



**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**

**TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA ÇİFTLİK
MUHASEBESİNDE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

ENVER KARAKIŞLA

**DANIŞMAN
Prof. Dr. HALUK DUMAN**

AKSARAY 2022

**T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİMDALI
İŞLETME BİLİM DALI**

**TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA
ÇİFTLİK MUHASEBESİNDE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN
DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

ENVER KARAKIŞLA

DANIŞMAN

PROF. DR. HALUK DUMAN

AKSARAY 2022

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren altı (6) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Enver
Soyadı : KARAKIŞLA
Bölümü : İşletme Anabilim Dalı
İmza :
Teslim tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Tms-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında çiftlik muhasebesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi

İngilizce Adı : Assessment And Accounting Of Cattle Animals In Farm Accounting Within The Scope Of Tms-41 Agricultural Activities Standard

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Enver KARAKIŞLA

İmza:



JÜRİ ONAY SAYFASI

Enver KARAKIŞLA tarafından hazırlanan Tms-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Çiftlik Muhasebesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prod .Dr. Haluk Duman

İmza

(İşletme Anabilim Dalı Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: (Prof. Dr. Himmet Karadal)

(İşletme Anabilim Dalı, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi)

.....

Üye: (Doç Dr. Yılmaz İçerli)

(İşletme Anabilim Dalı Aksaray Üniversitesi)

.....

Üye: (Prof.Dr. Yunu CERAN)

(İşletme Anabilim Dalı Selçuk Üniversitesi)

.....

Üye: (Doç Dr. Mehmet YÜCENURŞEN)

(İşletme Anabilim Dalı Aksaray Üniversitesi)

.....

Tez Savunma Tarihi:/...../.....

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nuntarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza

TEŞEKKÜR

Bu tezi hazırlarken, bilimsel desteklerini esirgemeyen tez danışmanıma ve diğer tüm hocalarıma teşekkür ederim.



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA ÇİFTLİK
MUHASEBESİNDE BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

(Doktora Tezi)

Enver Karakışla, Aksaray 2022

ÖZET

Dünyada ve ülkemizde yaşanan hızlı nüfus artışı, sanayileşme sonucunda köyden kente gerçekleşen yoğun göç olgusu ve gelir seviyesinin artması gibi durumlar yaşam standartlarının da değişmesine yol açmıştır. Hayvansal ürünlerin, insanların kendi üretimlerinin dışında kalması hayvansal ürünlere olan talebi her geçen gün daha da artırmıştır. Modernite ve hızlı değişim ile birlikte sağlıklı beslenme için hayvansal gıdaların önemi ve buna bağlı olarak hayvan yetiştiriciliği de daha önemli hale gelmiştir.

Tarım yapılan, hayvan yetiştirilen, çalışanlarının da oturması için evler bulunan geniş toprak parçası olarak tanımlanan çiftlik, ailenin geçimi için faaliyetlerin sürdürüldüğü -ticari amaç gütmeyen- yapıda olabileceği gibi; belirli büyük şirketlere ait, kendi yönetim ve çalışanları bulunan kurumsal yapıda da olabilmektedir. Çiftlik hangi tür ve ölçekte olursa olsun varlığını sürdürüp, karlılığa erişebilmesi için muhasebe tutmak büyük önem arz etmektedir. Çiftlik muhasebesi, bütün çiftlik kaynaklarının ve finansal sonuçları olan ticari işlemlerin sistematik bir biçimde ölçülmesi ve kaydedilmesidir.

Kullanılmakta olan mevcut muhasebe prensipleri genel olarak kendine özgü yapısı olan tarım işletmelerinin ve çiftçilerin bilgi ihtiyaçlarının ve paydaşlarının gereksinimlerini yeterli düzeyde karşılayamamaktadır. Canlı varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri belirli bir

düzen içinde yürütülemediğinden ihtiyaca uygunluk ve karşılaştırılabilir olma yönünden oldukça yetersiz kalmaktaydı. Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standardı 41) getirilinceye kadar biyolojik varlıkların kaydedilmesine, izlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin herhangi bir standart bulunmamaktaydı.

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı, ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Yürürlüğe konulan bu standart ile tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardı getirilmiş ve tarımsal faaliyetlerin finansal sonuçları karşılaştırılabilir bir düzen içine getirilmiştir.

Çalışmada “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi süt hayvancılığı bağlamında ele alınmıştır. Çalışmada süt hayvancılığına ilişkin bir uygulama benimsenmiştir. Süt hayvancılığında hem canlı hayvan, sürü ve yem yönetimi hem de süt ve süt ürünleri üretimi söz konusu olduğu için örnek çalışma yapılmasına karar verilmiştir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan TMS 41’e göre dönem başı, dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları ve mali tablolar özel örnekler ile açıklanmıştır. Türkiye’de süt üretiminin %90’ının inek sütünden gerçekleştirilmesi çalışmanın önemini daha da artırmaktadır.

Bilim Kodu : 112204

Anahtar Kelimeler : TMS 41, Tarımsal Faaliyetler Standardı, Çiftlik Muhasebesi, Büyük Baş Hayvancılık, Süt Üretimi, verimlilik

Sayfa Adedi : 203

Danışman : Prof. Dr. Haluk DUMAN

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF EDUCATIONAL SCIENCES

**ASSESSMENT AND ACCOUNTING OF CATTLE ANIMALS IN FARM
ACCOUNTING WITHIN THE SCOPE OF TMS-41 AGRICULTURAL
ACTIVITIES STANDARD**

(Ph.D. Thesis)

Enver Karakışla, Aksaray 2022

ABSTRACT

The rapid population growth in the world and in our country, the phenomenon of intense migration from village to city as a result of industrialization, and the increase in income have led to changes in living standards. The fact that animal products are excluded from people's own production has increased the demand for animal products day by day. With modernity and rapid change, the importance of animal foods for healthy nutrition and, accordingly, animal breeding has become more important.

The farm, which is defined as a large piece of land where agriculture is done, animals are raised and there are houses for the employees to live in, can be in a non-commercial structure where activities are carried out for the livelihood of the family; It can also be in a corporate structure that belongs to certain large companies and has its own management and employees. Regardless of the type and scale of the farm, it is of great importance to keep an account so that it can survive and reach profitability. Farm accounting is the systematic measurement and recording of all farm resources and business transactions that have financial consequences.

The current accounting principles being used generally do not adequately meet the information needs of agricultural enterprises and farmers, which have a unique structure, and

the needs of their stakeholders. Since the accounting transactions related to biological assets could not be carried out in a certain order, they were insufficient in terms of relevance and comparability. Until the International Accounting Standard 41 (Turkish Accounting Standard 41 in Turkey) was introduced, there was no standard for recording, monitoring and valuing biological assets.

“TMS 41 Agricultural Activities” Standard was first published in the Official Gazette dated 24/02/2006 and numbered 26090. The purpose of this Standard; To determine the accounting methods and explanations for agricultural activities. With this standard put into force, the accounting standard for agricultural activities has been brought and the financial results of agricultural activities have been brought into a comparable order.

In the study, the valuation and accounting of bovine biological assets within the framework of “TMS 41 Agricultural Activities Standard” is discussed in the context of dairy farming. In the study, a practice related to dairy farming was adopted. It has been decided to conduct a case study, since both livestock, herd and feed management and production of milk and dairy products are in question in dairy farming. According to TMS 41 published by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, accounting records and financial statements at the beginning of the period, during the period and at the end of the period are explained with special examples. The fact that 90% of milk production in Turkey is made from cow's milk further increases the importance of the study.

Science Code : 112204

Key Words : TMS 41, Agricultural Activities Standard, Farm Accounting, Cattle
Livestock, Milk Production, Productivity

Page Number : 203

Supervisor : Prof. Dr. Haluk DUMAN

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI.....	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
ÇİFTLİK İŞLETMELERİ.....	4
1.1. İşletmeler.....	4
1.1.1. Faaliyet Alanlarına Göre İşletmeler.....	5
1.1.1.1. Üretim İşletmeleri.....	5
1.1.1.2. Hizmet İşletmeleri.....	5
1.1.1.3. Ticaret İşletmeleri.....	6
1.1.2. Sahiplik Yapılarına Göre İşletme Türleri	7
1.1.2.1. Kamu işletmeleri.....	7
1.1.2.2. Özel İşletmeler	7
1.1.2.3. Karma İşletmeler	7
1.1.3. Hukuki Yapılarına Göre İşletme Türleri	7
1.1.3.1. Tek Kişi İşletmeleri	8
1.1.3.2. Şirketler	8
1.1.3.2.1. Adi Şirketler.....	9
1.1.3.2.2. Ticaret Şirketleri	9
1.1.3.2.2.1. Şahıs Şirketleri.....	9
1.1.3.2.2.1.1. Kollektif Şirket	9
1.1.3.2.2.1.2. Komandit Şirket.....	10

1.1.3.2.2.2. Sermaye Şirketleri	10
1.1.3.2.2.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	10
1.1.3.2.2.2.2. Limited Şirket.....	11
1.1.3.2.2.2.2. Anonim Şirket	11
1.1.3.3. Kooperatifler	13
1.1.3.4. Yabancı Sermayeli İşletmeler	13
1.2. Tarım İşletmelerinin Ekonomideki Yeri ve Önemi	14
1.2.1. Tarım İşletmeleri	14
1.2.2. Tarımsal Faaliyet Gösteren İşletmelerin Genel Özellikleri	16
1.3. Tarım İşletmeleri Türleri	16
1.3.1. Bitkisel Üretim	17
1.3.2. Hayvansal Üretim	18
1.3.3. Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Tarihi, Muhasebeleştirilmesi ve İstatistiki Bilgiler	19
1.3.3.1. Besi – Et	21
1.3.3.2. Süt	22
1.3.3.3. Büyükbaş	25
1.3.3.4. Küçükbaş	26
1.3.4. Kanatlı.....	26
1.3.4.1. Yumurta	27
1.3.4.2. Su Ürünleri Üretimi.....	28
1.4. Tarım Sektörü-İstihdam İlişkisi	28
1.4.1. GSMH Üzerindeki Etkisi	29
İKİNCİ BÖLÜM	32
ÇİFTLİK MUHASEBESİ	32
2.1. Çiftlik Kavramı	32
2.2. Çiftlik Muhasebesi Kavramı	32
2.2.1. Çiftlik İşletmeleri ve Defter Tutma	34
2.2.2. Çiftlik İşletmeleri ve Finansal Tablolar	35
2.2.3. Çiftlik İşletmeleri ve Veri Tutma	39
2.3. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı.....	40
2.3.1. Avrupa Birliği.....	40
2.3.2. Türkiye.....	47
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	49

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE VUK ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN MUHASEBE İLKELERİ	49
3.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar	49
3.1.1. Muhasebeleştirme ve Ölçüm.....	51
3.1.2. Kazanç ve Zararlar	54
3.1.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi	55
3.1.4. Devlet Teşvikleri.....	58
3.2. Literatür Taraması	60
3.3. VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetler	64
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	69
TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ HAYVANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	69
4.1. Çalışmanın Amacı	69
4.2. Çalışmanın Yönetimi ve Kapsamı	70
4.3. Araştırmanın Önemi	70
4.4. Çalışmanın sınırlılıkları.....	71
4.5. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Uygulama.....	73
4.5.1. Sabit Varlık Yatırımları	73
4.5.2. İşletme Faaliyetleri.....	76
4.5.2.1. Yem Yönetimi	77
4.5.2.1.1. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi.....	77
4.5.2.1.2. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi.....	79
4.5.2.1.3. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi.....	80
4.5.2.2. Sürü Yönetimi.....	80
4.5.2.2.1. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi	81
4.5.2.2.2. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi	85
4.5.2.2.3. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi	90
4.5.2.3. İşçilik Giderleri	95
4.5.2.4. Süt Üretim Faaliyeti	95
4.6. Yatırım Modelinin Belirlenmesi	98
4.7. TMS 41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebeleştirilmesi.....	106
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	141
KAYNAKÇA	145
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ PROJE DEĞERLENDİRME FORMU.....	202



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Örgüt Hukuki Yapılarına Göre Sorumluluk Türleri	12
Tablo 2. Traktör ve Biçerdöver Sayısı	15
Tablo 3. 2001-2017 Yılları Arasında Hayvansal Ürünlerin Değişimi	20
Tablo 4. 2002-2017 Yılları İtibarı ile Et Üretimi	21
Tablo 5. 2002-2017 Sağılan Hayvan Sayısı	23
Tablo 6. 2002-2017 Yılları İtibarı ile Süt Üretimi	24
Tablo 7. Sağılan Hayvan Başına Ortalama Süt Üretim Miktarı (Kg)Yıl	25
Tablo 8. 2002-2018 1. Dönem Büyükbaş Hayvan Sayıları	25
Tablo 9. 2002-2018 1. Dönem Küçükbaş Hayvan Sayıları	26
Tablo 10. Kanatlı Verileri (2002-2017)	27
Tablo 11. 2005 Sonrası Tarım İstihdamı Sayıları	29
Tablo 12. 1960-2017 GSYİH Sektör Payları ve Büyüme Hızları	31
Tablo 13. Çiftlik Nakit Akış Bütçesi Örneği	36
Tablo 14. Gelir-Gider Tablosu	37
Tablo 15. Satış Takip Defteri	38
Tablo 16. Finansal Durum Tablosu	38
Tablo 17. Canlı Varlık Ekonomik Dönüşümü Tablosu	51
Tablo 18. Literatür Taraması	60
Tablo 19. Amortisman Oranları	66
Tablo 20. TMS 41 ve VUK Hükümlerinin Karşılaştırılması	68
Tablo 21. Sabit Varlık Yatırımları	74
Tablo 22. Buzağı Kulübesi Alanları	76
Tablo 23. Yem Rasyosuna Göre Ortalama Yem Tüketimi Tablosu	78
Tablo 24. Kg Bazında Yem Tüketimi Tablosu	78
Tablo 25. Kuru Dönemi Son 2 Ayı için Yem Tüketimi	79
Tablo 26. Gebe Düvelerin Son 2 Aylık Yem Tüketimi Tablosu	79
Tablo 27. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 1. yıl	81
Tablo 28. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 2. Yıl	82
Tablo 29. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi	83
Tablo 30. 76 Büyükbaş İçin Yem Tüketim Modeli	84
Tablo 31. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri	85

Tablo 32. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 1. yıl	86
Tablo 33. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 2. Yıl	87
Tablo 34. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi.....	88
Tablo 35. 176 Büyükbaş için Yem Tüketimi.....	89
Tablo 36. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri.....	90
Tablo 37. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu - 1. yıl	91
Tablo 38. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu - 2. Yıl	92
Tablo 39. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi.....	93
Tablo 40. 276 Büyükbaş için Yem Tüketimi.....	94
Tablo 41. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri.....	95
Tablo 42. Çiftliklerin İşçilik Maliyetleri.....	95
Tablo 43. İşçilik Giderleri Yıllık Maliyetleri.....	95
Tablo 44. Günlük Süt Gelirlerinin Hesaplanması.....	96
Tablo 45. Modellere Ait Yıllık Giderler	97
Tablo 46. Modellere Ait Yıllık Gelirler	97
Tablo 47. 5 Yıllık Nakit Akımları.....	98
Tablo 48. Modellere Ait Veriler	100
Tablo 49. 76 Büyükbaş için	102
Tablo 50. 176 Büyükbaş için	103
Tablo 51. 276 Büyükbaş için	103
Tablo 52. Büyükbaş için GÖS	104
Tablo 53. 76 Büyükbaş için	104
Tablo 54. 176 Büyükbaş için	105
Tablo 55. 276 Büyükbaş için	105
Tablo 56. İşletmenin Yıllık Gelir ve Giderleri.....	112
Tablo 57. İşletmeye Ait Gider Yerleri	112
Tablo 58. Gider Yerleri için Belirlenen Dağıtım Anahtarları.....	113
Tablo 59. DİS Dağıtım Oranları	114
Tablo 60. Diğer Yıllık Gider Oranları	114

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. ÇMVA Standart Sonuç: Gelir Göstergesi (Çiftlik Gelirinin Hesaplanma Biçimi).....	43
Şekil 2. ÇMVA Standart Sonuç: Finansal Durum Tablosu	44
Şekil 3. ÇMVA Standart Sonuç: Finansal Gösterge	45
Şekil 4. ÇMVA Standart Sonuç: Nakit Akış Göstergesi	46
Şekil 5. Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar	50
Şekil 6. Tarımsal Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı.....	59



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
APF	: Aktif Piyasa Fiyatı
BM	: Birleşmiş Milletler
BVPF	: Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı
CAP	: Common Agricultural Policy
ÇMVA	: Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
DİS	: Direkt İşçilik Saati
EGD	: En Güvenilir Değer
ESİF	: En Son İşlem Fiyatı
GÖS ₁	: Geri Ödeme Süresi Bir
GÖS ₂	: Geri Ödeme Süresi İki
GSMH	: Gayri Safı Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safı Yurtiçi Hasıla
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
İKO	: İç Karlılık Oranı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOP	: Konya Ovası Projesi
NBD	: Net Bugünkü Değer
NGUD	: Net Gerçeğe Uygun Değer
NNABD	: Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
NNG	: Net Nakit Girişleri
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SOF	: Sektör Ortalamaları Fiyatı
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TL	: Türk Lirası
TMD	: Tarihi Maliyet Değeri
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YEH	: Yıllık Eşdeğer Hasıla
YEM	: Yıllık Eşdeğer Masraf
YENH	: Yıllık Eşdeğer Net Hasıla

GİRİŞ

Tarım kelimesi genel anlamda insanların yaşamlarını idame ettirebilmesi için gerekli olan bitkisel ve hayvansal gıdaların üretiminde toprağın doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmasını ifade etmektedir. Sektör olarak ise tarım, beslenme ihtiyaçlarının karşılanması ile birçok işletmeye girdi sağlaması ve ekonomi için istihdam yaratması yönüyle de önemli bir ekonomik yapı olduğunu ortaya koymaktadır. Tarım sektörü, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunun ekonomisinin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içerisinde ciddi bir paya sahipken Türkiye’de de durum her ne kadar sanayi ve hizmet sektörünün gelişmesi, köyden kente göçün hızlanması ve tarıma elverişli arazilerin miras vb. yollarla bölünerek ortadan kalkması gibi nedenlerle olumsuz etkilense dönemini halen korumaktadır.

İnsanlık tarihi boyunca üretimin ilk aşaması hep tarım sektörü olmuştur. Dolayısıyla tarım sektörü devletler için hem gıdasal üretim ihtiyaçlarının karşılanması hem de ülke ekonomileri içerisindeki payı ile hep stratejik bir konumda olmuştur. Dünya nüfusunun hızla artması ve Sanayi Devrimi ile sanayi toplumuna geçişin sonucunda önceleri emek yoğun ve küçük aile işletmeleri şeklinde faaliyet gösteren tarım işletmeleri güvenilir ve sürekli tarımsal üretim ihtiyacını karşılayamaz hale gelmiştir. Bu durum, tarım işletmelerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini ve bu kapsamda ülke ekonomilerine katkısı yönüyle de sektör olarak tarımın stratejik bir plan dahilinde yönetilmesini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerin verimli bir şekilde yönetilmesi ise karar alıcı konumundaki işletme paydaşlarının bu kararları güvenilir ve ihtiyaca uygun bir şekilde hazırlanmış olan finansal raporlara göre alması ile mümkün olacaktır.

Dünyada yaşanan ve gelecekte de yaşanması muhtemel olan savaşlar, göçler, gıda kıtlığı ve iklimsel değişiklikler tarım sektörünün stratejik önemini her geçen gün arttırmakta ve bu anlamada tarım sektöründeki işletmelerin tarımsal faaliyetlerine ilişkin ulusal ve uluslararası düzeyde bazı düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine ilişkin muhasebeleştirme ihtiyaçları ve muhasebeleştirilen bu faaliyetlerin güvenilir ve ihtiyaca uygun bir şekilde işletme finansal raporlarında sunulması için uluslararası düzeyde bazı çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından 1994 yılında kurulan bir komiteyle çalışmalarına başlanan tarımsal faaliyetlere ilişkin standart 2001 yılında “IAS 41 Agriculture” (UMS 41 Tarım) adıyla yayınlanarak 2003 yılı ve sonrasındaki hesap dönemleri itibariyle kullanıma sunulmuştur.

Ülkemizde ise “IAS 41 Agriculture” standardı “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı adıyla 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler aracılığıyla güncellenmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin kapsamı çok geniş olduğu için bu konuda farklı bazı tanımlar yapılmakla birlikte çalışmamızın da konusu oluşturan “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardına göre tarımsal faaliyet; “satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi” olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda tanımda kullanılan bazı terimlerin standarttaki tanımlarını da dikkate alarak tarımsal üretimi genel olarak bitkisel ve hayvansal üretim şeklinde sınıflandırabiliriz. Hayvansal üretimin insanlık tarihi kadar eski olması, özellikle ülkemizde diğer tarımsal ürünlerin tüketimine kıyasla daha vazgeçilmez olması ve yüksek bir tüketime sahip olması nedeniyle hayvansal üretimin çalışmamızın uygulama alanı olarak belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir.

Tarım muhasebesi, muhasebe bilgi sistemi içerisinde bir ihtisas muhasebesi olmakla birlikte muhasebenin genel tanımına uygun olarak tarım işletmelerinin faaliyetleriyle ilgili belgeye dayandırılan finansal nitelikteki işlemleri belirli bir düzen içerisinde kaydeden, bunları sınıflandırarak özetleyip ilgili kişilere raporlayarak yorumlayan bir muhasebe dalı olarak ifade edilebilir. Ancak bu işletmelerde ortaya çıkan faaliyetlerin muhasebeleştirme aşamaları için ülkemizde 1994 yılından itibaren kullanılmakta olan Tek Düzen Hesap Planının (TDHP) özellikle kaydetme ve finansal raporlarda sunulma fonksiyonlarını karşılamada uluslararası düzenlemelerin çok gerisinde kaldığı görülmektedir. Bu kapsamda, çalışmamızda da tarımsal faaliyetler “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardındaki muhasebeleştirme ve ölçüm düzenlemeleri dikkate alınarak TDHP çerçevesinde ancak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”na göre örneklendirilmiş ve muhasebeleştirmeleri yapılmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde, çalışmamızın uygulama konusunu oluşturan büyükbaş hayvancılığına ilişkin daha anlaşılabilir bilgiler sunmak amacıyla öncelikle işletme türleri ve tarım işletmelerine değinilmiş daha sonrasında ise tarım işletme türleri açıklanarak çiftlik işletmelerine ilişkin detaylı bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, çiftlik kavramı ve çiftlik muhasebesi açıklanarak çiftlik işletmelerinde defter tutma, finansal tablolar ve veri tutmaya değinilerek; Türkiye ve Avrupa Birliği çiftlik veri ağı hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı hakkında bilgiler verilerek muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin esaslar örnekler çerçevesinde açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde literatür taramasına da yer verilerek ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamında tarımsal faaliyetlere de değinilmiştir.

Çalışmamızın dördüncü ve son bölümü ise uygulama bölümünü oluşturmaktadır. Bu bölümde, yatırımcıların beklentileri ile sektörün özellikleri göz önünde bulundurularak optimal sabit varlık yatırımı, sürdürülebilir sürü ve yem yönetimi ile yatırımın geri dönüşümünü sağlayacak yatırım modelinin oluşturulmasına ilişkin bir örnek uygulama yapılmıştır. Örnek olay yöntemiyle bir büyükbaş hayvancılık işletmesinde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı kapsamında hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere de verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇİFTLİK İŞLETMELERİ

1.1. İşletmeler

İnsan ihtiyaçlarının önemli bir kısmı işletme olarak isimlendirilen ekonomik yapılar tarafından karşılanmaktadır. Bu yapılar ekonomik değeri olan mal/hizmet üretir veya tüketiciye ulaşmasını sağlar. İnsan ihtiyaçlarının sonsuz ve bunu karşılayacak kaynakların ise kıt olmasından dolayı insanların bu amacı gerçekleştirmek için uğraşları sürecektir (Alpugan, 1998: 3-4). Toplumun ihtiyaçlarını karşılayan işletme sahip ve sahipleri için ise kısa dönemde beklenti yüksek kar iken uzun dönemde işletmenin piyasa değerinin maksimizasyonu ile hissedarların gelirlerinin artırılmasıdır.

Bu mali amaçların gerçekleştirilebilmesinin yanında geleceğe başarılı bir şekilde taşıyabilmek ve sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için kıt kaynakların etkin ve verimli olanlara yatırılması işletmenin sistematik ve sistematik olmayan risklerden korunması ve veya minimize edilmesi, değer ekleyen eklemeyen faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda işletmenin canlı bir sistem olarak kabul edilmesi, mevcut ve geleceğe ilişkin stratejilerin belirlenmesi, planların yapılması ve sürekli denetim ve geribildirim sağlanarak sürdürülebilirliğinin sağlanması büyük önem arz etmektedir.

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal üreten bu ekonomik birimlerin işletme özelliği taşıması için çıktıların ihtiyaçları giderme özelliği ve kıt olma özelliğini taşımaları gerekmektedir (Can ve Güney, 2007: 29). İnsanın yaşaması için ilk karşılaması gereken ihtiyaç ise Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisinde de belirtildiği gibi fizyolojik ihtiyaçlardır. Bunlar bireyin doğumundan ölümüne kadar sürekli gereksinim duyulan ve karşılanması zorunlu olan ihtiyaçlardır (Şimşek, 2010: 25-26). Yeme, içme, giyinme, barınma vb. gibi yalnız konumuz gereği insanların sağlıklı yaşamaları için gerekli olan ürünleri üreten işletmeler ve bunların başında yer alan çiftlik işletmeleridir.

İşletmeler büyüklük ve hukuksal yapı veya sahipliklerine göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Büyüklüklerine göre işletmeler nicelik ölçütler veya nitelik ölçütler olarak sınıflandırılmakla beraber bu konuda literatürde tam bir kesinlik bulunmamakla

birlikte genel olarak büyük, orta ve küçük işletmeler olarak sınıflandırılmaktadır (Tuncer, Ayhan ve Varoğlu, 2017: 42).

1.1.1. Faaliyet Alanlarına Göre İşletmeler

İşletmeler faaliyet alanlarına göre ise başlıca üç grupta incelenebilir. Bunlar; üretim işletmeleri, hizmet işletmeleri ve ticaret işletmeleridir.

1.1.1.1. Üretim İşletmeleri

Bu işletmeler genel olarak ham madde, yarı mamul veya nihai mamulü kullanarak bunların şekil veya yapılarını değiştirerek veya farklı ham madde, yarı mamul veya nihai ürün ile birleştirerek yeni ürünler ortaya koyan işletmelerdir. Satın aldıkları ilk madde ve malzemeyi üretim yoluyla başka bir ürüne dönüştüren işletmeler de bu gruba girebilir (Şamiloğlu, 2015: 65).

Bu işletmelerin bazılarının ürettikleri ürünler nihai ürün olarak doğrudan tüketicinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere üretilirken, bazıları ise başka bir sektör için ham madde, yarı mamul veya birleştirilen bir mamul olarak kullanılabilir. Bir işletme için mamul olan bir ürün ise başka bir işletme için hammadde olarak kullanılabilir. Özellikle Tarım, hayvancılık, balıkçılık otomotiv, tekstil, vb. işletmeler bu gruba dahil edilebilir (Tuzcu, 2015: 66).

1.1.1.2. Hizmet İşletmeleri

Hizmet kavramı soyut bir nitelik taşımasından dolayı temel amacı hizmet üretme ve pazarlama olan işletmelerin tanımlama noktasında bazı problemler yaşanmaktadır. Bunun nedeni hizmet bir tarafın diğerine sağladığı soyut fayda veya faaliyet olarak tanımlanmasıdır (Tuzcu, 2015: 67).

Hizmet üretimi sahiplik ile sonuçlanmayacağı gibi fiziksel üretimle ilgili veya ilgisiz olabilir. Diğer bir yandan hizmet üretiminin diğer üretimlerden en önemli farklılığı ise üretildiği anda tüketilmesi gereken iş veya eylem olmasıdır (İçöz, 2005: 10). Başka bir ifade ile somut bir ürün üretilen üretim işletmelerinin ürünleri depolanabilir iken hizmet üretim işletmelerinin ürünleri depolanamamakta ve o an tüketildiği takdirde işletme gelir elde

etmekte ya da bu gelirden mahrum kalma riski ile karşı karşıya kalmaktadır. Satılamadığında ise depolanamayacağı için atıl kalacaktır.

Amerikan Pazarlama Birliği ise Hizmet İşletmelerini; Danışmanlık, finans ve sağlık hizmeti veren işletmeler, turizm ve eğlence hizmeti veren işletmeler iletişim ve eğitim hizmeti veren işletmeleri bu sınıflandırmanın içine alarak örneklendirmiştir (Tengilimoğlu, Atilla ve Bektaş, 2009: 32-33).

Gelişen teknoloji ve E-Ticaretin artmasıyla hizmet sektörü de bu gelişmelerden payını almaktadır. Turizm, yemek hizmetleri ve bankacılık işletmeleri için farklı formda iken, özellikle turizm otelcilik gibi sektörlerde talep toplama, bilgi ve reklam amacıyla da E-Ticaret yoğun olarak kullanılmaya başlamış hatta sadece bu hizmetleri aynı yerde toplayarak birden çok işletmeyi aynı anda kıyaslama şansı veren işletmeler de yaygınlaşmaktadır (Çeltek ve Bozdoğan, 2013).

1.1.1.3. Ticaret İşletmeleri

Ürün ve hizmeti kendisi üretmeyen ve üretici olan işletmelerden satın alıp, kimyasal-fiziksel bir değişim yaparak (Tuncer, Ayhan ve Varoğlu, 2017) satış için hazırlayan veya herhangi bir değişiklik yapmadan sadece satışını yapan işletmelerdir. Bu işletmeler bu ürünleri tüketici ve satış türlerine göre toptan veya perakende olarak satmayı tercih edebilirler (Kumkale, 2008).

