıştır. Su ürünlerine uygunluğu açısından da olgunlaşmış ve olgunlaşmamış ayırımı uygun olmaktadır. Bunların açıklaması konunun daha net anlaşılması açısından önemli olacaktır.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) :41'in 44. Maddesine göre tüketilebilir canlı varlıkları hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa sunulan varlıklar oluşturmaktadır. Tüketilebilir canlı varlık grubu dışında kalan, düzenli olarak belirli dönemlerde hasat edilen varlıklara da taşıyıcı canlı varlıklar denilir. Örneğin çilek ve üzüm düzenli aralıklarla hasat edilen canlı varlıklardır. Diğer unsur olan olgunlaşmış canlı varlıkları hasat edilebilir özelliğe sahip veya düzenli aralıklarla da hasat edilmeleri mümkün olan canlı varlıkları kapsar. Son olarak ise henüz hasat edilebilir duruma gelmeyen, tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan oluşur (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 110).

g) Aktif Piyasa: Piyasada ticareti yapılan malların homojen, bu malların piyasada alıcısı ve satıcısının mevcut olduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından bilindiği piyasalar olarak kabul edilir.

ğ) Gerçeğe Uygun Değer: Birçok muhasebe standardında geçen gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli olan gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutardır.

h) Defter değeri: Varlığın finansal durum tablosunda (bilanço) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir (TMS 41, md.8)

1.4.4. Tarımsal Ürünün Aktife Alınması

Standart, her canlı varlık ya da tarımsal ürün için tek tek gerçeğe uygun değer hesaplanmasının zor, karmaşık ve zaman alacağından, canlı varlık ya da tarımsal ürünlerin yaş veya kalite gibi önemli özelliklere göre gruplandırılarak, gerçeğe uygun değerlerinin belirleneceğini belirtmiştir (Akdoğan ve vd, 2011: 547). Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini belirleyen TMS 41'nin 10. Maddesine göre canlı bir varlık veya tarımsal bir ürünün muhasebeleştirilmesi için üç koşulun gerçekleşmesi gerekir. Bunlar (TMS 41, md.10);

- 1) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün işletme tarafından geçmiş olayların sonucu olarak kontrol edilmekte olması (TMS 41, md.10a),
- 2) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması(TMS 41, md.10b),
- 3) Ayrıca varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekir (TMS 41, md.10c).

Buradan anlaşıldığı gibi canlı varlıklar satıştan veya hasattan önce kayda alınması gerekir. Örnek vermek gerekirse buğday yetiştiren bir tarım işletmesinin katlandığı hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerini hasattan önce kayda alınır (Arzova ve Poroy, 2006: 138).

1.4.5. Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

Canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler ilk muhasebeleştirildikleri zamanda ve her raporlama dönemi sonunda, bu standardın 30. Maddesinde belirtilen Gerçeğe Uygun Değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerinden o varlığın satış maliyetlerinin düşülmesiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir (Kırlıoğlu ve Gökgöz, 2012: 111). Bu standardın 30. maddesi bu durumu açıklamıştır. Öncelikle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülebileceği varsayılmıştır. Ancak canlı varlıkların piyasa fiyatı olmayan ve Gerçeğe Uygun Değerinin alternatifinin tahminlerinin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildiği anda yok edilir. Bu durumda canlı varlığın değeri varlığın maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi ile ölçülür (TMS 41, md.30).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri belirlenirken izlenecek yöntem aktif bir piyasanın olup olmamasına göre değişir. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa olduğunda bu piyasada açıklanan fiyattır (TMS 41, md.17). Aktif bir piyasanın olmaması durumunda (TMS 41, md.18a, 18b, 18c);

- a) işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması nedeniyle, en son piyasa işlem fiyatı,
- b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- c) Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektörel emsalleri olarak belirlenir.

Gerçeğe Uygun Değerin piyasa fiyatına göre belirlenemediği durumlarda, kullanılacak olan model ve tekniklerin başında net bugünkü değer yöntemi gelir. Bu modelin en önemli girdisi ise indirim oranıdır. Bu oranda işletmeden işletmeye veya varlıktan varlığa farklılık gösterir. Ayrıca burada varlığa veya yükümlülüğe ilişkin nakit akışlarının da tahmin edilmesi gerekir. Ülkemizi düşündüğümüz zaman bu modellerde güvenilir bilginin elde edilmesinin de oldukça zor olduğu da bir gerçektir. Bunun bir sonucu olarak da gerçeğe uygun değerın yanlış olması nedeniyle finansal tablolarda da yanlış gösterilecektir (Arzova ve Poroy, 2006: 141).

Canlı varlıkların mevcut durumu göz alınarak beklenen net nakit akışları belirlenmektedir. Şu andaki durum hasat ve satış işlemleri gibi canlı varlığın değişimi sonucunda değerinde artışa yol açacak durumları göstermez (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 632).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ilk kayda alma ve her değerleme tarihinde gerçeğe uygun değerle değerlemeden kaynaklanan gerçekleşmemiş kar veya zararların kayda alınmasını gerektirir. Bu standart değer değişmesinden kaynaklanan kar veya zararın direkt gelir tablosuna yansıtılabildiği gibi, bazı standartlardaki uygulamaya göre ise varlığın değer düşüklüğü sonucu ortaya çıkan kar veya zararın direk gelir tablosuna yansıtılmasının yanında özkaynak kalemi olarak da kayıt altına alınabildiği görülmektedir. Buradaki sorun muhasebenin temel kavramından olan ihtiyatlılık kavramı ile çelişmesidir (Arzova ve Poroy, 2006: 142).

1.4.6. Canlı Varlıklarda Amortisman İşlemleri

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmeleri için satın aldıkları ve cari dönemde paraya dönüştüremeyecekleri varlıkları maddi duran varlıklar olarak ifade edilmektedir. Maddi duran varlıklar satın alındığı zaman ya da inşa edildikleri zaman maliyet bedeli esas alınarak aktifleştirilirler ve amortisman ile de gider haline getirilir (Dokur ve Kaygusuz, 2009: 190).

Amortismanlar farklı alanlarda tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir. Amortisman; duran varlıkların kullanılması ve teknolojik ilerleme sonucu eskime, yıpranma ve modası geçmesi nedeni ile maddi duran varlığın değerinde meydana gelen azalışlardır. Amortisman ayırmak için değerlendirme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olmasının yanında değer de belli bir tutarı da aşması beklenir.

Yıllık amortisman tutarı, duran varlığın maliyet bedelinin faydalı ömrüne bölünerek elde edilir. Eğer varlığın faydalı ömrünün sonunda hurda değerinin olacağı düşünülürse maliyet değerinden hurda değeri düşülerek bulunan değer üzerinden amortisman hesaplanır (Çetiner, 2008: 98-99).

Canlı varlıkların, duran varlıklar gibi belirli bir ekonomik ömre sahip olduğundan dolayı amortisman tabi olması gerekir. Balık üretiminde balıkları dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Balık üretiminde üretimin gerçekleştirilebilmesi için yumurtaların alındığı anaç balıklar duran varlıklar olarak değerlendirilir. Daha sonra yumurtalardan çıkartılıp büyütülüp belli bir yaşa geldikten sonra ise dönen varlıklar grubuna girer. Bilindiği üzere dönen varlık grubunda amortisman yoktur. Ama duran varlık olarak kabul ettiğimiz anaç balıklar amortisman tabi tutulur (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 115).

Canlı varlıklara amortisman ayırma tabi tutmak ayrıca özen gösterilmesi gereken bir konudur. Çünkü canlı varlıkların hangilerine amortisman ayırmak gerekir, amortisman ayıracaksak ne kadar süre bunu devam ettirmek gerektiği ayrıca bir araştırma konusudur.

Türkiye Muhasebe Standardı(TMS):41 tarımsal faaliyetler incelendiğinde amortismanla ilgili açıklayıcı bir bilgi bulunmamaktadır. Amortismanla ilgili açıklamalar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer almıştır. Fakat TMS 16 ile VUK arasında amortisman uygulamaları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre amortismana tabi değer; varlığın kalıntı ya da hurda değeri çıkartılarak elde edilir. Bu değer üzerinden de amortisman hesaplanır. Genelde amortisman ayırma süresi o varlığın yararlı ömrünü dikkate alınarak dağıtılır. Ancak VUK’ unda yararlı ömürler önceden belirlenmiştir ve ona göre bir yol izlenir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 115).

1.4.7. Canlı Varlıklarda Kar veya Zararın Hesaplanması

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi ile elde edilen kazanç veya zarar ile ya da ilgili varlığın değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya zarar olduğu dönem kar veya zarar olarak dikkate alınır (TMS 41, md.26).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi anında doğan kazanç ya da zarar, olduğu dönemindeki kar veya zarar hesaplamasında üzerinde durulur (TMS 41, md.28). Yani tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kar ortaya çıkabileceği gibi zarar da ortaya çıkabilir. Tarımsal ürünlerin ya da canlı varlıkların karın ya da zararın tespitinde varlığın gerçeğe uygun değerinden satış ile ilgili maliyetlerin düşülmesi sonucu elde edilir. Kısaca gerçeğe uygun değer satış maliyetinden daha büyük ise kar ortaya çıkarken tersi durumda ise zarar ortaya çıkar (TMS 41, md.27, md.29). Bu durumu şu şekilde formülleştirmek mümkündür.

$$(\text{Gerçeğe Uygun Değer}) > (\text{Satış ile İlgili Maliyetler}) \Rightarrow \text{KAR}$$

$$(\text{Gerçeğe Uygun Değer}) < (\text{Satış ile İlgili Maliyetler}) \Rightarrow \text{ZARAR}$$

1.4.8. Tarımsal Faaliyetlerde Devlet Teşvikleri

Devlet, tarım kesimini teşvik etmek amacıyla ucuz girdi temini, faizi düşük tarımsal krediler, vergi, resim ve harçlarda indirim ve muafiyet, tarımsal ürün

fiyatlarında istikrar sağlayarak ve üretimi sınırlandırarak politikalar geliştirebilmektedir (Orhan, 1999: 55).

TMS 41, gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerle ilgili devlet teşviklerinin mali tablolara alınması veya kar-zarar hesaplamada dikkate alınmasını, devlet teşviklerinin koşullu ve koşulsuz olması durumuna göre ikiye ayırmıştır (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 116).

Canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri, bu teşviklerin sadece ve sadece alacak haline gelmesi ile kar veya zararda kayıt altına alınır (TMS 41, md.34). Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; işletmenin tarımsal faaliyetlerde bulunmaması dahil olsa da, devlet teşviklerin şartlı verilmesi durumunda bu devlet teşvikinin şartları oluştuğunda kazanç yada zarar kayda alınır (TMS 41, md.35). Örneğin tarımsal faaliyetler içerisinde balıkçılıkla uğraşan bir balık çiftliğinin devletten aldığı teşvikin şartı sadece bir balık türünün 5 yıl süre ile üretmesi olsun diyelim. Bu durumda bu koşulların sağlanmaması halinde devlet teşvikini geri isteyebilir. Bu yüzden de devlet teşvikinin belirlenen süre dolmadan kayda alınmaması gerekir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012:116).

Bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının çıkarılması ile belirlenmiş bir canlı varlığa ilişkin ise; “TMS 20 Devlet teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı geçerlidir (TMS 41, md.37).

TMS: 41’e göre herhangi bir devlet teşvikinin TMS 20’ye göre iki uygulamayı öngörmüştür. Buna göre gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş bir varlığa ilişkin olması ve söz konusu devlet teşvikinin işletmenin belirli bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumlarıdır. TMS 20’ye göre yalnız, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devletin teşvikleri için uygulanır (TMS 41, md.38).

1.4.9. Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar

Ekonomilerin ve işletmelerin büyümesi ile tarım işletmelerinde de finansal tablolar karmaşık bir hale gelmiştir. Kullanıcıların bu tabloları anlayabilmesi için ayrıntıların göz önüne serilmesi gerekmektedir. Bu yüzden de TMS 41, mali tablolarda yer almayan bazı bilgilerin açıklanması gerektiğini belirtmektedir. Bunları standart şöyle sıralamıştır (TMS 41, md. 46);

a) işletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerin niteliği,

b) işletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçüm ve tahminleri.

Ayrıca standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olan ancak mali tablolarda yer almayan aşağıdaki durumların açıklanmasını gerekli kılmaktadır. Bunlar (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 116);

a) tasarruf hakkı sınırlandırılmış defter değeri kadar ipotek altına alınmış canlı varlıkların defter değeri,

b) canlı varlıkların geliştirilmesini için gerekli taahhüt tutarları,

c) finansal risk yönetim stratejileridir.

İşletmeler her bir canlı varlık ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerini belirlemede izlenen yolun, yöntemin ve varsayımların açıklanmasını gerekli kılar (TMS 41, md. 50).

İşletmeler kayıtlarına aldığı değerler ile dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını sunar. Bu mutabakatı aşağıda belirtilen maddeleri kapsamaktadır (TMS 41, md. 50). Bunlar;

a) Satış maliyeti ile gerçeğe uygun değer arasındaki farktan kaynaklanan kar ya da zarar,

b) Satın almalarından kaynaklanan artış,

c) Satışlar ve satış amaçlı elde bulundurulmuş canlı varlıkların, TFRS 5 kapsamında kaynaklanan azalışlar,

d) Hasattan kaynaklanan azalışlar,

- e) İşletmelerin birleşmelerinden kaynaklanan artışlar,
- f) İşletmelerin kullanıcılarına sunmuş olduğu finansal tablolarda kullanılan para biriminin değişmesiyle ortaya çıkan net kur farkları,
- g) Diğer değişiklikler.

TMS 41, madde 30'da belirttiği gibi canlı varlıkların dönem sonundaki maliyetlerinin birikmiş amortisman ve birikmiş olan değer düşüklüğü karşılıklarının çıkarılması durumunda işletme finansal tablolarının dipnotlarında şu altı hususu açıklaması gerekir. Bunlar (TMS 41, md. 54);

- a) Canlı varlığın türü,
- b) Gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesinin nedeni ya da nedenleri,
- c) Şartlar uygun olursa gerçeğe uygun değer muhtemel tahmin aralıkları,
- d) Kullanılan amortisman yöntemi,
- e) Faydalı ömür veya kullanılan amortisman oranları,
- f) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanlarıdır.