Herhangi bir hizmet veya ürün üretme olarak değil yer ve zaman faydası üreten işletme grubundadırlar. Bu işletmeler aldıkları ürünleri üzerinde kısmen veya tamamen değişiklik yaparak pazarlayabilirler. Bazı kaynaklarda ise pazarlama ve satış işletmeleri diye de adlandırılmaktadırlar (Mirze, 2002). Bu işletmeler ürünlerin tüketiciye ulaşmadan önceki son aşamadır. Üretici ve tüketiciyi bağlayan bir köprü olarak da düşünülebilen bu işletmeler perakende veya toptancı olarak kendi aralarında da ayrıca ayrılabilirler (Tuzcu, 2015).

Günümüzde bilgi teknolojileri ve özellikle de internetteki gelişmeler ile ticaret faaliyetlerinde de geleneksel ticarete ek olarak elektronik ticaret de hızla yaygınlaşmaktadır. E- ticaret ile mekânsal uzaklık ve zaman algıları ciddi anlamda algıları değiştirmekte olup tüketiciye farklı anlamda hizmetler sunmaya başlamıştır. Ticari işletmelerin elektronik olarak yapılması işletmelerin fonksiyonlarını etkilemekte ve bu işletmelerin de çeşitli kaynaklarda farklı tanımları da bulunmaktadır (Parlakkaya, 2005: 168-169).

1.1.2.Sahiplik Yapılarına Göre İşletme Türleri

Sahiplik türüne göre öncelikle işletmeler üçe ayrılmakta olup bunlar kamu, özel ve karma işletmelerdir.

1.1.2.1. Kamu işletmeleri

Sahibinin bizzat devlet veya hisselerinin yarısından fazlasının devlet elinde olan, işlev olarak ise işletme yapısı barındıran ticari işletmelerdir. Sahibinin devlet olması doğasıyla ilk amaçları kâr olmayan bu işletmelerin öncelikli amacı toplumsal fayda oluşturmaktır. Bu nedenden dolayı yapılan yatırımın geri dönüşümünün olmayacağı veya zaman alacağı konularda veya yatırımın özel işletmelerce riskli bulunacağı fakat üretilmesi gereken mal/hizmet olduğu bazı alanlarda devletin bizzat kurduğu veya sahibi olduğu işletmelerdir (Kumkale, 2008: 40). Günümüzde ekonomik koşulları kamu işletmelerinin aynı zamanda fiyat istikrarının bozulduğu dönemlerde “piyasa yapıcılığı”nın yanında rekabetçi ve karlı bir işletme özelliğini de taşıdıkları görülmektedir. Bu durum kamunun kaynaklarının kullanımında performans odaklılığın olduğunu ifade etmektedir.

1.1.2.2. Özel İşletmeler

Sahibinin devlet harici kişilerin olduğu işletmelerdir. Bu tür işletmeler toplumun ihtiyacı olan mal ve hizmetleri üreten kar amacı güden girişimlerdir.

1.1.2.3. Karma İşletmeler

Kamu ve özel sektörün belirli bir amacı gerçekleştirmek amacıyla yapılan girişimleri ifade etmektedir. Daha özel sektörün temel yetenekleri kamunun imkanları bir araya getirilerek riskli projeler ekonomiye kazandırılmaktadır.

1.1.3.Hukuki Yapılarına Göre İşletme Türleri

Hukuksal yapı, özel işletmeler ise kendi arasında tek kişi ve ortaklık işletmeleri iki ana gruba ayrılmaktadır (Kumkale, 2008: 51).

Ortaklık olarak kurulan işletmeler ise adi işletmeler ve ticaret işletmeleri olarak ikiye ayrılırken; ticaret işletmeleri ise şahıs ve sermaye işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Duman, 2016: 3-7).

1.1.3.1. Tek Kişi İşletmeleri

Kurucusunun ve sermayesinin bir kişi olduğu işletme türüdür. İşletmenin kuruluş aşamasından ticari faaliyetlerin yürütülmesi, denetimi ve 3. şahıslara karşı tüm risklerin üstlenilmesi işletmenin tek sahibine aittir.

1.1.3.2. Şirketler

Şirket sahipliği ve sorumluluk itibarıyla şahsın ön planda olduğu işletmelerdir. Bu işletmelerin sahipleri işletmenin borçları ile ilgili olarak sınırsız ve/veya sınırlı bir sorumluluğa sahip şeklinde kurulabilmektedir. İşletmenin borçlarının ödenemediği durumlarda borçların tahsili amacıyla ortak olan kişi/kişilerin bütün mal varlıkları haczedilebilir. Bu nedenle bu tip işletmelerin az sayıda ve güvene dayalı ortakları bulunur. Sermaye işletmeleri ise 3. şahıslara karşı sorumluluğu sınırlandırılmış ve ortak sayısı fazla olan ticaret işletmeleridir.

Bu işletmeler adi ve ticaret işletmeleri olarak kurulabilir. Adi ortaklıklar için sermaye oranlarına bakılmaksızın ortakların eşit oy hakları ve yönetme/denetleme hakkı ve temsil hakları bulunmaktadır. Ortakların denetim hakkı olması ve işletmenin sırlarına hakim olmasından dolayı ortakların rekabet yasağı bulunmaktadır.

Şirket sözleşmeleri sadece tüm ortaklarının onayı ile değiştirmek mümkündür. Ortaklardan birinin vefatı veya iflası ortaklığın sona erdiği anlamına gelir. Şirketin ticari itibarı veya kişisel emek/beceriler sermaye payı olarak ortaklık olarak addedilebilir (Tuzcu, 2015: 38).

Sermaye şirketlerinde işletmenin kendisine ait bir tüzel kişiliği söz konusu olduğu için işletme sahip ve/veya sahiplerinin ölmesi veya ortaklıktan ayrılmasının işletmenin ticari faaliyetleri üzerinde hukuki olarak hiçbir değişiklik meydana getirmez, ölüm halinde varisler ortaklık haklarını kullanmaya devam eder.

1.1.3.2.1. Adi Şirketler

İki veya daha fazla kişi tarafından emek veya mal varlıklarını bir amaca ulaşabilmek için birleştirilerek yaptıkları sözleşme ile ortaya çıkan işletme türüdür. Bu işletmeler hukuki olarak Borçlar Kanunu'na tabidir. Bu çeşit ortaklıklarda ortaklar şirkete sermaye olarak para, mal veya kişisel emek/yeteneğini koyabilir. Ortaklıkların kazançları sözleşmeye bağlı olarak farklı şekillerde paylaşılabilir. Aksi bir madde bulunmadıkça şirketin yönetim işlerini tüm ortaklar yürütür. Bu şirketler tüzel kişiliğe sahip değildir (Şimşek ve Çelik, 2015: 33). Ortaklar üçüncü şahıslara karşı ortaklık payları dikkate alınmaksızın müteselsil ve sınırsız sorumludurlar.

1.1.3.2.2. Ticaret Şirketleri

Ticaret işletmeleri şahıs ve sermaye işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.2.2.1. Şahıs Şirketleri

Şahıs işletmeleri kollektif ve komandit işletmeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.2.2.1.1. Kollektif Şirket

Ticari bir işletmeyi ticari bir unvan ile işletmek kastıyla gerçek kişiler ile kurulan ve ortakların şirket alacakları için alacaklılarına ortakların sorumluluğu ile sınırlandırılmamış olan şirketlerdir.

Diğer şirketlerin olduğu gibi bu şirketlerin de ticari unvanı vardır. Yalnız şirketin borçları için müteselsilen sorumluluklarının tüm mal varlıklarını kapsamalarıdır. Bu şirketler genellikle aile şirketi olarak da bilinmektedir. Borç ve alacaklılara karşı sınırsız sorumluluk olması bu şirketlerin aile arasında kurulmaya yöneltmektedir (Tuzcu, 2015: 41).

Bu şirketler noter onaylı imza ile kesin bir sözleşmeye bağlı olarak kurulur. Bu şirketlerin ortakları normalde şirketi yönetmeye yetkili iken sözleşmeye koyulan özel maddeler ile şirket ortaklarından biri/ birkaçına bırakılabilir. Yıl/Dönem sonunda her ortak payı oranında kâr/zarardan payına düşen oranı alır (Kumkale, 2008: 54).

Şirket ortakları her biri aynı zamanda şirketi temsil hüviyetine sahiptir. Şirket ortakları ticari sırlara da hakim olacağından aynı sektördeki bir iş/işletmeyi kurma/yönetme noktasında diğer ortakların izni olmadan girişimde bulunamaz.

1.1.3.2.2.1.2. Komandit Şirket

Sermaye şirketleri içerisinde Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket içerisinde açıklanmaktadır.

1.1.3.2.2.2. Sermaye Şirketleri

Ortakların genel olarak kişilerden ziyade sermaye unsurunun ön planda olduğu şirket türüdür. Sermayesi paylara bölünmüş Komandit, Limited ve Anonim şirketler bu gruba girer. Birçok ortak, bu ortaklığa girebilirken ortaklığa giriş ve çıkışlar kolaydır. Bu ortaklık türünde ortakların birbirlerine güveni çok önemli değildir. Çok sayıda ortağının bulunmasından kaynaklı olarak tüm ortakların yönetim ve denetimde rol oynamaları mümkün değildir. Bu bağlamda rekabet yasağı da söz konusu değildir (Tuzcu, 2015: 39).

1.1.3.2.2.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Ticari bir işletmeyi ticari bir unvan ile işletmek kastıyla kurulan iki veya daha fazla ortağı bulunan, ortaklardan bir veya birkaçının şirket alacaklarına karşı sorumluluğu sınırlı, bir veya birkaçının alacaklılara karşı sınırsız sorumluluğu bulunan şirket türüdür. (Kumkale, 2008: 54)

Bu şirket için iki tür ortak söz konusudur, bunlar komandite ve komanditer ortaklardır. Komandite ortak gerçek kişilerden olma zorunluluğu olan, sermaye payı olarak para veya herhangi değerli bir varlığa ilave olarak emek veya ticari itibarını da koyabilen, şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahip olan, denetim yetkisine sahip ve dolayısıyla da rekabet yasağı olan, ölüm ve iflası ile şirketin sona ermesi manasına gelen ortaktır. Şirketin üçüncü şahıslara karşı olan sorumlulukları şirkete koymuş olduğu sermaye ile sınırlı olmayan ortaktır (Tuzcu, 2015: 42).

Komanditer ortak ise gerçek ve tüzel kişilerin olabildiği, sermaye payı olarak sadece para veya herhangi değerli bir varlığı koyabilen, yönetim ve temsil yetkisi olmayan, yönetim ve

denetim yetkisi sınırlı olan, rekabet yasağı uygulanmayan, ölümü halinde şirketin kural olarak sona ermediği ortak türüdür (Camgöz, 2015).

1.1.3.2.2.2.Limited Şirket

Limited şirketler bir ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından ticari bir unvan ile yasal olan ekonomik faaliyetleri yapma amacıyla kurulabilen asıl sermayesi belirli şirket türüdür (Sarvan, 2002, s. 71). Şirket ortaklarının üçüncü kişilere karşı olan borçlarından dolayı sadece koymuş oldukları sermaye ile sorumludur (Tuzcu, 2015: 43).

Limited şirketlerin kurulabilmesi için en az 1, en çok 50 (TTK md. 573-574) ortak ve en az 10.000 TL sermaye gerekmektedir. Ortakların payları 25 TL ve katları olması gerekmektedir. Yönetim açısından her hisse bir oy hakkı getirmekte olup üçüncü şahıslara karşı olan borçlar için sınırlandırma söz konusu iken kamuya ait borçlarda bu durum söz konusu değildir. Başka bir ifade ile üçüncü kişilere olan borçlar için normalde ortaklar koymuş oldukları sermaye ile sınırlı iken kamuya karşı olan borçlar için, sermayeleri oranında tüm mal varlıkları ile sorumludurlar (Kumkale, 2008: 56-57). Anonim şirketlerden özellikle de halka açık Anonim Şirketlerden temel olarak sermaye piyasasından öz kaynak ve borçlanma yoluyla fon sağlama imkanı söz konusu değildir.

1.1.3.2.2.2.Anonim Şirket

Bir ticari unvana sahip olan asıl sermayesi belirli paylara bölünmüş olan ve üçüncü şahıslara karşı olan borçlarından dolayı sadece şirketin mal varlığı ile sorumlu olan şirket türüdür. Ortakların sorumluluğu sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye ile sınırlıdır (Tuzcu, 2015: 43).

Anonim şirketlerin kurulabilmesi için en az 1 ve/veya daha fazla gerçek veya tüzel kişiliği olan kurucu ortak (TTK md. 338) ve esas sermaye olarak en az 50 000 TL olması ve ana sermayesine ilişkin hisse senetlerinin nominal değeri en az 1 TL olan paylara bölünmüş olması gerekmektedir. Kayıtlı sermaye sistemini benimseyen halka açık olmayan Anonim ortaklıkların ise asgari sermaye miktarı 100.000 TL'dir (TTK md. 332). Anonim şirketler sermaye toplama yeteneği fazla olan bu nedenle de ortak sayısı fazla olma olasılığı olan şirketlerdir. Ortak sayısının fazla olması nedeniyle yönetim açısından şirketin kuruluş

sözleşmesinde belirtilmesi gerekmekte olup ülke ekonomisindeki rolleri de oldukça büyüktür (Kumkale, 2008: 55).

Anonim Şirketler ortaklık yapısı açısından hisse senetlerini halka arz etmese bile ortak sayısı 500'ü aştığı takdirde veya hisse senetlerini halka arz ederek halka açık anonim şirket statüsünü dolayısıyla TTK'nın hükümlerinin yanında SPK'nın hükümlerine tabi olurlar.

Tablo 1. Örgüt Hukuki Yapılarına Göre Sorumluluk Türleri

İşletme Türü	Sorumluluk	Vergisi	Kaynak Bulma	Sermaye
Tek Kişi	Sınırsız	Gelire bağlı artan	Para Piyasası	Belirsiz
Adi İşletmeler	Sınırsız	Gelire bağlı artan	Para Piyasası	Belirsiz
Komandit	Sınırsız	Gelire bağlı artan	Para Piyasası	Belirsiz
Kollektif	Sınırsız	Gelire bağlı artan	Para Piyasası	Belirsiz
Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit	Sınırlı/Sınırsız	Gelire bağlı artan	Para Piyasası	Belirsiz
Limited	Sınırlı	Sabit	Para	Asgari 10000TL
Anonim Şirket	Sınırlı	Sabit	Para + Sermaye piyasası	Asgari 50000TL

Vergilendirme açısından halka açık olmayan ve sayılmayan işletmeler için bağımsız denetime tabi olma kriterlerinden en az ikisini iki yıl üst üste aşanlar için kriterler ise (2020 yılı için):

Bağımsız denetime tabi olma ya da olmama kriterlerine göre belirtilen ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerini iki hesap döneminde aşan tüm işletmeler bağımsız denetime tabi olacaktır. Başka bir ifade ile burada hukuki yapıya bağlı kriterden ziyade mali kriterler benimsenmiştir. Bu kriterler (2018 yılından bugüne):

- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL'yi
- Aktif toplamı 35 milyon TL'yi
- Çalışan sayısı 175 kişiyi aşanlar olarak belirlenmiştir.

Kriterlerin aşılp aşılmadığına ilişkin son iki yılda hazırlanan mali tablolar ve çalışan sayısı açısından ise son iki yıla ait çalışan sayısı baz alınır.

Bağımsız denetime tabi şirketler belirlenen ölçütlerden ikisi eşik değerlerin altında kaldığı ve bir hesap döneminde en az ikisinde eşik değerin %20'si ve daha fazla oranda altında kaldığı tespit edilen işletmeler takip eden hesap döneminde bağımsız denetime tabi olmayacaklardır.

Bu bağlamda kurulacak işletmelerin hukuki yapısı belirlenirken kaynak büyüklüğü, faaliyet gösteren sektörün özelliği, vergi, sorumluluk ve kaynak ulaşma vb. kriterler göz önünde bulundurulmalıdır.

Tez konusu olan çiftlik işletmelerinde üretim yapan çiftçiler ürettikleri ürünün satışından elde ettikleri gelirlerden gelir vergisinden muaf tutulmaktadır ve belge düzenleme zorunluluğu yoktur. Bu yüzden vergiye tabi işletmeler ile yaptıkları işlemlerden dolayı "müstahsil makbuzu" düzenlemektedirler.

Diğer taraftan satın almış oldukları mal ve hizmetler için KDV'ni ödemek zorunda oldukları halde ödedikleri KDV'yi, ticari bir işletme olmadıkları takdirde indirim konusu yapamayacaklardır.

Sermaye piyasası araçları herhangi bir organize piyasada işlem görmeyen buna karşılık SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler belirtilen üç ölçüden en az iki kriterin eşik değerlerini üst üste iki yıl aştığı takdirde bağımsız denetime tabi olur: Bu kriterler (2018 yılından bugüne);

- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL
- Aktif toplamı 15 milyon
- Çalışan sayısı 50 kişiyi aşanlar olarak belirlenmiştir.

1.1.3.3. Kooperatifler

Şirketlerden farklı olarak kişi birliği şeklinde kurulan kooperatifler üyelerinin ekonomik olarak gelişmesine yardımcı olan birliklerdir. Yapısı itibari ile üyelerine ekonomik fayda temin edilmesi ve bu faydanın paylaşılması esasına göre faaliyetlerini yerine getirmektedir.

1.1.3.4. Yabancı Sermayeli İşletmeler

Tek başına kendisi veya yerli ortak sermayesi ile farklı kanunlara göre faaliyet gösteren işletmelerdir. Ülkemizde bu faaliyetleri düzenleme amacıyla beş kanun bulunmaktadır.

1.2. Tarım İşletmelerinin Ekonomideki Yeri ve Önemi

1.2.1. Tarım İşletmeleri

Tarım kelimesi genel anlamda insan yaşamını devam ettirmesi için gerekli olan bitkisel ve hayvansal gıdaların üretimi için toprağın kullanıldığı faaliyetlerdir. Bu tanım teknik olarak incelendiğinde ise kısıt olan kaynakları verimli şekilde kullanılmasının tarımın ekonomik bir yapı olarak anlaşılabilirliği açıktır (Erdoğan ve Bayramoğlu, 2017: 20).

Tarım işletmeleri literatürde, işletilen arazinin boyut ve hukuksal yapısına bakılmaksızın kendi şahsı veya işletmesi adına bitkisel ürün, hayvan veya hayvan beslenmesi amacıyla yem üreten ekonomik yapılar olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2008: 75). Tarımın üretim şekli ve doğası olduğu kadar insan hayatında sürekli gereksinimi olması nedeniyle diğer sektörlerden farklı riskleri de kendi bünyesinde barındırmaktadır (Erdoğan ve Bayramoğlu, 2017: 21). Tarımsal üretimde özellikle kırsalda aile ve iş yaşantısı şeklinde olması üretimin doğal koşullara bağlı ve risklerin belirsizliği gibi etmenler ile diğer işletme türlerinden bazı temel ayrımları da kendi içinde barındırmaktadır (Gürler, 2016: 195-202).

Tarım işletmelerinin çoğunluğu geçmişte hane halkı tarafından yapılmakta iken küreselleşme, emek yoğun üretimin makineleşmeye dönüşmesi gibi nedenlerle bazı farklılıklar da yaşanmaktadır. Tarım işletmelerinin çoğunluğu ülkemizin arazi alanlarının genişliği ve toprak/iklim yapısı nedeniyle de bitkisel üretimlerden oluşmaktadır (Özkan, 2008: 77-78).

Tüm sektörleri etkisine alan küreselleşme akımının tarım sektörüne de etkisi bulunmaktadır. Yenidünya ekonomik yapısı içerisinde önemli bir yere sahip olan tarım için de çeşitli değişiklikler söz konusudur (Talas, 2009: 109).

Tarım sektörü emek yoğun üretimden makine yoğun üretime geçme, küreselleşme ve profesyonelleşme gibi nedenlerden dolayı hane halkı ağırlığından işletmelere doğru bir yönelme söz konusudur. Tarım işletmeleri ise genel olarak toprak, su kaynakları, hayvancılık, su ürünleri, bitkisel ürünler olmak üzere ve bunlar mamul veya yarı mamul olabilen ürünler üretme amacı güdebilirler (Antepli, 2014: 29-30). Türkiye İstatistik Kurumu(TÜİK)verileri ile tarımda olan makine sayılarını özetlemek gerekirse:

Tablo 2. Traktör ve Biçerdöver Sayısı

	Traktör sayısı	Biçerdöver Sayısı
2001	948 416	12 053
2002	970 083	11 539
2003	997 620	11 721
2004	1 009 065	11 519
2005	1 022 365	11 811
2006	1 037 383	12 359
2007	1 056 128	12 775
2008	1 070 746	13 084
2009	1 073 538	13 360
2010	1 096 683	13 799
2011	1 125 001	14 313
2012	1 178 253	14 813
2013	1 213 560	15 486
2014	1 243 300	15 899
2015	1 260 358	15 998
2016	1 273 531	16 247
2017	1 306 736	17 199
2018	1 332 139	17 266

Tarımla uğraşan nüfusun azalmasına karşın traktör ve biçerdöver sayısındaki bu % 50’lik artış aslında tarımsal faaliyetlerde de ölçek ekonomisine geçiş ve modernizasyon ile tarımla uğraşan nüfusun azalmasına yol açan etken olarak görülebilir.

Tarım işletmelerinin verimlilikleri ve yapmış oldukları yatırımdan gerekli geliri elde etmeleri için önemli etkenlerden birisi de sulama ve doğal yağışların miktarıdır. Ülkemizde ortalama olarak yıllık yağış miktarı 643mm³ olup normalde bu yağış miktarı tarımsal üretimde birçok ürün yetişmesi için yeterli iken, bu yağışın heterojen bir şekilde dağılım sebebi ile sulama ile üretim kaçınılmaz bir vakadır. Sulama ile yapılan üretimde ise maliyetleri sulama oran ve miktarı ciddi oranda etkilemektedir (Demir, 2010: 19-20).

Tarım işletmeleri temelde iki başlık olarak bitkisel ve hayvansal üretim olarak sınıflandırılabilir. Bitkisel üretim insan hayatının devamı için ana omurgayı oluştururken, hayvancılık üretimin artması ve buna bağlı olarak üretimin devam edebilmesi için en önemli kalem olan kaba yem için de bitkisel üretimin doğrusal oranda artması gerekmektedir (Tunçez, 2011: 12-16). Bu da bitkisel üretimin aynı zamanda hayvansal üretimin de en temel gereksinimi olduğunun göstergesidir.

1.2.2. Tarımsal Faaliyet Gösteren İşletmelerin Genel Özellikleri

Tarımsal faaliyet gösteren işletmeler birçok açıdan diğer işletmelerden farklılık gösterirler. Bunun nedeni biyolojik faktörlerin, iklimsel ve coğrafi özelliklerin doğrudan üretime dahil olmasıdır. Bu nedenle iklimsel değişikliklerin ve hastalıkların yanı sıra elektrik, tohum, ilaç, gübre, yem vb. gidi fiyatlardaki dalgalanmalar da doğrudan tarım işletmelerini diğer işletmelerden ayırır (Başer ve Bozoğlu, 2018: 1004).

Tarımsal ürünlerin fiyatlama ve değerlendirme noktasında üreticiler, birlikler, kooperatifler, satıcılar, toptancılar ve tüketiciler yer alır. Bu aynı zamanda üretimin toplam miktar ve kalitesine de bağlıdır (Miller ve Jones, 2010).

Tarımsal ürünler kendi içinde TMS41 kapsamında canlı varlık ve tarımsal ürün diye ikiye ayrılmakta iken, bu ürünlerin farklı çıktıları ise bu uygulamada farklılık gösterebilir. Örneğin ineğin sütü tarımsal ürün kapsamına girerken bu süttten elde edilen yoğur-peynir ise ticari ürün kapsamında değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2012: 96-97).

Tarımsal faaliyet sonucunda elde edilen ürünler organik karakterli olup ham mamul-mamul olarak kullanılabilirken, inorganik karakterli endüstriyel ürün veya anorganik nitelik taşımazlar.

Aynı toprakta birden fazla yıl aynı ürün üretimi doğru sonuç vermeyip değiştirilmesi gerektiği gibi aynı tohumdan üretilen tarımsal ürün farklı iklim koşullarında veya aynı iklime sahip olan farklı topraklarda farklı ürünler meydana getirebilirler.

Tarımsal ürün üreten işletmeler bir sektörde yoğunlaşamazlar. Bunun nedeni iklim çeşitliliği ve toprağın nadası için farklı ürün bileşimi kullanma zorunluluğudur. Bununla beraber tarımsal üretim kesiklidir ve çalışanların kesin iş bölümleri yapma olanakları sınırlıdır.

Tarımsal üretimde her ne kadar makineleşme oranı artmış olsa da endüstriyle kıyaslandığında insan bağımlılığı fazladır. Geleceğe ait olan bilgilerin sınırlı olmasından dolayı da stratejik hedefler daha zor, risk ve belirsizlik fazladır.

1.3. Tarım İşletmeleri Türleri

Tarımsal faaliyette yer alan üretim işletmelerin türleri yine standartta yer almakla beraber kabaca:

- Bitkisel üretim yapan işletmeler,

- Hayvansal üretim yapan işletmeler,
- Su ürünleri üretimi yapan işletmeler,
- Orman ürünleri üretimi yapan işletmeler olarak 4 ana grupta toplanmıştır (Gökgöz, 2012: 97; Aksoylu, 2013: 66).

1.3.1.Bitkisel Üretim

Genel olarak bitkisel üretim toprak ile uğraşarak farklı tür ve nitelikteki bitkileri gerekli usullere uygun olarak aşamalardan geçerek yarı mamul- mamul üretme işlemidir. Bu üretim kendi içinde bitkisel üretim ve hayvansal üretim olmak üzere iki ana grupta incelenirken, ülkemizdeki ağırlık üretim aynı zamanda hayvancılığın da hammaddesi olan bitkisel üretimdedir. Ülkemizdeki bölgeler arası toprak niteliği ve iklimlerin farklılığı nedeniyle çeşitli ürünlerin yetiştirilme olanakları bulunmaktadır. Özellikle 1950 yılından sonra ciddi oranda üretimde artış olmakla birlikte bunun nedeni yeni tarım alanlarının oluşturulması, tohum ıslah çalışmaları ve bu alanlarda teknolojinin daha aktif olarak kullanılması düşünülebilir (Deran, 2005: 11-12).

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren üretimin artması amacıyla ilk olarak meraların bitkisel üretim amacıyla kullanıma açılması ile zaten ağırlıklı olarak üretilen bitkisel üretim oransal olarak daha da artmıştır (Şener, 2003: 264). Tarımsal üretimin ağırlığı çeşitli dönemlerde devam ederken hayvansal üretimin payı % 25,3 düzeyinde kalmıştır (Bayraç ve Yenilmez, 2005: 104).

Tarımsal üretimin içinde bitkisel üretim çoğunlukta olmasına karşın ülkemizin fiziki olarak üretkenliği önemli kısıtlara sahiptir. Toplamda arazilerin % 35,6'ya yakın bir kısmı tarımsal üretimde kullanılabilmekteyken, yeni araştırmalar üretim için kullanılan arazilerin yaklaşık olarak %25'i ülkemizde tarım için kullanılmaması gereken yerlerden oluşmaktadır. Yapılan analizler sonucunda belirli standartlara göre verimli olarak nitelenen arazinin toplam yüzölçümün % 15'i kadar olduğu görülmüştür. Benzer araştırmalarda toplam arazilerin % 20'sinin verimli kullanılabilmek özelliğine sahip olan tarım üretiminin yapılmadığı ve toprağın bozulmasına sebep olduğunu ortaya konmaktadır (Gürbüz, 2005: 292-294).

Günümüzde teknolojisindeki hızlı ilerleme bitkisel üretim için de kullanılmaya başlamış ve gerek verimliliğin artması gerek dijital ve görsel kayıt ve 3D teknolojisi ile karmaşık

formdaki yapıların da anlaşılmasına olarak sağlamış ve maliyetleri düşürürken karlılık ve verimliliğin artmasına olanak tanımıştır (Güler vd., 2018: 240-241).

1.3.2. Hayvansal Üretim

Ortaya konan ürünleri veya farklı şekillerle insanlar tarafından fayda sağlanan evcil hayvanların beslenmesi, bakım, üretim ve yetiştirilmesini içine alan tarımsal üretimin bir koludur. Bu üretim insanların hayvansal ürünlerden olan ihtiyacını karşılamasının yanında, iş olanakları oluşturması, başka sektörlerde ikamesi olmayan et, süt, yem, deri sanayi gibi yerlere hammadde sağlaması yönünden de ekonomik açıdan oldukça önem arz etmektedir. Hayvansal üretime katkı için özellikle veteriner fakülteleri, hayvan ıslahı, hayvan besleme ve biyoteknoloji gibi alt anabilim dalları ile birlikte işleme teknolojisi, pazarlama, istatistik, ekonomi gibi bilimlerden de faydalanır (Antepli, 2014: 16).

Dünya ve paralelindeki ülkemizde nüfusun hızlı artışı sanayileşme ve buna bağlı olarak köyden kentlere hızlı göç ile gelir seviyelerindeki artışlar ile yaşam standartlarındaki değişim hayvansal ürünleri, insanların kendi üretimi dışında kalması gibi nedenlerle hayvansal ürünlere olan talep daha da artmaktadır. Bu anlamda sağlıklı beslenme için hayvansal gıdaların önemi ve buna bağlı olarak hayvan yetiştiriciliği büyük önem taşır hale gelmektedir (Özkan, 2001: 12). Özellikle toplumun yeterli ve dengeli beslenme ihtiyacı ve bu ihtiyacın karşılanmadığı durumlarda ortaya çıkacak olan olumsuz etkiler bireysel ve toplumsal olarak farklı fiziki ve ruhsal problemler olarak ortaya çıkabilir (Çetin, 2010: 28). Bu durum sağlık harcamalarında koruyucu ve önleyici harcamalarının artmasına yol açabilir.

Hayvansal ürünlerin üretiminin ülkemizdeki tarımsal üretim içerisinde oranı AB ülkelerine kıyaslandığında oldukça düşük kalmaktadır. Tarım sektöründe bitkisel üretimin ardından gelişme potansiyeline sahip ve gerekli olan hayvansal üretim de istenen gelişme düzeyine ulaşamamış olmasına karşın oransal olmasa da sayısal olarak ciddi artış olmuştur. İnek sayısı 1938 yılında 6,9 milyon iken 1950’de 10 milyon, 1970 yılında ise %27,7 artışla 12,7 milyon adete ulaşmıştır (Gürbüz, 2005: 241).

Ülkemizde genelde hayvancılık işletmeleri hayvancılık faaliyeti ile bitkisel ürün üretimi eşgüdümlü olarak yapılmaktadır. 2001 yılında yapılan genel tarım sayımına göre 3.075.516 kayıtlı tarım işletme ve kişininin % 67’si bitkisel ve hayvan yetiştiriciliğini birlikte yapmakta iken sadece bitkisel üretim yapan oran % 30 ve sadece hayvan üretimi yapan oran ise % 2’de kalmaktadır (Miran, 2005: 26-28). Bu durum tarım ve hayvancılık faaliyetlerinin birbirine

olan bağımlılığını ve maliyet minimizasyonu için bu yöntemin akılcı olduğu riski dağıttığı söylenebilir.

Ülkemizdeki hayvancılık işletmelerinin genel görünümünün de büyükbaş hayvancılığa bağlı ve paralelinde gelişmekte olduğu görülmektedir. Hayvansal ürünlerin içindeki en önemli pay sahibi olan inek % 42 süt üretimi yine % 23'lük bir pay ile de kırmızı et üretimi içinde yer almaktadır. Özellikle son yıllarda beyaz et üretimi artsa da oransal olarak % 18'e kadar yer edinebilmiştir (Tunçez, 2011: 17-18). Alt başlıklarda ayrıntılı olarak verilen TÜİK verileri tezin yazıldığı tarihlerde alınması ve devam eden yıllarda farklı veriler verilmesinden kaynaklı olarak 2002-2017-2018 tarihleri arasında olan veriler ve bunların yorumlanmasından oluşmaktadır.

Hayvansal ürünlerin içindeki en önemli paya sahip olan inek işletmeleri de kendi içinde üç ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar en büyük oran olan süt üretimi yapan işletmeler, kasaplık kırmızı et üretimi yapan işletmeler ve damızlık üretimi yapan işletmelerdir (Kıllı, 2014: 21). Bu ana başlık grupları aşağıda ayrı başlıklar halinde ve ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

1.3.3. Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Tarihi, Muhasebeleştirilmesi ve İstatistiki Bilgiler

Öncelikle büyükbaş hayvancılığın da yer aldığı tarımsal faaliyet muhasebesinin kısaca tarihine bakmak gerekirse 18. yüzyılın son bölümünde Arthur Young ile başlayan bu dönem Osmanlı devletinde de çalışmaların yapıldığı dönemin aynı zamanlar olduğu düşünülmektedir. Bu dönemde konuyla ilgili en çok bilinen çalışma 1885 yılında Aram Margosyan'ın Selanik'te yayınladığı "Muhasebe-i Zeraie" yani Ziraat muhasebesi kitabıdır (Karakaya, 2009: 301). Türkiye tarihinde ise ilk kitap 1921-1922 yıllarında yayınlanmış ve tarımsal üretimde Almanya'da defter tutmanın zorunluluğunu anlatmış ve bu defter tutmanın maliyetleri hesaplama, düzen noktalarındaki yararlarından bahsedilmiştir (Güvemli, 2001: 250).

Türkiye'de genel itibarla tarımsal faaliyetler için basit muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Bunun nedeni ise muhasebe kayıtlarının planlama, yönetme ve maliyet verimliliği gibi faktörler olmayıp vergi hesaplanması içindir (Yanık, 1996: 29). Günümüzde ise tarımsal faaliyet muhasebesi için birçok akademik çalışma yapılmasına karşın uygulama noktasında istenen verim sağlanamamıştır (Kıllı, 2014: 17).

İşletmeler açısından asıl hedef olarak maliyetleri düşürmek iken, hayvancılıkta uygulanmakta olan yoğun ve kitle üretimler ile birlikte hayvan haklarını ve hayvan refahı gibi kavramları da gündeme getirmiş ve büyükbaş hayvancılıkta belirli barınak koşulları istenerek geliştirilmesine ilişkin çeşitli çalışmalar da yapılmaktadır (Özdemir ve Singin, 2016).

Türkiye 16 yıllık TÜİK verileri tabloda kısaca özetlemek gerekirse:

Tablo 3. 2001-2017 Yılları Arasında Hayvansal Ürünlerin Değişimi

	Kırmızı et (Ton) ⁽¹⁾⁽²⁾	Süt (Ton) ⁽³⁾	Tavuk eti (Ton) ⁽⁴⁾	Tavuk yumurtası (Bin adet) ⁽⁴⁾	Bal (Ton) ⁽⁵⁾	Yaş ipek kozası (Ton) ⁽⁵⁾	Yapağı (Ton) ⁽⁶⁾	Kıl (Ton) ⁽⁶⁾	Tiftik (Ton) ⁽⁶⁾
Yıl Year	Red meat (Tons) ⁽¹⁾⁽²⁾	Milk (Tons) ⁽³⁾	Chicken meat (Tons) ⁽⁴⁾	Hen eggs (Thousand) ⁽⁴⁾	Honey (Tons) ⁽⁵⁾	Silk worm cocoon (Tons) ⁽⁵⁾	Wool (Tons) ⁽⁶⁾	Hair (Tons) ⁽⁶⁾	Mohair (Tons) ⁽⁶⁾
2001	783 341	9 495 550	614 745	10 575 046	60 190	47	40 909	2 684	400
2002	778 945	8 408 568	696 187	11 554 910	74 554	100	38 244	2 589	318
2003	755 880	10 611 011	872 419	12 666 782	69 540	169	46 456	2 741	333
2004	736 074	10 679 406	876 774	11 055 557	73 929	143	45 972	2 716	304
2005	737 220	11 107 897	936 697	12 052 455	82 336	157	46 176	2 654	302
2006	754 625	11 952 099	917 659	11 733 572	83 842	127	46 776	2 728	274
2007	796 000	12 329 789	1 068 454	12 724 959	73 935	125	46 752	2 536	237
2008	828 527	12 243 040	1 087 682	13 190 696	81 364	125	44 166	2 238	194
2009	846 939	12 542 186	1 293 315	13 832 726	82 003	136	40 270	2 002	174
2010	879 819	13 543 674	1 444 059	11 840 396	81 115	126	42 823	2 607	200
2011	969 443	15 056 211	1 613 309	12 954 686	94 245	151	46 586	3 062	194
2012	1 067 553	17 401 262	1 723 919	14 910 774	89 162	134	51 180	3 570	200
2013	1 099 081	18 223 713	1 758 363	16 496 751	94 694	121	54 784	4 902	260
2014	1 123 059	18 630 859	1 894 669	17 145 389	103 525	80	58 402	5 460	280
2015	1 187 018	18 654 682	1 909 276	16 727 510	108 128	115	59 196	5 569	325
2016	1 303 648	18 489 161	1 879 018	18 097 605	105 727	103	58 168	5 518	340
2017	1 440 327	20 699 893	2 136 734	19 281 196	114 471	102	63 315	5 797	356

Ülkemizde toplumsal beslenme anlamında kişi başı kalori tüketimi olarak yeterli görülmemektedir. Bu anlamda en büyük sorun hayvansal gıdalarda ve et üretim-tüketim kısmıdır. Toplum ve bireysel beslenme ile buna bağlı sorunların çözümü için en önemli noktalardan birini kırmızı et üretimi teşkil eder (Çetin, 2010: 28-29).

2001 yılından 2017 yılına göre;

- Kırmızı et üretimi % 258
- Süt üretimi % 218 oranında artmıştır.

- Tavuk eti % 348
- Tavuk yumurtası % 182
- Bal % 190
- Yaş ipek kozası % 217
- Yapağı % 155
- Kıl % 204
- Tiftik % 89

Toplunun ihtiyacı olan hayvansal ürünlerde 2001 ve 2017 yılları arasında uygulanan tarımsal teşvik politikası ile Tavuk eti (% 348), kırmızı et (% 258), süt (% 218) ve tavuk yumurtası (% 182) üretimi arttırmıştır.

Türkiye nüfusu 2001 yılında 64.100.297 kişi iken 2017 yılında 80.810.525 kişiye yükselmiştir. 2001-2017 yıllarında Türkiye nüfusu %26 artmıştır.

Türkiye'de kişi başına hayvansal ürünlerin ortalama tüketimi 2001-2017 yılları arasında tavuk üretimi % 277 ile gerçekleşmektedir. Kırmızı et ve süt tüketimi bu yıllarda ortalama % 173 artmıştır. Genel itibarı ile nüfus artış hızı % 126 iken genel itibarı ile ihtiyaç duyulan hayvansal ürünlerin daha fazla üretiminin gerçekleştiği görülmektedir.

Bu durum vatandaşların daha sağlıklı beslenmesine bağlı olarak sağlıklı bir toplumun oluşturulması ve yeni iş sahalarının açılarak istihdamın artırılmasını sağlamaktadır.

1.3.3.1. Besi – Et

Yukarıda hayvansal ürünlerin verildiği tablolar da incelendiğinde kişi başı gelirler ile de birlikte düşünüldüğünde özellikle kırmızı et tüketiminin sağlıklı beslenme için gerekli miktar ile birlikte düşünüldüğünde oldukça düşük kalmakta iken, et tüketiminde ibre tavuk etine kayma eğilimindedir.

Tablo 4. 2002-2017 Yılları İtibarı ile Et Üretimi

ET ÜRETİMİ (Ton)					
YIL	SIĞIR	KOYUN	KEÇİ	MANDA	TOPLAM
2002	327.629	75.828	15.454	1.630	420.541

2003	290.454	63.006	11.487	1.709	366.656
2004	365.000	69.715	10.301	1.950	446.965
2005	321.681	73.743	12.390	1.577	409.391
2006	340.705	81.899	14.133	1.774	438.511
2007	432.406	118.075	24.360	1.989	576.830
2008	370.619	96.738	13.753	1.334	482.444
2009	325.286	74.633	11.675	1.005	412.621
2010	618.584	135.687	23.060	3.387	780.718
2011	644.906	107.076	23.318	1.615	776.915
2012	799.344	97.334	17.430	1.736	915.845
2013	869.292	102.943	23.554	366	996.155
2014	881.999	98.978	26.770	526	1.008.272
2015	1.014.926	100.021	33.990	326	1.149.262
2016	1.059.195	82.485	31.011	351	1.173.042
2017	987.482	100.058	37.525	1.339	1.126.403

Tablo 4'te de görüleceği gibi en büyük artış sığır üretiminde olmakta buna karşın manda üretiminde dikkate değer artış olmadığı koyun et üretiminde olan artışın ise sığır ve keçiye oranla daha az olmasına karşın kısmi bir büyüme olduğu görülebilir. Kırmızı et üretiminde ise en büyük pay %70'lik bir pay ile sığır eti oluşturmaktadır (Karacan, 2009: 27).

Türkiye ekonomisinin de kısmi olarak sanayileşme eğilimi ile de birlikte görece olarak öneminin azaldığını söyleyen çalışmalar ve akademik olarak ise bunu meraların azalması, mera alanlarının işleme açılması gibi sebepleri gösterenler bulunmaktadır. Yine kanatlı üretiminin sanayi yapısı ile kafes tipi işlemler ile yapılabilmesini gelişmesi için elverişli ortam olarak ortaya koyanlar da bulunmaktadır (Erdoğan, 2015: 15).

1.3.3.2. Süt

Süt; küçükbaş ve büyükbaş hayvanlardan elde edilen iki temel mamulden biridir. Dünyada süt üretimi %84'ü büyükbaş hayvanlardan üretilmektedir. Türkiye için de benzer tablolar bulunmaktadır. Bu oranlar ve sayılar tablo 4'te verilmektedir. Süt tüketimi ise ülkemizde yıllık ortalama 30 litre dolaylarında olmakla beraber, süt türevi ürünler ile birleştirildiğinde yaklaşık olarak 132 kg civarındadır (Karacan, 2009: 28).

Süt üretimi hayvansal üretim ile yapılan ve alternatif bir üretimi olmadığı gibi başka ürünler için kaynak oluşturan bir üründür bu ürünün elde edilmesi için son 15 yıllık sağılan hayvan sayıları ise Tablo 5'te kısaca özetlenmiştir.

Tablo 5. 2002-2017 Sağılan Hayvan Sayısı

SAĞILAN HAYVAN SAYISI (Baş)					
YIL	SIĞIR	KOYUN	KEÇİ	MANDA	TOPLAM
2002	4.392.568	13.637.193	3.553.438	51.626	21.634.825
2003	5.040.362	12.477.217	3.126.656	57.378	20.701.613
2004	3.875.722	9.919.191	2.476.574	39.362	16.310.848
2005	3.998.097	10.166.091	2.426.993	38.205	16.629.386
2006	4.187.931	10.245.894	2.420.642	36.353	16.890.820
2007	4.229.440	10.109.987	2.263.630	30.460	16.633.517
2008	4.080.243	9.642.170	1.997.689	32.610	15.751.542
2009	4.133.148	9.407.866	1.830.814	32.361	15.404.189
2010	4.384.130	10.583.608	2.582.539	35.726	17.563.350
2011	4.761.142	11.561.144	3.033.111	40.218	19.395.615
2012	5.431.400	13.068.428	3.502.272	38.205	22.040.305
2013	5.607.272	14.287.237	3.943.318	51.940	23.889.767
2014	5.567.176	14.511.991	4.401.173	54.795	24.535.135
2015	5.535.773	15.362.927	4.578.494	62.999	25.540.193
2016	5.431.714	15.149.414	4.555.105	63.329	25.199.562
2017	5.969.047	17.503.414	4.963.581	69.497	28.505.539

Sağılan bütün hayvanların yıllar itibarı ile oransal artış 2002 yılına göre baz alındığında 2017 yılında sığırdaki %36, koyunda %28, keçide %40 ve manda da %35 olarak gerçekleşmiştir.

Sağılan hayvan olarak koyun sayısının fazlalığı ön plana çıkmakla beraber süt üretiminde ise miktarlar aynı oranlarda olmamaktadır, bunun en önemli nedeni ise büyükbaş sınıfında da yer alan sığırların süt üretim ve ortalamalarının yüksek olmasıdır.

Süt üretimi ise son 15 yıllık verileri kısaca;

Tablo 6. 2002-2017 Yılları İtibarı ile Süt Üretimi

SÜT ÜRETİMİ (Ton)					
YIL	SIĞIR	KOYUN	KEÇİ	MANDA	TOPLAM
2002	7.490.634	657.388	209.621	50.921	8.408.568
2003	9.514.138	769.959	278.136	48.778	10.611.011
2004	9.609.326	771.715	259.087	39.279	10.679.407
2005	10.026.202	789.878	253.759	38.058	11.107.897
2006	10.867.302	794.681	253.759	36.358	11.952.100
2007	11.279.340	782.587	237.487	30.375	12.329.789
2008	11.255.176	746.872	209.570	31.422	12.243.040
2009	11.583.313	734.219	192.210	32.443	12.542.186
2010	12.418.544	816.832	272.811	35.487	13.543.674
2011	13.802.428	892.822	320.588	40.372	15.056.211
2012	15.977.838	1.007.007	369.426	46.989	17.401.262
2013	16.655.009	1.101.013	415.743	51.947	18.223.712
2014	16.998.850	1.113.937	463.270	54.803	18.630.859
2015	16.933.520	1.177.228	481.174	62.751	18.654.682
2016	16.786.263	1.160.413	479.401	63.085	18.489.161
2017	18.762.319	1.344.779	523.395	69.401	20.699.894

Süt üretimi 2002 baz yılına göre 2017 yılında sığırdan %150, koyundan %104, keçide %150 ve manda da %36 olarak artış gerçekleşmiştir. Sağılan hayvan sayılarında ortalama %35-40 oranında artışa karşılık süt üretiminde manda hariç %100'ün üzerinde bir üretim artışı olduğu görülmektedir. Bu durum barınma, beslenme, hayvanların cinsi vb. faktörlerin göz önünde bulundurulduğu ve verimlilik artışının sağlandığını göstermektedir. Tablo 7'de sığır ve koyunda yıllık süt üretimi bu durumu daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

Tablo 6 da görüldüğü gibi süt üretiminin 2017 yılı itibarıyla % 90.6'lık bir kısmının sığırlardan üretildiği görülmektedir. Hayvancılık içinde profesyonel işletmecilik oranının en yüksek olduğu üretim ise sığır et/süt üretimidir. Küçükbaş hayvancılık ise daha çok kırsalda ve aile de geleneksel olarak üretime devam etmektedir.

Süt üretiminde ortalama ise aşağıdaki tabloda kısaca özetlenmiştir:

Tablo 7.Sağılan Hayvan Başına Ortalama Süt Üretim Miktarı (Kg)Yıl

	SIĞIR	KOYUN	KEÇİ	MANDA
2002	1.705	48	59	986
2003	1.888	62	89	850
2004	2.479	78	105	998
2005	2.508	78	105	996
2006	2.595	78	105	1.000
2007	2.667	77	105	997
2008	2.758	77	105	999
2009	2.803	78	105	1.003
2010	2.847	77	106	1.004
2011	2.899	77	106	1.004
2012	2.942	77	105	1.001
2013	2.970	77	105	1.000
2014	3.029	76	105	995
2015	3.059	77	105	996
2016	3.090	77	105	996
2017	3.143	77	105	999

1.3.3.3. Büyükbaş

Büyükbaş hayvancılık işletmeleri genel olarak kasaplık et üreten besi işletmeleri, damızlık yavru üreten damızlık işletmeleri ve süt üretimi yapan süt üreten işletmeler olarak üç ana gruba ayrılmaktadır.

Tablo 8. 2002-2018 1. Dönem Büyükbaş Hayvan Sayıları

BÜYÜKBAŞ HAYVAN SAYILARI			
YIL	SIĞIR	MANDA	BÜYÜKBAŞ TOPLAM
2002	9.803.498	121.077	9.924.575
2003	9.788.102	113.356	9.901.458
2004	10.069.346	103.900	10.173.246
2005	10.526.440	104.965	10.631.405
2006	10.871.364	100.516	10.971.880
2007	11.036.753	84.705	11.121.458
2008	10.859.942	86.297	10.946.239
2009	10.723.958	87.207	10.811.165
2010	11.369.800	84.726	11.454.526
2011	12.386.337	97.632	12.483.969
2012	13.914.912	107.435	14.022.347
2013	14.415.257	117.591	14.532.848
2014	14.223.109	122.114	14.345.223
2015	13.994.071	133.766	14.127.837
2016	14.080.155	142.073	14.222.228
2017	15.943.586	161.439	16.105.025
2018 1. dönem	17.166.194	172.181	17.338.375

1.3.3.4. Küçükbaş

Ülkemizde süt, et, deri ve yün ihtiyaçlarının karşılanmasında küçükbaş hayvancılık büyük önem arz etmektedir. Koyun ve keçi üretimi özellikle coğrafi ve aile yapısı gibi avantajlara sahip olan doğu ve güneydoğu Anadolu illerinde ise geçim ve istihdamda önemli bir yere sahiptir. Özellikle 1980’li yıllarda koyun sayısındaki azalma ile 2009 yılında devlet tarafından koyuncululuğun teşvik edilmesiyle aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere dikkate değer bir artış gözlemlenmektedir (Çallı, 2016: 28).

Tablo 9. 2002-2018 1. Dönem Küçükbaş Hayvan Sayıları

KÜÇÜKBAŞ HAYVAN SAYILARI			
YIL	KOYUN	KEÇİ	KÜÇÜKBAŞ TOPLAM
2002	25.173.706	6.780.094	31.953.800
2003	25.431.539	6.771.675	32.203.214
2004	25.201.155	6.609.937	31.811.092
2005	25.304.325	6.517.464	31.821.789
2006	25.616.912	6.643.294	32.260.206
2007	25.475.293	6.286.358	31.761.651
2008	23.974.591	5.593.561	29.568.152
2009	21.749.508	5.128.285	26.877.793
2010	23.089.691	6.293.233	29.382.924
2011	25.031.565	7.277.953	32.309.518
2012	27.425.233	8.357.286	35.782.519
2013	29.284.247	9.225.548	38.509.795
2014	31.140.244	10.344.936	41.485.180
2015	31.507.934	10.416.166	41.924.100
2016	30.983.933	10.345.299	41.329.232
2017	33.677.636	10.634.672	44.312.308
2018 1. dönem	36.177.028	11.185.253	47.362.281

Yukarıdaki tabloların genel bir değerlendirmesi yapıldığında ülkemiz et, süt ve yün ihtiyaçlarının karşılanmasında küçükbaş hayvancılığın büyük bir öneme sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir.

1.3.4. Kanatlı

Ülkemiz hayvancılığında en önemli faaliyet alanlarından birisi de kümes hayvanları gelmektedir. Kümes hayvancılığında ise açık ara tavuk yetiştiriciliği ön plana çıkmaktadır. Ülkemizde özellikle son 15 yılda tavuk eti tüketimi hızlı bir şekilde artmış bunun sebebi ise farklı şekillerde nitelenmekte olup en yoğun olanı ise fiyatlarının kırmızı ete oranla daha düşük olması gösterilmiştir. Tavukçuluk sektöründe yaşanan bu hızlı gelişimde en önemli paylardan birisi de tavuğun kafeslerde üretime elverişli yapısı ile kitle üretimine müsait

olması ve teknoloji yoğun şekilde bakım olanağı olarak da düşünülebilir (Gökgöz, 2018: 38-39).

Tablo 10.Kanatlı Verileri (2002-2017)

KANATLI VERİLERİ (2002-2017)		
Yıllar		Üretim
Yumurta (Milyon Adet)		Kanatlı Eti (Ton)
2002	11.555	696.187
2003	12.667	872.419
2004	11.056	876.774
2005	12.052	936.697
2006	11.734	917.659
2007	12.725	1.068.454
2008	13.191	1.087.682
2009	13.833	1.293.315
2010	11.841	1.444.059
2011	12.955	1.613.309
2012	14.911	1.723.919
2013	16.497	1.758.363
2014	17.145	1.894.669
2015	16.726	1.909.276
2016	18.098	1.879.018
2017	19.281	2.136.734

Tavuk üretiminde kısa sürede ete dönüşüm gerçekleştirilebilmekte fakat tavuk hastalıkları, fiyatların oynaklığı, yem fiyatlarındaki aşırı artış işletmeleri iflasa götüren bir sürece götürebilmektedir. Çünkü canlı varlık olması istenilen et formuna gelebilmesi için yem maliyetlerinden kurtulunamaması işletmeleri zararda etse üretimi durduramamaktadır.

1.3.4.1. Yumurta

İnsanların sağlıklı olarak yaşamını sürdürebilmeleri için çeşitli gereksinimler vardır. Özellikle protein-kalori ihtiyacı çocukluk döneminde yeterli şekilde alınmadığı zaman çeşitli hastalıklar ve gelişim bozukluklarına neden olabilir (Büyükbingöl, 1984: 9).

Aynı durum yumurta tavukçuluğunda söz konusudur. Sektörün yapısı gereği kışın yumurta talebi yüksek, yazın ise düşük kalmaktadır. Talepteki dalgalanmalara rağmen siz canlı varlıklarınızı beslemek zorundasınız. Diğer taraftan yem fiyatlarındaki artış ile dış pazarlardaki daralma olumsuz etkilemektedir.

1.3.4.2. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretim ve tüketimi itibarıyla oluşturduğu katma değer ve iş olanaklarıyla özellikle gelişmiş ülkelerde önemli faaliyet alanlarından birisidir. Özellikle üç tarafı denizlerle çevrili olan ülkemizde sahip olunan kaynakların kullanım ve değerlendirme noktasında ülkemiz istenen noktalara ulaşamamıştır (Darıcı, 2008: 72).

Ülkemizde su ürünleri üretimi ve tüketimi ile ilgili olarak deniz ürünlerinin hissedilebilir bir ağırlığından bahsedilirken son yıllardaki denizcilikte koruma ve yetiştiricilikte yapılan teşviklerle birlikte yetiştirici üretimi de ciddi bir gelişim kaydetmiştir. Bu üretimler ise kısaca özetlemek gerekirse:

1.4. Tarım Sektörü-İstihdam İlişkisi

Tarım sektöründe olan istihdam kırsaldan kentlere göç ve aile işletmelerinden büyük işletmelere geçiş ile birlikte aile dışı çalışanlar, her ne kadar makineleşme oranı artmış olsa da insan eli ile yapılması gereken işler için önemli bir istihdam kapısı haline gelmiştir (Erdoğan, 2015: 17-18).

Ülkelerin gelişmesi ve bu gelişim ivmelerini devam ettirebilmeleri için ihracat yapmaları ve bu ihracatlarını büyüme oranında da arttırmaları gerekmektedir (Kaymakçı, 2005: 339). Tarımsal üretimin sürekli değil kesikli bir yapıya sahip olması ve üretiminde olan yapının daha yavaş ekonomik değere dönüşmesi gibi etmenler mevsimlik istihdam ve işgücü verimliliği anlamında görece olarak daha düşük olduğu algısı oluşturmaktadır. Kalkınmada kırsaldan kente göç ve sektörler arası olan geçişkenlikler, nüfusun işgücü ve mekanizasyon gibi kavramlar ile de karşılaştırılmaktadır. Tarımsal üretimde makineleşmenin artması, istihdamın azalarak üretim artacağı anlamı taşımakta ve bu teknolojik gelişme ile birlikte verimlilik ve işletme gelirleri artırılabilir (Darıcı, 2008: 103-104).

Türkiye TÜİK verilerine göre 2005 sonrası tarım istihdamı ise şu şekildedir:

Tablo 11. 2005 Sonrası Tarım İstihdamı Sayıları

Yıllar	Toplam	Tarım	Toplam	Tarım %
2005 Yıllık	19 633	5 014	100,0	25,5
2006 Yıllık	19 933	4 653	100,0	23,3
2007 Yıllık	20 209	4 546	100,0	22,5
2008 Yıllık	20 604	4 621	100,0	22,4
2009 Yıllık	20 615	4 752	100,0	23,1
2010 Yıllık	21 858	5 084	100,0	23,3
2011 Yıllık	23 266	5 412	100,0	23,3
2012 Yıllık	23 937	5 301	100,0	22,1
2013 Yıllık	24 601	5 204	100,0	21,2
2014 Yıllık	25 933	5 470	100,0	21,1
2015 Yıllık	26 621	5 483	100,0	20,6
2016 Yıllık	27 205	5 305	100,0	19,5
2017 Yıllık	28 189	5 464	100,0	19,4
2018 Ocak	28 029	4 963	100,0	17,7
Şubat	28 166	4 983	100,0	17,7
Mart	28 499	5 058	100,0	17,7
Nisan	29 009	5 305	100,0	18,3
Mayıs	29 138	5 480	100,0	18,8
Haziran	29 314	5 624	100,0	19,2
Temmuz	29 265	5 774	100,0	19,7
Ağustos	29 318	5 697	100,0	19,4
Eylül	29 063	5 590	100,0	19,2

Yukarıdaki tabloda da görüleceği gibi 2005 yılından itibaren oransal ve sayı olarak tarım istihdamında bir gerileme meydana gelmiştir. Tezimizin tarım işletmeleri bölümünde makine sayısı olan tablo ile de birlikte değerlendirildiğinde emek yoğun bir üretimden makine yoğun bir üretim şekline dönüştüğü söylenebilir.

1.4.1. GSMH Üzerindeki Etkisi

Bir ülkede Tarım sektörünün ekonomik olarak önemi ülkenin genel ekonomik ve sanayideki gelişmişlik düzeyi gibi özellikleri yanı sıra sanayi sektöründe tarım ürünlerinin ham mamul veya ara mamul olarak ne düzeyde kullanıldığı da önem taşımaktadır. Günümüz dünyasında lojistik alanda gelişmeler olması ve tarımsal üretimin pazar ağının gelişmesi ve bu nedenle

de aile işletmelerinden profesyonel işletmelere evrilmekte olup nihai tüketici pazarından sanayi pazarına da açılmaktadır (Erdoğan, 2015: 17).

Gayri milli hasıla, bir ülkede bir yılda üretilen mal ve hizmetlerin piyasada olan fiyatları olarak tanımlanır. Bu fiyattan yurtdışı gelirleri düşülerek gayrisafi yurtiçi hasıla veya gayrisafi milli hasıla elde edilir. Gayri safi milli hasıla kısaca milli gelir olarak da literatürde tanımlanmakta ve ülkelerin gelişmişlik düzeyleri hakkında anlamlı ölçümlerden biridir (Çetin, 2010: 33).

Tarım işletmeleri ise milli gelire iki yolla katkıda bulunur bunların ilki ürettiği ürünlerin ülke içinde doğrudan değere dönüşmesi veya başka üretim sektörleri için ham mamul-yarı mamul olarak katkıda bulunmasıdır. Diğerisi ise ihraç edilme yoluyla ülkeye döviz kazandırma yoluyla fayda sağlar (İnan, 2016: 44-50). Ayrıca tarım üretimine bağlı olarak yan sektörler tarım ekipman, makine, vb. sektörlerinde gelişmesini sağlamaktadır.