TMS 41, devlet teşviklerinin finansal tablolarda nasıl yer alacağı konusunda işletmelere bir yol haritası çizmiştir. Buna göre (TMS 41, md. 57);

- a) Devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı,
- b) Devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller,
- c) Devlet teşviklerinde meydana gelecek ya da gelmesi beklenen önemli düşüşler.

İKİNCİ BÖLÜM

SU ÜRÜNLERİ VE SU ÜRÜNLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Su Ürünleri

Ülkemizde su ürünleri yetiştiriciliği, ülke ekonomimize üretim, ihracat, istihdam ve özellikle kırsal alandaki kalkınma açısından büyük katkıda bulunan tarımsal ve endüstriyel bir faaliyettir (Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013: 1).

Son elli yıllık süreç incelendiği zaman su ürünleri eğitim merkezlerinin kurulması ve hızlı teknolojik transferler ile gelişim gösteren bu sektör, Gıda ve Tarım Teşkilatı (FAO) tarafından dünyada en hızlı büyüme sağlamış gıda sektörü olarak gösterilmiştir (Tüfekçi, 2010:19). Ülkemizde bu durumu göz önünde bulundurmuş ve çeşitli teşvik sistemleri ile su ürünleri sektörünü desteklemiştir. Özellikle 2003 yılından itibaren kültür balıkçılığının geliştirilmesi için direkt olarak ürün desteği verilmeye başlanmıştır. Bu uygulamanın sonucu olarak da 2000’li yılların başlarında 79.000 ton olan su ürünleri yetiştiriciliği 2012 yılında 212.000 tona yükselmiştir. Son on yıllık süreçte alabalıkta 80.000 ton, çipura da 19.000 ton ve levrek üretiminde ise 51.000 ton artış sağlanmıştır. Ayrıca yeni türlerin üretimine başlanmıştır. Su ürünleri açısından ülkemiz, Avrupa ülkeleri içinde alabalıkta birinci ve çipura ve levrekte ise ikinci sıraya ulaşmıştır (Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013:1).

Standartta da belirtildiği gibi hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (TMS 41, Md.6) alanlarını içerisine alması nedeniyle tarımsal faaliyetler denilince oldukça geniş bir faaliyet alanını kapsamaktadır. Bu yüzden su ürünlerinin tanımlanması konuyu daha anlaşılır kılacaktır.

Deniz ve iç sulardaki hayvansal olabildiği gibi bitkisel canlılar topluluğu olup, kaynak olarak da işletilmeleri, açık deniz balıkçılığını ve ilgili konuları kapsayan disiplinli bir konu olan su ürünlerinin yetiştiriciliği dünya besin gereksiniminin önemli bir kısmını karşılayan bir endüstridir (Tüfekçi, 2010:19). İlk defa M.Ö. 2000 yıllarında Çin’de başladığı sanılan su ürünleri yetiştiriciliği veya akuakültür: hayvansal ve bitkisel

su canlılarının kontrollü veya yarı kontrollü koşullar altında insan gıdası, stok takviyesi, süs ve bilimsel amaçlarla yetiştirilmesi olarak tanımlanabilir (Çelikkale, Düzgüneş ve Okumuş, 1999:89). Tanımda da görüldüğü gibi su ürünleri yetiştiriciliği, çok çeşitli faaliyetleri içeren bir kavramdır.

Türkiye’de su ürünleri yetiştiriciliğinde üç tür üretim sistemi kullanılmaktadır. Birincisi daha çok midye yetiştiriciliğinde kullanılan ekstansif-az yoğun sistem, ikincisi sazan yetiştirmek için kullanılan yarı entansif-yarı yoğun sistem ve sonuncusu olan entansif-yoğun sistem de alabalık, çipura, levrek ve karides yetiştiriciliğinde kullanılmaktadır (Tüfekçi, 2010: 21).

Türkiye’nin geniş bir iç su potansiyeline sahip olması ve üç tarafının da denizlerle çevrili olması oldukça büyük bir alanda balıkçılık faaliyetinde bulunulmasına imkân sağlamaktadır. Bunun sonucu olarak da balıkçılık sektörü önemli hale gelmiştir. Bu kadar zengin deniz ve iç su kaynakları olmasına rağmen Türkiye’deki su ürünleri üretiminin kaynaklara bakıldığında yeterli olduğu söylenemez (Çelikkale, Düzgüneş ve Okumuş, 1999:533). Türkiye ‘de yapılan balık avcılığını; Amatör kıyı, Profesyonel kıyı ve uzun menzil balıkçılığı olarak üç grup altında toplamak mümkündür (Çelikkale, Düzgüneş ve Okumuş, 1999: 89).

Diğer bir konu ise bu kadar büyük bir su ürünleri potansiyeli olmasına rağmen ülkemizde 1969 yılına kadar balıkçılıkla ilgili bir kanunun ortaya konulmamış olmasıdır. Ancak 1969 yılında “Su Ürünleri Kanun Tasarısı” hazırlanmış ve balıkçılık yönetiminin Tarım Bakanlığının sorumluluğuna ve daha sonra da kanunun kabulü ile de 1971-1985 yılları arasında tek elde toplanmıştır (Tüfekçi, 2010:35).

2.2. Su Ürünlerinin Sınıflandırılması

Su ürünleri farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmamızda birinci sınıflamada su ürünlerin satın alma ve kalma durumu ile canlı olma kriterleri göz önüne alınırken ikinci sınıflamada ise olgunlaşmış ve olgunlaşmamış varlıklar olarak değerlendirilecektir.

2.2.1. İşletmede Satın alma ve/veya Kalma Durumu ile Canlı Olma Niteliğinin Değişmesine Göre Su Ürünleri

Bu sınıflandırma ile su ürünleri ikiye ayrılmıştır. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz.

2.2.1.1. Bir Yılda Satılacak ve/veya Canlı Olma Niteliğini Değiştirecek Su Ürünleri

Satmak ya da kullanmak amacı ile işletmenin edindiği su ürünlerinin bir yıl içinde satılacak veya bir yıl içinde kullanılacak ve canlı olma özelliğini yitirmesi durumunda bu kategoriye alınır.

2.2.1.2. Bir Yıldan Daha Uzun Sürelerle İşletmede Kalacak Su Ürünleri

Bu kategorideki su ürünleri, işletmede ya bir yıldan daha uzun süre kalacak ya da bir yıldan daha uzun süre canlı olma özelliğini ya da niteliğini taşıyanlardır.

2.2.2. Olgunlaşma Niteliğine Göre Su Ürünleri

Su ürünleri, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak sınıflandırılabilir.

2.2.2.1. Olgunlaşmış Su Ürünleri

Hasat edilebilir özellik taşıyan veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri olası olan su ürünlerine olgunlaşmış su ürünleri denir (TMS 41, Md.45.). Satışa konu olan ya da hasat edilen varlıklar tüketilebilir su ürünler iken, kendiliğinden teşekkül eden ürünlere ise taşıyıcı su ürünleri denir (TMS 41, Md. 44).

2.2.2.2. Olgunlaşmamış Su Ürünleri

Olgunlaşmamış canlı varlıklar; olgunlaşmış canlı varlıkların dışında kalan canlı varlıklar veya henüz hasat edilebilme özelliği göstermeyen canlı varlıklardır (Sanık ve Özerhan, 2012:783).

Olgunlaşmış su ürünlerinin aksine belirli dönemlerle hasat edilebilmeleri olası olmayan ve hasat edilebilir nitelik kazanmayan ürünlere olgunlaşmamış su ürünleri denir (Tüfekçi, 2010:35) .

2.3. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Devlet Teşvikleri

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olan Türkiye Muhasebe Standardı 20'ye göre (TMS 20) devlet teşvikleri; işletme faaliyet konuları ile alakalı belirli şartları sağlaması veya gelecekte bu şartı yerine getirme şartı ile işletmeye devlet tarafından aktarılan kaynaklardır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 324).

Tablo 2. 1. Alabalık, Çipura-Levrek Destekleri (Milyon TL)

Yıllar	Alabalık	Çipura-Levrek
2003	1.072	-
2004	4.200	6.301
2005	8.651	20.084
2006	21.607	25.765
2007	23.758	47.535
2008	28.797	43.850
2009	19.181	50.578
2010	50.775	59.638
2011	65.770	60.062
2012	54.770	37.974
Toplam	298.394	361.787

Kaynak: Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013,21.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi alabalık desteklemelerinde 2011 yılına göre 2012 yılında %17 oranında azalırken, çipura-levrek desteklemelerinde ise azalış oranı %37'dir.

Girdi maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle haksız bir rekabet ortaya konulmaktadır. Bu nedenle su ürünleri yetiştiriciliğinde yapılacak devlet teşviklerinin önemi bir kat daha artmaktadır.

Su ürünleri sektörüne yapılacak devlet teşviklerinin faydalarını şu şekilde sıralamak mümkündür. Bunlar (Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013:1);

- Ülkemizde çok yüksel olan girdi maliyetlerinin düşürülmesinde desteklemelerin sektöre olan katkısı oldukça büyüktür. Özellikle ihracatta karşılaşılan haksız rekabetin önlenmesinde önemli bir fırsat yaratmıştır.

- b) Kayıt dışı satışların önlenmesinin yanında iç ve dış pazarlara sunulan balık arzında bir istikrara kavuşması sağlanmıştır. Örneğin 2003 yılında üreticilerin sadece %10'u kayıt sistemine dahil iken 2013'de bu oran %95'lere ulaşmıştır.
- c) Modern ve ileri teknolojilerin kullanmasının yanı sıra alt yapıların gelişmesinde bu teşviklerin çok büyük katkısı olmuştur.
- d) Yeterli olmasa da sektöre yeni üretim tekniklerinin girmesinde ve off-store işletmelerine geçişte bir katkı sağlamıştır.

2.4. Su Ürünleri Sektörünün Karşılaştığı Sorunlar

Her sektörde olduğu gibi su ürünleri sektöründe de kendine has sorunları vardır. Bu sorunların tespit edilmesi, sorunların çözüme kavuşturulması için oldukça önemlidir. Bu sorunları şu şekilde sıralayabiliriz (Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013:2);

- a) Son iki yılda sektörün görüşü ve sektöre ilişkin ekonomik analiz yapılmadan hazırlanan destekleme programları sektörün ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olmamıştır. Örneğin doğrudan ürün desteğine kilogram başına verilen destekleme fiyatı artmazken, desteklenen üretim kapasitelerinin daha da aşağılara çekilmesi büyük ölçekli işletmeleri adeta cezalandırmaktadır.
- b) Birçok çabaya rağmen iç pazardaki tüketimin yıllarca kişi başına 6 ile 8 kg arasında değişmesi, artışın sağlanamaması nedeniyle iç pazarda genişleme sağlanamamıştır.
- c) Girdi maliyetlerinin yüksek olduğu bu sektörde ihracatta haksız rekabet yaratmaktadır. Bu nedenle ihracat fiyatları düşmektedir. İhracatta sağlanan miktardaki artış fiyatta görülmemektedir. Bu yüzden de Pazar kaybını önlemek amacıyla ve yeni pazarlar kazanmak için çok küçük kar marjıyla ihracat yapmak zorunda kalınmaktadır.

Su ürünleri sektöründe ihracatta rekabet edilebilmesi için sektördeki sorunların ortadan kaldırılması gerekir. Bunun için yapılması gerekenleri şöyle sıralayabiliriz (Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, 2013: 5-6);

- a) Destekleme programı uygulanmasının sürdürülmesi,

- b) Yetiştirilen ürünlere verilen kg başına verilen desteğin yıllık enflasyon oranları oranında arttırılmalıdır.
- c) Orkinos üreticilere de destekleme kapsamında olmalıdır.
- d) Yenilenebilir enerji kullanan işletmelere ek destek sağlanmalıdır.
- e) İllerde üretici birliklerinin kurulması teşvik edilmelidir.
- f) Et ve süt kurumu genel müdürlüğü devreye sokularak, balıkta da müdahale alımlarının yapılması sağlanmalıdır.
- g) Bakanlığa verilen destekleme ödeneği içerisinde su ürünleri yetiştiriciliği sektörüne ayrılan pay artırılmalı ve bunun için çaba harcanmalıdır.

2.5. Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin karar almada kullandıkları en önemli unsur olan muhasebe: işletme ile ilgili verilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirin bilgi sistemidir. Ancak işletme ile ilgili her veri muhasebenin konusunu oluşturmaz. Bu nedenle muhasebe işletme ile ilgili olan verilerin para ile ölçülebilen veri olması beklenir (Yükçü, 2011:19).

Su ürünleri canlı bir varlık olduğundan dolayı TMS 41'deki canlı varlık yerine su ürünleri ifadesi kullanılabilir. Tarımsal faaliyet olan su ürünleri yetiştiriciliği geniş kapsamlıdır. Tarımsal faaliyetle ilgili standardın altıncı maddesindeki tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri tarımsal bir faaliyet olan su ürünleri için de geçerli ortak özellikler olmaktadır. Bunlar:

- a) Değişim kapasitesine sahip olma,
- b) Değişimin yönetilmesi,
- c) Değişimin Ölçülmesi'dir.

Su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi TMS-41 Standardı'nda göre belirtilen temel ilke ve esaslarına göre yapılacaktır. Bu standart kapsamında temel kavramlardan biriside “gerçeğe uygun değer”dir. Gerçeğe Uygun Değer; bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda, karşılıklı pazarlık ortamında ortaya çıkan tutar olarak tanımlanmaktadır (TMS 41, Md. 8). Bir su

ürününün gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve konumu ile ilgilidir.

Bir işletme su ürünleri ve tarımsal ürünlerini ancak ve ancak (Tüfekçi, 2010: 115);

- a) İşletmenin, ilgili varlığın geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
 - b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye devredilmesi ve
 - c) Varlığın gerçeğe uygun değer ile maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesidir.
- bu şartların hepsinin aynı anda gerçekleştirilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

Büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olan canlı varlıkların, değişimlerini ve bu değişimlerin yönetilmesi ve değişimlerin hem kalite hem de miktar açısından izlenmesi gerekir. Bu yüzden de muhasebe tekdüzen hesap planında ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekir (Özulucan ve Deran, 2008:9). Bunun bir sonucu olarak Tekdüzen Hesap Planında dönen varlıklar olarak boş bırakılan 15 ve 16 no.lu gruplar ile duran varlıklar içinde boş bulunan 20 ve 21 no.lu gruplar canlı varlıklar için hesap grubu olarak kullanılabilir (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012: 118).

Tekdüzen hesap planında canlı varlıkların gösterilmesi ile ilgili tavsiye niteliğindeki çalışmaların sonucunda şu şekilde bir tablo düzenlemek mümkün olabilir.

Tablo 2. 2. Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Önerilen Hesaplar

16. CANLI VARLIKLAR	21. CANLI VARLIKLAR
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161. Bahçe Bitkileri	211. Meyve Vermeyen Ağaçlar
162. Canlı Kümes Varlıkları	212. Canlı Kümes Varlıkları
163. Canlı Su Hayvanları	213. Canlı Su Hayvanları
164. Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214. Canlı Büyükbaş Hayvanlar
165. Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215. Canlı Küçükbaş Hayvanlar
166. Diğer Canlı Varlıklar	216. Diğer Canlı Varlıklar
167	217. Birikmiş Amortisman
168	218. Yapılmakta Olan Canlı varlık Yatırımları
169.Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü (-)	219. Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü(-)

Kaynak: AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Şubat 2003, s.197-273; AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standardına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, İstanbul, 2007, s. 57-58.

Su ürünleri TMS 41’e göre net gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra maliyet değeri ile karşılaştırılır. Ortaya çıkacak olumlu ya da olumsuz sonuçta satış gelirleri ile ilişkilendirilerek gelir- gider tablosuna aktarılır. Değerleme sonucu oluşan farkların 60 hesap grubunda boş bırakılan 603-609 kodlu hesaplarda olan 604 canlı varlık değerleme farkları hesabı adı altında artışlar için 604.03 su ürünleri değer artışları, azalışlar için ise 604.13 su ürünleri değer azalışları alt hesaplarında izlemek veya takip etmek mümkündür. Diğer bir konu tarımsal faaliyetlerde meydana gelecek değerleme farkları 605 Tarımsal Ürün Değerleme Farkları Hesabı’nda açılacak alt hesaplarda takip edilebilir. Balıklardan elde edilen havyarın satışı söz konusu ise bu yumurtalar stok niteliğinde olduğundan dolayı 15 Stoklar hesabında açılacak olan 154 Tarımsal Ürünler Hesabı’nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Satılan canlı varlık maliyeti ise 624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti Hesabı’nda, Tarımsal ürünün maliyeti ise 625 Satılan tarımsal ürünün maliyeti hesabında izlenebilir. Tarımsal faaliyette bulunurken alınan devlet teşvikleri ise 527 Devlet Teşvikleri Hesabında İzlenmesi mümkün olabilir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012:118).

Yukarıda belirtilen hesap gruplarının ve hesapların kullanımı henüz günümüzde yoktur. Ancak tarımsal faaliyetle ilgili olan bu hesapların benimsenip kullanılması karar alıcıların özellikle yöneticilerin bilgi sağlamasında daha etkin olacaktır.

Bu hesapların açıklamasına geçmeden önce su ürünleri denilince akla gelen balıkların üretim yapısı ile hakkında bilgi vermek gerekir. Balıkların üretimi iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisinde kuluçkahaneden anaç balıktan yumurtası alınıp bundan elde edilen balık belli aşamaya yavru balık olarak nitelendirilen 2-3 gr olana büyütülüp satılır. İkincisi ise balık küçükken alınır ya havuzda ya da kafeste yetiştirilir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 119-120).

2.5.1. Canlı Varlıklar Hesap Grubu (16. Grup)

Canlı varlıklar hesap grubu, hesap planında 16 numaralı hesap grubunda, işletmelerin satmak yada işletmede kullanmak amacıyla edindiği canlı varlıklardan oluşur. Bu hesap grubunda açılacak hesaplarda en çok bir yıl içinde satılması veya canlı olma özelliğini kaybetme durumundaki varlıkların takibi yapılabilir. Yaşamını yitiren ve hasadı yapılmış olan canlı varlıklar bu hesap grubunda değil 15 stoklarda izlenmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46).

2.5.1.1. Canlı Su Hayvanları Hesabı

Satın alınan yavru balık ya da balıklar gibi bir yıllık su hayvanlarının izlendiği hesaba 163 Canlı Su Hayvanları hesabı denilebilir.

Aktif bir hesap olan canlı su hayvanları hesabı varlığın alış bedeli ve canlı su hayvanına yapılan harcamalara hesabın borcuna kaydedilir. Canlı su hayvanlarının olgunlaşmadan elden çıkarılması durumunda ise hesabın borcuna kayıt yapılabilir. Ancak burada dikkat edilecek husus ise hasadı yapılmış ürün stoka alınması durumunda, 152 mamullerin borcuna kayıt edilirken hasadı yapılmadan satılan ise 620 satılan malın maliyeti hesabına borç kayıt edip, bu hesabı da alacağına kaydetmek gerekmektedir (Tüfekçi, 2010: 133).

2.5.1.2. Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı

Canlı varlıkların değerlerindeki azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğünün izlendiği hesap 169 Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabıdır.

Canlı varlıklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri hesabının borcuna bu hesabın ise alacağına kayıt yapılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46-47).

2.5.2. Canlı Varlıklar Hesap Grubu (21. Grup)

Canlı varlıklar hesap grubu, işletmede bir yıldan daha uzun zaman kalacak olan canlı varlıklardan oluşur. 21 hesap grubundaki hesaplar bir yıldan daha uzun sürede

canlı olma özelliğini kaybedecek canlı hayvan varlıkları izlenir. 21 hesap grubunda önerilen “213 Canlı Su Varlıklar” hesabında canlı su varlıklarının takip edilmesi önerilmiştir (Tüfekçi, 2010: 138).

2.5.2.1. Canlı Su Hayvanları Hesabı

Canlı Su Hayvanları hesabında, damızlık olarak kullanılan çok yıllık su hayvanları izlenir.

Canlı su hayvanlar satın alındığında ve bu varlıklar için harcama yapıldığında hesabın borcuna, büyütüp de sattıktan sonra hesabın alacağına kayıt yapılır.

Envanter döneminde canlı su hayvanlarında meydana gelen artılar kar, azalışlar ise zarar olarak kaydedilir. Bunun için de 606 canlı Varlık Değerleme Farkları hesabı kullanılabilir (Tüfekçi, 2010: 139).

2.5.2.2. Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı

Dönem sonu itibarıyla diğer duran varlıklarda olduğu gibi canlı duran varlıklar için de 217 hesap kodu ile amortisman ayrılarak elde edilen ürünün maliyetine dahil edilir (Tüfekçi, 2010: 143).

2.5.2.3. Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı

218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabına, birden çok aşamada gerçekleşen varlıklarla ilgili yapılan giderlerin ve ortak nitelikli giderler, tali hesaplarda biriktirilerek uzun dönemli su hayvanı ile ilişkilendirerek yüklenebilir (Tüfekçi, 2010: 144).

2.5.2.4. Canlı Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı

Uzun dönemli canlı varlıkların değerlerinde önemli azalışların olması durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaptır (Tüfekçi, 2010: 145).

Yavru balık satın alımında nakliye giderinin ödenmesi

[illegible]