GSMH ülkenin ekonomisinin gelişmesiyle birlikte gayrisafi milli hasılayı oluşturan farklı bileşenlerin üretiminin de yükselmesi söz konusu iken bu bağlamda tarım alanların sabitliği ve hayvancılıkta alt yapı ve üreminin zamana bağlı olması ile gelişme hızı diğer sektörlerle oranla daha düşük olarak görülebilir.

Tablo 12. 1960-2017 GSYİH Sektör Payları ve Büyüme Hızları

GSYİH’de Sektör Payları				GSYİH Sektörel Büyüme Hızları			
Yıllar	Tarım (%)	Sanayi (%)	Hizmetler (%)	Yıllar	Tarım (%)	Sanayi (%)	Hizmetler (%)
1960	37.50	15.70	46.80				
1963	34.60	17.10	48.30				
1967	29.30	20.70	50.00				
1968	27.9	21.50	50.60	1969	-1.20	12.10	4.80
1972	24.60	22.00	53.30	1972	1.10	10.40	10.30
1973	21.00	23.40	54.20	1973	-7.80	11.90	6.40
1977	21.00	24.80	54.20	1977	-1.90	6.90	4.40
1983	21.10	25.70	53.30	1983	-0.90	6.30	7.00
1990	17.50	25.50	47.50	1990	6.80	8.60	10.30
1995	15.70	26.30	46.00	1995	2.00	12.10	6.30
2000	13.40	28.40	58.20	2000	3.90	6.00	8.90
2005	11.40	29.20	59.40	2005	5.60	6.50	8.20
2010	9.40	21.80	68.80	2010	2.40	12.80	8.60
2011	9.00	22.50	68.50	2011	6.10	9.70	9.00
2012	8.80	21.80	65.40	2012	3.10	1.80	2.40
2013	8.30	21.60	70.10	2013	3.50	3.40	5.70
2014	8.00	22.00	70.00	2014	-2.10	3.80	3.90
2015	8.50	21.50	70.00	2015	7.00	3.20	4.60
2016	7.90	21.50	70.60	2016	0.50	3.20	4.00
2017	7.90	21.70	70.4	2017	3.00	4.40	5.20

Tablo 12’de görüleceği gibi Tarım 1960’larda GSMH % 37.5 iken 2017 yılına kadar periyodik olarak düşmekte ve nihayetinde % 7.9’a düşerken hizmet sektörü ise hızlı bir yükseliş ile birlikte % 46’lardan % 70’lere kadar yükselmiştir (Koç vd., 2018: 9-10).

Bu yükseliş tohumların verimliliği, makine, ekipman ve teknolojinin yaygınlaşması, sulama alanlarının genişlemesi gibi farklı etkenlerden kaynaklanmaktadır. Bir başka husus da tarım ürünlerinin farklı üretim kolları için ham madde olarak kullanılması ile birlikte atıl olan kısmının da getiri oluşturması olarak düşünülebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFTLİK MUHASEBESİ

2.1. Çiftlik Kavramı

Çiftlik, “Tarım yapılan, hayvan yetiştirilen, çalışanlarının da oturması için evler bulunan geniş toprak parçası” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Başka bir ifadeyle çiftlik, “çiftlik hayvanları ve bitkileri, çiftlik binaları ve yaşamak için ev barındıran arazi ve insanların yaşadıkları ve çalıştıkları; finansal-ekonomik açıdan orada yaşayan insanlardan daha fazlası için önem taşıyan yer” olarak ifade edilebilir (Gietema, 2006). Çiftlikler sahiplerine sağladıkları faydaların yanı sıra tarım ürünleri, hayvansal gıdalar ve diğer yan ürünlerin üretimini gerçekleştirdikleri için diğer insanların yararına olan faaliyetleri de gerçekleştirmiş olmaktadır. Temel altı çiftlik çeşidi şunlardır (www.fao.org, 2016);

- Tür 1. Küçük geçim odaklı aile çiftlikleri
- Tür 2. Küçük yarı geçim odaklı ya da yarı-ticari aile çiftlikleri
- Tür 3. Küçük bağımsız uzman aile çiftlikleri
- Tür 4. Küçük bağımlı uzman aile çiftlikleri
- Tür 5. Büyük ticari aile çiftlikleri
- Tür 6. Ticari çiftlikler

Çiftlikler tamamen aile bireylerinin oluşturduğu, ailenin geçimi için faaliyetlerin sürdürüldüğü -ticari amaç gütmeyen- yapıda olabileceği gibi; belirli büyük şirketlere ait, kendi yönetim ve çalışanları bulunan kurumsal yapıda da olabilmektedir. Aile geçiminin sağlanması için kurulu çiftliklerde işler aile bireyleri tarafından yapılmakta ve elde edilen mahsuller ve diğer ürünler büyük oranda ailenin geçimi için kullanılmaktadır. Ticari faaliyet olarak görülmeyecek büyüklükteki bu çiftlik türünde öncelik ailenin yaşamının idame ettirilmesidir. Ticari çiftliklerde işler aile bireylerin yerine çoğunlukla işçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.2. Çiftlik Muhasebesi Kavramı

Çiftlik muhasebesi, bütün çiftlik kaynaklarının ve finansal sonuçları olan ticari işlemlerin sistematik bir biçimde ölçülmesi ve kaydedilmesidir (Gietema, 2006). Pek çok ülkenin

ekonomisinde önemli yer tutan ve diğer sektörlerle ilişkisi gün geçtikçe artan tarım (çiftlik, ziraat) muhasebe araştırmacıları, uygulayıcılar ve standart koyucular tarafından pek fazla ilgi görmemektedir. Bu nedenle halihazırda kullanılan muhasebe prensipleri genel olarak kendine özgü yapısı olan tarım işletmelerinin ve çiftçilerin bilgi ihtiyaçlarının ve paydaşlarının gereksinimlerini yeterli düzeyde karşılayamamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (Türkiye Muhasebe Standardı 41) getirilinceye kadar biyolojik varlıkların kaydedilmesine, izlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin herhangi bir standart bulunmamaktaydı. Bu varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri belirli bir düzen içinde yürütülemediğinden ihtiyaca uygunluk ve karşılaştırılabilir olma yönünden oldukça yetersiz kalmaktaydı (Argiles ve Slof, 2001). Yürürlüğe konulan bu standart ile tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardı getirilmiş ve tarımsal faaliyetlerin finansal sonuçları karşılaştırılabilir bir düzen içine getirilmiştir.

Çiftçiliğin doğası gereği, biyolojik varlıklarda tarihi maliyete odaklı bir değerlendirme söz konusu olmaktadır. Bu nedenle tarımsal ürünlerin değerlemesinde de biyolojik varlıkların zamanla değişmesinden dolayı zorluklar ortaya çıkmaktadır. Buna ilave olarak biyolojik varlıkların miktarı alım ve satım faaliyetlerine doğrudan bağlı değildir. Çünkü doğma, büyüme ve ölme gibi süreçler sayıları etkilemektedir. Bu nedenle, belirli bir anda bir çiftliğe ait olan pek çok varlık genellikle edinildikleri andan çok farklı durumda olabilmektedir. Hatta bu varlıklar satın alma yoluyla bile elde edilmemiş olabilmektedir (örneğin doğma gibi). Bu bakışla çiftlikler mamul üretim işletmelerine benzerlik göstermekte ve çıktılarının elde edilmesinde gerekli girdilerin tarihi maliyetlerine mamul maliyetleme teknikleri uygulanabilmektedir (Argiles ve Slof, 2001).

Çiftliklerde yer alan varlıklar herhangi bir üretim işletmesinde yer alan varlıklarla karşılaştırıldığında birtakım benzerliklerin olduğu görülmektedir. Örneğin bir üretim işletmesinde üretimi tamamlanmış mamuller stoklara alınmaktadır. Benzer şekilde çiftlikte elde edilen mahsul stoklara alınmaktadır. Ancak canlı hayvanların, bitkilerin, ağaçların vb. varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, amortisman ayrılması herhangi bir üretim işletmesinden farklıdır. Bu nedenle çiftlik muhasebesi herhangi bir işletmenin muhasebesinden farklı muhasebe işleyişi gerektirmektedir.

2.2.1.Çiftlik İşletmeleri ve Defter Tutma

Herhangi bir işletmenin finansal açıdan sağlıklı olması için iyi bir biçimde defter tutması son derece kritik öneme sahip bir konudur. Defter tutma işletme sahibine (çiftçiye) işletmesinin kârlı olup olmadığını, işletme faaliyetlerinin ve işletme düzeninin hedeflere uygun olup olmadığını izleme imkânı sağlamasının yanı sıra finansal açıdan yeterliliği sağlama ve sürdürülebilir hale getirmede yardımcı olmaktadır (Lewis, 2012).

Bir çiftlik için kayıt tutma sistemi oluşturmak ve kullanmak istenildiğinde, yapılması gereken ilk işlem "hesap tablosu" (chart of accounts) oluşturulmasıdır. Hesap tablosu, harcama, gelir, varlık, kaynak ve özkaynak adlarının listesidir. Her bir çiftlik kendine özgü varlık ve kaynak yapısına sahiptir. Hesap tablosu çiftlikle ilgili faaliyetlerin kayıt altına alınması, değerlendirilmesi ve gelecek faaliyetler için kullanılmasına yarar sağlamaktadır. Kayıt tutmanın temelinde iki ana amacı bulunmaktadır. Bunlar (Garner ve Griffith, 1995):

- Vergi işleri için bilgi sağlamak,
- Yönetimsel kullanım için bilgi sağlamak.

Bir kayıt tutma sistemi, daha kesin gelir gider tablosu ve finansal durum tablosu ortaya çıkarabilir. Bu durum ise daha kesin vergi ve nakit akış bilgileri ortaya çıkarabilir. Ayrıca aynı çatı altında bulunan birden fazla çiftlik işletmeleri için tutulan hesap tablosu, her bir çiftliğin performansının değerlendirilmesine ve karar verme süreçlerinde yönetime yardımcı olacaktır (Garner ve Griffith, 1995). Defter tutmak çiftlik işlerinin yanı sıra ekstra zaman ve maliyete yol açacaktır. Defter tutmanın çeşitli yararları bulunmaktadır. Bunlar (Gietema, 2006):

- Çiftçiye çiftlikten elde ettiği gelirin büyüklüğünü anlama imkanı sunmaktadır. Aile harcamaları ve kredi geri ödemeleri ve vergiler gibi diğer harcamalar elde edilen gelire göre düzenlenebilir. Çiftliği geliştirmek için yeni yatırımlarda kullanılacak tasarruflara ön ayak olabilir.
- Çiftliğin toplam değerini öğrenme imkânı sağlar.
- Çiftlik hesapları, çiftlik yönetimi için gerekli araçları sağlar. Bu sayede çiftlikte kâr sağlayan/sağlamayan veya geliştirilmesi gereken kısımların belirlenebilmesine yarar sağlar.
- Çiftlikte nakit, araç gibi varlıkların kayıp veya çalınma durumlarının tespit edilmesine yardımcı olur.

- Gelir vergisinin doğru hesaplanması için gerekli verileri sağlar.
- Harcamaların takibini sağlar.

Çiftliklerde finansal işlemlerin ve diğer faaliyetlerin kayıt altına alınmasının pek çok amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan bazıları (<http://articles.extension.org>):

- Kanıt,
- Karar destek,
- Kurumsal gereklilikler,
- Çevresel düzenlemeler.

Finansal işlemlerin kayıt altına alınmasıyla vergi hesaplamalarına ve ilerde ortaya çıkabilecek vergi incelemeleri vb. durumlarda gelirin elde edildiği yıl ve kanala ilişkin kanıt elde edilmiş olmaktadır. Çiftlik işleriyle ilgili tutulan kayıtlar çiftlik sahibine veya karar vericilere yeni bir yatırım yapma, canlı varlık sayısına ilişkin kararlar alma vb. konularda yardımcı olmaktadır. Devlet, bazı kuruluşlar, kooperatifler ve birlikler çiftliklerin yaptıkları faaliyetleri kayıt altına almalarını zorunlu kılabilir.

2.2.2. Çiftlik İşletmeleri ve Finansal Tablolar

Finansal tablolar okuyucularına çeşitli açılardan yarar sağlayan kesin bilgiler sunmaktadır. Örneğin, bir finansal tablo belirli bir anda işletmenin bütün varlıklarını ve kaynaklarını göstermektedir. İki farklı tarihe ait finansal tablolar karşılaştırıldığında işletmenin ve dolayısıyla paydaşlarının servetinin olumlu veya olumsuz yönde ilerlediğini görmek mümkündür. Bu durum ise finansal tablo okuyucularına işletmenin içinde bulunduğu gidişatı, yönetimin performansını ve gelecekte karşılaşılabilecek olası sonuçları gösterebilmektedir. Geçmişe ait veriler incelenerek geleceğe ilişkin kararlar alınabilmekte ve işletme geleceğini şekillendirebilme imkanı elde edilebilmektedir (Deloitte ve Touche, 1991: 9). Çiftliklerde geleceklerini yönetebilmek için geçmiş faaliyet dönemlerine ait verileri kaydetmek, sınıflandırmak ve gelecek dönemlere ilişkin karar alma süreçlerinde kullanmak durumundadır.

Finansal durum tablosunun amacı, bir çiftlik işletmesine ait belirli bir andaki varlıkları, kaynakları ve özkaynakları tanımlamaktır. Finansal durum tablosunda varlıkları değerlendirme genellikle maliyet veya piyasa değeri üzerinden yapılmaktadır. Varlık ve kaynakların

finansal tablo üzerindeki değeri genellikle tarihi maliyet yöntemi ve şimdiki değer yöntemine göre belirlenmektedir. Tarihi maliyet yönteminde, mamul ve hizmetler işletme tarafından edinme bedeli üzerinden finansal durum tablosuna yansıtılmaktadır. Şimdiki değer yönteminde mamul ve hizmet fiyatlarında meydana gelen değişiklikler finansal durum tablolarına yansıtılmaktadır. Uygulamada tarihi maliyet yöntemi, şimdiki değer yöntemine oranla daha fazla kullanılmaktadır (Deloitte ve Touche, 1991: 10). Çiftlik işletmelerinde kullanılabilecek özet nitelikteki finansal tablolardan bazıları aşağıda verilmiştir. Tablo 13’de çiftlik için nakit akış bütçesi örneği verilmiştir.

Tablo 13. Çiftlik Nakit Akış Bütçesi Örneği

20XX Yılı Nakit Akış Bütçesi	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmu	Ağusto	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Toplam
Faaliyet Gelirleri													
Toplum destekli tarım ¹													
Çiftçi market													
Diğer													
Toplam Nakit Girişleri													
Faaliyet Giderleri ve Nakit Çıkışları													
Gübre maliyeti													
Yakıt ve yağ													
Çiftlik sigortası													
Pazar ücretleri													
Hayvancılık giderleri													
İşçilik													
Böcek/yabani ot yönetimi													
Kira ödemesi (Çapa makinesi/çapalama)													
Tamirat ve bakım													
Tohumlar, bitkiler													
Araç gereç, malzeme													
Kamu hizmetleri: Çiftlik payı													
Sermaye alımları													
Diğer													
Toplam Nakit Çıkışları													
Nakit Dengesi													

Kaynak: Lewis, 2012.

¹ Toplum Destekli Tarım (Community Supported Agriculture) genellikle şehirlere yakın kırsal bölgelerde yaşayan çiftçiler ile şehirlerde yaşayan çiftçi olmayan insanların bir araya gelerek partner oldukları, üyelerle üreticilerin birlikte çalıştıkları ve lokal bazdaki organik ürünlerin üretim ve pazarlamasının desteklendiği sosyo-ekonomik içerikli bir organizasyondur. Bu madde buradan elde edilen geliri ifade etmektedir.

Çiftlik işletmesinin belirli bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarının bütçelenmesi yoluyla çiftçi ilgili dönemde toprak mahsulü, yumurta, süt vb. ürünlerin satışından elde etmeyi planladığı nakit girişlerini görmesi mümkündür. Benzer şekilde çiftlikten nakit çıkışına neden olacak gübre, tohum, yakıt, sigorta vb. giderleri bütçeleterek ilgili dönemdeki fon ihtiyacını görebilecektir. Bir çiftlikte belirli bir döneme ilişkin gelir gider tablosu Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14. Gelir-Gider Tablosu

20XX Gelir-Gider Tablosu	
Gelir	
Toplum destekli tarım	
Çiftçi market	
Diğer	
Toplam Satışlar	
Giderler	
Gübre	
Yakıt ve yağ	
Çiftlik sigortası	
Pazar ücretleri	
Hayvancılık giderleri	
İşçilik	
Böcek/yabani ot yönetimi	
Kira ödemesi (Çapa makinesi/çapalama)	
Tamirat ve bakım	
Tohum, bitkiler	
Kamu hizmetleri	
Kredi faizleri	
Amortisman	
Diğer	
Toplam Giderler	
Net Kâr / Zarar	

Kaynak: Lewis, 2012.

Belirli bir dönem sonunda gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelir ve yapılan harcamaların karşılaştırılması ilgili faaliyet döneminin sonunda kâr veya zarar durumunu göstermektedir. Gelir gider tablosunun düzenlenmesi ilgili dönemde hangi kalemlerden ne kadar gelir elde edilmiş, hangi kalemlere ne kadar harcama yapılmış olduğunu göstermektedir. Elde edilen bu sonuçlar gelecek dönemler için önemli bilgiler sunmakla beraber birbirinden farklı faaliyet dönemlerinin gelir ve giderlerinin karşılaştırılabilir olmasını da sağlamaktadır. Çiftliklerde çiftlik alanı bazında (örneğin mandıra, sebze, buğday vb.) satışların takibi için takip defteri Tablo 15’de verilmiştir.

Tablo 15. Satış Takip Defteri

Satış Takip Defteri (Çiftlik alanı bazında)			
Yıl:			
Tarih	Toplam Satış	Birim (Yer)	Satılan Mahsul Adı

Kaynak: Lewis, 2012.

Tarih sırasına göre tutulan bu kayıtlar toplam satış miktarı, hangi birime ait olduğu ve satış miktarını/tutarını göstermektedir. Bu sayede çiftlik içerisindeki birimlerin faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve toplamda bütün çiftliğin satışlarının değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. Çiftlik genelinde ve çiftlik birimi bazından alınacak kararlarda çiftçiye yol gösterici olabilmektedir. Çiftliğin sahip olduğu varlıklar ve kaynakların gösterildiği finansal durum tablosu örneği Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16. Finansal Durum Tablosu

Varlıklar		Kaynaklar	
Cari Varlıklar		Cari Kaynaklar (12 ay içindeki)	
Bankalar		İşletme kredileri dengesi	
Alacaklar		Banka kredisi dengesi	
Ekin ve yem envanteri		Uzun vadeli kredilerin bu yılki taksitleri	
Çiftlik malzemeleri		Diğer	
Diğer			
Toplam Cari Varlıklar		Toplam Cari Kaynaklar	
Orta Vadeli Varlıklar		Orta Vadeli Kaynaklar	
Çiftlik makineleri		Traktör kredisi dengesi	
Çiftlik vasıtaları		Kamyon kredisi dengesi	
Canlı hayvanlar		Diğer	
Çok yıllık bitkiler			
Toplam Aracı Varlıklar		Toplam Orta Vadeli Kaynaklar	
Uzun Vadeli Varlıklar		Uzun Vadeli Kaynaklar	
Çiftlik alanı		Uzun vadeli kredi 1’in dengesi	
Çiftlik binaları		Uzun vadeli kredi 2’nin dengesi	
Diğer		Diğer	
Toplam Uzun Vadeli Varlıklar		Toplam Uzun Vadeli Kaynaklar	
		Toplam Kaynaklar	
		Öz Kaynaklar	
Toplam Varlıklar		Toplam Kaynaklar + Öz Kaynaklar	

Kaynak: Lewis, 2012.

Finansal durum tablosu ile çiftlikte yer alan cari varlıklar, orta ve uzun vadeli varlıklar ile bunların elde edildiği kaynaklar gösterilmektedir. Örneğin, çiftliğin sahip olduğu canlı hayvan miktarı, krediler, öz kaynaklar gibi ekonomik değerler belirli bir düzen içerisinde ifade edilmektedir. Bu tablo çiftliğin varlıkları, kaynaklarını ortaya koyarak çiftliğin finansal durumunu bilgi kullanıcılarına göstermektedir.

2.2.3.Çiftlik İşletmeleri ve Veri Tutma

Yiyecek ve diğer günlük ürünlerin üretimi, toprak bakımı ve diğer işlerin yanı sıra çiftçiler işleri ve evleri ile ilgili finansal işleri de iyi bir biçimde gerçekleştirmelidirler. İster küçük çaplı isterse de büyük çaplı çiftçi işletmeleri için finansal konular oldukça önemlidir. Finansal açıdan sağlıklı işletmelerin kurulması ve yürütülmesi organize olmayı, bütün gelir ve giderleri kayıt altına almayı ve en azından muhasebe işlemlerine ilişkin temel prensipleri bilmeyi gerektirmektedir (Lewis, 2012).

Tarım işletmelerine ilişkin olarak tutulan veriler tarım işletmelerinin kendileri, işletmeler, devlet, hükümet, kamu ve özel sektör analistleri, medya, okullar ve üniversiteler tarafından kullanılabilir. Bu verilerin kullanım amaçları (Census of Agriculture, 2009):

- Tarımsal alanda faaliyet gösteren üreticilere çiftçilik politika ve programlarını değerlendirme, değiştirme, destekleme ve formüle etmede yardımcı olma,
- Geçmiş trendler öğrenme, şimdiki durumu değerlendirme ve gelecek için plan yapma,
- Pazar stratejilerini formüle etme, daha etkin üretim ve dağıtım sistemleri kurma ve tarımsal tesisler açma,
- Tarımsal üreticiler ve çevreleri için enerji ihtiyacına ilişkin tahminleri yürütme,
- Tarımsal üretim ve kârlılığı artırmak için yeni ve geliştirilmiş yöntemler ortaya koyma,
- Zararlı haşereler ve hastalıklara ilişkin eylem planları yapma,
- Tarım kaynaklı yiyecek, yakıt, besin ve yan ürünleri analiz etme ve raporlamadır.

Kayıt altına alınan veriler çok sayıda bilgi kullanıcılarına fayda sağlayabilmektedir. Başta çiftçiler olmak üzere, devlet, çeşitli kurum ve kuruluşlar, işletmeler, üniversiteler vb. kayıt

altına alınan verilerden yararlanarak çiftlik faaliyetlerinin durumunu izleme, analiz etme ve geliştirilmesine katkı sağlama konusunda faaliyet gösterebilmektedir.

2.3. Çiftlik Muhasebe Veri Ağı

ÇMVA, çiftlik işletmelerine ilişkin üretim, fiziksel ve finansal vb. alanlarda verilerin elde edilmesini amaçlayan bir sistemdir. Sistemin uygulandığı ülkede faaliyet gösteren bütün işletmelerin sisteme dahil edilmesinin son derece zor bir uygulama olacağı için örneklem almak suretiyle çiftlik işletmelerinden veriler elde edilmektedir. Belirli büyüklükte ve belirli kriterlere sahip işletmelerin örneklem olarak alındığı bu sistemde veriler anket aracılığıyla elde edilerek depolanmakta ve yetkili otoritelerce çeşitli kararların alınmasında istatistiki bilgi olarak kullanılmaktadır. ÇMVA sisteminin çıkış noktası Avrupa Birliği'dir. Türkiye'de de bu sistem yürürlüğe konulmuştur.

2.3.1. Avrupa Birliği

Çiftlik muhasebe veri ağı, (ÇMVA) Avrupa'nın ekonomik ve politik bütünleşme sürecinde önemli bir yapıtaşı olan "Common Agricultural Policy²"den (CAP) üretilmiştir. Avrupa birliğinde tarıma ayrılan bütçenin büyüklüğü nedeniyle finansal performansın ölçülmesi ve çiftliklerin durumu için karar destek ve CAP'ın kontrolü için bilgiye ihtiyaç duyulmuştur. Makroekonomik verilerin yanı sıra çiftlik düzeyinde ve standart verilerin elde edilmesi amacıyla 1965 yılında ÇMVA geliştirilmiştir. ÇMVA kurulduğu yıllarda sadece devlet için istatistiki bilgi sağlamaktaydı ancak günümüzde websitesi³ üzerinden bazı verilere ulaşılabilir (Argiles & Slof, 2001). Kurulan bu ağ (araç) ile katılımcı çiftliklere ilişkin muhasebe bilgileri toplanmakta ve her yıl Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki 80.000 profesyonel çiftlikten oluşan örneklemde anket aracılığıyla veri elde edilmektedir. Elde edilen bu veriler 5.000.000 çiftliği temsil etmektedir (http://ec.europa.eu/agriculture/rca/concept_en.cfm). ÇMVA'nın temel özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Argiles ve Slof, 2001):

- ÇMVA AB'deki çiftliklerin performansı ve gelirlerine ilişkin muhasebe verilerini toplamaktadır.

² Ortak Tarım Politikası

³http://ec.europa.eu/agriculture/rca/database/database_en.cfm

- ÇMVA AB'de rastgele örneklenen yaklaşık 80.000 katılımcı çiftlikten veri elde etmektedir.
- ÇMVA ticari faaliyet gösteren çiftlikleri gözlemlemektedir.
- Örneklem bölge, çiftlik büyüklüğü ve çiftlik türüne göre kümelere ayrılmaktadır.
- ÇMVA muhasebe ofislerinin networkunu oluşturmaktadır. ÇMVA için muhasebe ofislerinden de veri alınmaktadır.
- ÇMVA gönüllü olan çiftlikleri kapsamaktadır.
- ÇMVA verileri gizlidir. Bu veriler yayınlanamaz ve vergi amaçları için kullanılamaz.

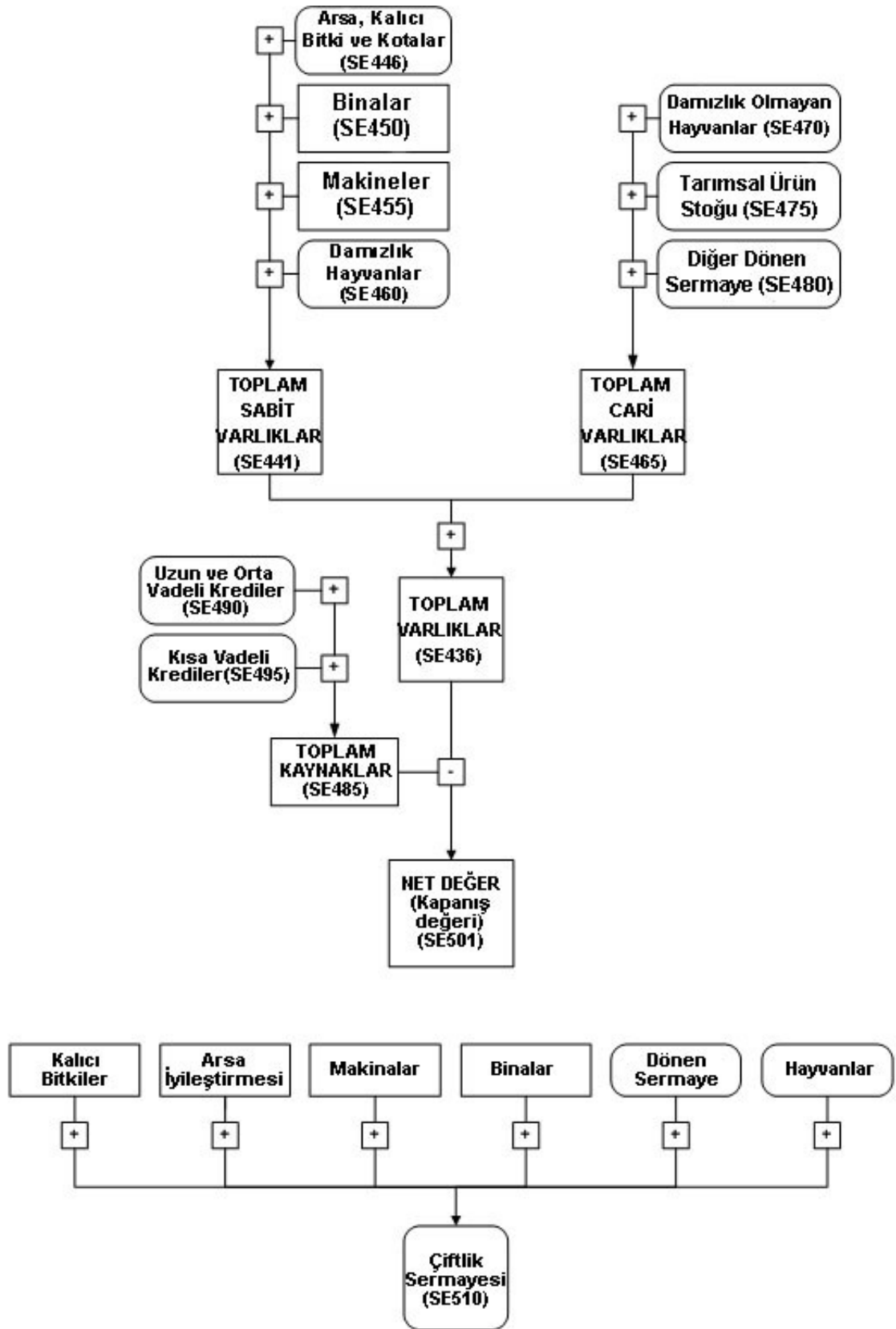
ÇMVA verileri bir anket aracılığıyla banka hesap özeti, faturalar vb. çeşitli kaynaklardan elde edilmektedir. Bu anket muhasebe ofislerinin yardımıyla çiftlikler tarafından doldurulan ÇMVA'nın en temel veri toplama prosedürünü oluşturmaktadır (Argiles ve Slof, 2001). 2015 yılındaki versiyonuna göre bu ankette şu başlıklar altında sorular yer almaktadır (http://ec.europa.eu/agriculture/rca/collect_en.cfm?Version=17895#tfr):

- A. Çiftliğe ilişkin genel bilgi.
- B. Tasarruf biçimi. (Çiftliğin mülkiyet, kiralık vb. olma durumu)
- C. İşçilik. (Muhasebe dönemi süresince üretime katılan bedelli ve bedelsiz işçilik)
- D. Varlıklar. (Muhasebe dönemi süresince girişler ve üretim)
- E. Kotalar ve diğer haklar.
- F. Borçlar.
- G. Katma Değer Vergisi.
- H. Girdiler.
- I. Mahsul. (Alan, miktar, mahsulün değeri, hayvansal ürünler ve diğer faaliyetler)
- İ. Hayvansal üretim. (Açılış ve kapanış değerleri, mevcut ortalama hayvan mevcudu vb.)