Giderlerin kayıt altına alınması

~~~~~

[illegible]

“”

50

|                  |        |
|------------------|--------|
| 721 DİG Yansıtma | 40.000 |
| 731 GÜG Yansıtma | 20.000 |

Giderlerin ürüne yüklenmesi

Eğer balıkların üretimi tamamlandı yani satışa hazır hale geldi ise;

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| 152 Mamuller            | 90.000 |
| 163 Canlı Su Hayvanları | 90.000 |

**Uygulama 6:** X işletmesinin satışa hazır durumdaki 60.000TL'lik balığın 80.000TL'ye KDV hariç satılmıştır.

|                               |        |        |
|-------------------------------|--------|--------|
| 100 Kasa                      | 94.400 |        |
| 600 Yurtiçi Satışlar          |        | 80.000 |
| 600.03 Balık Satışları:80.000 |        |        |
| 391. Hesaplanan KDV           |        | 14.400 |

Balıkların satışı

|                                     |        |        |
|-------------------------------------|--------|--------|
| 624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti   | 60.000 |        |
| 163 Canlı Su Hayvanları             |        | 60.000 |
| 163.40 Satışa Hazır Balıklar:60.000 |        |        |

Satılan Malın Maliyeti

Eğer balıkların üretimi tamamlanmış ise 624 no'lu hesap yerine 620 no'lu hesap, 163 canlı su hayvanlar yerine 152 mamuller hesabı kullanılmalıdır (Kırılıoğlu ve Gökgöz, 2012: 119-122).

**Uygulama 7:** X işletmesinin balıklarının kayıtlı değerinin 65.000TL olduğu görülmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda net gerçekleşebilir değerinin ise 73.000 TL olduğu anlaşılmıştır.

|                                       |       |       |
|---------------------------------------|-------|-------|
| 163 Canlı Su Hayvanları Hesabı        | 8.000 |       |
| 163.40 Satışa Hazır Balıklar:8.000    |       |       |
| 604 Canlı Su Var. Değ. Farkları       |       | 8.000 |
| 604.03 Su Ürünleri Değer Artışı:8.000 |       |       |

Varlığın Değer Artışı

**Uygulama 8:** X işletmesi balık üretim çiftliğinde kullanmak için damızlık balıkları KDV hariç 24.000 TL'ye peşin almıştır.



2.000

[illegible]

## 2.7. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Canlı Su Hayvanları Maliyetleri

**Tablo 2. 3. Su Ürünleri Yetiştiriciliğinde Yatırım ve İşletme Giderleri**

| Su Ürünleri Yetiştiriciliği        |                                                |
|------------------------------------|------------------------------------------------|
| 1.YATIRIM GİDERLERİ                | 2. İŞLETME GİDERLERİ                           |
| Havuz ve Kanal giderleri           | Yavru balık gideri                             |
| Yem Deposu giderleri               | Yem gideri                                     |
| Otomatik Yemleme Sistemi gideri    | Alan kirası ve su gideri                       |
| Gemi Yemleme Sistemi gideri        | Enerji gideri                                  |
| Kuluçkahane Gideri                 | Personel gideri                                |
| Buz ve Soğutma sistemi gideri      | Finansman giderleri                            |
| Ağ kafes gideri                    | Amortisman giderleri                           |
| Yükleme iskelesi, vinç ..vb gideri | Genel giderler (ölüm, aşılama, boylama, diğer) |

|                                   |  |
|-----------------------------------|--|
| Arıtım Tesis gideri               |  |
| Taşıma araçları ve diğer giderler |  |

Bu yatırım ve işletme maliyet unsurlarına ek olarak çipura- levrek, alabalık ve orkinos balık türlerinin birim maliyet unsurlarının neler olduğu ve birim maliyetlerinin nasıl hesaplandığı aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Aşağıdaki tablolarda her üç tür için 3'er tablo hazırlanmış olup toplamda dokuz tablo yer almaktadır. Birinci tablo yatırım giderlerini, ikinci tablo işletme giderlerini ve son olarak üçüncü tablo ise birim maliyetlerini göstermektedir.

**Tablo 2. 4. Çipura ve Levrek Üretiminde Birim Yatırım Maliyetleri**

| <b>İŞLETME TÜRÜ</b>                                             | <b>ÇİPURA VE LEVREK (AÇIK VE DERİN DENİZ)</b> |                         |                              |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|-------------------------|------------------------------|
| <b>KAPASİTE<br/>( TON BALIK/YIL)</b>                            | <b>500 TON VE<br/>ALTI</b>                    | <b>501-1000<br/>TON</b> | <b>1001 TON<br/>VE ÜZERİ</b> |
| <b>BAĞLAMA SİSTEMİ<br/>( MOORİNG)</b>                           | 250.000                                       | 300.000                 | 600.000                      |
| <b>PLATFORM(BARGE) ÜNİTESİ</b>                                  | 600.000                                       | 700.000                 | 750.000                      |
| <b>OTOMATİK YEMLEME SİSTEMİ</b>                                 | 150.000                                       | 200.000                 | 350.000                      |
| <b>ALAN KİRALAMA</b>                                            | 15.000                                        | 15.000                  | 20.000                       |
| <b>GEMİ VİNÇLİ+YEMLEME<br/>TEKNESİ</b>                          | 350.000                                       | 630.000                 | 900.000                      |
| <b>AĞ, KAFESLER VE<br/>ARAÇLAR(KAMERA VE<br/>GÖZLEME ARAÇ.)</b> | 400.000                                       | 600.000                 | 1.050.000                    |
| <b>DİĞER</b>                                                    | 100.000                                       | 150.000                 | 200.000                      |
| <b>TOPLAM</b>                                                   | 1.865.000                                     | 2.595.000               | 3.870.000                    |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s.7.

Tablo 1’de çipura ve levrek balık üretimi yapan işletmelerin yatırım maliyet unsurları ve bu maliyet unsurların birim maliyetleri verilmiştir. Tablodan da anlaşıldığı üzere maliyetler, işletmelerin kapasitelerine göre doğru orantılı olarak artmıştır. Ancak işletmelerdeki maliyet unsurlarının toplam pay içerisindeki payları farklı olduğu görülmüştür. 500 ton ve altı ile 501 ve 1000 tonluk işletmelerde en büyük maliyet unsuru sırası ile 600.000TL ve 700.000TL ile Platform ünitesi iken 1001 ton ve üzeri işletmelerde ise 1.050.000TL ile ağ, kafesler ve araçlar gideri oluşturmaktadır.

**Tablo 2. 5.** Çipura ve Levrek Üretiminde Birim İşletme Giderleri

| İŞLETME TÜRÜ             | ÇİPURA VE LEVREK (AÇIK VE DERİN DENİZ) |              |                   |
|--------------------------|----------------------------------------|--------------|-------------------|
| KAPASİTE( TON BALIK/YIL) | 500 TON VE ALTI                        | 501-1000 TON | 1001 TON VE ÜZERİ |
| YAVRU                    | 675.000                                | 1.450.000    | 2.100.000         |
| YEM                      | 2.775.000                              | 5.500.000    | 8.100.000         |
| ENERJİ                   | 100.000                                | 225.000      | 350.000           |
| PERSONEL                 | 200.000                                | 450.000      | 700.000           |
| FİNANSMAN GİDERLERİ      | 250.000                                | 600.000      | 900.000           |
| AMORTİSMAN               | 350.000                                | 550.000      | 900.000           |
| GENEL GİDERLER           | 200.000                                | 400.000      | 600.000           |
| TOPLAM                   | 4.550.000                              | 9.175.000    | 13.650.000        |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,8.

Tablo 2’de çipura ve levrek balık üretimi yapan işletmelerin işletme, maliyet unsurları ve bu maliyet unsurların birim maliyetleri verilmiştir. İşletmelerdeki maliyetler, işletmelerin kapasitelerine göre doğru orantılı olarak artmıştır. Tüm işletmelerde en önemli maliyet unsurun küçük işletmeden büyük işletmedeki miktarları sırası ile 2.7750.000TL, 5.500.000TL ve 8.100.000TL ‘dır. Öyle ise işletme giderlerini azaltmak için yem maliyetlerini olabildiğince optimum yapmak gerekir.

**Tablo 2. 6.** Çipura ve Levrek Üretiminde Birim Maliyet

| İŞLETME KARAKTERİ           |          | ÇİPURA VE LEVREK(AÇIK VE DERİN DENİZ) |              |                   |
|-----------------------------|----------|---------------------------------------|--------------|-------------------|
| KAPASİTE (TON BALIK/YIL)    |          | 500 TON VE ALTI                       | 501-1000 TON | 1001 TON VE ÜZERİ |
| BİRİM MALİYET (KG BALIK/TL) | EN DÜŞÜK | 7,7                                   | 8,5          | 9,1               |
|                             | EN BÜYÜK | 9,1                                   | 9,15         | 10,2              |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,8.

Tablo 3’de çipura ve levrek üretimi yapan işletmelerin kapasitelerine göre en düşük ve en yüksek olması gereken birim maliyetler gösterilmiştir.

**Tablo 2. 7.** Alabalık Üretiminde Birim Yatırım Giderleri

| <b>İŞLETME TÜRÜ</b>                | <b>ALABALIK (KARASAL)</b> |                    |                    |                     | <b>ALABALIK (BARAJ GÖLLERİ)</b> |
|------------------------------------|---------------------------|--------------------|--------------------|---------------------|---------------------------------|
| <b>KAPASİTE( TON BALIK/YIL)</b>    | <b>30 TON VE ALTI</b>     | <b>31- 250 TON</b> | <b>251-500 TON</b> | <b>501 VE ÜZERİ</b> | <b>501 VE ÜZERİ</b>             |
| <b>HAVUZ VE KANALLAR</b>           | 117.000                   | 190.000            | 500.000            | 850.000             |                                 |
| <b>YEM DEPOSU</b>                  | 20.000                    | 30.000             | 70.000             | 100.000             | 80.000                          |
| <b>GEMİ YEMLEME SİSTEMİ</b>        |                           |                    |                    |                     | 100.000                         |
| <b>KULUÇKAHANE</b>                 | 25.000                    | 75.000             | 150.000            | 500.000             |                                 |
| <b>BUZ VE SOĞUTMA ÜNİTESİ</b>      | 10.000                    | 10.000             | 20.000             | 25.000              | 25.000                          |
| <b>AĞ KAFESLER</b>                 |                           |                    |                    |                     | 700.000                         |
| <b>YÜKLEME İSKELESİ VİNÇ... VB</b> |                           |                    |                    |                     | 100.000                         |
| <b>ARITIM TESİSLERİ</b>            | 3.000                     | 5.000              | 5.000              | 12.000              |                                 |
| <b>TAŞIMA ARAÇLARI VE DİĞERLER</b> | 25.000                    | 85.000             | 250.000            | 400.000             | 500.000                         |
| <b>TOPLAM</b>                      | 200.000                   | 395.000            | 995.000            | 1.887.000           | 1.505.000                       |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,9.

Tablo 4’de Alabalık üretimi yapan işletmelerin karasal alanda ve baraj göllerindeki yatırımındaki maliyet unsurlarını ve bu unsurların birim maliyetleri gösterilmektedir. Yatırım giderleri, karasal alanda faaliyet gösteren işletmeler ile baraj göllerinde faaliyet gösteren işletmelerinde farklılık göstermektedir. Havuz ve kanal gideri, kuluçkahane gideri ile taşıma araçları ve diğer gider unsurları karasal alandaki işletmelerde önemli bir maliyet iken, baraj göllerindeki işletmelerde ise ağ kafesler ile taşıma araçları ve diğerleri büyük bir yatırım maliyeti oluşturmaktadır.

**Tablo 2. 8.** Alabalık Üretiminde Birim İşletme Giderleri

| İŞLETME TÜRÜ             | ALABALIK (KARASAL) |            |             |              | ALABALIK (BARAJ GÖLLERİ) |
|--------------------------|--------------------|------------|-------------|--------------|--------------------------|
| KAPASİTE (TON BALIK/YIL) | 30 TON VE ALTI     | 31-250 TON | 251-500 TON | 501 VE ÜZERİ | 501 VE ÜZERİ             |
| YAVRU                    | 10.000             | 100.000    | 250.000     | 400.000      | 450.000                  |
| YEM                      | 130.000            | 400.000    | 750.000     | 1.800.000    | 1.500.000                |
| ALAN VE SU KİRASİ        | 5.000              | 5.000      | 10.000      | 20.000       | 20.000                   |
| ENERJİ                   | 5.000              | 25.000     | 60.000      | 90.000       | 10.000                   |
| PERSONEL                 | 20.000             | 70.000     | 150.000     | 400.000      | 300.000                  |
| FİNANSMAN GİDERLERİ      | 1.500              | 50.000     | 80.000      | 100.000      | 100.000                  |
| AMOTRİSMAN               | 5.000              | 30.000     | 50.000      | 50.000       | 50.000                   |
| GENEL GİDERLER(ÖLÜM...)  | 5.000              | 80.000     | 200.000     | 250.000      | 100.000                  |
| TOPLAM                   | 181.500            | 760.000    | 1.550.000   | 3.110.000    | 2.530.000                |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,10.

Tablo 5’de Alabalık üretimi yapan işletmelerin karasal alanda ve baraj göllerindeki işletmelerinin, işletme maliyet unsurlarını ve bu unsurların birim maliyetleri gösterilmektedir. İşletme giderlerine bakıldığı zaman, çipura ve levrek üretimine olduğu gibi en büyük maliyet kalemini yine yem oluşturmaktadır. İkincisi ise yavru balık maliyetidir. En az maliyet ise alan ve su kirası olarak göze çarpmaktadır.

**Tablo 2. 9.** Kapasitelerine Göre Alabalık Birim Maliyetleri

| İŞLETME KARAKTERİ           |          | ALABALIK       |            |             |                  |
|-----------------------------|----------|----------------|------------|-------------|------------------|
| KAPASİTE (TON BALIK/YIL)    |          | 30 TON VE ALTI | 31-250 TON | 251-500 TON | 501 VE ÜZERİ TON |
| BİRİM MALİYET (KG BALIK/TL) | EN DÜŞÜK | 4              | 4,1        | 3,4         | 4,7              |
|                             | EN BÜYÜK | 4,7            | 4,7        | 4,85        | 5,2              |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,10.

Tablo 6’da alabalıkların üretiminde olması gereken birim maliyetleri işletmelerin kapasitelerine göre en düşük ve en yüksek seviyelerini göstermektedir. Genel olarak bir alabalığın birim maliyeti en düşük 3,4TL iken en yüksek 5,2TL olmuştur. İşletmeler kendi performanslarını, bu maliyetler ile kendi birim maliyetlerle kıyaslama yaparak değerlendirebilirler.

**Tablo 2. 10.** Orkinos Üretiminde Yatırım Giderleri

| <b>İŞLETME TÜRÜ</b>              | <b>ORKİNOS</b> |
|----------------------------------|----------------|
| <b>KAPASİTE (TON BALIK/YIL)</b>  | 1000           |
| <b>KAFES SİSTEMELRİ</b>          | 1.241.000      |
| <b>MOORİNG (BAĞLAMA SİSTEMİ)</b> | 473.000        |
| <b>SU ALTI EKİPMANLARI</b>       | 155.000        |
| <b>GEMİ/TEKNE</b>                | 2.530.000      |
| <b>DİĞER EKİPMANLAR</b>          | 520.000        |
| <b>TOPLAM</b>                    | 4.919.000      |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,11.

Tablo 7’de Orkinos üretimi yapan işletmelerin yatırım maliyet unsurlarına ve bu maliyet unsurlarının birim maliyetlerine yer verilmiştir. Bir deniz ürünü olan orkinos üretiminde en önemli maliyet unsuru %50’den da fazla bir oranla gemi/tekne gideridir. Bunun nedeni olarak da kıyıdan uzak bir alanda kurulan kafesler gösterilebilir.

**Tablo 2. 11.** Orkinos Üretiminde Birim İşletme Giderleri

| <b>İŞLETME TÜRÜ</b>                   | <b>ORKİNOS</b> |
|---------------------------------------|----------------|
| <b>KAPASİTE(TON BALIK/YIL)</b>        | 1000           |
| <b>BALIK ALIM VE KOTA MALİYETİ</b>    | 30.600.000     |
| <b>YEM</b>                            | 7.340.000      |
| <b>ENERJİ</b>                         | 1.000.000      |
| <b>PERSONEL</b>                       | 1.835.000      |
| <b>FİNANSMAN VE SİGORTA GİDERLERİ</b> | 1.280.000      |
| <b>AMORTİSMAN</b>                     | 300.000        |

|                            |            |
|----------------------------|------------|
| <b>KİRALAMA TEKNE ALAN</b> | 305.000    |
| <b>GENEL GİDERLER</b>      | 1.130.000  |
| <b>TOPLAM</b>              | 43.790.000 |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,12.

Tablo 8’de Orkinos üretiminde işletme maliyet unsurları ile bu unsurların maliyetleri birim olarak gösterilmiştir. Diğer balık üretim işletmelerinde yem maliyeti en önemli maliyet unsuru iken orkinos üretiminde ise bu maliyet balık alımı ve kota maliyeti olarak değişmiştir. Bu maliyet, toplam maliyet içindeki oranı yaklaşık olarak %70’dir. Diğer en yüksek maliyet unsuru olan yemin toplam maliyet içindeki oranı ise yaklaşık olarak %17’dir.

**Tablo 2. 12. Orkinos Üretiminde Birim Maliyet**

| <b>İŞLETME TÜRÜ</b>             |               | <b>ORKİNOS</b> |
|---------------------------------|---------------|----------------|
| <b>KAPASİTE (TON BALIK/YIL)</b> |               | 1000           |
| <b>BİRİM MALİYET</b>            | <b>KG/TON</b> | 43,79          |

**Kaynak:** Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu, Kasım 2013, s,13.

Tablo’da Orkinos birim maliyeti verilmiştir. bu birim maliyet, işletme giderlerinin toplamının işletme kapasitesine bölünerek elde edilmiştir.

Ayrıca gider unsurlarının hem mevcut durumdaki muhasebe kaydını hem de Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarının ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir. İşletmenin yıl içinde yatırım giderlerinin gerçekleşmesi durumunda TDHP’na göre yapılması gereken kayıtlar incelenmektedir. Alabalık maliyet unsurlarını ve miktarlarını gösteren tablolardaki 501 ton ve üzeri kapasitedeki işletmelerin bu unsurları nasıl kayıt etmesi gerektiğini örneklerle gösterilmektedir.

## **2.8. Alabalık Üretiminde Yatırım Giderleri ve Muhasebe Kayıtları**

Alabalık üretimi yapan işletmelerin yatırım giderleri on başlık altında toplayabiliriz. Bunlar;

- 1) Havuz ve Kanal Giderleri

- 2) Yem Deposu Gideri
- 3) Otomatik Yemleme Sistemi Gideri
- 4) Kuluçkahane Gideri
- 5) Buz ve Soğutma Ünitesi Gideri
- 6) Ağ-Kafesler
- 7) Yükleme İskelesi, Vinç..vb Giderler
- 8) Arıtım Tesis Gideri
- 9) Taşıma Araçları ve Diğer Giderler ‘dir.

#### **Havuz ve Kanal giderleri ( 500.000TL)**

Havuz ve kanal giderleri; işletmenin faaliyet konusu olan su ürünlerinin yavru, sofralık ve damızlık balık çeşitlerinin ayrı ayrı muhafaza edeceği havuzlar ile bu havuzlardaki su sirkülasyonun sağlayacak kanalların yapımından dolayı oluşacak maliyetlerdir. Bu maliyetler, yatırım bitinceye kadar tekdüzen hesap planında yer alan yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilir ve tamamlandığında ise aşağıdaki kayıt yapılır.

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| -----/-----              |         |
| 252 Binalar              | 500.000 |
| 252.10 Havuz ve Kanallar |         |
| 102 Bankalar             | 500.000 |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı |         |
| 102.01.001 A Bankası     |         |
| Havuz ve kanal giderleri |         |
| -----/-----              |         |