- J. Hayvansal ürünler ve hizmetler.
- K. Doğrudan çiftlikle ilgili diğer kazanç getirici faaliyetler.
- L. Sübvansiyonlar. (Devlet teşvikleri)

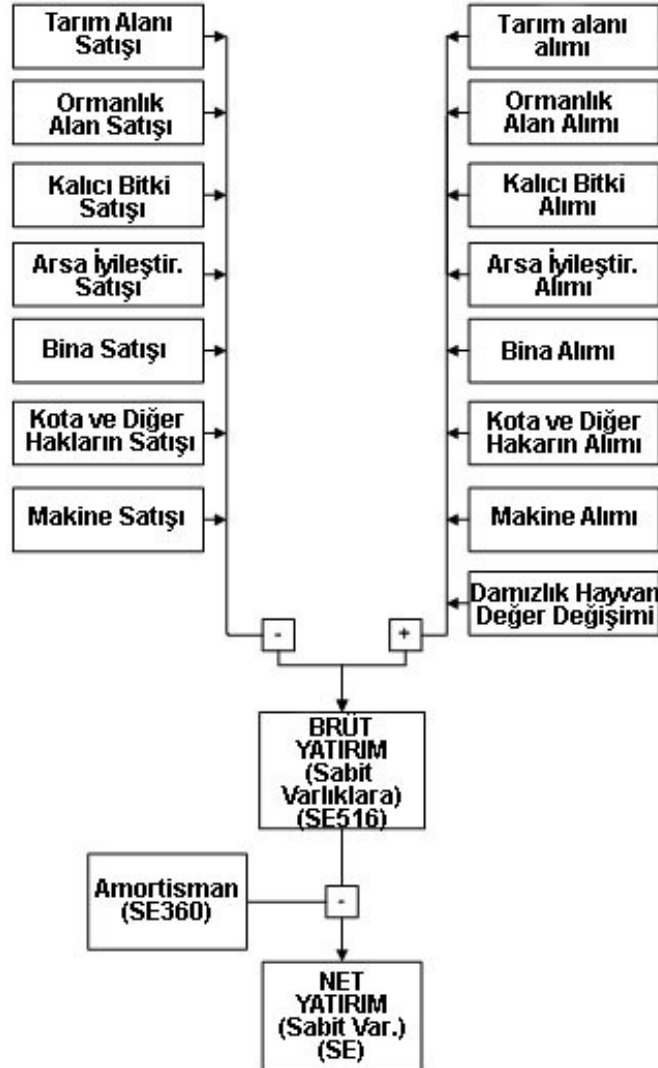
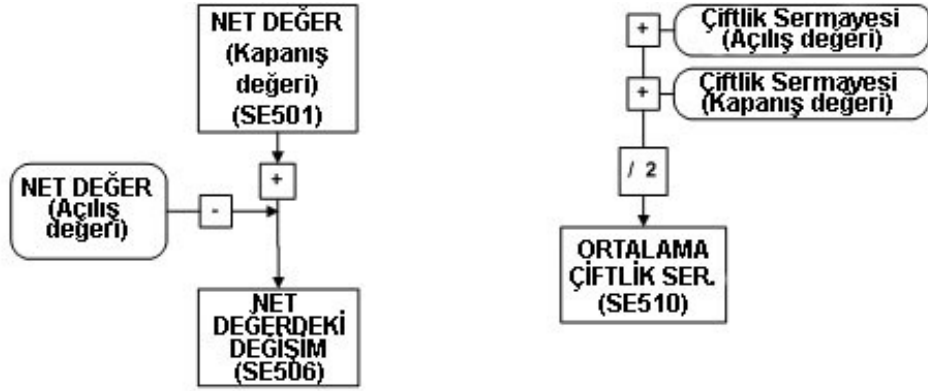
Fiziksel olarak ifade edilen bu bilgilerin ölçümünün yanı sıra ÇMVA örneklem içerisindeki varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerle de ilgilenmektedir. Bu bilgiler finansal durum tablosu ve gelir gider tablosuna benzer bir şekilde düzenlenen tablolarda ÇMVA içerisinde özetlenerek raporlanmaktadır (Argiles ve Slof, 2001). Bu sayede çiftliklerin finansal durumuna ilişkin belirli bir standartta hazırlanmış, birbiri ile karşılaştırılabilir raporlar elde edilebilmektedir.

Avrupa Birliği'nde uygulanmakta olan ÇMVA ile çiftliklere ilişkin olarak sunulan verilerin hazırlanma sistematığına ilişkin şemalar aşağıda verilmiştir. Bu şemalarla çiftliklerden elde edilen verilerle dönemler arasında ve diğer çiftliklerle karşılaştırılabilir finansal sonuçlar hesaplanmaktadır. Şekil 1'de ÇMVA standart sonuç: Gelir göstergesi (çiftlik gelirinin hesaplanma biçimi), Şekil 2'de ÇMVA standart sonuç: finansal durum tablosu, Şekil 3'te ÇMVA standart sonuç: finansal gösterge ve Şekil 4'te ÇMVA standart sonuç: nakit akış göstergesi gösterilmiştir.



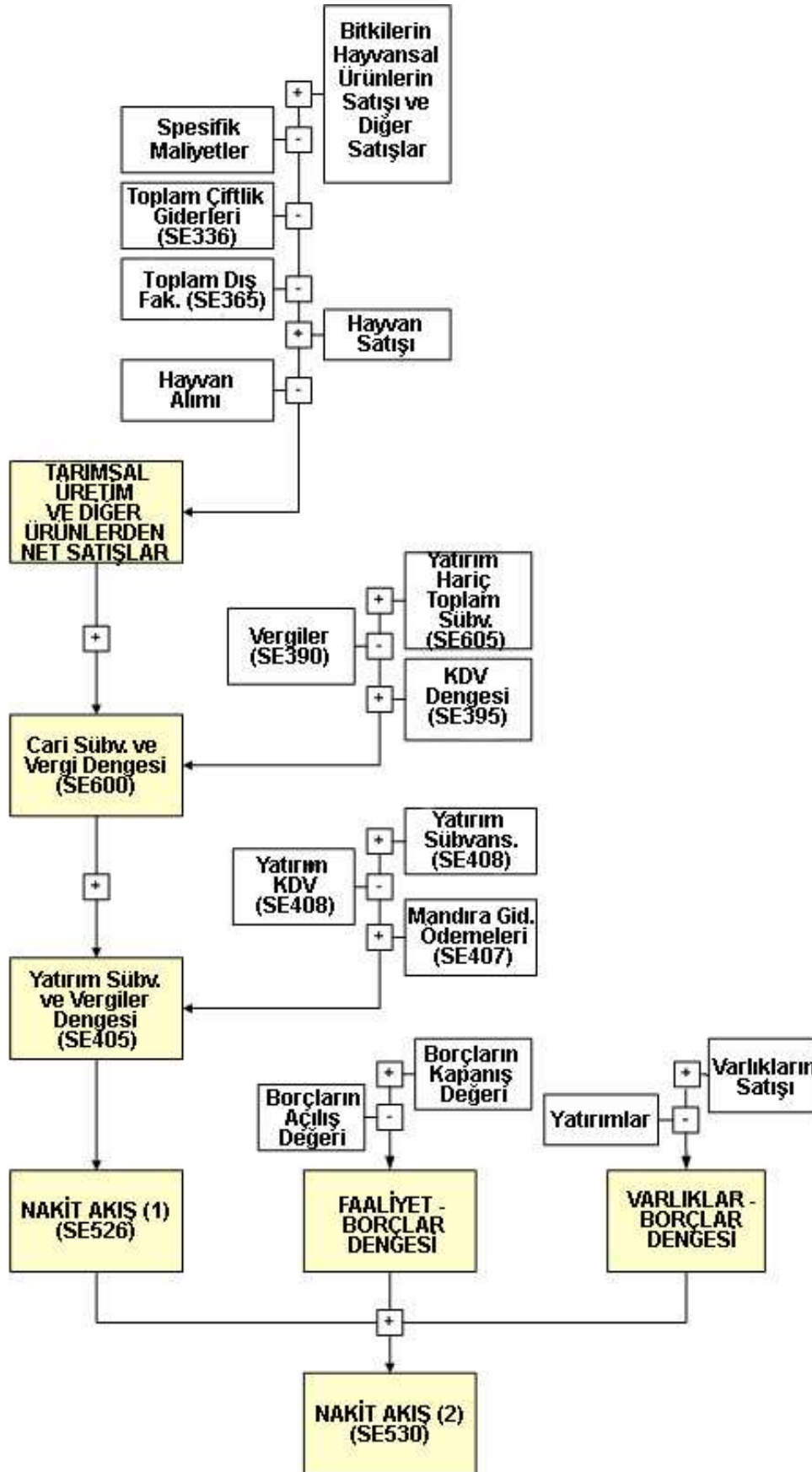
Şekil 2. ÇMVA Standart Sonuç: Finansal Durum Tablosu

Kaynak: (<http://ec.europa.eu>)



Şekil 3. ÇMVA Standart Sonuç: Finansal Gösterge

Kaynak: (<http://ec.europa.eu>)



Şekil 4. ÇMVA Standart Sonuç: Nakit Akış Göstergesi

Kaynak: (<http://ec.europa.eu>)

2.3.2. Türkiye

ÇMVA, tarım işletmelerine ait mali ve finansal nitelikli verilerin yanı sıra diğer çeşitli verileri de toplayan, Avrupa Birliği ile uyumlu altyapıya sahip bir sistemdir. Bu sistem, çiftçilerin kendi işletmeleriyle ilgili karşılaştırmalar yapabileceği, işletme performansını değerlendirebileceği, içinde bulunduğu bölgede ve/veya ülke içerisindeki diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapabileceği bir sistemdir. Çiftçilere sağlanan detaylı geri bildirim ve karşılaştırma raporu, işletmelerine ilişkin güçlü ve zayıf yönleri, zaman içerisinde meydana gelen olumlu veya olumsuz gelişmeyi göstererek çiftçilere işletmeleri ile ilgili kararlarda yardımcı olmaktadır (tarim.gov.tr, 2016).

Türkiye’de, 18/04/2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu’nun 19, 20 ve 24’üncü maddeleri hükümlerine göre hazırlanan, “Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 22 Ocak 2009’da, 27118 sayılı resmi gazetede, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı’na yayınlamıştır. Yönetmeliğin amacı; Türkiye’de “tarımsal işletmelerin yıllık gelirlerinin tespit edilmesi, ekonomik analizlerin yapılması, tarım sektörü ve tarımsal ürün pazarındaki durumun değerlendirilmesi; işletmelerden yapısal, fiziki ve mali nitelikte veri ve bilgilerin toplanmasına imkan sağlayan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu bir veri ağı sisteminin, ulusal ihtiyaçlar da göz önünde bulundurularak kurulmasını sağlamaktır” şeklinde açıklanmıştır (27118 Sayılı Resmi Gazete, 2009). ÇMVA’ya ilişkin yönetmeliğe göre öne çıkan noktalar;

- Tarım işletmelerinin yıllık gelirlerinin tespiti,
- Verilere ilişkin ekonomik analizlerin yapılması,
- Tarım pazarına ve tarım işletmelerine ilişkin veri ve bilgi toplanması,
- Avrupa Birliği ile uyumlu veri ağı oluşturulmasıdır.

5488 sayılı Tarım Kanunu’nun 20. Maddesinin e) bendi, çiftlik muhasebe veri ağı kayıtlarına ait bilgilerin kontrol ve istatistikî amaçlı olarak kullanılabileceği, ancak ifşa edilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Ayrıca bu hükme uymayanlar için genel hükümler çerçevesinde cezaî işlem yapılacağı aynı maddede belirtilmiştir (5488 Sayılı Tarım Kanunu, 2006).

Anket formu, tarımsal işletmelerin yıllık teknik, mali veya ekonomik bilgilerinin toplanması için hazırlanan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu bir soru formudur. Muhasebe kaydı tutan işletmelerin kayıtlarından da anket esnasında yararlanılmaktadır. (27118 Sayılı Resmi Gazete, 2009).

ÇMVA yönetmeliğine göre çiftlik işletmeleri, yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortak olduğu, yarıcılık veya kiralama şeklinde tuttuğu arazi üzerinde kendi adına bitkisel üretim, küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, kümes hayvancılığı, ipek böcekçiliği, arıcılık yapan veya karma üretim yapan, eşik değer veya üzeri ekonomik büyüklükteki, tek yönetim altında bulunan ekonomik işletmeleri ifade etmektedir. Tanımdaki eşik değer, ÇMVA'ya dahil edilebilmek için işletmenin sahip olması gereken asgari ekonomik büyüklüğünü yani standart brüt kâr üzerinden hesaplanan ekonomik büyüklüğü ifade etmektedir (27118 Sayılı Resmi Gazete, 2009).

ÇMVA sistemine dahil olarak işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından araştırma için gerekli verilerin elde edilebileceği örnekleme tasarımı içinden seçilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu örnek işletme listelerini il müdürlüklerine göndermektedir. Sisteme dahil olmayı isteyen işletmeler (27118 Sayılı Resmi Gazete, 2009);

- Kendilerine verilen ÇMVA defterini düzenli ve sistematik biçimde tutmak,
- Görüşme için belirlenen gün ve saatte işletmede hazır bulunmak,
- Tarımsal faaliyetlerine ilişkin doğru bilgi vermekle sorumludur.

ÇMVA sisteminden çıkmak isteyen işletmelerin yerine listelerde belirlenen diğer işletmeler dahil edilmektedir. Muhasebe yılı başında (takvim yılı) işletmelere verilen defterler, belirli aralıklarla yapılan ziyaretlerde kontrol edilerek kayıt defterinin kontrolü yapılmaktadır. Muhasebe dönemi sonunda defterler il ve ilçe müdürlüklerince toplanmaktadır. ÇMVA sistemine dahil olan işletmelere yılda bir defaya mahsus olmak üzere, anket formları sorumlu birim tarafından kontrol edilip doğrulandıktan sonra katılım desteği ödemesi yapılmaktadır (27118 Sayılı Resmi Gazete, 2009). 2015 yılı için katılım desteği 425 TL (29711 Sayılı Resmi Gazete, 2016), 2021 yılı için 600 TL olarak belirlenmiştir (31315 Sayılı Resmi Gazete, 2016).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE VUK ÇERÇEVESİNDE TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN MUHASEBE İLKELERİ

3.1. Amaç – Kapsam – Açıklamalar

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tebliğler⁴ aracılığıyla güncellenmiştir.

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

Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 41, md. 1-34-35):

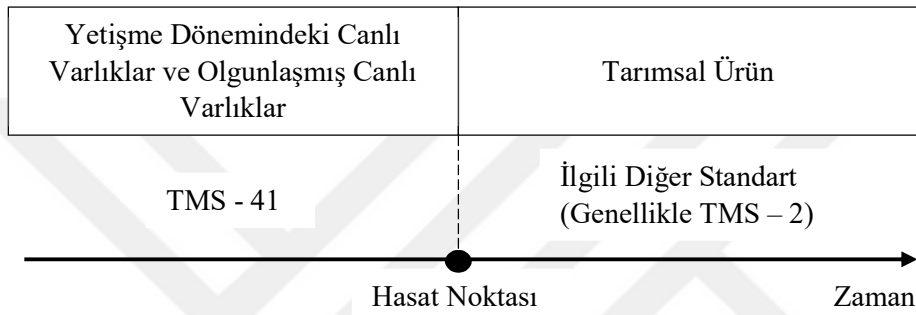
- a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar;
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- c) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri.

Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz (TMS 41, md. 2):

- a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa,
- b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler. Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.
- c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri.

⁴1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 63 sıra no’lu, 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu, 3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 113 sıra no’lu, 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no’lu, 5. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 138 sıra no’lu, 6. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu, 7. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31 sıra no’lu.

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



Şekil 5. Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar

Kaynak: Özerhan & Yanık, 2012: 770.

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 41, md. 5):

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

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.

Taşıyıcı bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:

- a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır (TMS 41, md. 5C).

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

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

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

Canlı varlık grubu: Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.

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

Standartta Tablo 17’de görüleceği üzere; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir (TMS 41, md. 4):

Tablo 17. Canlı Varlık Ekonomik Dönüşümü Tablosu

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik, Giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

3.1.1. Muhasebeleştirme ve Ölçüm

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS 41, md. 10):

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya sütten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, md. 11):

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS 41, md. 12).

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, md. 13).

Canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir; yaşları veya kaliteleri gibi. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler (TMS 41, md. 15).

İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değer ölçülmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcısı olan alıcı ve satıcıların işlem yapacağı cari piyasanın koşullarını yansıtır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır (TMS 41, md. 16).

İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz (örneğin orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti) (TMS 41, md. 22).

Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41, md. 24):

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

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

Canlı varlıklar genellikle fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadır. Araziye bağlı söz konusu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, canlı varlıklar, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Örneğin; işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir (TMS 41, md. 25).

Örnek: X işletmesi, Mersin’de 1000 ağaçlık bir zeytinliği 100.000 TL’ye satın almıştır. Dönem sonunda, ağaçlardan elde edilecek zeytinin gerçeğe uygun değerinin 8.500 TL olacağı belirlenmiştir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 592-593).

...	.../.../.....		
271 AĞAÇLAR		100.000	
100 KASA			100.000
Zeytinlik Satın Alınması			
	/		
170 TARLA BİTKİLERİ		8.500	
643 TARIMSAL FAAL. DEĞER. ARTIŞLARI			8.500
Hasat Edilmemiş Zeytin Kaydı			
	/		

Örnek: Y tarım işletmesi, kümes hayvanı yetiştiriciliği işi ile iştigal etmektedir. İşletme etlik tavuk satıp yetiştirme amacıyla tanesi 5 TL’den 1.000 adet civcivi peşin satın almıştır (Tuğay, 2013).

...	.../.../.....		
150 İLK MADDE VE MALZEME		5.000	
100 KASA			5.000
Civciv Satın Alınması			
	/		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		5.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME			5.000
Civcivlerin Kümese Alınması			
	/		

Örnek: XYZ işletmesi, yetiştirip satmak amacıyla 100.000 TL’lik yavru balık satın almıştır (Kırlıoğlu ve Gökgöz, 2012).

...	.../.../.....		
175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞ. CANLI VARLIKLAR		100.000	
100 KASA			100.000
Yavru Balık Satın Alınması			
	/		

Yavru balıkların 60.000 TL’lik kısmı satışa hazır hale gelmiştir.

...	.../.../.....		
152 MAMULLER		60.000	
175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞ. CANLI VAR.			60.000
Satışa Hazır Hale Gelen Yavru Balıkları Aktarma Kaydı			
	/		

Satışa hazır hale gelen balıkların tamamı 70.000 TL’ye peşin satılmıştır.

...	.../.../.....		
100 KASA		70.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			70.000
Balık Satışı			
	/		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		60.000	
152 MAMULLER			60.000
Mamul Maliyet Kaydı			
	/		

3.1.2. Kazanç ve Zararlar

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır (TMS 41, md. 26).

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir (TMS 41, md. 27).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır (TMS 41, md. 28).

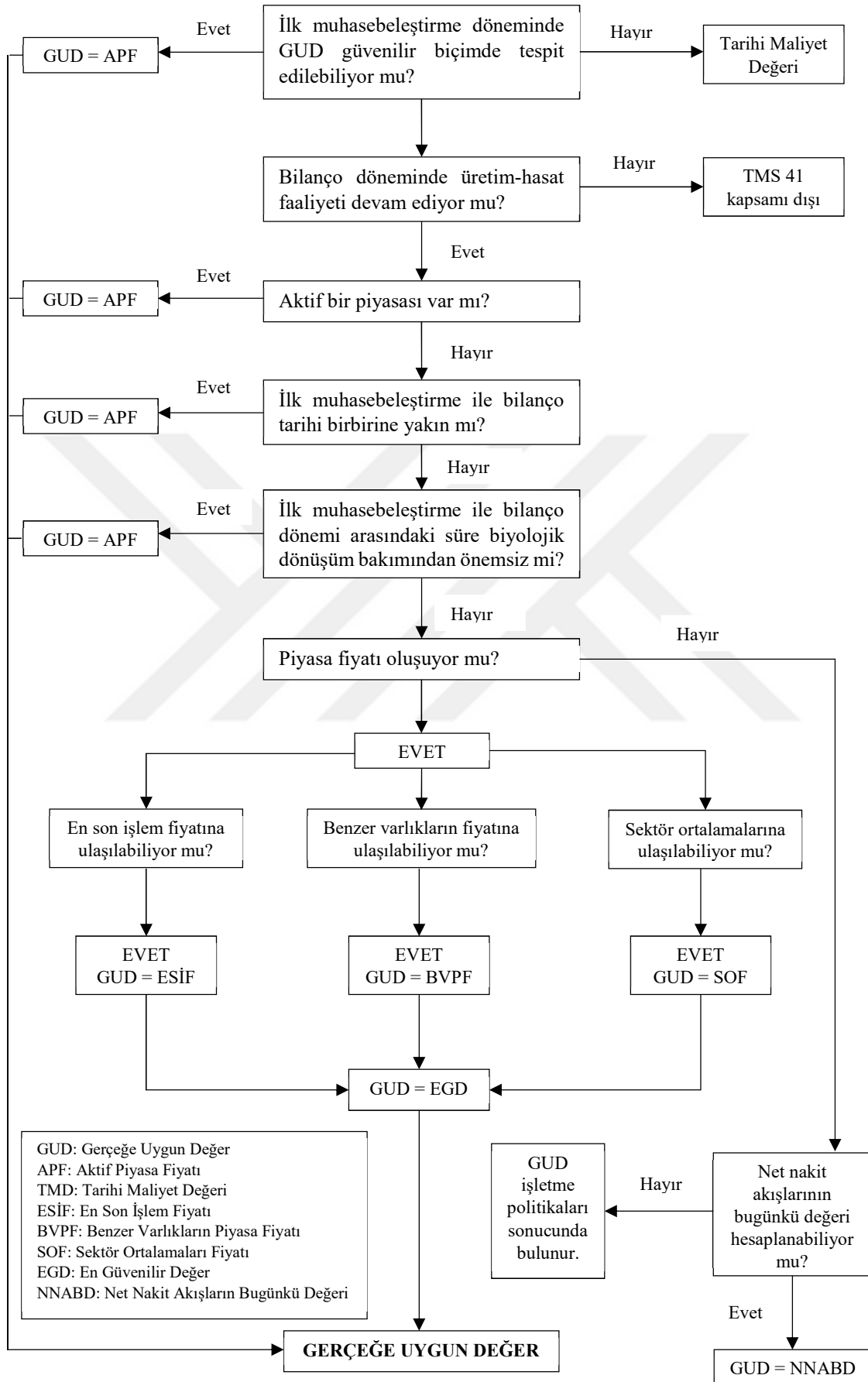
Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir (TMS 41, md. 29).

Örnek: Turuncu A.Ş. Aksaray’da süt alım-satım işiyle iştigal etmektedir. Ortaköy’deki deposuna 3000 Lt inek sütü depolamak istemektedir. Ortaköy’de süt alım satım işi yapan Ak A.Ş. ile anlaşılmış ve Ak A.Ş.’nin Ortaköy’deki deposuna 500 Lt koyun sütü teslim edilmesi karşılığında Turuncu A.Ş.’nin Ortaköy’deki deposuna 1000 Lt inek sütü teslim edileceği taraflarca belirlenmiştir. İnek sütünün toptan fiyatı 0,50 TL/Lt, koyun sütünün toptan fiyatı ise 1 TL/Lt’dir. Standarda göre benzer özelliklere sahip mal ve hizmetlerin takası hasılat doğurucu bir işlem olarak değerlendirilmemektedir. Bu çerçevede muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır (Yücenurşen ve diğ., 2014).

...	...	...
152 MAMULLER		500
152.01 İnek Sütü		
152 MAMULLER		500
152.02 Koyun Sütü		
Takas İşlemi	/	

3.1.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Ölçülememesi

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağının açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır (TMS 41, md. 30).



Kaynak: Demirkol, 2008; Aktaran: Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012.

Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder (TMS 41, md. 31)

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır (TMS 41, md. 32).

İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır (TMS 41, md. 33).

Görüleceği üzere TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında amortisman uygulamaları ile ilgili açıklayıcı bilgi verilmemiştir. Amortisman ile ilgili işlemlerde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Örnek: ABC çiftliğinde yetiştirilen 120 adet sağmal ineğin maliyeti 250.123,00 TL’dir. 120 adet inekten 5 yıl kadar yaklaşık sağmal inek başına 32.025 kg süt alınabileceği tahmin edilmektedir. Sağmal ineklerin bu yılki süt verimleri 750.300 kg’dır. Normal amortisman oranı %20’dir. Birikmiş amortisman tutarı 100.049,20 TL’dir (Usul ve Top, 2010).

Üretim Miktarını Esas Alan Amortisman Yöntemi

Amortisman Tutarı= Yetiştirme Maliyeti / Üretilecek Süt Miktarı

Amortisman Tutarı= 250.123,00/32.025x120= 0,06508 TL/kg

Amortisman Tutarı= 0,06508 x 750.300= 48.829,52 TL’dir.

Normal Amortisman Yöntemi

Amortisman Tutarı= Yetiştirme Maliyeti x Normal Amortisman Oranı

Amortisman Tutarı= 250.123,00 x 0,20% = 50.024,60 TL’dir.

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Amortisman Oranı = 1/5 x 2= 0,40

Kalan Değer = 250.123,00 – 100.049,20 = 150.073,80

Amortisman Tutarı = 150.073,80 x 0,40 = 60.029,52 TL’dir.

.../.../.....		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	XXX	
277 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		XXX
Amortisman Kaydı		
/		

Örnek: ABC çiftliğinde bulunan ineklerin toplam değeri 600.000,00 TL iken, çevrede yayılan deli dana hastalığı nedeniyle ineklerin piyasa değeri 450.000,00 TL'ye düşmüştür (Usul ve Top, 2010).

.../.../.....		
275 DiĞER CANLI VARLIKLAR	600.000	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		600.000
Değeri Düşen Hayvanlar		
/		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	150.000	
276 CANLI VARLIKLAR DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		150.000
Değer Düşüklüğü Karşılığı		
/		

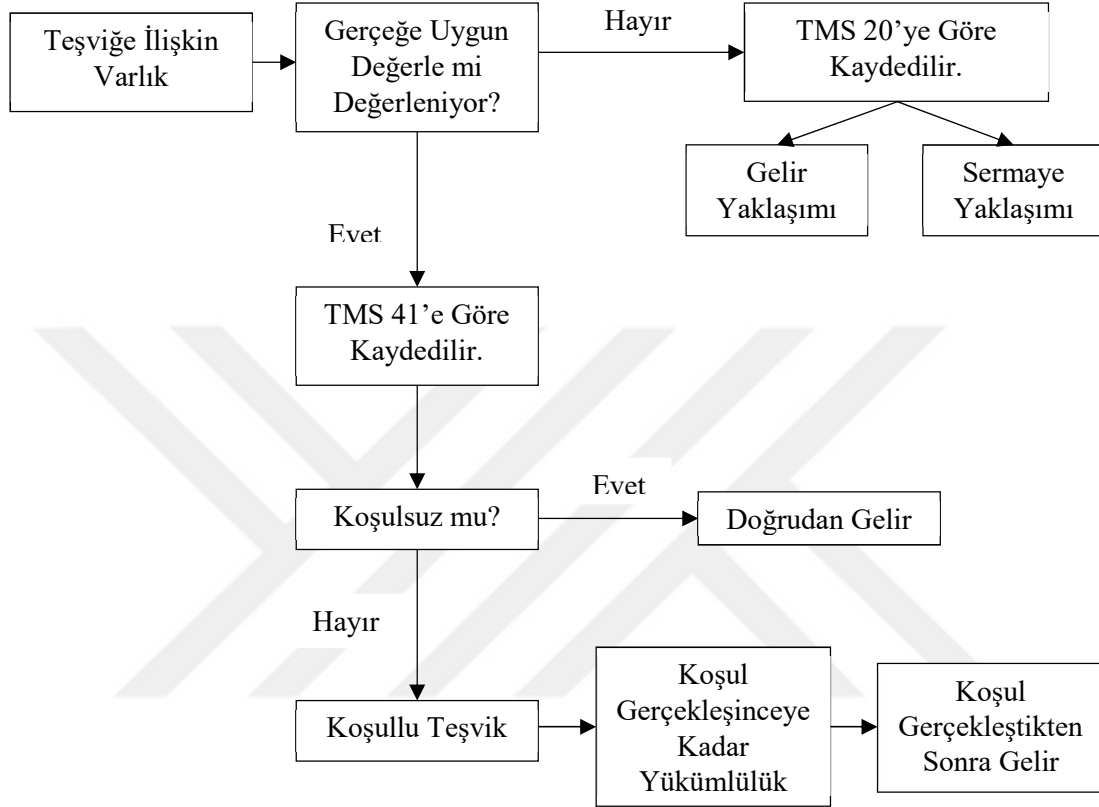
3.1.4.Devlet Teşvikleri

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

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşölmek suretiyle ölçölen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ve sadece ilgili devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md. 35).