#### **Yem Deposu Giderleri (70.000TL)**

Yem Depoları; İşletmenin maliyet unsurları içinde %50-60’lık bir oranla en büyük paya sahip olan yemlerin muhafaza edileceği yerlerdir. Burada her balığın gramına göre farklı büyüklükte ve içerikte yem bulunmaktadır. En büyük maliyet unsuru olması nedeniyle yem deposunun yemleri en iyi muhafaza edecek özelliklere sahip olması amaçlanır.

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| -----/-----                   |        |
| 253 Tesis, Makine ve cihazlar | 70.000 |
| 253.10 Yem deposu             |        |
| 102 Bankalar                  | 70.000 |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı      |        |
| 102.01.001 A Bankası          |        |
| Yem deposunun yapılması       |        |
| -----/-----                   |        |

### **Otomatik Yemleme Sistemi Gideri**

Alabalık üretim işletmelerinde otomatik yemleme sistemi genellikle maliyetlerinin çok yüksek olması nedeniyle kurulmamaktadır. Ama satın alınması durumunda hangi hesapların kullanılması gerektiğinin gösterilmesi açısından aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

|                                      |  |
|--------------------------------------|--|
| -----/-----                          |  |
| 253 Tesis, Makine ve cihazlar        |  |
| 253.20 Otomatik yemleme sistem       |  |
| 102 Bankalar                         |  |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı             |  |
| 102.01.001 A Bankası                 |  |
| Otomatik yemleme sisteminin alınması |  |
| -----/-----                          |  |

### **Gemi Yemleme Sistemi Gideri**

Gemi yemleme sistemi özellikle denizlerde yapılan ve kıyıdan uzakta kurulan yetiştirme çiftliklerinde kullanılan, oldukça maliyetli bir yatırımdır. Ancak bu sektörde faaliyet gösteren işletmelere yol göstermesi açısından hangi hesapların kullanılması gerektiğinin göstermesi açısından aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

|                                  |  |
|----------------------------------|--|
| -----/-----                      |  |
| 253 Tesis, Makine ve Araçlar     |  |
| 253.30 gemi yemleme sistemi      |  |
| 102 Bankalar                     |  |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı         |  |
| 102.01.001 A Bankası             |  |
| Gemi yemleme sisteminin alınması |  |
| -----/-----                      |  |

### **Kuluçkahane Gideri (150.000TL)**

Kuluçkahane; damızlık su ürünlerinden yumurta ve yavru elde etmek için kurulan, sağım, kuluçkalama ve yavru büyütme olmak üzere üç bölümden oluşan kapalı veya yarı kapalı yavru üretim ünitesidir. Özellikle yumurtaların ilk 21 günlük süreçte güneşten korumak çok önemlidir.

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| -----/-----              |         |
| 252 Binalar              | 150.000 |
| 252.10 Kuluçkahane       |         |
| 102 Bankalar             | 150.000 |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı |         |
| 102.01.001 A Bankası     |         |
| Kuluçkahane yapımı       |         |
| -----/-----              |         |

### **Buz ve Soğutma Ünitesi Gideri( 20.000TL)**

İşletmenin üretimini gerçekleştirdiği su ürününün satımını gerçekleştirdiği zaman ürünün taze bir şekilde ulaştırılması amacıyla balıkların öncelikle şoklayıp daha sonra da alıcının teslim alana kadar muhafaza edilmesi için kurulan üniteler, buz ve soğutma üniteleridir.

|                                     |        |
|-------------------------------------|--------|
| -----/-----                         |        |
| 253 Tesis, makine ve cihazlar       | 20.000 |
| 253.30 Buz ve soğutma ünitesi       |        |
| 102 Bankalar                        | 20.000 |
| 102.01 Vadesiz TL hesabı            |        |
| 102.01.01 A Bankası                 |        |
| Buz ve soğutma ünitesinin yapılması |        |
| -----/-----                         |        |

### **Ağ – Kafes Giderleri**

Özellikle denizlerde yürütülen su ürünleri üretimi faaliyetlerinde kullanılan istem olan ağ ve kafeslerde özellikle çipura ve levrek yetiştirilmektedir. Bununla birlikte orkinosun üretiminde de tercih edilmektedir. Ağ ve kafesin modelini yetiştiriciliği yapılacak balığa göre tercih edilir.

|                 |  |
|-----------------|--|
| -----/-----     |  |
| 255 Demirbaşlar |  |
| 255.20 Ağ       |  |
| 255.30 Kafes    |  |

102 Bankalar  
102.01. Vadesiz TL hesabı  
102.01.01 A Bankası  
Ağ ve kafes yapımı  
-----/-----

#### **Yükleme İskelesi, Vinç Gideri**

Ağ- kafes ile üretimi yapılan su ürünlerinin iskeleye kadar getirildikten sonra diğer araca aktarılmasını kolayca sağlamak için yapılan yatırımdır.

-----/-----  
253 Tesis, makine ve cihazlar  
253.40 Yüklem iskelesi  
254 Taşıtlar  
254.20 Vinç  
102 Bankalar  
102.01 Vadesiz TL Hesabı  
102.01.01 A Bankası  
-----/-----

#### **Arıtım Tesisleri Gideri(5.000TL)**

İçilmesinde, kullanılmasında veya çevreye bırakılmasında sakınca olan suların, kirletici özelliklerinden arındırılması işlemin yapılmasını sağlayacak ünitelerin kurulması ile ilgili yapılan giderlerdir.

-----/-----  
253 Tesis, Makine ve cihazlar 5.000  
253.50 Arıtım tesisleri  
102 Bankalar 5.000  
102.01 Vadesiz TL Hesabı  
102.01.01 A bankası  
Arıtım tesislerinin yapımı  
-----/-----

#### **Taşıma Araçları ve Diğer Giderleri(250.000TL)**

-----/-----  
254 Taşıtlar 250.000  
254.20 Kamyon  
254.30 Ticari Araç  
102 Bankalar 250.000  
102.01 Vadesiz TL hesabı  
102.01.001 A Bankası

Taşıt alımı

-----/-----

Bir girişimci 250 ile 500 ton kapasitesi bir alabalık üretim çiftliği kurmak için havuz ve kanallar, yem deposu, kuluçkahane, buz ve soğutma ünitesi, arıtım tesisleri ve taşıma araçları maliyetlerine katlanmak zorundadır. Bu yatırım maliyetlerin toplamı su ürünleri üreticileri birliğinin sektör raporuna göre ortalama olarak 995. 000TL'dir.

## 2.9. Alabalık Üretiminde İşletme Giderleri ve Muhasebe Kayıtları

Alabalık üretim işletmelerindeki işletme giderlerini aşağıdaki şekilde sekiz madde halinde yazabiliriz. Bunlar;

- 1) Yavru Gideri
- 2) Yem Gideri
- 3) Alan ve Su Kirası Gideri
- 4) Enerji Gideri
- 5) Personel Gideri
- 6) Finansman Gideri
- 7) Amortisman Gideri
- 8) Genel Giderler( Ölüm, Aşılama,,vb) 'dir.

### Yavru Balık Alım Gideri (250.000TL)

-----/-----

150 İlk Madde ve Malzeme 250.000

150.10 Yavru Balık

102 Bankalar 250.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.001 A bankası

Yavru balık alımı (yıllık ) TDHP na göre

-----/-----

-----/-----

163 Canlı Su Hayvanları 450.000

163.10 Yavru Balık

102 Bankalar 450.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.001 A bankası

Yavru balık alımı(yıllık) TMS ye paralel açılacak gruptaki hesaba göre

-----/-----

**Yem Alımı (750.000TL)**

-----/-----

150 İlk Madde ve Malzeme 750.000

150.11 Yem Alımı

102 Bankalar 750.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.00 A bankası

Yem alımı(yıllık) TDHP na göre

-----/-----

-----/-----

163 canlı su hayvanları 1.500.000

163.11 yem alımı

102 Bankalar 1.500.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.001 A bankası

Yem alımı /yıllık) TMS ye göre

-----/-----

**Alan ve Su Kirası Gideri (10.000TL)**

-----/-----

730 Genel Üretim Gideri 10.000

730.10 Alan kirası

730.11 Su Gideri

102 Bankalar 10.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.001 A bankası

Alan kirası ve su gideri kaydı

-----/-----

**Enerji Gideri (60.000TL)**

-----/-----

730 Genel Üretim Gideri 60.000

730.20 Enerji Gideri

102 Bankalar 60.000

102.01 Vadesiz TL hesabı

102.01.001 A bankası

Elektrik gideri

-----/-----

**Personel Gideri (150.000TL)**

-----/-----

720 Direkt İşçilik gideri 150.000

720.01 personel ücreti

720.01.001 a kişisi  
720.01.002 b kişisi  
730 Genel üretim Giderleri  
730.01 endirekt işçilik gideri  
360 Ödenecek vergi ve fonlar  
361 Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri  
355 Personele Borçlar  
Personel ücret tahakkuk veya ödenmesi  
-----/-----

**Finansman Gideri (80.000TL)**

-----/-----  
730 Genel Üretim Gideri 80.000  
730.01 Üretimle alakalı giderler  
yada  
780 finansman gideri  
İlgili hesaba 80.000  
-----/-----

**Amortisman Gideri (50.000TL)**

-----/-----  
730 Genel Üretim Gideri 50.000  
730.01 ilgili(ağ..vb) amortisman  
257 Birikmiş Amortismanlar 50.000  
257.01 İlgili Amortisman  
İlgili Amortisman kaydı  
-----/-----

**Diğer Giderler( Ölüm, aşılama, boylama, diğer)(200.000TL)**

-----/-----  
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 200.000  
150 İlk madde ve Malzeme 200.000  
150.10 damızlık balık  
Ölen Damızlık Balık Kaydı(TDHP ye göre)  
-----/-----  
-----/-----  
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 200.000  
213 Canlı Su Hayvanları 200.000  
213.10 damızlık balık  
Ölen Damızlık Balık(TMS ye göre)  
-----/-----

Girişimcinin maliyetlerini sadece yatırım giderleri oluşturmamaktadır. Yatırım giderlerine ilaveten işletmenin faaliyetlerini sürdürürken katlandığı işletme giderleri bulunmaktadır. Su ürünleri üreticileri birliğinin raporuna göre işletme giderlerinin toplamı ortalama 1.550.000 TL ‘dır.

**2.10. Alabalık Üretiminde Diğer Mali Olaylar ve Muhasebe Kayıtları**  
**Üretilen Balıkların Maliyeti**

-----/-----  
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme  
720 Direkt İşçilik Gideri  
730 Genel Üretim Gideri  
İlgili Hesap  
Balıklara yüklenecek maliyet oluşturacak tüm unsurlar gerçekleştikçe  
-----/-----

-----/-----  
151 Yarı Mamuller-Üretim  
711 DİMM Yansıtma  
721 DİG Yansıtma  
731 GÜG yansıtma  
Üretilen Balıkların Maliyeti( TDHP ye göre)  
-----/-----

-----/-----  
163 Canlı Su Hayvanları  
163.19 Üretilen Balıklar  
711 DİMM Yansıtma  
721 DİG Yansıtma  
731 GÜG Yansıtma  
Üretilen Balıkların maliyeti( TMS ye göre)  
-----/-----

**Balıkların Satışa Hazır Hale Gelmesi ile Yapılacak Kayıt**

-----/-----  
152 Mamuller  
152.20 Satışa hazır balıklar  
151 Yarı Mamuller- Üretim  
Satışa Hazır Balıklar( TDHP ye göre)  
-----/-----

-----/-----  
152 Mamuller  
152.20 Satışa Hazır Balıklar  
163 Canlı Su Hayvanlar  
163.19 Üretilen Balıklar  
Satışa Hazır Balıklar( TMS e göre )  
-----/-----

15 stok grubuna aktarılmaksızın izlenecek olursa;  
-----/-----  
163 Canlı Su Hayvanlar  
163.20 Satışa Hazır Balıklar  
163 Canlı Su Hayvanlar

163.19 Üretilen Balıklar  
TMS ye göre  
-----/-----

**Balıkların Satışı Gerçekleştiğinde**  
-----/-----

102 Bankalar  
102.01 Vadesiz TL hesabı  
102.01.001 A bankası  
600 Yurt İçi Satışlar  
600.01 Alabalık satışı  
-----/-----

**Satılan Balık Maliyetinin Kaydı**(satılan alabalıkların stoktan çıkışı ve maliyetinin gidere dönüşmesi)  
-----/-----

620 Satılan Mamuller Maliyeti  
152 Mamuller  
152.20 Satışa Hazır Balıklar  
Satılan Balıkların Maliyeti(TDHP ye göre)  
-----/-----

**Satılan alabalıkların stoktan çıkışı ve maliyetinin gidere dönüşmesi**  
-----/-----

620 Satılan Mamuller Maliyeti  
163 Canlı Su Hayvanları  
163.20 Satışa Hazır Balık  
Satılan balıkların maliyeti(TMS ye göre)  
-----/-----

**Satılan alabalıkların işletmeden çıkışı ve maliyetlerinin gidere dönüşmesi**  
-----/-----

624 Satılan Canlı Varlık Maliyeti  
163 Canlı Su Hayvanları  
163.20 Satışa Hazır Balıklar  
-----/-----

**Canlı Varlık Değer Artış Kaydı**  
-----/-----

163 Canlı Su Hayvanları  
163.20 Satışa Hazır Balıklar  
606 Canlı Varlık Değerleme Farkları  
606.50 Su Ürünleri Değer Artışları  
Su ürünleri değer artış kaydı  
-----/-----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SU ÜRÜNLERİNİN MUHASEBELEŞTİRLMESİ İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

#### 3.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde su ürünleri sektörünün giderlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermek ve mevcut durum ile karşılaştırma yapmaktır.

#### 3.2. Çalışmanın İçeriği ve Yöntemi

Çalışmanın içeriği, Isparta’da su ürünleri sektöründe faaliyet gösteren gökkuşağı alabalığı üretimi yapan X işletmesinden elde edilen bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur. Öncelikle işletme sahibi ile görüşülmüştür. Daha sonra işletmede incelemeler yapılmış ve çalışanlardan veriler elde edilmiştir. En son olarak ise işletmenin muhasebecisi ile görüşülerek veri toplama süreci tamamlanmıştır.

#### 3.3. İşletme Hakkında Genel Bilgiler Ve Üretim Süreci

İşletmede yıllık 350 ton gök kuşağı alabalık üretimi yapılmaktadır.

İşletmedeki kuluçkahanenin 5 milyon yavru balık kapasitesi bulunmaktadır.

Yıllık veriler kullanılmıştır.

İşletmede hem yavru balık hem de normal balık satımı yapılmaktadır.

2013 yılı itibariyle işletme ilave anaç balık ayırmamıştır. Çünkü elinde yeterince anaç balık mevcuttur.

Kayıtlarda vergi hesaba alınmamıştır.

İşletmenin verim anlayışına göre 1kg yem ile 1 kg balık yetiştirilmesinin iyi bir üretim gerçekleşmesi beklenmektedir

Alabalık üretim işletmesi 4 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ana bina bulunmaktadır. Ana binada misafirler için pansiyon, restaurant ve işletme sahibinin evi bulunmaktadır. İkinci bölüm ana binanın alt katında bulunan restaurantın hemen önüne kurulan balık üretim havuzları, üçüncü bölümde havuzların sağ tarafında iki odalı yumurtaların kuluçkalardan çıkması ve o balıkların yeme alıştırma sürecinin yapıldığı alan olan kuluçkahane bulunmaktadır. İki yem odası, bir yaprak buz üretimi yapılan şok odası, bir personel odası, sevkiyat için pazarlama alanının bulunduğu dördüncü bölümdedir. İşletme balıkları yerinde satmaktadır. Alıcı eğer nakliye masrafını da öderse istediği yerde de ürünün teslimi gerçekleştirilmektedir.

Damızlık olarak 3000 adet gökkuşağı alabalık bulunmakta olup bunlardan verim alınabilmesi için ortalama 3 yıl bakılması gerekmektedir. Bu anaç balıkların her birinden büyüklüğüne göre değişmekle birlikte 1000 ya da 1500 adet yumurta elde edilmektedir. Bu yumurtaların ortalama %20'si zayıf olmaktadır. Ama X işletmesi zayıf olan balıklar için herhangi bir kayıt yapmamaktadır.

İşletmede 44 adet havuz bulunmaktadır. Bu havuzlardan ilk 19 tanesini 20 grama kadar olan balıkların gramlarına ve büyüklüğüne göre ayrılması için kullanılırken diğerleri kendilerinin belirlediği havuzlara belli kapasite ve gramdaki balıkları koymaktadırlar. Bunun yapılmasının sebebi aynı boyuttaki balıkların yem yeme kapasitelerinin aynı olması nedeniyle balıklarının gelişimlerini dengelemektir.

Yumurtalar, yuvarlak delikli tepsilere alınıp güneşten korunması ve serin tutmak için kapalı bir alana alınmaktadır. Burada yumurtaların oksijen ihtiyacı karşılamak için dengeli ve sistemli bir şekilde tepsiler arasında taşmak suretiyle suyun sirkülasyonu sağlanmaktadır. Bunun farklı şekilde yapılması mümkündür. Ancak inceleme yapılan işletmede tepsileri ayraçlarla ayırık bir şekilde belli sayılarda üst üste olacak şekilde yerleştirilip bu tepsilerin üzerinde musluk düzenekleri ile suyun sürekli akmasını sağlayan ama yumurtaların da ölmemesi için hep aynı seviye olmasına dikkat ederek yumurtaların oksijen ihtiyacı sağlanmaktadır. Bu yumurtalar her gün düzenli olarak kontrol edilmektedir. 13. Günü sonunda normal rengi olan açık kahverengiden parlak

bir renge dönüşenler zayi olmaktadır ve bunlar sağlam yumurtalardan ayrılmaktadır. Çünkü zayi olan balıklar diğerlerinde zayi olmasına sebep olmaktadır. Gerekli oldukça bu işlem en yüksek sayıda yavru elde etmek için tekrarlanmaktadır. 21. güne geldiğinde balıklar yumurtalardan çıkmaya başlamakta ve kapalı alanda yer alan fayans kaplamalı çok büyük olmayan dikdörtgen şeklindeki havuzlara alınmaktadır. Bu havuzlarda suyun sıcaklığı, oksijeni gibi özelliklere alıştırılırken aynı zamanda yavrular için özel olan yemler ile yem yemeye alıştırılmaktadır. Günlük yapılan kontrol sonucunda belli büyüklüğe ulaşan yavrular, açık alandaki betonarme, farklı ebatta ve kapasite olan yine dikdörtgen şeklindeki havuzlara alınmaktadır.

İlk 20 gram olana kadar ki yetiştirme sürecinde ayrı bir özen gösterilmektedir. İleriki dönemlerde oluşacak hastalıkları önlemek için 2 kez aşılama yapılmaktadır. İlk aşılama büyük kovalar içine hazırlanan ilaçlara yavru balıkların batırıp çıkarılması ile gerçekleşmektedir. 20 grama ulaşan balıklara da tek tek iğne ile aşı yapılmaktadır. Bu işlemler yapılmadığında balıklarda çok büyük zayi olabilmektedir.

Buradaki havuzlara konulan balıkların büyüklüğüne göre suyun oksijen miktarının belirli seviyede olmasını sağlamak amacıyla tel ızgaralar konulmuştur.

Havuzların her birinde belirli miktarda ve aynı gramdaki balıklar bulunmaktadır. Balık miktarını da havuzdaki oksijen miktarının en önemli unsuru olduğu bir gerçektir. Bu ayırım sayesinde balıkların aynı oranda yem yemesi amaçlanmaktadır.

Balıkların gelişimi de insanlar gibi farklı olmaktadır. Çünkü havuza atılan yemlerden hepsi aynı oranda yememektedir. Bu yüzden rutin kontroller ile balıkların gelişimine göre havuzlar arasında yerleri değiştirilmektedir. Bu değişim esnasında terazi kullanılmaktadır. Çünkü havuzun kapasitesinden fazla balık konulursa oksijen yetersiz kalacağı için balıkların ölmesine neden olmaktadır.

Balıkların yemlenmesi de ayrıca dikkat edilmesi gereken konudur. Çünkü otomatik yemleme sistemi yoksa ve elle yapılıyorsa buna bir kat daha önem verilmelidir. Eğer yem kovadan havuza bir yerden boşaltılırsa o yemler çakıl taşı gibi

bir alana toplanmakta ve bazı balıklar bundan faydalanırken bazıları faydalanamamaktadır. Bu nedenledir ki yem havuza olabildiğince eşit miktarda dağılacak şekilde serpilmelidir.

Belirli aralıklarla ya da duruma göre yapılan sınıflandırma sonucunda balıkların ağırlığına göre de verilmesi gereken yem belirlenmektedir. Yem miktarının belirlenmesinde balığın ağırlığının %3 kadarının hesaplanması gerekmektedir.

Su ürünleri sektöründe balık sipariş verme ve teslim alma süreci en az üç gün sürmektedir. Yani bir işletme balık almak istiyorsa en az 3 gün önce talep etmesi gerekiyor. Çünkü:

1.Balığın vücutta biriken yemi atması gerekmektedir. Aksi takdirde dondurulan balıklar bozulmaktadır.

2.Verilen yemin aniden kesilmemesi gerekmektedir. Aniden kesilen yem balığın kilo kaybına ve işletme sahibinin zarara uğraması anlamına gelir ki bu da istenilen sonuç değildir.

Alınan sipariş sonucunda balıkların dondurulup paketlenme süreci başlamaktadır. Sipariş alındıktan sonra uygun balıklar seçilip ayrı havuza alınmakta ve yemi azar azar azaltılmaktadır. Belirlenen gün geldiği zaman aşağıdaki adımlar izlenmektedir.

Havuzların yanında bulunan 4 tane geniş ve büyük plastik kapların içine kabın %3 oranında buz ve %1 oranında su konulduktan sonra bu kaplarda balıklar belirli süre bekletilerek donması sağlanmaktadır. Daha sonra donmuş balıklar strafor kaplara konulup üzerine de çözülmesini engellemek için yaprak buzlar ile üzeri kaplanıp kapağı da hava alması önlenerek şekilde kapatılıp bantlanarak istenilen miktar hazırlanmaktadır. Balığın gideceği yerin uzaklığına göre uygun araçla sevk edilmektedir.

### 3.4. Muhasebe Uygulamaları

Adı geçen işletmede maliyet bilgileri her bir hesap bağlamında aşağıdaki gibi gerçekleştirilmektedir.

#### 3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Gideri

Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabının alt hesaplarını balıklar için kullanılan kuru, yaş ve cam yemlerin gideri, zenginleştiriciler, aşılar, ilaçlar, vitaminler, kimyasallar ve endüstriyel gazlar oluşturmaktadır.

Uygulamayı gerçekleştirdiğimizi işletme yavru balıklarının üretimini kendi gerçekleştirmektedir. Dolayısı ile yavru balıkların maliyeti; anaç balıklardan gelen amortisman gideri, ilaçlama, yem ve aşılama giderlerinden oluşmaktadır. Bu durumda TDMS ve TMS' ye göre yapılması gereken kayıtlar şu şekilde olmaktadır.