Devlet teşviklerinin koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, teşvik koşullarının, geçen zamana bağılı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu teşviği, zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, md. 36).

Herhangi bir devlet teşviğinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması durumunda; “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır (TMS 41, md. 37).



Şekil 6. Tarımsal Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı

Kaynak: Yılmaz, 2014.

Bu Standart, herhangi bir devlet teşviğinin, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olması veya söz konusu devlet teşviğinde işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20'den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerine uygulanır (TMS 41, md. 38).

Örnek: Süt üretimi yapan canlı varlık işletmesi 10.000 liralık bir adet süt soğutma tankını Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının desteklemeleri kapsamında satın almıştır. Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programına göre tarımsal faaliyet makine ve ekipmanlarının %50'si hibe olarak alınmaktadır. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülmeyen makine için alınan hibe, TMS 20 standardına göre muhasebeleştirilecektir.

Sermaye yaklaşımına göre aşağıdaki gibi kayıt yapılır (KDV ihmal edilmiştir) (Yılmaz, 2014).

	/	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 100 KASA Süt tankının satın alınması	10.000	10.000
		253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 529 ERTELENMİŞ GELİR VERGİSİ ETKİSİ veya 549 ÖZEL FONLAR	5.000	5.000

3.2. Literatür Taraması

Tablo 18’de ilgili alan çalışmasına yönelik literatürde incelenen konulara yer verilmiştir.

Tablo 18. Literatür Taraması

Yazar(lar)	Çalışmanın Adı ve Yılı	Çalışmanın Amacı	Çalışmada Elde Edilen Bulgular
Aksoylu, Semra	Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi (2013)	Çalışma amacı olarak, genel anlamda tarım sektöründeki faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları, Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS-41) çerçevesinde incelenmesi belirlenmiştir.	Çalışma sonucunda, TMS 41 ile mevcut uygulamalara önemli yenilikler getirildiği, standart ile canlı varlık ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinin benimsendiği vurgulanmıştır.
Alagöz, Ali& Antepli, Ali	Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi (2013)	Bu çalışmada TMS 41 kapsamında değerlendirme konusu ele alınmış ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla değerlendirilmesi örnek uygulamalarla incelenmeye çalışılmıştır.	Çalışmada; standardın temel felsefesi olarak, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesi; hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınması belirtilmiş, ayrıca, TMS-41 Standardının uygulanmasıyla TDHP’de yeni hesapların açılmasına yönelik ihtiyaç vurgulanmıştır.

Badem, A. Cemkut, Savcı Mustafa, & Kılınç, Mustafa	Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması (2013)	Çalışmanın amacı, TMS 41 çerçevesinde çay yaprağı üretimi faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerinin incelenmesidir.	Çalışma sonucunda, muhasebe uygulamaları açısından ihmal edilen tarım sektörüne, TMS 41 ile ilgilinin artacağı belirtilmiştir.
Büyükepeççi, Semih & Kağıtçı, Aziz	Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi (2015)	Bu çalışmada, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre canlı varlık ve tarımsal ürünlerin nasıl muhasebeleştirileceğinin açıklanması amaçlanmaktadır.	Uygulama da ortaya çıkan farklılıkların azaltılması amacıyla Türk Muhasebe Sistemi içinde canlı varlıklara ilişkin bilanço ve gelir tablosu hesaplarının eklenmesi faydalı olacağı belirtilmiştir.
Gökgöz, Ahmet	Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi (2012)	Bu çalışmanın amacı, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.	TMS 41 ve TMS 20 hükümleri doğrultusunda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap önerileri ile örnek uygulamalara çalışmanın içerisinde yer verilmiştir.
Hatunoğlu, Zeynep & Kılıç, Mustafa	Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi (2016)	Bu çalışmanın amacı, bitkisel üretim faaliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde incelenmesi muhasebeleştirilmesidir.	Çalışmada, maliyetlerin izlenmesinde TMS 41'e daha uygun olduğu düşünüldükçe 7/B seçeneğine göre bir model önerisi sunulmaktadır.
İçöz, Ahmet	TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler (2015)	Bu çalışmada amaç, tarımsal faaliyetler ile ilgili muhasebe kayıtlarında TMS 41 ve VUK çerçevesinde karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri getirmek olarak belirlenmiştir.	Sonuç olarak, TDHP'na "16 Canlı Varlıklar" ve "21 Canlı Varlıklar" gruplarının eklenmesi önerilmiştir.
Kırlıoğlu, Hilmi & Gökgöz, Ahmet	TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması (2012)	Bu çalışmada, TMS 41 çerçevesinde su ürünleri sektörü ile ilgili faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi amaç olarak belirlenmiştir.	Çalışma sonucunda, TMS 41 kapsamında TDHP ile ilgili değişiklik önerileri getirilmiş ve su ürünleri sektörü faaliyetleri ile ilgili örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Kıymetli Şen, İlker& Karagül, Arman Aziz	Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıf Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme (2014)	Bu çalışmanın amacı, yeni bir maddi duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS’lerde yer alan son düzenlemelerin açıklanmasıdır.	Çalışmada, taşıyıcı bitkilerin hem ilk muhasebeleştirilmesinde, hem de dönem sonu değerlemesi olarak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik örnek bir uygulama yapılmıştır.
Okutmuş, Ercüment& Kural, Ummahani	Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (2015)	Çalışmanın amacı, bir tarım işletmesinde canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini TMS 41 çerçevesinde göstermek olarak belirlenmiştir.	Sonuç olarak, TDHP’na “16 Canlı Varlıklar” ve “21 Canlı Varlıklar” gruplarının eklenmesi önerilmiştir.
Özulucan, Abittter	Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi (2008)	Bu çalışmada amaç, VUK ve TMS 41 çerçevesinde küçük ve büyükbaş canlı varlıkların amortisman uygulamalarını incelemek olarak belirlenmiştir.	Çalışmada, TDHP’na “16 Canlı Varlıklar” ve “21 Canlı Varlıklar” gruplarının eklenmesi önerilmiş, ayrıca amortisman uygulamalarındaki farklılıklar örnekler ile açıklanmıştır.
Parlakkaya, Raif & Tunçez, Hacı Arif	TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması (2011)	Çalışmanın amacı, süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan bir hayvancılık işletmesinde TMS 41 standardı çerçevesinde muhasebe işlemlerini incelemektir.	Çalışmada, TDHP’na “16 Canlı Varlıklar” ve “21 Canlı Varlıklar” gruplarının eklenmesi önerilmiş, ayrıca canlı hayvanlardaki ağırlık artışı ve çağ değişiminin TMS 41 uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.
Taştan, Hakan	Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi (2013)	Bu çalışmanın amacı; ceviz bahçesi işletmelerinde amortisman ve değerlendirme uygulamalarını, “Türkiye Muhasebe Standartları 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı ve Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca karşılaştırmalı olarak incelemektir.	Amortisman ve değerlendirme konusunda, tarımsal işletmelerde, Türkiye Muhasebe Standartlarının daha gerçekçi ve doğruya yakın düzenlemeler getirdiği sonucuna varılmıştır.
Taştan, Hakan Azaltun, Murat& Mert, Hüseyin	Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS - 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış (2013)	Çalışmada, TMS 41’in etkin kullanılmasının ne kadarlık bir süreçte gerçekleşeceği konusundaki belirsizlik için yol haritasının belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada, TDHP’na eklenecek büyükbaş canlı varlıklara ilişkin düzenlemeler ve önerilerine yer verilmiştir.

Tuğay, Osman	Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi (2013)	Çalışmada amaç olarak, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi belirlenmiştir.	Bu çalışmada, TMS 41 çerçevesinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili örneklere yer verilmiştir.
Tunçez, Hacı Arif	Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama (2011)	Çalışmada, tarımsal faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır.	Tarım işletmelerinin dönem sonu, değerlendirme, amortisman işlemleri ve vergilendirme konuları incelenmiş ve ilgili örnekler verilmiştir.
Tunçez, Hacı Arif	Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Muhasebe İşlemleri (2011)	Çalışmada Türkiye'de tarımsal teşviklerin incelenmesi ve TMS 41 kapsamında muhasebe işlemlerinin ele alınması amaçlanmıştır.	TMS 41 ve TMS 20 hükümleri doğrultusunda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap önerileri ile örnek uygulamalara çalışmanın içerisinde yer verilmiştir.
Uşul, Hayrettin & Top, Tülay	TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi (2010)	Bu çalışmada amaç, büyükbaş hayvancılık ile ilgili faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmiştir.	Çalışmada, büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi ile ilgili örneklere yer verilmiş ve TDHP'na eklenmesi gereken ilgili hesaplar öneri olarak sunulmuştur.
Yazan, Ömer & Kaya, Uğur	Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi (2011)	Çalışmada TMS 41'in incelenmesi ve örnek uygulamalar oluşturmak amaç olarak belirlenmiştir.	Çalışmada, TMS 41'in tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yaklaşımları ve buna bağlı karşılaşılabilecek sorunlar incelenerek örnek uygulamalara yer verilmiştir.
Yazarkan, Hakan	Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi (2016)	Çalışmanın amacı fındık yetiştiriciliği ile ilgili TMS'ye uyumlu olarak hangi muhasebe işlemlerinin yapılacağına dair öneriler sunmak olarak belirlenmiştir.	Çalışmada, fındık ocaklarının TMS 41'de belirtilen "taşıyıcı bitki" kavramına tam uyum sağlandığı belirtilmiş ve fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerin fındık ocaklarını TMS 16 uyarınca muhasebeleştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Yılmaz, Erdal	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi (2014)	TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi amaçlanmaktadır.	Yazar, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için 16 ve 23 gruplarının kullanımını uygun görmüş ve dönen/duran varlıklarda izlenecek varlıkları için çeşitli örneklere yer vermiştir.
Yılmaz, Erdal	Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi (2014)	Bu çalışmada, TMS 41 ve TMS 20 kapsamında tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme işlemlerinin örneklerle anlatılması amaçlanmıştır.	Çalışmada bir teşviğin hangi muhasebe standardı kapsamında ve ne şekilde muhasebeleştirileceği örneklerle açıklanmıştır.

3.3. VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetler

Bilindiği üzere, Türkiye’de bütün muhasebe uygulamalarına olduğu gibi, tarımsal faaliyetler ile ilgili muhasebe uygulamalarına Vergi Usul Kanunu çerçevesinde şekillenmektedir. Mevcut muhasebe uygulamaları ve mevcut hesap planı ile tarımsal faaliyetlere ilişkin aktifleştirilme ve değerlendirme işlemleri sonucunda oluşturulacak finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmadığı görülmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin VUK’ta yeterli açıklama bulunmamaktadır. Tarımsal ürünlerin aktifleştirilmesine ilişkin VUK uyarınca, satın alma ve üretim yollarından birisiyle elde edilmiş canlı varlık veya tarımsal ürün, kayıt edilerek aktifleştirilir. Mevcut muhasebe uygulamaları gereği canlı varlıklar aktifleştirildiğinde “151 YARI MAMULLER” hesabında izlenmeli, olgunlaşma döneminden sonra ise “152 MAMULLER” hesabında izlenmelidir. Ancak bu durum TMS 41’de belirtilen ilkeler ile ters düştüğünden KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’nda yer hesaplar şunlardır:

17 CANLI VARLIKLAR	21 CANLI VARLIKLAR (BİYOLOJİK VARLIKLAR)
<i>Bu grup, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ayrı bir şekilde izlenmesi durumunda bu varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Bu grup, sadece</i>	<i>Bu grup, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi</i>

<i>tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır.</i> <i>Tarımsal faaliyet, satma amacıyla veya tarımsal ürün ya da ilave canlı varlıklar elde edilmesi amacıyla canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasatının bir işletme tarafından yönetimini; tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürününü; canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkileri; hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini; biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecini ifade eder.</i>	<i>durumunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur.</i> <i>Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise bu gruptaki hesaplara yansıtılır.</i>
170 TARLA BİTKİLERİ	270 TARLA BİTKİLERİ
171 BAHÇE BİTKİLERİ	271 AĞAÇLAR
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
174 KANATLI HAYVANLAR	274 KANATLI HAYVANLAR
175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR	275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI
177	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
178	278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
179 DİĞER CANLI VARLIKLAR	279 VERİLEN AVANSLAR

Tarımsal ürünlere ilişkin VUK'ta yer alan değerlendirme hükümleri incelendiğinde, değerlendirme hususunda ayrıntılı bir açıklamaya yer verilmediği görülmektedir. Buna göre, VUK uyarınca, zirai mahsullerin ve zirai işletmelere dâhil hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir (VUK, md. 276-277). Zirai işletmelere dâhil hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır (VUK, md. 277).

Tarımsal ürünlere ilişkin amortisman işlemleri VUK'ta düzenlenmiştir. Buna göre tarımsal ürünlere ilişkin belirlenen faydalı ömür ve normal amortisman oranı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 19. Amortisman Oranları

Amortisman Tabi İktisadi Kıymet	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı (%)
Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	4
Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padoks, maneje vb.)	20	5
Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	10
Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	20
Traktör, biçerdöver, triyör (İki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç vb.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	20
Kırkım makinesi	5	20
Gaga kesme makinesi	5	20
Krema makinesi	5	20
Tavuk yolma makinesi	5	20
Budama makinesi	5	20
Motorlu el testeresi	5	20
Meyve tasnif makinesi	5	20
Buzağı emzirme makinesi	5	20
Meyve bahçelerinde oluşabilecek don riski zararlarının asgariye indirilmesi için kullanılan, plastik malzemeden mamul ve demir direkler üzerine kurulmuş, motor desteğiyle çalışan rüzgar pervaneleri	10	10
Mandrallar	7	14,28
Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	20
Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	5,55
Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	10
Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	20
Arılar	5	20
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	50
Kümes hayvanları üretme tesisleri ve binalar	10	10
Deniz ve tatlı su balıkları	5	20
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları vb.)	5	20
Zeytinlikler	50	2
Dutluklar	40	2,50
Fındıklıklar	25	4
Süs ağaçları, güllükler	20	5
Bağlar	20	5

Narenciye ağaçları	25	4
Şeftali ağaçları	10	10
Kayısı, erik, badem ağaçları	25	4
Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	4
Vişne, kiraz ağaçları	20	5
Ceviz, kestane, antep fıstığı ağaçları	40	2,50
Sair meyveli ağaçlar	10	10
Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri ve bunların benzerleri)	5	20
Cam örtü malzemeli seralar	15	6,66
Plastik örtü malzemeli seralar	3	33,33
Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar	15	6,66
Galvanizlenmiş yapı malzemeli seralar	20	5
Diğer yapı malzemeleri kullanılan seralar	10	10
Topraksız üretimde kullanılan sera plastiği	3	33,33
Kaya yünü yatağı	2	50
Seralarda kullanılan iklimlendirme sistemleri (Kontrol cihazları, sensörler, ısıtma, havalandırma, gölgeleme, sisleme, nemlendirme, karbondioksit, enjeksiyon makineleri vb.) ve bitki sulama-gübreleme sistemleri (sulama pompaj ve gübre dozaj makinesi vb.) gibi teknolojik ekipmanlar	10	10
Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	10
Kanal ve kanaletler	10	10
Derin kuyular	15	6,66
Sağım tesis ve makineleri	5	20
Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	20
Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	20
Yoncalık tesisi	3	33,33
Korunganlık tesisi	2	50
Suni çayır mera tesisi	3	33,33
Çam fıstığı tesisi	50	2
Kavaklık tesisi	10	10

Bu tabloya göre, tarımsal iktisadi kıymetlere ilişkin faydalı ömürler ve amortisman oranları verilmiştir. Ayrıca tarımsal iktisadi kıymetler için normal ve azalan bakiyeler yöntemleri amortisman hesaplanmasında kullanılabilmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, tarımsal faaliyetlere yönelik TMS 41 ve VUK hükümlerinin karşılaştırılması aşağıdaki tablodaki gibidir (Tokay ve Deran, 2006; Aktaran Yazan, 2010: 59).

Tablo 20. TMS 41 ve VUK Hükümlerinin Karşılaştırılması

Açıklama	TMS 41 Hükümleri	VUK Hükümleri
Amacı	Gerçeğe uygun, güvenilir bilgi sunulmasıdır.	Vergi matrahının belirlenmesidir.
Kapsamı	Canlı varlıklar, hasat anındaki tarımsal ürünler ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinden oluşur.	Hasat anına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasat anından sonraki bazı faaliyetlerden oluşur.
Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçümdür.	Edinim ve kayıttır.
Canlı Varlıkların Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede, piyasa fiyatı ya da NBD'e göre belirlenen NGUD. Nispi istisna durumunda ise tarihi maliyet.	Maliyet değeriyle, maliyet değerini hesaplamak mümkün değilse; emsal bedeliyle.
Hasat Edilmemiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili veya tahmini maliyet	Fiili veya tahmini maliyet
Hasat Edilmiş Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıta, NGUD. Hasattan sonraki bilanço dönemleri kayıtlı değer	Maliyet bedeli.
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesislerden ayrı olarak maliyet değeriyle değerlendirilir.	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesis ile birlikte maliyet değeriyle değerlendirilir.
Kâr veya Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemlerinde ve satış anında	Satış anında.
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası.	Tahakkuk esası.
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Gelir tablosunda.	Bilançoda
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılıyor	Ayrılıyor
Amortisman Tabi Varlıkların İsimlerinin Sunuluşu	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmemiştir.	Ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.
Amortisman Yaklaşımları	Değerleme yaklaşımı.	Dağıtım yaklaşımı.
Amortisman Tabi Değer	Gerçeğe uygun değer.	Maliyet bedeli.
Amortisman Hesaplama Yöntemi	Değer tespit yöntemi	Normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi
Amortisman Kayıt Yöntemi	Doğrudan yöntem	Dolaylı yöntem

Tablo incelendiğinde TMS 41'de yer alan hükümlerin ve esasların uygulanmasında mevcut hesap planı ve VUK hükümleri yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda, TMS 41 hükümlerinin uygulanması ile tarımsal işletmelere ait finansal raporların gerçeğe daha uygun şekilde olacağı söylenebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA BÜYÜKBAŞ HAYVANLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2019 yılı Türkiye'nin ortalama nüfusu 82 milyon, bir kişinin yıllık ortalama sağlıklı beslenme için 120 litre süt tüketimi kabul edildiğinde; yıllık süt üretiminin ortalama 10 milyar litre olması gerekmektedir. Türkiye'nin nüfus artışı ortalama % 5 kabul edildiğinde süt üretiminin yılda ortalama en az 500 milyon litre artırılmasını başka bir ifadeyle yatırım yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

2018 yılına göre 22,7 milyar litre süt üretimi ve % 69 oranında artış ile rekor süt üretimi gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda Türkiye bu alanda Türk milletinin ihtiyacı olan süt üretimin yanında ihracata yönelik yatırımlar yaptığı görülmektedir. 2020 yılında Çin Halk Cumhuriyeti' ne süt ve süt ürünleri ihracat iznin çıkması ile birlikte sektör genişlemiştir.

4.1. Çalışmanın Amacı

Tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan hayvancılık faaliyetinin; bilimsel ve rantabl kriterler belirlenerek sürdürülebilirliğin sağlanması ana amacı oluşturmaktadır.

Çiftlik muhasebesine ilişkin alt amaçlar fikir aşamasından başlayarak sabit varlık yatırımı, hayvan alımı, süt üretimi, yem yönetimi, sürü yönetimi, satış ve satış sonrası vb. hizmetler için;

- Optimal yatırımın büyüklüğünün belirlenmesi,
- Optimal fayda sağlayacak; düşük satın alma ve bakım maliyetli hayvan cinsi ve sayısının belirlenmesi,
- Süt verimliliğinin sürdürülebilir olması için yem tedariki ve rasyolarının belirlenmesi,
- Sürü yönetimi,
- Sütün pazarlaması ve fiyatlanması,
- TMS41'e göre muhasebeleştirilmesi,

Bu çalışmada yatırımcıların beklentileri ile sektörün özelliklerinin yanında paranın zaman değeri de göz önünde bulundurularak optimal sabit varlık yatırımı, sürdürülebilir sürü ve

yem yönetimi ve yatırımın geri dönüşümünü sağlayacak yatırım modelinin oluşturulmasına ilişkin bir örnek uygulama yapılacaktır. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” kapsamında hayvancılık faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler verilecektir.

4.2. Çalışmanın Yönetimi ve Kapsamı

Et, tavuk, balık, yumurta, süt ve bal vb. canlı hayvanların damızlık alınıp satımı veya bu varlıklardan ürünlerinin elde edilmesi gibi çeşitli hayvancılık faaliyetleri bulunmaktadır.

Çalışmada süt hayvancılığına ilişkin bir uygulama benimsenmiştir. Çiftlik işletmesi bünyesinde hem canlı hayvan, sürü ve yem yönetimi, süt ve süt ürünleri üretimi söz konusu olduğu için örnek çalışma yapılmasına karar verilmiştir.

Çalışma süt üretim tesisinin kurulması ve 1 yıl içerisinde doğuma gelen inekler için 1 hesap dönemini kapsamaktadır.

4.3. Araştırmanın Önemi

Günümüzde dünyanın nüfusu 7,7 milyar iken bu nüfus Birleşmiş Milletlere göre 2050 yılında iki milyar artarak 2050 yılında 9,7 milyara yükselmesi beklenmektedir.

Bu bağlamda dünyada ortalama kişi başı yıllık süt tüketimi 107,3 litre süte eş değerdir. Gelişmiş ülkelerde bu durum 120 litreden 300 litreye kadar yükselmekte, gelişmekte olan ülkelerde ise 70 litrenin altına düşmektedir.

Kişinin sağlıklı gelişmesinde büyük yeri olan süt ve süt ürünleri yeteri kadar tüketilmediği takdirde özellikle bebeklerin ve çocukların sağlıklı gelişimi sağlanamamakta ve sağlık problemleri ortaya çıkmaktadır. Bu durum geleceğin güvencesi olan sağlıklı nesillerin yetiştirilememesi sorunun yanında artan sağlık giderleri ile devlete yük getirmektedir.

Türkiye’ de süt üretiminin % 90’ının inek sütünden gerçekleştirildiği dikkate alındığında kıt kaynakların yönetimi, ülke ekonomisi ve sağlıklı nesiller için büyük önem arz etmektedir. Türkiye’ de ilkökul öğrencilerine süt dağıtımı devletin sağlıklı bir nesil için yaptığı olumlu bir uygulamadır. Çünkü yetersiz beslenme ileride hastalıklar ve yüksek maliyetler ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmanın birinci önemi burada ortaya çıkmaktadır. Türkiye nüfusunun artış hızına bağlı olarak sağlıklı ve kaliteli süt ve süt ürünlerinin üretimi ile:

- Türkiye'nin sağlıklı nesillerin yetiştirilmesi için düşük maliyetli ve kaliteli süt üretimi,
- Türkiye'nin süt ve süt ürünlerini ihraç ederek Türkiye ekonomisine katma değer sağlaması,
- Süt endüstrisinin gelişimine bağlı olarak yeni endüstrilerin gelişmesi ve yan sektörlerde de istihdama katkı sağlaması,
- Sağlıklı beslenme imkânlarının oluşturulması ile yetersiz beslenme kaynaklı hastalıkların önüne geçilmesi sağlanabilir. Sağlık harcamalarının azaltılmasına dolaylı katkı ile cari açık düşürülebilir.
- İstihdama katkı ile işsizliğin azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın ikinci önemi ise fikir aşamasından başlayarak, sabit varlık yatırımı, süt üretimi, sürü yönetimi ile işletmenin sürdürülebilirliğini sağlayacak komplike bir bakış açısı ile sürdürülebilirliğin sağlanması ve böylece kıt olan kaynakların israfının önüne geçilmesi için model tespit edilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın üçüncü önemi ise KGK tarafından yayınlanan TMS 41'e göre dönem başı, dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları ve mali tablolar özel örnekler ile açıklanacaktır.

4.4. Çalışmanın sınırlılıkları

Türkiye'nin ihtiyacından daha fazla süt üretimi ve sınırlı sermaye (özkaynak ve yabancı kaynak) kaynakları bağlamında maliyet avantajı sağlayacak ölçekte yatırım seviyesinin belirlenmesi çalışmanın sınırlılığını ortaya koymaktadır.

Çalışmanın sınırlılıkları:

- **Fikir aşamasında;**
 - Optimal ahır büyüklüğünün belirlenmesi,
 - Optimal sürü büyüklüğünün belirlenmesi,
 - Optimal süt verimliliği için hayvan cinsinin belirlenmesi,
 - Optimal süt verimliliğinin yanında sürdürülebilir hayvan doğumunun belirlenmesi,

- Yatırımcının beklentisine göre geri dönüşüm sürecinin belirlenmesi,
- Yem yönetim sürecinin belirlenmesi,
- **Yatırım aşamasında;**
 - Sabit varlıkların kiralama, satın alma veya inşa edilmesi,
 - Yonca, arpa, buğday, mısır vb. yemler için tarla satın alınması, kiralınması açısından yem maliyetlerinin minimize edilmesi. Bu çalışmada hayvanın beslenmesine ilişkin bütün yem girdilerinin satın alınması yolu benimsenmiştir. Hesaplama kolaylığı ve tarımsal faaliyetin ayrı bir uzmanlık gerektirmesinden dolayıdır.
 - Yatırım aşamasında her bir yatırım kararı için sermaye büyüklüğünün geri dönüşüm süresinin belirlenmesi ve bu bağlamda optimal çiftlik yapısı ve damızlık yapısının belirlenmesi,
- **Süt üretimi aşamasında;**
 - Süt performansına göre maliyet/hasılat açısından hayvanların değerlendirilmesi,
 - Sürünün sağlığının ve neslinin korunması,

Süt hayvanı seçiminde süt ve doğum verimliliği yüksek Türkiye’de ki iklim koşullarına uyum sağlayabilen simental cinsi seçilmiştir.

- **İşletme aşamasında;**
 - Sürünün belirlenen cins, sayı ve yaşa göre toplam yatırım maliyetinin belirlenmesi,
 - Süt sağım üniteleri, sütün saklanması, pazarlanması,
 - Yem yönetimi,
 - Veterinerlik hizmetlerinin dışarıdan satın alma, çiftlik bünyesinde bulundurma kararı,
 - İşletme giderlerinin yönetimi,
 - Gelir – gider yönetimi,
 - Finans yönetimi ve muhasebeleştirme

- İnsan kaynaklarının yönetimi araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır

4.5. Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Uygulama

4.5.1.Sabit Varlık Yatırımları

Girişimin fikir aşamasından başlayarak üretim aşamasına başka bir ifade ile nihai mal veya hizmet üretimine kadar yapılan;

- Projelerin hazırlanması,
- İnşaat ve montaj hizmetlerinin yapılması/ satın alınması,
- Sabit varlıkların satın alınması, test ve deneme üretimlerinin yapılması için yapılan bütün harcamalar “sabit varlık yatırımı” olarak kabul edilir.

KOP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı tarafından desteklenen projede 3 farklı model oluşturulmuş, piyasa koşulları göz önünde bulundurularak büyükbaş hayvan sayısına göre (76,176 ve 276 adet) optimal sabit varlık yatırım tablosu şöyledir:

Tablo 21. Sabit Varlık Yatırımları

	76 Büyükbaş	176 Büyükbaş	276 Büyükbaş
<u>Arazi ve Arsalar (TL):</u>			
Arazi	90.000	150.000	290.000
<u>Yer altı ve Yerüstü Düzenlemeleri (TL):</u>			
Su sondaj kuyusu ve pompaları	69.760	95.160	159.200
Elektrik şebekesi ve Jeneratör	93.000	160.000	406.000
<u>Binalar (TL):</u>			
Kapalı ahır	640.600	985.600	1.580.000
Sağımhane (2x8) (2x12) (2x16)	305.800	400.000	600.000
Kaba ve kesif yem deposu	296.000	322.000	490.000
Gübre çukuru	113.900	182.000	294.000
Silaj çukuru	133.000	294.000	450.000
Revir	28.000	63.000	126.000
<u>Tesis, Makine ve Cihazlar (TL):</u>			
Süt soğutma tankı ve depolama	290.000	365.000	692.500
Yem kırma makinası	25.000	52.500	63.000
Gübre sıyırıcı ve karıştırıcı	195.000	250.000	385.000
Yemleme vagonu	120.000	120.000	217.500
<u>Taşıtlar (TL):</u>			
Traktör	192.000	192.000	420.000
Römork	45.000	45.000	95.000
<u>Demirbaşlar (TL):</u>			
Buzağı kulübesi	190.000	340.000	456.000
<u>Canlı Varlıklar (TL):</u>			
Düve	950.000	2.200.000	3.450.000
TOPLAM	3.777.060	6.216.260	10.174.200

Tablo 21’de yer alan kalemlerin maliyet hesaplama yöntemleri:

- Arazi: Beslenecek hayvan sayısına bağlı olarak belirlenmiştir. Yatırım yapılacak Konya ili Karapınar ilçesi Karakışla köyü’ne ilişkin ortalama arazi fiyatları baz alınmıştır.

- **Kapalı Ahır:** Bir hayvan bakımı için $10,6 \text{ m}^2$ alan uygun görülmüştür. Bakımı düşünülen hayvan sayısı ve bir hayvan için gerekli yaşam alanına göre ahır büyüklüğü tespit edilmekte ve inşaa maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda 76 hayvan için 806 m^2 inşaat alanı ve inşaat m^2 maliyeti 390 TL/m^2 olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda 176 hayvan için 1.866 m^2 inşaa alanı ve inşaa m^2 maliyeti 380 TL/m^2 olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda 276 hayvan için 2.925 m^2 inşaa alanı ve inşaa m^2 maliyeti 372 TL/m^2 olarak hesaplanmıştır. İklim koşulları kışın sert ve soğuk olduğu için süt verimliliği ve hayvan sağlığı açısından maliyetli olmasına karşılık kapalı ahır yapılması uygun görülmüştür.
 - **Sağımhane:** 76 sağılabilir hayvan için $2 \times 8 = 16$ adet sağımhane için standartlara göre ortalama 73 m^2 , 176 sağılabilir hayvan için $2 \times 12 = 24$ adet sağımhane için standartlara göre ortalama 83 m^2 ve 276 sağılabilir hayvan için $2 \times 16 = 32$ adet sağımhane için standartlara göre ortalama 130 m^2 kapalı alan (içten içe) optimal olarak kabul edilmiştir.
 - **Kaba yem deposu açık:** 76 hayvan için ortalama 480 m^2 ve inşaa m^2 maliyeti 110 TL/m^2 , 176 hayvan için ortalama 1.000 m^2 ve inşaa m^2 maliyeti 100 TL/m^2 ve 276 hayvan için ortalama 1.600 m^2 ve yarı açık inşaa m^2 maliyeti 91 TL/m^2 sundurma şeklinde depo yapılması yeterli olacağı hesaplanmıştır.
- Kesif yem deposu kapalı: 76 hayvan için ortalama 280 m^2 ve inşaa m^2 maliyeti 250 TL/m^2 , 176 hayvan için ortalama 500 m^2 ve inşaa m^2 maliyeti 230 TL/m^2 ve 276 hayvan için ortalama 700 m^2 ve inşaa m^2 maliyeti 215 TL/m^2 kapalı depo yapılması yeterli olacağı hesaplanmıştır.
- **Hayvan sayısına göre gübre çukuru** açılmaktadır. Gübre çukuru ortalama 4 ayda bir boşaltılmaktadır. Bu bağlamda ortalama 76 hayvan için 600 m^3 ve m^3 inşaa maliyeti 108 TL/m^3 , 176 hayvan için 1.400 m^3 ve m^3 inşaa maliyeti 85 TL/m^3 ve 276 hayvan için 2.200 m^3 ve m^3 inşaa maliyeti 82 TL/m^3 gübre çukuru açılması gerektiği hesaplanmıştır.
 - **Slaj Çukuru:** 76 hayvan için 850 tonluk slaj çukuru inşaa m^2 100 TL/m^2 , 176 hayvan için 1.968 tonluk slaj çukuru inşaa m^2 100 TL/m^2 ve 276 hayvan için 3.086 tonluk slaj çukuru inşaa m^2 100 TL/m^2 .
 - **Revir:** Bu bağlamsa 76 hayvan için 5 hayvan kapasiteli revire 50 m^2 inşaa alanı ve inşaa m^2 maliyeti 390 TL/m^2 olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamsa 176 hayvan için

10 hayvan kapasiteli revire 100 m² inşaa alanı ve inşaa m² maliyeti 380 TL/m² olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamsa 276 hayvan için 20 hayvan kapasiteli revire 200 m² inşaa alanı ve inşaa m² maliyeti 372 TL/m² olarak hesaplanmıştır.

- Yem Kırma Makinası: Piyasa koşullarına göre en uygun ödeme, özellik ve maliyet açısından değerlendirilmiştir. Maliyeti 25.000 TL olan yem kırma makinesi saatte 0,7 ton ve maliyeti 52.500 TL olan yem kırma makinesi saatte 1,5 ton yem kırma işlemi yapmaktadır. Maliyeti 63.000 TL olan yem kırma makinesi 4,5 ton yem kırma işlemi yapmaktadır.
- Buzağı kulübesi: Ortalama hayvan sayısının % 25' i oranında buzağı kulübesi alınmaktadır. 76 hayvan için 20 buzağı kulübesi, 176 hayvan için 46 buzağı kulübesi ve 276 hayvan için 73 buzağı kulübesi satın alınmaktadır. Her bir buzağı kulübesi 2,5 m x 1,2 m = 3 m² alan kaplamaktadır. Ayrıca kulübeler arası 50 cm aralık bırakılmaktadır. Bunun nedeni ise buzağıkların sağlıklı beslenmeleri ve bulaşıcı hastalığın yayılımının engellenmesidir.

Tablo 22. Buzağı Kulübesi Alanları

Arazi (m ²)	76	176	276
Kulübe	228	528	828
Boşluk	40	90	140
Toplam m ²	268	618	968

- Hayvan: İklim şartları, süt verimliliği vb. faktörler açısından simental ırkının seçilmesi uygun bulunmuştur. Piyasa koşullarına göre bir adet sağılabilir simental hayvanın maliyet ortalama 12.500 TL olarak kabul edilmiştir.

3 yatırım tipine göre:

- 76 büyükbaş hayvan yatırımı için 3.777.060TL,
- 176 büyükbaş hayvan yatırımı için 6.216.260TL,
- 276 büyükbaş hayvan yatırımı için 10.174.200TL sabit varlık yatırımı gereklidir.

4.5.2. İşletme Faaliyetleri

2010 yılı verilerine göre dünyada 141 milyon süt çiftliği ve bu çiftliklerde 350 milyon baş sağmal inek bulunmakta ve ortalama çiftlik başına 2,5 baş sağmal inek düşmektedir. Sağmal inekleri ortalama 10 ay (304 gün) sağıldığında günlük süt üretimi 6 litre / baş / gün

(5,8355kg) ve yıllık ortalama 1824 kg/baş/ yıl olarak hesaplanmaktadır. Bu durum çiftliklerin süt verimliliğinin oldukça düşük olduğunu göstermektedir. Bu durumun temelinde hayvan cinsi, yaşı, fiziki koşullar, yanlış veya yetersiz beslenme, iklim koşulları, vb faktörler sebep olmaktadır. Bu bağlamda hayvan seçimi, barınak vb. fiziki imkanlar, veterinerlik hizmetleri ve özellikle maliyet yönetimi ve verimlilik açısından yem yönetimi büyük önem arz etmektedir.

2020 yılında dünyada 1,3 milyar baş sığır bulunmakta ve 875 milyon ton çiğ süt üretimi gerçekleşmiştir. 2019 yılında Türkiye’de 31,9 milyon baş sığır bulunmakta ve 23 milyon ton çiğ süt üretimi gerçekleşmiştir.

4.5.2.1. Yem Yönetimi

Hayvanın süt verimliliğinin ve sağlıklı doğumunun sürdürülebilir olması için gereken “yem rasyosu” belirlenmiştir.

Yem tüketiminde:

- 350 kg simental ham düve için hazırlanmıştır.
- Günde 800 gram ile 1 kg canlı ağırlık alması,
- Vücut kondisyon skoru 3.50 ve
- Piyasa koşullarına göre hesaplamalar yapılmıştır

4.5.2.1.1. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi

1. model: 76 düve için:

- 14 ile 16 aylık tohum atılmış yeni gebe düvenin gebeliği

Gebe düve; 7 aylık ve 2 aylık kuru dönem olmak üzere 2 farklı yem rasyosu hazırlanmaktadır.

- İlk 7 ayı için yem tüketimi

Yem rasyosuna göre ortalama yem tüketimi:

Tablo 23. Yem Rasyosuna Göre Ortalama Yem Tüketimi Tablosu

Kullanılan yem cinsi	Günlük tüketim (kg)	76 düvenin günlük yem tüketimi (kg)	76 düvenin 210 günlük yem tüketimi (kg)
Mısır slajı	12,00	$76 \times 12,00 = 912,00$	$912 \times 210 = 191.520$
Düve yemi	1,20	$76 \times 1,20 = 91,20$	$91,20 \times 210 = 19.152$
Kuru yonca	1,00	$76 \times 1,00 = 76,00$	$76 \times 210 = 15.960$
Kuru fiğ	1,00	$76 \times 1,00 = 76,00$	$76 \times 210 = 15.960$
Saman	1.85	$76 \times 1,85 = 140,60$	$140,60 \times 210 = 29.512$
Buğday ezme	0,30	$76 \times 0,30 = 22,80$	$22,80 \times 210 = 4.788$

76 düve (14 ile 16 aylık tohum atılmış yeni gebe) nin gebeliğinin ilk 7 ayı için yem maliyeti

Tablo 24’de kilogram olarak hesaplanan yem tüketiminin maliyeti ton olarak yukarıya yuvarlanarak hesaplanmıştır.

Tablo 24. Kg Bazında Yem Tüketimi Tablosu

Kullanılan yem cinsi	210 Günlük tüketim (ton)	Yem fiyatı (TL/ ton)	76 düvenin 210 günlük yem tüketimi (TL)
Mısır slajı	192	270	51.840
Düve yemi	20	2.100	42.000
Kuru yonca	16	900	14.400
Kuru fiğ	16	700	11.200
Saman	30	600	18.000
Buğday ezme	5	1.500	7.500
TOPLAM MALİYET (210 günlük)			144.940

210 Günlük hayvan başına günlük ortalama yem maliyeti;

$$144.940 \text{ TL} / 210 \text{ gün} = \mathbf{690,19 \text{ TL/ gün}}$$

$$690,19 \text{ TL} / 76 \text{ düve} = \mathbf{9,08 \text{ TL/gün/düve}}$$

14 ile 16 aylık tohum atılmış yeni gebe düvenin kuru dönemi son 2 ayı için yem tüketimleri Tablo 25’deki gibidir.

Tablo 25. Kuru Dönemi Son 2 Ayı için Yem Tüketimi

Kullanılan yem cinsi	Günlük tüketim (kg)	76 düvenin günlük yem tüketimi (kg)	76 düvenin 60 günlük yem tüketimi (kg)
Mısır silajı	12,00	76 x 12,00 = 912,00	912 x 60 = 54.720
Düve yemi	1,20	76 x 1,20 = 91,20	91,2 x 60 = 5.472
Kuru yonca	1,00	76 x 1,00 = 76,00	76 x 60 = 4.560
Kuru fiğ	1,00	76 x 1,00 = 76,00	76 x 60 = 4.560
Saman	1.85	76 x 1,85 = 140,60	140,6 x 60 = 8.436
Buğday ezme	0,30	76 x 0,30 = 22,80	22,8 x 60 = 1.368

14 ile 16 aylık tohum atılmış yeni gebe düvenin kuru dönemi son 2 ayı için yem maliyeti

Tablo 26’da tüketilen yem miktarı küçük olduğu için hesaplamalar kilogram olarak yapılmıştır.

Tablo 26. Gebe Düvelerin Son 2 Aylık Yem Tüketimi Tablosu

Kullanılan yem cinsi	60 Günlük tüketim (kg)	Yem fiyatı (TL/ kg)	76 düvenin 60 günlük yem tüketimi (TL)
Mısır silajı	54.720	0,270	14.774
Düve yemi	5.472	2.100	11.491
Kuru yonca	4.560	0.900	4.104
Kuru fiğ	4.560	0,700	3.192
Saman	8.436	0.600	5.061
Buğday ezme	1.368	1.500	2.052
TOPLAM MALİYET (61 günlük)			40.674

60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;

$$40.674 \text{ TL} / 60 \text{ gün} = \mathbf{677,9 \text{ TL/ gün}}$$

$$677,9 \text{ TL} / 76 \text{ düve} = \mathbf{8,91 \text{ TL/gün/düve}}$$

4.5.2.1.2. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi

2. model: 176 düve için:

210 Günlük hayvan başına günlük ortalama yem maliyeti;

$$9,08 \text{ TL/gün} \times 176 \text{ düve} = \mathbf{1.598,08 \text{ TL}}$$

$$1.598,08 \text{ TL} \times 210 \text{ gün} = \mathbf{335.596,8 \text{ TL}}$$

60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;

$$8,91 \text{ TL/gün} \times 176 \text{ düve} = \mathbf{1.568,16 \text{ TL}}$$

$$1.568,16 \text{ TL} \times 60 \text{ gün} = \mathbf{94.089,6 \text{ TL.}}$$

4.5.2.1.3. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yem Yönetimi

3. model: 276 düve için:

210 Günlük hayvan başına günlük ortalama yem maliyeti;

$$9.08 \text{ TL/gün} \times 276 \text{ düve} = \mathbf{2.506,08 \text{ TL}}$$

$$2.506,08 \text{ TL} \times 210 \text{ gün} = \mathbf{526.276,80 \text{ TL}}$$

60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;

$$8.91 \text{ TL/gün} \times 276 \text{ düve} = \mathbf{2.459,16 \text{ TL}}$$

$$2.459,16 \text{ TL} \times 60 \text{ gün} = \mathbf{147.549,6 \text{ TL.}}$$

4.5.2.2. Sürü Yönetimi

- Fire: Doğum anında %2 ve buzağılarda % 4 ölüm ortalama kabul edilmiştir.
- Satılan hayvanların tahsilatı peşindir. Hayvanların optimal satış projeksiyonu
 - Erkek Buzağı: 20 gün beslenmekte ve satılmaktadır.
 - Dişi Buzağı: 426 gün beslenmekte ve satılmaktadır.
 - Düve Satışı: 730 gün beslenmekte ve satılmaktadır.
- Yılın sonunda sağmal ineklerin tamamı satılarak sürü yenilenebilir veya sürü yönetimi ile yıllar itibarı ile elde edilen buzağılar yetiştirilerek sürüye eklenmesi ile sürünün yenilenmesi sağlanabilir.
- Hayvanların yararlı ömür boyunca sağılmakta ve yararlı ömrü sonunda kesime gönderilmektedir. Kapasiteye göre yeni sağmal süt hayvanları alınmaktadır.

Doğum sonucu elde edilen tüm dişi ve erkek buzalar ortalama optimal satış fiyatından satılması için ortalama 90, 426 gün ile 720 gün beslenmektedir. Beslenme süresi ahırın kapasitesi ve doğum sayısı ile sınırlanmaktadır.

4.5.2.2.1. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi

76 düvenin 76 buzağı olacaktır. Ortalama inek ölüm oranı % 1 ile 1 inek ve % 7 buzağı ölümü ile 5 buzağı ölümü kabul edildiği takdirde 76 gebe düveden ortalama 70 buzağı elde edilecektir. Bu durumda 9 aylık bir dönemde işletme sağlıklı olarak 75 inek ve 70 buzağıya sahip olacaktır. Bu buzağuların cinsiyetleri 35 dişi ve 35 erkek olmak üzere eşit dağılım gösterdiği varsayılmış ve bu varsayıma göre buzağı ve sürü yönetimi ile beslemesi hesaplanmıştır.

Buzağı süt emme süresi 2 aydır. İneklerin reforme edilme ortalaması %10 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 27. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 1. yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	1. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek								
Satın alma	Düve 17-24 ay	76				1			75
4. işlem	Düve 14-16 ay								
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				35			10	25
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				35			35	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				72	2	70		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			75		3	72		
Toplam (Tam Kapasite)								45	100

Sürü projeksiyonu:

14 ile 16 aylık 76 adet gebe düve satın alınmıştır. 76 gebe düveden 1 tanesi öldüğü kabul edilmiştir. % 1,32 ölüm oranını ifade etmektedir.

- **Birinci işlem;** 75 gebe düveden 75 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 75 buzağıdan 3 ünün ölümü ile 72 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda %4 ölüm oranını ifade etmektedir.

- **İkinci işlem:** 72 sağlıklı buzağıdan 2 sinin ölümü ile 70 buzağı kalmıştır. Bu durumda %3 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı satılmaktadır. 7-14 aylık dişi düve ise ahır kapasitesine ve mevcut ineklerinin performansına göre sürü yenilenmekte ve/ veya eklenmektedir. Optimal ahır kapasitesi 76 büyükbaş olmakla birlikte kapasite maksimum 100 büyükbaşa kadar çıkartılabilmektedir. Dolayısıyla 7- 14 aylık dişi düvenin 10 adetinin satılması zorunludur. Erkek ve dişi düveler ortalama 12 ay beslenmektedir.

Tablo 28. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 2. Yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	2. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek		75			1		6	68
5. işlem	Düve 17-24 ay				24			2	22
4. işlem	Düve 14-16 ay		25			1			
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				47	2	45	35	10
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				46	1	45	45	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				96	3	93		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			100		4	96		
Toplam (Tam Kapasite)									100

Sürü projeksiyonu:

75 adet inekten %1,32 ölüm oranına göre ortalama olarak 1 tanesinin öldüğü kabul edilmiştir.

- **Birinci işlem;** 100 gebe düveden 100 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 100 buzağıdan 4 ünün ölümü ile 96 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda % 4 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **İkinci işlem:** 96 sağlıklı buzağıdan 3 sinin ölümü ile 93 buzağı kalmıştır. Bu durumda %3 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı (45 adet) satılmaktadır. 7-14 aylık 47 adet dişi düvenin 2 adeti ölmüş dolayısıyla mevcut 45'e düşmektedir. 45 adet dişi düvenin 35'i satılmaktadır. Mevcut kapasiteye göre 7- 14 aylık dişi

düvenin 35 adetinin satılması zorunludur. 10 adet dişi düve sürüye reforme nedeni ile eklenmektedir.

- **Dördüncü işlem:** 1. yıldan devreden 25 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 1 tanesi ölmüş ve ortalama ölüm oranı % 4 olarak hesaplanmıştır.
- **Beşinci işlem:** 25 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 2 tanesi reforme olarak kabul edilmiş ve sürüye katılan sayı 22 olarak hesaplanmıştır.

Mevcut 75 adet inekten 1 i ölmüş 6 adet ise reforme olarak hesaplanmıştır. Yetişkin ineklerin ölüm oranı % 1,33 ve reforme oranı ise % 12,5 olarak hesaplanmıştır.

Büyükbaş hayvanların sürü yönetimi sonraki yıllarda 2. Yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 29. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi

	Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzacağı	Ölümler	Devredilen grup	Satılan- reforme-	Yılsonu mevcudu
1.Yıl	76		75	72	6	72	45	100
2.Yıl		100	100	96	12	96	88	100
3.Yıl		100	100	96	12	96	88	100
4.Yıl		100	100	96	12	96	88	100
5.Yıl		100	100	96	12	96	88	100

76 büyükbaş hayvan için yıllık sürü gelişim projeksiyonuna göre yıllar itibariyle yem tüketim modeli;

Tablo 30. 76 Büyükbaş İçin Yem Tüketim Modeli

1.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	72	x	9,08	x	52,5 ⁵	=	34.322
	II.Evre (3-6 Ay)	70	x	9,08	x	52,5	=	33.369
	III.Evre (7-14 Ay)	25	x	9,08	x	52,5	=	11.917
	IV.Evre (14-16 Ay)	25	x	9,08	x	52,5	=	11.917
	Düve (17-24 Ay)	76	x	9,08	x	210	=	144.917
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		100	x	8,91	x	60	=	53.460
1.Yıl Toplam								324.224 TL
2.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	96	x	9,08	x	52,5	=	45.763
	II.Evre (3-6 Ay)	93	x	9,08	x	52,5	=	44.333
	III.Evre (7-14 Ay)	10	x	9,08	x	52,5	=	4.767
	IV.Evre (14-16 Ay)	25	x	9,08	x	52,5	=	11.918
	Düve (17-24 Ay)	100	x	9,08	x	210	=	190.680
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		100	x	8,91	x	60	=	53.460
2.Yıl Toplam								350.921 TL

Büyükbaş hayvanların yem tüketim modeli sonraki yıllarda 2. yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 31. 76 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri

1.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	35	15.000	525.000
	10 Düve Dişi	10	15.000	150.000
Toplam				1.050.000
2.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	45	15.000	675.000
	10 Düve Dişi	35	15.000	525.000
5.İşlem	Düve	2	15.000	30.000
Toplam				1.230.000

Büyükbaş hayvanların sürü satış gelirleri sonraki yıllarda 2. Yıl verileri ile aynı olacaktır.

4.5.2.2.2. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi

176 düvenin 176 buzağı olacaktır. Ortalama inek ölüm oranı % 1 ile 2 inek ve % 7 buzağı ölümü ile 12 buzağı ölümü kabul edildiği takdirde 176 gebe düveden ortalama 162 buzağı elde edilecektir. Bu durumda 9 aylık bir dönemde işletme sağlıklı olarak 174 inek ve 162 buzağıya sahip olacaktır. Bu buzağının cinsiyetleri 81 dişi ve 81 erkek olmak üzere eşit dağılım gösterdiği varsayılmış ve bu varsayıma göre buzağı ve sürü yönetimi ile beslemesi hesaplanmıştır. Buzağı süt emme süresi 2 aydır. İneklerin reforme edilme ortalaması %10 olarak hesaplanmıştır.

⁵⁷ aylık ve 2 aylık kuru dönem olmak üzere 2 farklı yem rasyosu hazırlandığı için 1.Dönem 7 aylık yani 210 gün yem tüketimi olduğu için ve bu da 4 dönemden oluştuğu için her dönem 52,5 gün olmaktadır. Hayvan başına günlük yem maliyeti 210 gün için 7,06 TL, 60 gün için 8,91 TL olarak hesaplama yapılmıştır.

Tablo 32. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 1. yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	1. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek								
Satın alma	Düve 17-24 ay	176				2			174
4. işlem	Düve 14-16 ay								
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				82			56	26
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				82			82	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				168	4	164		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			174		6	168		
Toplam (Tam Kapasite)								138	200

Sürü projeksiyonu:

14 ile 16 aylık 176 adet gebe düve satın alınmıştır. 176 gebe düveden 2 tanesi öldüğü kabul edilmiştir. % 1,14 ölüm oranını ifade etmektedir.

- **Birinci işlem;** 174 gebe düveden 174 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 174 buzağıdan 6 sının ölümü ile 168 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda %3,5 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **İkinci işlem:** 168 sağlıklı buzağıdan 4 ünün ölümü ile 164 buzağı kalmıştır. Bu durumda %2,4 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı satılmaktadır. 7-14 aylık dişi düve ise ahır kapasitesine ve mevcut ineklerinin performansına göre sürü yenilenmekte ve/ veya eklenmektedir. Optimal ahır kapasitesi 176 büyükbaş olmakla birlikte kapasite maksimum 200 büyükbaş kadar çıkartılabilmektedir. Dolayısıyla 7- 14 aylık dişi düvenin 56 adetinin satılması zorunludur. Erkek ve dişi düveler ortalama 12 ay beslenmektedir.

Tablo 33. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu- 2. Yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	2. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek		174			3		12	159
5. işlem	Düve 17-24 ay				26			5	19
4. işlem	Düve 14-16 ay		26			2			
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				93	4	89	67	22
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				93	4	89	77	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				192	6	186		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			200		8	192		
Toplam (Tam Kapasite)								173	200

Sürü projeksiyonu:

174 adet inekten %1,32 ölüm oranına göre ortalama olarak 3 tanesinin öldüğü kabul edilmiştir.

- **Birinci işlem; 200** gebe düveden 200 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 200 buzağıdan 8 inin ölümü ile 192 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda % 4 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **İkinci işlem:** 192 sağlıklı buzağıdan 6 sının ölümü ile 186 buzağı kalmıştır. Bu durumda %2 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı (89 adet) satılmaktadır. 7-14 aylık 93 adet dişi düvenin 4 adedi ölmüş dolayısıyla mevcut 89'a düşmektedir. 89 adet dişi düvenin 67'si satılmaktadır. Mevcut kapasiteye göre 7- 14 aylık dişi düvenin 67 adedinin satılması zorunludur. 22 adet dişi düve sürüye reforme nedeniyle eklenmektedir.
- **Dördüncü işlem:** 1. yıldan devreden 26 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 2 tanesi ölmüş ve ortalama ölüm oranı % 7,7 olarak hesaplanmıştır.
- **Beşinci işlem:** 24 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 5 tanesi reforme olarak kabul edilmiş ve sürüye katılan sayı 19 olarak hesaplanmıştır.

Mevcut 174 adet inekten 3 ü ölmüş 12 adet ise reforme olarak hesaplanmıştır. Yetişkin ineklerin ölüm oranı % 1,17 ve reforme oranı ise % 6,9 olarak hesaplanmıştır.

Büyükbaş hayvanların sürü yönetimi sonraki yıllarda 2. Yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 34. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi

	Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup	Satılan- reform-	Yılsonu mevcudu
1.Yıl	176		174	168	6	168	138	200
2.Yıl		200	200	192	6	186	173	200
3.Yıl		200	200	192	6	186	173	200
4.Yıl		200	200	192	6	186	173	200
5.Yıl		200	200	192	6	186	173	200

176 büyükbaş hayvan için yıllık sürü gelişim projeksiyonuna göre yıllar itibariyle yem tüketim modeli;

Tablo 35. 176 Büyükbaş İçin Yem Tüketimi

1.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	168	x	9,08	x	52,5	=	80.086
	II.Evre (3-6 Ay)	164	x	9,08	x	52,5	=	78.179
	III.Evre (7-14 Ay)	26	x	9,08	x	52,5	=	12.394
	IV.Evre (14-16 Ay)	26	x	9,08	x	52,5	=	12.394
	Düve (17-24 Ay)	176	x	9,08	x	210	=	335.597
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		200	x	8,91	x	60	=	106.920
1.Yıl Toplam								625.570 TL
2.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	192	x	9,08	x	52,5	=	91.526
	II.Evre (3-6 Ay)	162	x	9,08	x	52,5	=	77.225
	III.Evre (7-14 Ay)	10	x	9,08	x	52,5	=	4.767
	IV.Evre (14-16 Ay)	46	x	9,08	x	52,5	=	21.928
	Düve (17-24 Ay)	200	x	9,08	x	210	=	400.428
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		200	x	8,91	x	60	=	106.920
2.Yıl Toplam								702.794 TL

Büyükbaş hayvanların yem tüketim modeli sonraki yıllarda 2. yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 36. 176 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri

1.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	82	15.000	1.230.000
	10 Düve Dişi	56	15.000	840.000
Toplam				2.070.000
2.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	77	15.000	1.155.000
	10 Düve Dişi	67	15.000	1.005.000
5.İşlem	Düve	5	15.000	75.000
Toplam				2.235.000

Büyükbaş hayvanların sürü satış gelirleri sonraki yıllarda 2. yıl verileri ile aynı olacaktır.

4.5.2.2.3. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Sürü Yönetimi

276 düvenin 276 buzağı olacaktır. Ortalama inek ölüm oranı % 1 ile 3 inek ve % 7 buzağı ölümü ile 19 buzağı ölümü kabul edildiği takdirde 276 gebe düveden ortalama 254 buzağı elde edilecektir. Bu durumda 9 aylık bir dönemde işletme sağlıklı olarak 273 inek ve 254 buzağıya sahip olacaktır. Bu buzağının cinsiyetleri 127 dişi ve 127 erkek olmak üzere eşit dağılım gösterdiği varsayılmış ve bu varsayıma göre buzağı ve sürü yönetimi ile beslemesi hesaplanmıştır. Buzağı süt emme süresi 2 aydır. İneklerin reforme edilme ortalaması %10 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 37. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu - 1. yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	1. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek								
Satın alma	Düve 17-24 ay	276				3			273
4. işlem	Düve 14-16 ay								
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				127			100	27
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				127			127	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				262	8	254		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			273		11	262		
Toplam (Tam Kapasite)								227	300

Sürü projeksiyonu:

14 ile 16 aylık 276 adet gebe düve satın alınmıştır. 276 gebe düveden 3 tanesi öldüğü kabul edilmiştir. % 1,11 ölüm oranını ifade etmektedir.

- **Birinci işlem;** 276 gebe düveden 273 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 273 buzağıdan 11'inin ölümü ile 262 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda %4 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **İkinci işlem:** 262 sağlıklı buzağıdan 8'inin ölümü ile 254 buzağı kalmıştır. Bu durumda %3 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı satılmaktadır. 7-14 aylık dişi düve ise ahır kapasitesine ve mevcut ineklerinin performansına göre sürü yenilenmekte ve/ veya eklenmektedir. Optimal ahır kapasitesi 276 büyükbaş olmakla birlikte kapasite maksimum 300 büyükbaş kadar çıkartılabilmektedir. Dolayısıyla 7-14 aylık dişi düvenin 100 adedinin satılması zorunludur. Erkek ve dişi düveler ortalama 12 ay beslenmektedir.

Tablo 38. Yıllık Sürü Gelişim Projeksiyonu - 2. Yıl

İşlem türü	Hayvan/yıl	2. Yıl							
		Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
	İnek		273			3		10	260
5. işlem	Düve 17-24 ay				27			2	25
4. işlem	Düve 14-16 ay		27			1			
3. işlem	Düve 7-14 ay dişi				139	5	134	119	15
3. işlem	Düve 7-14 ay erkek				139	4	135	135	
2. işlem	Buzağı 3-6 ay				288	10	278		
1. işlem	Buzağı 0-2 ay			300		12	288		
Toplam (Tam Kapasite)								266	300

Sürü projeksiyonu:

273 adet inekten %1,32 ölüm oranına göre ortalama olarak 3 tanesinin öldüğü kabul edilmiştir.

- **Birinci işlem;** 300 gebe düveden 300 buzağı elde edildiği kabul edilmiştir. 300 buzağıdan 12 sinin ölümü ile 288 adet sağlıklı buzağı kalmıştır. Bu durumda % 4 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **İkinci işlem:** 288 sağlıklı buzağıdan 10 unun ölümü ile 278 buzağı kalmıştır. Bu durumda %3 ölüm oranını ifade etmektedir.
- **Üçüncü işlem:** 7-14 aylık erkek düvenin tamamı (120 adet) satılmaktadır. 7-14 aylık 139 adet dişi düvenin 5 adedi ölmüş dolayısıyla mevcut 134'e düşmektedir. 134 adet dişi düvenin 119'u satılmaktadır. Mevcut kapasiteye göre 7- 14 aylık dişi düvenin 119 adedinin satılması zorunludur. 15 adet dişi düve sürüye reforme nedeniyle eklenmektedir.
- **Dördüncü işlem:** 1. yıldan devreden 27 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 1 tanesi ölmüş ve ortalama ölüm oranı % 4 olarak hesaplanmıştır.
- **Beşinci işlem:** 27 adet 14- 16 aylık dişi düvenin 2 tanesi reforme olarak kabul edilmiş ve sürüye katılan sayı 25 olarak hesaplanmıştır.