```

..... / .....
150 İlk Madde ve Malzeme          xx
    150.01 Amortisman Gideri
    150.02 Yem
    150.03 İlaçlama
    150.04 Aşılama
                İlgili Hesap          xx
Yavru Balıkların Maliyet Kaydı (TDMS' ye Göre)
..... / .....
163 Canlı Su Hayvanları          xx
    150.01 Amortisman Gideri
    150.02 Yem
    150.03 İlaçlama
    150.04 Aşılama
                İlgili Hesap          xx
Yavru Balıkların Maliyet Kaydı(TMS' ye Göre)
..... / .....
```

Yukarıdaki kayıt işleminde rakam verilmemiştir. Çünkü uygulamayı gerçekleştirdiğimiz işletmemiz yavru balıkları takip etmek için ayrı bir hesap oluşturmamaktadır.

İşletmemiz yavru balıkları kendi üretmek yerine dışarıdan satın almış olsaydı TDMS ve TMS'ye göre aşağıdaki gibi bir kayıt yapması gerekirdi.

|                                         |    |
|-----------------------------------------|----|
| /                                       |    |
| 150 İlk Madde ve Malzeme                | xx |
| 150.05 Yavru Balık                      |    |
| İlgili Hesap                            | xx |
| Yavru Balık Satın Alımı ( TDMS'ye Göre) |    |
| /                                       |    |
| 163 Canlı Su Hayvanları                 | xx |
| 150.05 Yavru Balık                      |    |
| İlgili Hesap                            | xx |
| Yavru Balık Satın Alımı ( TMS'ye Göre)  |    |
| /                                       |    |

İşletmemizde yer alan balıklar için yapılan yem, zenginleştirici, aşılar, ilaçlar, vitaminler ve balıklar için alınan kimyasallar kullanıldıkça 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabının borcuna, ilgili hesabında alacağına kayıt yapılır.

İşletmenin direkt ilk madde ve malzeme giderlerini işletmenin en büyük maliyet unsuru olan yem gideri, ilaç, aşılar ve amortismanına tabi olmayan balık kafeslerinden oluşmaktadır. X işletmesinin 2013 yıllı direkt ilk madde ve malzeme gideri toplamı 1.380.482 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu işlemi 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabın borcuna, ilgili hesabında alacağına kayıt edilmektedir.

|                                           |           |
|-------------------------------------------|-----------|
| /                                         |           |
| 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 1.380.482 |
| İlgili Hesaba                             | 1.380.482 |
| TDMS'ye Göre Kayıt                        |           |

|                                           |           |           |
|-------------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 1.380.482 |           |
| İlgili Hesaba                             |           | 1.380.482 |
| TMS'ye Göre Kayıt                         |           |           |

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı üzere direkt ilk madde ve malzeme hesabına alınacak giderler mevcut muhasebe sistemi ile tarımsal faaliyetler standardı arasında fark bulunmamaktadır.

### 3.4.2. Direkt İşçilik Gideri

Direkt İşçilik Giderleri hesabının alt hesaplarında işletmede çalışan tüm işçilerin normal ücretler, haftalık ve genel tatil ücretleri, fazla çalışma ücretleri, geçici çalışan işçilerin ücretleri takip edilmektedir.

İşletmenin tüm çalışanları üretim faaliyeti ile direkt ilgili olup endirekt işçilik gideri bulunmamaktadır. İşletmede 2 mühendis, 1 müdür ve 3 aile üyesi ( İşletme sahibi, eşi ve oğlu) çalışmaktadır. İşletmenin yıllık Direkt İşçilik giderleri toplamı 81.873 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar yönetim kadrosunda olan kişilerin ücretleri, herhangi bir ayırım yapılmaksızın tutarın tümü direkt işçilik olarak kayıt altına alınmaktadır. Bu 81.873 TL'lik gider, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının borcuna ve ilgili hesabın alacağına kayıt edilmektedir.

|                                            |        |        |
|--------------------------------------------|--------|--------|
| 720 Direkt İşçilik Giderleri               | 81.873 |        |
| İlgili Hesaba                              |        | 81.873 |
| İşçilik Giderlerinin Kaydı ( TDMS'ye Göre) |        |        |
| 720 Direkt İşçilik Giderleri               | 81.873 |        |
| İlgili Hesaba                              |        | 81.873 |

### İşçilik Giderlerinin Kaydı ( TDMS'ye Göre)

..... / .....

Burada yukarıda da belirttiğimiz gibi tüm işçilik giderlerinin bu hesapta takip edildiği görülmektedir. Ancak daha iyi bir maliyet kontrol sistemi oluşturmak için direkt işçilik giderleri ile endirekt işçilik gider ayrımının yapılması gerekir. Tarımsal faaliyetler standardı da bunu önermektedir. Fakat işletmede böyle bir ayrım yapılmamaktadır.

Tüm işçilik giderlerinin VUK'na göre üretimle ilgili olanlar ile diğer giderlerin VUK' da ayrımının yapılmamasında herhangi bir sakınca yoktur. Burada önemli olan husus gelir ve giderin doğru olarak tespit edilmesini sağlamaktır. Bundan dolayı TMS 41'e göre bu işçilik giderlerini oluşturan yönetimle ilgili işçilikler ve üretimle ilgili olan işçilikler olarak ayrımın yapılması gerekmektedir.

#### 3.4.3. Genel Üretim Gideri

Genel Üretim Giderleri hesabının alt hesaplarında endirekt işçilik giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları takip edilmekle birlikte, endirekt işçilikle ilgili herhangi bir yapılamayan bu durum hesap planında gösterilen direkt işçilik içerisinde takip edilmektedir.

İşletme elektrik gideri, su gideri, aydınlatma gideri, yakıt gideri ve bunlara benzer giderlerini bu hesaba kayıt etmektedir. Bu hesabın yıllık toplam tutarı 204.193 TL olmuştur. Bunu 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının borcuna kayıt edilirken ilgili hesabın ise alacağına kayıt edilmektedir.

..... / .....

|                            |         |
|----------------------------|---------|
| 730 Genel Üretim Giderleri | 204.193 |
| İlgili Hesaba              | 204.193 |
| TDMS'ye Göre Kayıt         |         |

|                            |         |
|----------------------------|---------|
| 730 Genel Üretim Giderleri | 204.193 |
| İlgili Hesaba              | 204.193 |
| TMS'ye Göre Kayıt          |         |

İşletmenin maliyet unsurları olan Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim giderlerinin kayıt altına alınmasında mevcut muhasebe sistemimiz ile ilgili standart arasında bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

#### 3.4.4. Balıkların Yarı Mamul Maliyeti

Su ürünleri sektöründe faaliyette bulunan işletmeler maliyetlerini 7/A seçeneğine göre kayıta bulunanlar 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Gideri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında takip etmektedirler. Daha sonra bu giderleri yansıtma hesapları aracılığı ile üretilen mamule yüklenir. Bu kayıt süreci aşağıdaki gibidir.

|                                                 |           |
|-------------------------------------------------|-----------|
| 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yansıtma | 1.380.482 |
| 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma              | 81.873    |
| 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma                | 204.193   |
| 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri       | 1.380.482 |
| 720 Direkt İşçilik Gideri                       | 81.873    |
| 730 Genel Üretim Gideri                         | 204.193   |
| Üretilen Balık Maliyetleri (TDMS'ye Göre)       |           |
| 151 Yarı_Mamuller                               | 1.666.548 |
| 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yansıtma | 1.380.482 |

|                                                 |           |
|-------------------------------------------------|-----------|
| 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma              | 81.873    |
| 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma                | 204.193   |
| ..... / .....                                   |           |
| Üretilen Balık Maliyetleri (TMS'ye Göre)        |           |
| ..... / .....                                   |           |
| 163 Canlı Su Hayvanları                         | 1.666.548 |
| 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yansıtma | 1.380.482 |
| 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma              | 81.873    |
| 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma                | 204.193   |
| ..... / .....                                   |           |

Yukarıdaki yarı mamuller hesabı yerine standarda paralel olarak açılacak 163 Canlı Su Hayvanları hesabında takip edilebilmektedir. Bu ürünün alt hesabında açtığı anaç balık ve satışa hazır balıklar hesaplarında takip edilmektedir (Tektüfekçi, 2010,135.). 163 Canlı Su Hayvanları Hesabı, 151 yarı mamullerin yerine kullanılmadığında ise üretilmiş ve bir yıl içinde elden çıkarılacak ürünlerin takip edildiği hesap olarak kullanılmaktadır.

Yukarıdaki kayıtlarda da görüldüğü üzere fiili maliyet sistemine göre kayıt yapılmaktadır. Hâlbuki yıl içinde birçok balık üretimi tamamlanıp satılmaktadır. Dolayısıyla bu işletmede GÜG'nin dönem içinde üretimi tamamlanan mamullere tahmin yoluyla yüklenmesinde maliyet hesaplaması yapılabilecek bir sistem oluşturulmalıdır.

#### 3.4.5. Balıkların Mamul Maliyeti

Su ürünleri sektöründe faaliyette bulunan üretim işletmelerinin amacı genelde yemeklik yada sofralık balık üretmektir. Bunu istersen yavru balık satın alarak isterse de yavru balığı da kendisi üretmek yolu ile yapabilmektedir. İşte yavru balığın üretim süreci tamamlandığında balık, yavru balık olmaktan çıkıp sofralık balık niteliği taşır. Bu mamul haline gelen balıkların farklı hesaplarda takip edilmesini gerektirmektedir. Bu kayıt aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

~~~~~ / ~~~~~

| | |
|-------------------|-----------|
| 151 Yarı_Mamuller | 1.666.548 |
|-------------------|-----------|

~~~~~ / ~~~~~

~~~~~ / ~~~~~

| | |
|-------------------------|-----------|
| 163 Canlı Su Hayvanları | 1.666.548 |
|-------------------------|-----------|

_____ / _____

~~~~~ / ~~~~~

163 Canlı Su Hayvanları 1.666.548

~~~~~ / ~~~~~

79

Standarda paralel olarak açılması öngörülen Duran Varlık grubunda yer alacak 213 Canlı Su Hayvanları hesabına alınması gerekir.

Anaç balıklar maksimum 100 cm ve 25 kg olmaktadır. Olgunluğa erişmiş bir anaç balık ortalama 5 ile 7 kg. Buna göre 3000 anaç balığın her birinin 6 kg olduğunu kabul edersek;

3000 Adet Anaç Balıkların toplam ağırlığı * 6 kg = 18.000 Kg.

Anaç balıkların fiili maliyeti 18.000*4,7615=85.707 TL.

Sofralık balıkların fiili maliyeti 332.000*4,7615=1.580.818 TL.

Adı geçen işletmede bir yıldan fazla ömrü olan anaç balıklar ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Bu durum TDMS ve TMS' ye göre maliyet bedeli üzerinden onaylandıkları gibi muhasebeleştirilmektedir.

Bu durumda kayıt aşağıdaki şekilde olmalıdır.

TMS'ye Göre

| | | |
|-------------------------|-----------|-----------|
| 163 Canlı Su Hayvanları | 1.580.818 | |
| 213 Canlı Su Hayvanları | 85.707 | |
| 151 Yarı_Mamuller | | 1.666.525 |

Anaç Balıkların Ayrı Hesaba Alınması

| | | |
|---------------------------------|-----------|-----------|
| 152 Mamuller | 1.580.818 | |
| 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar | 85.707 | |
| Anaç Balıklar | | 1.666.525 |

TDMS'ye Göre

| | | |
|---------------------------------|-----------|-----------|
| 152 Mamuller | 1.580.818 | |
| 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar | 85.707 | |
| Anaç Balıklar | | 1.666.525 |

Yukarıdaki kayıt işletmemizin üretimi tamamlanmış ve elinde bulunan anaç ve satıma hazır balıkların maliyeti üzerinden yapılmıştır.

TMS 41'e göre hasat zamanındaki canlı varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden stoklara alınır denilmektedir. İşletmede anaç balıkların gerçeğe uygun değeri; $18.000 \times 5 = 90.000$ TL olmaktadır. Bu durumda 213 Canlı Su Hayvanları hesabına aktarılacak tutar 90.000 TL olacak ve aradaki fark gelir yazılacaktır ve amortisman bu tutar üzerinden hesaplanmaktadır.

İşletmenin 2. Grup canlı varlıklarının (anaç balıkları için) tutarı için amortisman ayırması gerekir. Bu canlı varlığın amortismanı Vergi Usul Kanunu canlı varlıkların faydalı ömürlerini 5 yıl olarak belirlenmişken Tarımsal Faaliyet standardına göre ise canlı varlığın faydalı ömrünü kullanım süresi olarak açıklamıştır. Buna göre gökkuşağı alabalığının faydalı ömrü ortalama 7 yıldır.

Vergi Usul Kanuna Göre Amortisman; $90.000 / 5 = 18.000$ TL/YIL

Tarımsal Faaliyet Standardına Göre Amortisman = $90.000 / 7 = 12.857$ TL/YIL

..... /

730 Genel Üretim Giderleri 18.000

257 Birikmiş Amortismanlar 18.000

VUK'na göre amortisman

..... /

..... /

730 Genel Üretim Giderleri 12.857

217 Birikmiş Amortismanlar 12.857

TMS'ye göre

..... /

Bu amortisman kayıtları yıllık olarak verilmiştir. Bu yıllık tutarın 12 ile bölünerek aylık tutar bulunup bu kayıtların aylık olarak yapılması gerekir. Ancak bu çalışmadaki amacımız kayıtların nasıl yapılması gerektiği konusu üzerinde durulduğu için yıllık olarak kayıt yapılmasında sakınca görülmemiştir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu oldukça önemli bir konudur. Çünkü bu teşvikler üretilen ürünlerin maliyetleri düşürücü bir etkisi olmaktadır. bu sayede bu sektördeki işletmelerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilirliğini arttırmaktadır. Bu sektördeki devlet teşviklerinin en önemlisi ve en yaygın olarak kullanılan işletmelerin mamul maliyetlerini düşürecek ve uluslararası pazarlarda rekabet gücünü arttıran ürünlere verilen kg başına yapılan yardımlardır.

| | | |
|--|---|--|
| İlgili Hesap | x | |
| 643 Devlet Teşvikleri Hesabı | x | |
| Koşulsuz Devlet Teşvikleri | | |
| | | |
| | | |
| İlgili Hesap | x | |
| 382/482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları | x | |
| Koşullu devlet teşvikleri | | |

Gelir Yaklaşımına Göre

382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları x

| | |
|---------------------------------|---|
| 643 Devlet Teşvikleri Gelirleri | x |
| / | |
| Sermaye Yaklaşımına Göre | |
| / | |
| İlgili Hesap | x |
| 52X Devlet Teşvikleri | x |
| / | |

Devlet teşvikleri ile ilgili olarak yapılan muhasebe kayıtlarında rakam verilmemiştir. Çünkü uygulama çalışmamızı yaptığımız işletme devlet teşviki almamıştır.

3.4.8. Değerleme İşlemleri

Tarımsal faaliyetler standardına göre yetişmekte olan canlı varlıklarda ortaya çıkan değer artışları dönem karı olarak gösterilmektedir. Ancak Azzem Özkan, yapmış olduğu “Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmasında bunun yerine bu değer artışın bilançoda raporlanmasını gerektiğini belirtmiştir. Çünkü yetişmekte olan canlı varlıklar ileride işletmenin demirbaşları kaleminde yer alacaktır. Bu yüzden işletmenin bilançosunda sermaye yedeği olarak kabul edilmesi benimsenmiştir. Buna ek olarak yetişmekte olan canlı varlık verim aşamasına geldiğinde ortaya çıkan değer artışı dönem geliri olarak raporlanmalıdır. Fakat besi hayvanları için farklı durum söz konusudur. İşletme besi hayvanlarını yetiştirip satmak amacı taşıdığından dolayı bu canlı varlıklarda yetiştirme aşamasında meydana gelen değer artışları dönem geliri olarak raporlanmaktadır.

Su ürünlerinin değerlendirilmesi yapılırken balıkları; normal balıklar, damızlık balıklar ve anaç balıklar ayrımına tabi tutmak gerekmektedir. Buna göre önce damızlık balıklar ortalama üç yıl boyunca yetişmekte olan canlı varlık hesabında takip edip meydana gelen artışları bilanço hesabında sermaye yedeği olarak göstermek gerekmektedir. Adı geçen işletmede anaç balık haline gelip verim alınmaya

başlandığında değer artışı olur ise aynı maddi duran varlıklarda meydana gelen değer artışları gibi değerlendirilmekte ve aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

| | | |
|-------------------------------------|------|--|
| 213 Canlı Su Hayvanları | 4293 | |
| 52XCanlı Varlık Değerleme Artışları | 4293 | |
| Yılsonu Anaç Balıkların Değerlemesi | | |

Yukarıda Canlı Su Hayvanlarının normal balıklardan anaç balıklar duran varlık niteliği taşıdığı için 2. Grup hesapları alınmıştır. Daha sonra anaç balıklarımızın yılsonunda değerlemesi yapılmıştır. Değerleme sonucu olan farklar da ilgili hesaplar kullanılarak kayda alınmıştır. Bu durumda ortaya çıkan vergi;

| | | |
|--|-----|--|
| Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi | 859 | |
| Ertelenmiş Vergi Varlığı | 859 | |

Sektörde finansal tablolara yansıtılır.

Normal balıklara ise dönem sonlarında meydana gelen değer artışların ertelenmiş gelirler hesabında takip etmiştir. Ancak bu değer artışın standarda paralel olarak açılan 606 canlı varlık değerleme farkları(artışı) atılması daha uygundur. Daha sonra ise gerçekleşmemiş olan bu artışın nazım hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda gökkuşağı alabalığının birim maliyeti 4,7615 TL ve üretim kapasitesi 350.000 ton olarak gerçekleşmiştir. Buna göre de işletmenin üretim maliyeti (332.000Kg *4.7615 TL) 1.580.818 TL 'dır. Balıkların gerçeğe uygun değeri (332.000Kg * 5TL) 1.660.000 TL'dir. Bu durumda anaç balıkların (1.660.000TL – 1.580.818TL) 79.182 TL değer artışını gelir olarak kayıt edilmelidir. Bu durumda ilgili

standarda paralel olarak açılacak 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları hesabının alacağına 163 Canlı Su Hayvanları hesabının borcuna kayıt yapılır.

Vergi Usul Kanuna göre hâsılâtın oluşması için satışın gerçekleşmesi gerekir. Bu yüzden de gelir olarak kaydedilen 79.182 TL'nin vergiye olan etkisinin (15.836TL) 489 Ertelenmiş Vergi Borcu hesabının alacağına kayıt yapılmalıdır. Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı ile de çelişmektedir. Bu nedenle de bu gelirin aşağıdaki şekilde kayıt yapılması gerekmektedir.

| | | |
|--|--------|--|
| 163 Canlı Su Hayvanları | 79.182 | |
| 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları | 79.182 | |
| Değerleme Artışının kaydı | | |
| 163 Canlı Su Hayvanları | 79.182 | |
| 380 Gelecek Yıllara Ait Gelirler | 79.182 | |
| Oluşan gelirin ertelenmesi ile ilgili kayıt | | |
| 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi | 15.836 | |
| 489 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı | 15.836 | |
| $79.182 \times 0,20 = 15.836$ | | |
| Vergi Etkisinin Ertelenmesi kaydı | | |

Eğer işletmede dönem sonu itibariyle balıkların değerinde bir azalış olmuş olsaydı;

| | | |
|---|---|---|
| 628 Canlı Varlık Değerleme azalışları | x | |
| 163 Canlı Su Hayvanları | | x |
| Canlı Su Hayvanlarının Değerleme Azalış Kaydı | | |

..... /

Canlı varlıklarda değer azalışı VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan dolayı ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Bu yüzden de aşağıdaki gibi bir kayıt daha gerektirmektedir.

..... /

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Y

693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Y

Vergi Etkisi ($X \times 20 = Y$)

..... /

TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardının 26. Maddesine göre canlı varlıklarda değerlendirme sonucu oluşan farklar dönem net kar veya zararı hesabında gösterilmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarımsal faaliyet; satışa konu olan canlı varlıkların biyolojik olarak dönüşüm süreci sonucunda tarımsal ürün veya canlı varlığın bir parçası haline gelmesini bir işletme tarafından yönetilme sürecini ifade etmektedir. Tarımsal faaliyetlerle ilgilenen tüzel ya da gerçek kişiler tarım işletmelerini oluşturmaktadır. Tarımsal faaliyet muhasebesi ise, bu işletmelerin tarım faaliyetleri esnasında ekim, dikim, hasat aşamasına ilişkin ekonomik olayların kendi ilke ve esaslarına göre sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bilgi sistemidir.

Tarımsal faaliyetler, iklim, toprağın yapısı ve buna benzer birçok etkene bağlılık gösterdiğinden dolayı tarımsal faaliyetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında zorlanılmaktadır ve muhasebeleştirilmesinde de güçlükler yaşandığı bir gerçektir. Bu nedenle de tarımsal faaliyetlerin ayrı hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir. Ancak tekdüzen hesap planında canlı varlıklar için ayrılmış bir hesap grubu bulunmamaktadır. Türkiye Muhasebe Standardına uyumun sağlanması amacıyla boş bulunan 16. Ve 21. nolu gruplar kullanılabilir. Bu durumda 16 nolu hesap grubunda bir yıl içinde elden çıkarılacağı ürünlerin takip edilmesi için kullanılırken 21 nolu hesap grubunda ise bir yıldan daha uzun süre elde bulundurulacak ürünlerin talibi için kullanılacaktır. Burada anaç balık olana kadar geçen süreçte balıkların 218 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilmesi daha uygun gözükmektedir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile kayıt edilmesi durumunda yılsonlarında ürünler değerlemeye tabi tutulurlar. Bu değerlemede canlı varlığın gerçeğe uygun değeri ile maliyet değeri arasındaki fark ortaya konulur. Bu farkında kayıt altına alınması gerekmektedir. TMS 41'e göre bu farkın kar ya da zarar olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak mevcut hesap planımız bunun içinde yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden de gelir tablosu hesaplarında 60X nolu Canlı Varlık Değerleme Hesabının açılması gerekmektedir.

Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi; Su ürünleri uygulaması başlıklı tez, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarımsal faaliyet, tarımsal işletmeler ve tarımsal faaliyetler standardı hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde su ürünleri hakkında genel

bilgilere, su ürünlerinin muhasebeleştirilmesinde hangi hesapların kullanılması gerektiğini ve bu hesapların örnek olaylarla nasıl kullanılacağı gösterilmiştir. Son bölümde ise Isparta’da su ürünleri yetiştiriciliği alanında faaliyet gösteren bir işletmenin bilgileri kullanılarak bunların muhasebeleştirilmesi gösterilmiş ve bunun standart ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Yapılan çalışmaların sonucunda şu tespitlerde bulunulmuştur. Bunlar;

- ✓ Damızlık balıkların kayıtlarında diğer balıklardan farklı olması gerekmektedir. Ancak işletmede damızlık balıkların hem alımında hem de satımında muhasebe kaydı normal balık alımında veya satımında yapılan kayıt ile aynı olduğu görülmektedir. Bu kayıtları diğer normal balıklardan ayrı tutmak için alt hesaplar kullanılmıştır.
- ✓ Ölen balıkların maliyeti diğer balıkların maliyetine eklenmesi gerekirken işletmede böyle bir kayıt yapılmamaktadır.
- ✓ Yılsonunda yapılan sayımlar ve maliyet kaydı sadece geçici vergi dönemleri olan 3 ayda 1 kez yapılmaktadır. Bu sayımların da gerçeği yansıtmadığı görülmüştür.
- ✓ Normal amortisman yöntemi tercih edilmiştir.
- ✓ İşletmede devlet teşviki, damızlık balıklar için amortisman ayrılması ve balıkların değerlemesi ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydının yapılmadığı tespit edilmiştir.
- ✓ İşletmelerin maliyetleri yatırım maliyetleri ve işletme giderleri olarak ikiye ayırmak mümkündür. Yatırım giderlerini kayıt altına alınması esnasında hem hesap planımızın uygunluğu hem de ilgili tarımsal faaliyetler standardı açısından herhangi bir sorun ile karşılaşılmamıştır. Ancak tüm tarımsal faaliyetlerde olduğu gibi su ürünleri sektöründe de verilerin düzgün bir şekilde elde edilememesi, maliyetlerin hesaplanamamasında ortaya çıkan sorunlar, tarımsal faaliyetler standardı ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar gibi nedenlerden dolayı bu faaliyetin kayıt altına alınmasında da sorunları ve farklılıkları ortaya çıkarmaktadır. Bu farklılıklar vergi hukuku açısından bir sorun oluşturmazken, maliyet muhasebesinin asıl amacı olan şirket içi bilgi sağlama işlevini yerine getiremediği görülmüştür.
- ✓ Bu çalışma tarımsal faaliyet alanında çalışan işletmelerin canlı su ürünleri yetiştiriciliğinde maliyet bilgi sistemini kurması gerektiğini ortaya koymaktadır. Ancak

bunun gerçekleşmesi için öncelikle vergi yasaları ile standartlar arasındaki farklılıkların kaldırılması gerekmektedir.

- ✓ TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standardı, vergi yasaları, teşvikler gibi konularda uygulamacı tarım sektörü işletmelerin gereken özeni göstermesi için yeterince bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bilgi eksiklikleri, maliyet bilgi sisteminde aksaklıklara yol açmaktadır. Bu alışma ile TMS 41'in işletmede uygulanması hakkında yol gösterici olması amaçlanmaktadır.
- ✓ Canlı varlığın biyolojik dönüşümleri sebebiyle bir değişim içindedir. Bu yüzden de canlı varlıkların farklı kayıt altına alınması ve raporlanması gerekmektedir.
- ✓ Tarımsal faaliyetler standardına göre canlı varlıklardan su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmiştir. TMS 41 canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerini belirlemiştir. Buna göre de canlı varlıkların mali tablolarda ayrıca gösterilmesi, değerleme dönemlerinde oluşan kar veya zararın gelir tablosuna veya öz kaynaklara aktarılmasını öngörmektedir.
- ✓ Tarımsal faaliyet standardına göre muhasebeleştirilmesi sayesinde hesap verilebilirliği kolaylaştırmasının yanında muhasebe hilelerini de önleyici bir etkisi olacaktır.
- ✓ İşletmenin defter değeri ile piyasa değeri farkı ortadan kalkacaktır.
- ✓ Yem maliyeti işletmenin en önemli gider kalemidir.
- ✓ Geleceğe dair düzgün bir plan oluşturmak güvenilir veriler ile daha kolay olacaktır.
- ✓ Giderlerin dağıtımını kolaylaştıracaktır.
- ✓ Ülkemizdeki tarım işletmelerinin %95'i küçük ölçeklidir. Bu işletmeler için muhasebe kayıtlarını tutması yasal bir zorunluluk değildir. Bu durum işletmelerinden doğru veri elde edilmesini zor halden imkansız hale getirmektedir. Bu nedenle de muhasebe kayıtlarının zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir.
- ✓ Anaç balıkların duran varlık olarak sınıflama yapılması ve anaç balıkların ayrı tutulması gerekmektedir.
- ✓ İşçilik giderlerinin tamamı maliyete atılmakta, yönetim ve pazarlama ile ilgili hiçbir işçilik gideri bulunmamaktadır. Bunun ayrılması gerekmektedir. Çünkü standarda göre yönetim giderlerinden stokların maliyetine pay verilemez.
- ✓ Finansal raporlaması yıllık değil en azından üç aylık olarak düzenlenmesi sağlanmalıdır.

- ✓ Vadeli alış ve satışlarda ayrı olarak herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Borçlanma maliyeti stoklar standardına göre vade farkı stok maliyeti, hasılat standardına göre satışlardaki vade farkı hasılat kaydedilmelidir.

KAYNAKÇA

- ACAR, D. Ve N.Tetik, (2007), *Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe*, Ankara, Detay Yayıncılık.
- AKDOĞAN, N. ve O. Sevilengül, (2003), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, N. Ve O. Sevilengül, (2007), *Türkiye Muhasebe Standardına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 84, ss. 29-70.
- AKDOĞAN, N. Vd., (2011), *Sektörel Muhasebe*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- ARAS, A., (1988), *Tarım Muhasebesi*, İzmir, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- ARI, F.A., (2006), *Türkiye’de Tarımın Ekonomideki Yeri ve Güncel Sorunları*, Çalışma ve Toplum Dergisi, Sayı 9, ss. 61-81.
- ARZOVA, B. ve A.P. Arsoy, (2006), *TMS 41 Tarımsal Faaliyet Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 300, ss. 135-147.
- CASTEL, E.N. ve M.H. Becker, (1967), *Farm Business Management*, New York, The Macmillan Company.
- CİHANGİR, A.E., (2010), *Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları: Meyvecilik Sektöründe Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Çorum.

CRAMER, G.L. ve W.J. Clarence, (2010), *Agricultural Economics And Agribusiness*, NewYork.

ÇELİKKALE, M.S., E. Düzgüneş ve İ. Okumuş, (1999), *Türkiye Su Ürünleri Sektörü Potansiyeli, Mevcut Durumu, Sorunları ve Çözüm Önerileri*, İstanbul, LEBİB Yalkım Yayınları.

ÇETİNER, E., (2008), *Yönetim Muhasebesi*, Ankara, Gazi Kitapevi.

ÇETİN, B. ve T. Tipi, (2011), *Tarım Muhasebesi*, Ankara, Nobel Yayıncılık.

DEMİRCİ, R. Ve A.F. Açıl, (1984), *Tarım Ekonomisi Dersleri*, Ankara, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.

DEMİRKOL, Ö.F., (2006), *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-finance, Anabilim Dalı, Ankara.

DEMİRKOL, Ö.F., (2008), *Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 2.

DERNEK, Z., (2005), *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği*, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.

DOĞAN, H., (1975), *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*, Adana, Kemal Matbaacılık.

DOĞAN, H., (2004), *Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe*, Ankara, Form Ofset Matbaacılık.

DOKUR, Ş. ve S. Kaygusuz, (2009), *Finansal Muhasebe*, Bursa, Dora Yayıncılık.

- ERDAMAR, C., (1985), *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*, İstanbul, Bayrak Matbaacılık.
- GHOS, A. K., (1991), *Cost Accounting and Farm Product Costing, India*.
- GÖKDENİZ, Ü., (2005), İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 27, ss. 86-93.
- GÖKGÖZ, A., (2012), *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması*, Bursa, Dora Yayınları.
- GÖKGÖZ, A., (2013), *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*, Bursa, Ekin Yayıncılık.
- GÜNDOĞMUŞ, E., (1998), *Ankara İli Akyurt İlçesi Tarım İşletmelerinde Ekmeklik Buğday Üretiminin Fonksiyonel Analiz Ve Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması*, Journal Of Agriculture And Forestry, Sayı 22, ss. 251-260.
- KARAGÖZ, G. ve M. Demirci, (2012), *Türkiye Orman Varlığı-2012*, Ankara, Orman İdaresi ve Planlama Dairesi Başkanlığı Yayını
- KIRLIOĞLU, H. ve A. Gökgöz, (2012), *TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 2, ss. 107-127.
- ORHAN, Z.O., (1999) Türkiye’de Tarımsal Destekleme ve Taban Fiyatları Politikası, İstanbul, Prive Grafik Matbaacılık.
- ÖRTEN, R., H. Kaval ve A. Karapınar (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara, Gazi kitapevi.
- ÖRTEN, R., H. Kaval ve A. Karapınar (2012), *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara, Gazi kitapevi.

ÖRTEN, R., (2000), Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri, Ankara, Gazi Kitabevi.

ÖZCAN, M., (2012), *Tarımsal İşletmelerinde Risk Yönetimi ve Bir Alan Çalışması*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

ÖZKAN, A., (2001), *Et ve Süt Üretimi Yapan Büyükbaş Besi İşletmelerinde Maliyetler ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, Ankara.

ÖZULUCAN, A. ve A. Deran, (2008), *41 Nolu Türkiye Muhasebe standardı Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 25, ss. 1-22.

REHBER, E. ve B. Çetin, (1998), *Tarım Ekonomisi*, Bursa, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları.

SAĞLAM, N., S. Şengel ve B. Öztürk, (2009), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

SÖNMEZ, F., (2004), *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi*, 25 nolu SPK Tebliğin 31. Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 144, ss. 143-163.

ŞAHİN, H., (2009), *Tarım Ekonomisi*, Bursa, Ezgi Kitabevi.

TEKTÜFEKÇİ, F., (2010), *Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Raporlama*, İzmir, Altın Nokta Yayınevi.

TOKAY, S.H. ve A. Deran, (2006), Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması, Yaklaşım Dergisi.

TOKAY, S.H. ve A. Deran, (2011), Tarım Sektöründe Ve Tarım Sektörünün Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçeleri İşletmelerinde Muhasebe Gereği, Belge ve Defter Düzeni, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 1, ss.40-55.

YANIK, S. ve Y. Özerhan, (2012), *Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı*, Ankara, TÜRMOB Yayınları.

YAZAN, Ö., (2010), Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Trabzon.

YÜKÇÜ, S., (2011), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, Altın Nokta Kitapevi.

Su Ürünleri Yetiştiricileri Üretici Merkez Birliği, (2013), Su Ürünleri Yetiştiriciliği Destekleme Raporu.

Devlet Planlama Teşkilatı, *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005*, Ankara 2000.

Devlet Planlama Teşkilatı, (2007), Özel İhtisas Komisyon Raporu.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, (2012), Tarım Sektörü Raporu.

TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı

<http://www.tarimplus.com.tr/dunyada-ve-turkiyede-tarim/tarimin-turkiye-ekonomisindeki-yeri.aspx> (18.05.2014)

<http://www.tuik.gov.tr> (20.05.2014)

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms---tfrs-2011-seti.html (10.05.2014).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52c99157b670a0.27012266 (05.05.2014).

<Http://www.yaklasim.com./mevzuat/dergi/makaleler/2006027752.htm> (05.05.2014).

193 Numaralı Gelir Vergisi Kanunu, Tertip 4, C.1, s.850, Md.52.

5488 Numaralı Tarım Kanunu, Tertip 5, C.45, Md.3.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Adı ve Soyadı: Hüseyin KOZAK

Doğum Yeri ve Yılı: Alanya-1988

Medeni Hali: Bekâr

Eğitim Durum:

Lisans Öğrenimi: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü(2011)

Yüksek Lisans: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı(2014)

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

İngilizce YDS: 42,50

İngilizce IELTS: 5

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:

Vesile Ömürbek, Hüseyin Kozak, “*Birleşik Mamullerde Maliyet Dağıtım Yönteminin Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanılması*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, c:15, S:2. Haziran 2013, 79-97.