Mevcut 273 adet inekten 3 ü ölmüş 10 adet ise reforme olarak hesaplanmıştır. Yetişkin ineklerin ölüm oranı % 1,11 ve reforme oranı ise %14,6 olarak hesaplanmıştır.

Büyükbaş hayvanların sürü yönetimi sonraki yıllarda 2. yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 39. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllara Ait Sürü Yönetimi

	Satın alınan	Yılbaşı mevcudu	Doğumlar	Grup buzağı	Ölümler	Devredilen grup buzağı	Satılan-reforme-yenileme	Yılsonu mevcudu
1.Yıl	276		273	262	11	262	227	300
2.Yıl		300	300	288	12	278	266	300
3.Yıl		300	300	288	12	278	266	300
4.Yıl		300	300	288	12	278	266	300
5.Yıl		300	300	288	12	278	266	300

276 büyükbaş hayvan için yıllık sürü gelişim projeksiyonuna göre yıllar itibariyle yem tüketim modeli;

Tablo 40. 276 Büyükbaş İçin Yem Tüketimi

1.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	262	x	9,08	x	52,5	=	124.895
	II.Evre (3-6 Ay)	254	x	9,08	x	52,5	=	121.082
	III.Evre (7-14 Ay)	27	x	9,08	x	52,5	=	11.440
	IV.Evre (14-16 Ay)	27	x	9,08	x	52,5	=	11.440
	Düve (17-24 Ay)	276	x	9,08	x	210	=	526.277
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		300	x	8,91	x	60	=	160.380
1.Yıl Toplam								955.514 TL
2.Yıl								
		Hayvan Sayısı		Birim Maliyet		Süre		Toplam
1.Dönem Buzağı (7 Ay-210 Günlük)	I.Evre (0-2 Ay)	288	x	9,08	x	52,5	=	137.290
	II.Evre (3-6 Ay)	279	x	9,08	x	52,5	=	132.999
	III.Evre (7-14 Ay)	15	x	9,08	x	52,5	=	7.150
	IV.Evre (14-16 Ay)	27	x	9,08	x	52,5	=	12.871
	Düve (17-24 Ay)	300	x	9,08	x	210	=	572.040
2. Kuru Dönem Düve (2 Ay- 60 Günlük)		300	x	8,91	x	60	=	160.380
2.Yıl Toplam								1.022.730TL

Büyükbaş hayvanların yem tüketim modeli sonraki yıllarda 2. yıl verileri ile aynı olacaktır.

Tablo 41. 276 Büyükbaş Hayvan İçin Yıllar İtibariyle Sürü Satış Gelirleri

1.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	127	15.000	1.905.000
	10 Düve Dişi	100	15.000	1.500.000
Toplam				3.405.000
2.Yıl				
	Cinsi	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
3.İşlem	35 Düve Erkek	135	15.000	2.025.000
	10 Düve Dişi	119	15.000	1.785.000
5.İşlem	Düve	2	15.000	30.000
Toplam				3.840.000

Büyükbaş hayvanların sürü satış gelirleri sonraki yıllarda 2. Yıl verileri ile aynı olacaktır.

4.5.2.3. İşçilik Giderleri

- İşçilik (Maaş+ SGK+ Kıdem tazminatı); 76 hayvan için 2 işçi, 176 Hayvan için 3 işçi, 276 Hayvan 4 işçi çalıştırılacağı varsayılmıştır. 1 işçinin aylık ortalama işverene maliyeti 4.203 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 42. Çiftliklerin İşçilik Maliyetleri

2 işçinin maliyeti	3 işçinin maliyeti	4 işçinin maliyeti
$4.203 \times 2 = 8.406$ TL/ay	$4.203 \times 3 = 12.609$ TL/ay	$4.203 \times 4 = 16.812$ TL/ay
Günlük 1 işçi maliyeti net: 140,1 TL/gün		

- Veteriner ücreti yıllık sabit olarak kabul edilmiş ve hayvan sayısı arttıkça ücret artışı orantılı olarak yapılmıştır.

Tablo 43. İşçilik Giderleri Yıllık Maliyetleri

	2 İşçi	3 İşçi	2
76 Büyükbaş	100.872 TL		
176 Büyükbaş		151.308 TL	
276 Büyükbaş			201.744 TL

4.5.2.4. Süt Üretim Faaliyeti

- Sütün litre fiyatı 3,2 TL sabit olarak kabul edilmiştir. Sütün tahsilatı vadesi 45 gündür.
- Süt desteği, sütün litre fiyatına dahil edilmiştir.

- Hayvanın cinsi belirlenmiştir.
- Her bir hayvanın faydalı ömrü- 8 laktasyon başka bir ifade ile 10 yıl kabul edilmektedir.
- Hayvan yılda 304 gün sağlıyor.
- 76,176 ve 276 baş hayvan için günlük ve yıllık süt satış miktarı ve tutarları hesaplanacak.

76, 176 ve 276 büyükbaş hayvanın farklı süt verimliliklerinde sağlayacağı süt gelirleri:

Tablo 44. Günlük Süt Gelirlerinin Hesaplanması

Süt gelirlerinin hesaplanması (günlük)		1 baş için		
Ortalama günlük süt üretimi		20 lt		
Süt fiyatı		3,2 TL		
Toplam gelir		64 TL		
Süt	Gelirlerinin	76 baş	176 baş	276 baş
hesaplanması (günlük)				
Ortalama günlük süt üretimi		1.520,00	3.520,00	5.520,00
Süt fiyatı		3,20	3,20	3,20
Toplam gelir		4.864,00	11.264,00	17.664,00
Süt	Gelirlerinin	76 baş	176 baş	276 baş
hesaplanması yıllık				
Ortalama günlük süt üretimi		4.864	11.264	17.664
Toplam gelir (304 gün)		1.478.656,00	3.424.256,00	5.369.856,00

- Ölüm firesi sigorta yapılmıştır. Dolayısıyla yetişkin hayvan ölümleri yok kabul edilmiştir.
- Faydalı ömrü sonunda inekler %25 düşük fiyat ile kesime gönderilmektedir.
- Yem rasyosu sağmal inek başına 25 litre / gün süt verimi üzerine hazırlanmıştır.
- Sağmal ineklerin verimliliği hava, cinsi, yaşı, barınma, yem, hastalık vb. faktörlere göre değişkenlik göstermektedir. Süt verimliliği 30- 35 litreye kadar çıkabilmektedir. Ortalama sağmal inek başına süt verimliliği 25 litre/gün iken verimlilik düşüklüğü %20 olarak kabul edilmiş böylece günlük süt üretimi sağmal inek başına 20 litre/gün olarak kabul edilmiştir.

- Satın alınan bütün büyükbaş hayvanlar sağmal inek, cinsi ve bu cinslerin ortalama süt verimliliği (laktasyon) 6 yıldır.

Tablo 45. Modellere Ait Yıllık Giderler

	76 Büyükbaş	176 Büyükbaş	276 Büyükbaş
Yem Giderleri (Yıllık)	324.224	625.570	955.514
İşçilik Giderleri (Yıllık)	100.872	151.308	201.744
Diğer Yıllık Giderler (Yem + İşçilik %10'u)	33.818	66.150	98.259
Toplam	458.914	843.028	1.255.517

Tablo 46. Modellere Ait Yıllık Gelirler

	76 Büyükbaş	176 Büyükbaş	276 Büyükbaş
1.Yıl			
Süt Geliri	1.478.656	3.424.256	5.369.856
Sürü Geliri	1.050.000	2.070.000	3.405.000
Toplam	2.528.656	5.494.256	8.774.856
2.Yıl			
Süt Geliri	1.478.656	3.424.256	5.369.856
Sürü Geliri	1.230.000	2.235.000	3.840.000
Toplam	2.708.656	5.659.256	9.209.856

Yem fiyatları, süt satış fiyatları ve sürü satış fiyatları sabit tutularak hesaplamalar yapılmıştır.

Bu aşamada 76, 176 ve 276 büyükbaş hayvan için yapılacak sabit varlık yatırımları ve diğer yatırım maliyetleri ile bu yatırım sonucunda elde edilecek gelirler yatırımcının, sektörün ve piyasanın özellikleri göz önünde bulundurularak yatırım yapma veya yapmama kararı verilmeye çalışılacaktır. Optimal yatırım modelinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Analizlerin yapılabilmesi için bu aşamada;

- Devlet tahvili ortalama bileşik faizi ortalama % 10 olarak alınmıştır.
- Yıllık ortalama kar % 26 olarak hesaplanmıştır.

- Sabit varlıkların faydalı ömrü 20 yıl ve amortisman oranı ortalama % 5 olarak kabul edilmiştir.
- Ortalama bir süt çiftliği ortalama yıllık %17,5 minimum kar marjına sahip olması gerekmektedir.
- Sektör riski ve işletme riski ortalama %3 olarak kabul edilmiştir.

4.6. Yatırım Modelinin Belirlenmesi

KOP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı tarafından desteklenen 3 farklı modele ait varsayılan 5 yıllık nakit akımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 47. 5 Yıllık Nakit Akımları

Proje	0	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
76 Büyükbaş	-3.777.060	2.528.656	2.708.656	2.708.656	2.708.656	2.708.656
176 Büyükbaş	-6.216.260	5.494.256	5.659.256	5.659.256	5.659.256	5.659.256
276 Büyükbaş	-10.174.200	8.774.856	9.209.856	9.209.856	9.209.856	9.209.856

Modellere ait net bugünkü değer aşağıdaki gibi hesaplanır (Okka, 2006: 252)

76 Büyükbaş için (sermaye maliyeti 0,20⁶);

$$NBD = \sum_{n=1}^t \frac{F_n}{(1+i)^n} - C$$

F_n = Model için nakit akımları

i = Sermaye Maliyeti

C = Modelin yatırım harcamaları

⁶ Duran varlıkların tamamı özkaynaklarla finans edildiği için sermaye maliyeti olarak tarım ve hayvancılık sektörüne uygulanan 5 büyük bankanın (Ziraat Bankası %19,30; Vakıfbank %19,50; Şekerbank %20,10; İş Bankası %20,40; Yapı Kredi Bankası %20,70) ortalama kredilerinin yıllık maliyet oranı dikkate alınmıştır.

$$NBD = \frac{2.528.656}{(1 + 0,20)} + \frac{2.708.656}{(1 + 0,20)^2} + \frac{2.708.656}{(1 + 0,20)^3} + \frac{2.708.656}{(1 + 0,20)^4} + \frac{2.708.656}{(1 + 0,20)^5} - 3.777.060$$

NBD= 4.173.479 TL

176 Büyükbaş için;

NBD= 10.570.880 TL.

276 Büyükbaş için;

NBD= 17.006.407 TL.

Projeler değerlendirildiğinde net bugünkü değerleri; 76 büyükbaş için 4.173.479 TL, 176 büyükbaş için 10.570.880 TL. ve 276 büyükbaş için 17.006.407 TL hesaplanmıştır. Net bugünkü değer yöntemine göre 276 büyükbaş hayvan modeli daha yüksek olduğu için seçilmesi uygun olacaktır.

Modellere ait net gelecekteki değer aşağıdaki gibi hesaplanır (Okka, 2006: 254):

76 Büyükbaş için (sermaye maliyeti 0,20);

$$NGD = \sum_{n=1}^t F_{n-1}(1+i)^{n-1} - C(1+i)^n > 0$$

F_n = Model için nakit akımları

i = Sermaye Maliyeti

C = Modelin yatırım harcamaları

$$NGD = -3.777.060 (1 + 0,20)^5 + [2.528.656 (1 + 0,20)^4 + 2.708.656 (1 + 0,20)^3 + 2.708.656 (1 + 0,20)^2 + 2.708.656 (1 + 0,20) + 2.708.656]$$

NGD = 10.384.953 TL

176 Büyükbaş için;

NGD = 26.303.731 TL.

276 Büyükbaş için;

NGD = 42.317.383 TL.

Net gelecekteki değerler pozitif çıktığı için modeller kabul edilebilir.

Modellere ait yıllık proje yatırım maliyetleri, yıllık gelirler, yıllık giderler ve hurda değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 48. Modellere Ait Veriler

	Proje Yatırım Maliyeti	Yıllık Gelirler	Yıllık Giderler	Proje Hurda Değerleri
76 Büyükbaş	3.777.060	2.528.656	458.914	1.879.800
176 Büyükbaş	6.216.260	5.494.256	843.028	3.711.000
276 Büyükbaş	10.174.200	8.774.856	1.255.517	7.285.200

Modellere ait yıllık eř değer hasıla ve yıllık eř değer masraf aşağıdaki gibi hesaplanır (Rençber, 2012):

76 Büyükbaş için;

$$YEH = A + H \frac{i}{(1+i)^n - 1}$$

YEH = Yıllık eř değer hasıla

A = Yıllık net gelirler

H = Proje hurda değeri

i = İskonto Oranı

$$YEH = 2.528.656 + 1.879.800 \frac{0,20}{(1+0,20)^5 - 1}$$

76 Büyükbaş için;

YEH= 2.781.263 TL

176 Büyükbaş için;

YEH= 5.992.643 TL.

276 Büyükbaş için;

YEH= 9.753.258 TL.

Yıllık eşdeğer hasıla tutarları pozitif çıktığı için modeller kabul edilebilir.

$$YEM = C_0 \frac{i (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1} + c$$

YEM = Yıllık eş değer masraf

C_0 = Projenin yatırım maliyeti

c = Yıllık giderler

76 Büyükbaş için;

$$YEM = 3.777.060 \frac{0,20 (1 + 0,20)^5}{(1 + 0,20)^5 - 1} + 458.914$$

76 Büyükbaş için;

YEM = 1.728.986 TL

176 Büyükbaş için;

YEM= 2.921.123 TL.

276 Büyükbaş için;

YEM= 4.656.752 TL.

Modellerde yıllık eşdeğer net hasıla (YENH) ise;

76 Büyükbaş için;

$YENH = YEH - YEM$

$YENH = 2.781.263 - 1.728.986$

YENH = 1.052.277 TL.

176 Büyükbaş için;

$YENH = 5.992.643 - 2.921.123$

YENH = 3.071.520 TL.

276 Büyükbaş için;

$YENH = 9.753.258 - 4.656.752$

YENH = 5.096.506 TL.

Projeler değerlendirildiğinde yıllık eşdeğer net hasıla; 76 büyükbaş için 1.052.277TL., 176 büyükbaş için 3.071.520TL. ve 276 büyükbaş için 5.096.506TL. hesaplanmıştır. Yıllık eşdeğer net hasıla yöntemine göre 276 büyükbaş hayvan modeli daha yüksek olduğu için seçilmesi uygun olacaktır.

Modellere ait iç karlılık oranları faiz tablolarından yararlanılarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır (Büker, Aşıkoğlu ve Güven, 2009: 301-302)

$$I_0 = \sum_{t=1}^n \frac{NNG}{(1+r)^t}$$

NNG = Net Nakit Girişleri

n = Yatırım ömrü

r = İskonto Faktörü

Tablo 49. 76 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	%60 Faktör	Şimdiki Değer	%70 Faktör	Şimdiki Değer
0	(3.777.060)	1,000	(3.777.060)	1,000	(3.777.060)
1	2.528.656	0,625	1.580.410	0,588	1.486.850
2	2.708.656	0,391	1.059.084	0,346	937.195
3	2.708.656	0,244	660.912	0,204	552.566
4	2.708.656	0,153	414.424	0,120	325.039
5	2.708.656	0,095	257.322	0,070	189.606
			195.092		-285.804

$$\text{İç Karlılık Oranı} = \frac{195.092}{195.092 + 285.804} \times 10$$

$$\text{İç Karlılık Oranı} = 4,05 + 60 = 64,05 = \% 64,05$$

Tablo 50. 176 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	%80 Faktör	Şimdiki Değer	%90 Faktör	Şimdiki Değer
0	(6.216.260)	1,000	(6.216.260)	1,000	(6.216.260)
1	5.494.256	0,556	3.054.806	0,526	2.889.979
2	5.659.256	0,309	1.748.710	0,277	1.567.614
3	5.659.256	0,171	967.732	0,146	826.251
4	5.659.256	0,095	537.629	0,077	435.762
5	5.659.256	0,053	299.940	0,040	226.370
			392.557		-270.284

$$\text{İç Karlılık Oranı} = \frac{392.557}{392.557 + 270.284} \times 10$$

$$\text{İç Karlılık Oranı} = 5,92 + 80 = 85,92 = \% 85,92$$

Tablo 51. 276 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	%80 Faktör	Şimdiki Değer	%90 Faktör	Şimdiki Değer
0	(10.174.200)	1,000	(10.174.200)	1,000	(10.174.200)
1	8.774.856	0,556	4.878.820	0,526	4.615.574
2	9.209.856	0,309	2.845.845	0,277	2.551.130
3	9.209.856	0,171	1.574.885	0,146	1.344.639
4	9.209.856	0,095	874.936	0,077	709.159
5	9.209.856	0,053	488.122	0,040	368.394
			488.408		-585.304

$$\text{İç Karlılık Oranı} = \frac{488.408}{488.408 + 585.304} \times 10$$

$$\text{İç Karlılık Oranı} = 4,55 + 80 = 84,55 = \% 84,55$$

Projeler değerlendirildiğinde iç karlılık oranı; 76 büyükbaş için % 64,05, 176 büyükbaş için % 85,92 ve 276 büyükbaş için % 84,55 hesaplanmıştır. İç karlılık oranı yöntemine göre 176 büyükbaş hayvan modeli iç karlılık oranı daha yüksek olduğu için seçilmesi uygun olacaktır. Yatırılan sermayenin tekrar işletmeye kazandırılacağı süreler dikkate alındığında geri ödeme süresi bir (GÖS₁) yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 52. Büyükbaş için GÖS

Proje	0	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
76 Büyükbaş	-3.777.060	2.528.656	2.708.656	2.708.656	2.708.656	2.708.656
Kümülatif Toplam	-3.777.060	-1.248.404	1.460.252	4.168.908	6.877.564	9.586.220
176 Büyükbaş	-6.216.260	5.494.256	5.659.256	5.659.256	5.659.256	5.659.256
Kümülatif Toplam	-6.216.260	-722.004	4.937.252	10.596.508	16.255.764	21.915.020
276 Büyükbaş	-10.174.200	8.774.856	9.209.856	9.209.856	9.209.856	9.209.856
Kümülatif Toplam	-10.174.200	-1.399.344	7.810.512	17.020.368	26.230.224	35.440.080

Projeler değerlendirildiğinde GÖS₁'e göre 76 büyükbaş için 2. yılın 5,53 ayında⁷, 176 büyükbaş için 2. yılın 1,53. ayında, 276 büyükbaş için 2. yılın 1,82. ayında anaparanın geri alındığı görülmektedir.

Modellere ait geri ödeme süresi iki (GÖS₂) aşağıdaki gibi hesaplanır (Okka, 2006: 261):

Tablo 53. 76 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	Bugünkü Değer Faktörü; 1 $(1+0,20)^n$	Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri	Kümülatif Toplam
0	(3.777.060)	1,000	(3.777.060)	(3.777.060)
1	2.528.656	0,8333	2.107.129	-1.669.931
2	2.708.656	0,6944	1.880.890	210.959
3	2.708.656	0,5787	1.567.499	1.778.458
4	2.708.656	0,4822	1.306.114	3.084.572
5	2.708.656	0,4018	1.088.338	4.172.910

⁷76 büyükbaş modelinde hangi ayda olduğunu hesaplamak için basit bir oran kurulur:

2.708.656 TL 12 ayda kazanılırsa

1.248.404 TL x ayda kazanılır

x = 5,53 ay hesaplanır

Tablo 54. 176 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	Bugünkü Değer Faktörü; 1 $(1+0,20)^n$	Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri	Kümülatif Toplam
0	(6.216.260)	1,000	(6.216.260)	(6.216.260)
1	5.494.256	0,8333	4.578.364	-1.637.896
2	5.659.256	0,6944	3.929.787	2.291.891
3	5.659.256	0,5787	3.275.011	5.566.902
4	5.659.256	0,4822	2.728.893	8.295.795
5	5.659.256	0,4018	2.273.889	10.569.684

Tablo 55. 276 Büyükbaş için

Yıl	Nakit Akımı	Bugünkü Değer Faktörü; 1 $(1+0,20)^n$	Nakit Akımlarının Bugünkü Değeri	Kümülatif Toplam
0	(10.174.200)	1,000	(10.174.200)	(10.174.200)
1	8.774.856	0,8333	7.312.088	-2.862.112
2	9.209.856	0,6944	6.395.324	3.533.212
3	9.209.856	0,5787	5.329.744	8.862.956
4	9.209.856	0,4822	4.440.993	13.303.949
5	9.209.856	0,4018	3.700.520	17.004.469

Modeller incelendiğinde GÖS₂'ye göre 76 büyükbaş için 2. yılın 10,65. ayında⁸, 176 büyükbaş için 2. yılın 5,00. ayında, 276 büyükbaş için 2. yılın 5,37. ayında anaparanın geri alındığı görülmektedir.

KOP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı tarafından desteklenen 3 farklı modelden net bugünkü değer, net gelecekteki değer, yıllık eşdeğer hasıla, yıllık eşdeğer masraf, yıllık eşdeğer net hasıla, iç karlılık oranı, GÖS₁ ve GÖS₂ yöntemlerine hesaplama yapılmıştır. Net bugünkü değer ve yıllık eşdeğer net hasıla yöntemlerinde 276 büyükbaş modeline tercih edilmesine rağmen 176 büyükbaş modelinde iç karlılık oranının daha yüksek olması, GÖS₁ ve GÖS₂ yöntemlerinde anaparanın daha kısa sürede geri alındığı hesaplandığı için 176 büyükbaş hayvan tercih edilmiştir.

⁸76 büyükbaş modelinde hangi ayda olduğunu hesaplamak için basit bir oran kurulur:

$$\frac{1.880.890 \text{ TL}}{12 \text{ ayda kazanılırsa}}$$

$$\frac{1.669.931 \text{ TL}}{x \text{ ayda kazanılır}}$$

$$x = 10,65 \text{ ay hesaplanır}$$

4.7. TMS 41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebeleştirilmesi

Uygulama örneğindeki kayıtlar 176 büyükbaş hayvan modeli dikkate alınarak KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre yapılacaktır.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı; bilanço usulünde defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin arttırılması, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla hazırlanmıştır. Bu taslakta yer alan TMS 41 kapsamında ilgili hesaplar şunlardır (www.kgk.gov.tr):

17 CANLI VARLIKLAR

Bu grup, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ayrı bir şekilde izlenmesi durumunda bu varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Bu grup, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır.

Tarımsal faaliyet, satma amacıyla veya tarımsal ürün ya da ilave canlı varlıklar elde edilmesi amacıyla canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasatının bir işletme tarafından yönetimini; tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürününü; canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkileri; hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini; biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecini ifade eder. Canlı varlıklardan hasatı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler Canlı Varlıklar grubunda değil Stoklar grubunda izlenir. Ayrıca biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar da Stoklar grubunda izlenir. Canlı varlıkların özellikleri göz önünde tutularak, dönen ve duran varlıklar sınıfında bu varlıklar için özel bir grup oluşturulmuştur. En çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar dönen varlıklarda izlenir.

Canlı varlıkların maliyetleri önce 7'nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise bu gruptaki hesaplara yansıtılır. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

170 TARLA BİTKİLERİ

171 BAHÇE BİTKİLERİ

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

174 KANATLI HAYVANLAR

175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

177

178

179 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLARHESABI

Bu hesap, bir yıl içerisinde elden çıkartılacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7'nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlandırılır; büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklandırılır. Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HESABI (-)

Bu hesap, maliyet yönetim kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış veya azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir. İşleyişi: Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir. Karşılık ayrılmış olan canlı varlık kaleminin

elden çıkarılmasında ya da işletme içinde kullanılmasında veya tahmin değişikliğine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Canlı varlıkların elden çıkarılması durumunda bu hesap ilgili canlı varlık hesabı ile birlikte kapatılır.

27 CANLI VARLIKLAR

Bu grup, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi durumunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise bu gruptaki hesaplara yansıtılır. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

270 TARLA BİTKİLERİ

271 AĞAÇLAR

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

274 KANATLI HAYVANLAR

275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR

276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

278YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

279 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR HESABI

Kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde tutulacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap, büyükbaş canlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir. Bu hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7’nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan satış

maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlandırılır; büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerleme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklandırılır. Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI HESABI (-)

Maliyet yönetim kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış veya azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir. Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir. Karşılık ayrılmış olan canlı varlık kaleminin elden çıkarılmasında ya da işletme içinde kullanılmasında veya tahmin değişikliğine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi; “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Canlı varlıkların elden çıkarılması durumunda bu hesap ilgili canlı varlık hesabı ile birlikte kapatılır.

277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)

Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap, canlı varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir. Ayrılan amortismanlar bu hesaba alacak; ilgili dönem gideri hesabına borç kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanıma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan canlı varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI HESABI

Canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan hazırlık niteliğindeki (arazinin düzenlenmesi gibi) ön harcamaların izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan harcamalar bu hesaba borç; ilgili canlı varlık kaydedildiğinde canlı varlığın izlendiği hesaba aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

Büyükbaş hayvanların kayıtlı değeri 2.200.000 TL'dir. İşletmede gider yerlerinin oluşturulması amacıyla 5 adet gider yeri oluşturulmasının uygun olacağı kanaatine varılmıştır. Bunlar esas faaliyet konusunu oluşturan yani sağmal ineklerin ve satış amaçlı besi hayvanlarının yetiştirildiği esas üretim gider yerleri, sağmal inek olarak kullanılmak amacıyla düve ve dişi buzağılarının yetiştirildiği yatırım gider yeri, esas üretim gider yerlerine ve yatırım gider yerlerine hizmet sunan yem depolama gider yeri ile yem hazırlama gider yerinden oluşan hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda gider yerleri ve kodları yer almaktadır.

643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından iptal edilen önceki dönem değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta izlenir.

Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerleme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerleme artışları ile "653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)" hesabında izlenen değerleme azalışlarının net tutarı kar veya zarar tablosunda brüt kar veya zararın hesaplanmasına dahil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. İşleyişi: Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklarda ilk kayda alınma sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışları ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ise ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır. Maliyet yöntemiyle değerlendirilen canlı varlıklarda değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğünün ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda, iptal edilen tutar "276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)" hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI HESABI (-)

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

704 CANLI VARLIK ÜRETİM HESABI

Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından, üretilen canlı varlıkların toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır. İşleyişi: Maliyet dönemlerinde, “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı”, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı” ve “731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesaplarının alacağı ile canlı varlık üretim giderlerine ait olan üretim giderleri tutarı bu hesaba aktarılır. Maliyet dağılımlarından sonra, canlı varlıkların maliyetine aktarmak üzere bu hesabın alacağına, ilgili canlı varlık hesabının borcuna kaydedilir.

Tablo 56. İşletmenin Yıllık Gelir ve Giderleri

İŞLETME GELİRLERİ		İŞLETME GİDERLERİ	
Besi Hayvanları Satış Geliri	2.070.000 TL	DİM ve Malzeme (Yem) Giderleri	625.570 TL
Süt Satış Geliri	3.424.256 TL	Direkt İşçilik Giderleri	151.308 TL
		Diğer Yıllık Giderler	66.150 TL
TOPLAM	5.494.256 TL	TOPLAM	843.028 TL

Tablo 57. İşletmeye Ait Gider Yerleri

Kodu	Gider Yerleri
	Esas Üretim Gider Yerleri
10	Besi Hayvanları Gider Yeri
11	Süt Üretim Gider Yeri
	Yatırım Gider Yerleri
20	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri
	Hizmet Gider Yerleri
30	Yem Depolama Gider Yeri
31	Yem Hazırlama Gider Yeri

Üretim maliyet unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri; kullanılan yemler ile diğer katkı maddelerinden oluşmaktadır. Direkt İşçilik Giderleri ise; hayvanların yetiştirilmesi sırasında çalışan ve bizzat üretim faaliyetine katkıda bulunan işçilerin ücret ve giderlerinden oluşmaktadır. Genel Üretim Giderleri ise; direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan, üretim ile ilgili olan endirekt malzeme, endirekt işçilik, suni tohumlama, elektrik ve yakıt, ilaç vb. giderleri kapsamaktadır.

Gider yerleri için belirlenen dağıtım anahtarları ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 58. Gider Yerleri için Belirlenen Dağıtım Anahtarları

Gider Yerleri	Direkt İşçilik Saatleri (DİS)	Alan (m²)	Güç Tüketim Miktarı (KWS)
Besi Hayvanları Gider Yeri	400	1.866	400
Süt Üretim Gider Yeri	500	83	300
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	250	138	350
Yem Depolama Gider Yeri	-	1.000	200
Yem Hazırlama Gider Yeri	-	500	100
Toplam	1.150	3.587	1.350

İşletmede sürü projeksiyonuna göre satın alınan 625.570 TL'lik yem tüketilmiştir. Besi hayvanları gider yerinde 183.053 TL (80.086 + 78.179 + 12.394 + 12.394), süt üretim gider yerinde 335.597 TL, büyükbaş hayvanları yatırım gider yerinde 106.920 TL'lik yem tüketilmiştir.

Dönem içerisinde sürü projeksiyonuna göre doğan 82 adet dişi, 82 adet erkek buzağının gerçeğe uygun değeri 9.000 TL'dir. Kayıtlı değeri toplam 25.000 TL olan düvelerden 2 tanesi ölmüştür.

İşletmede 1.150 DİS çalışılmış olup, direkt işçilik gideri 151.308 TL'dir. Direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saatleri dikkate alınarak dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{151.308 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 131,57 \text{ TL/DİS}$$

Tablo 59. DİS Dağıtım Oranları

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	131,57 TL/DİS x 400 DİS = 52.628 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	131,57 TL/DİS x 500 DİS = 65.785 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	131,57 TL/DİS x 250 DİS = 32.895 TL

Diğer yıllık giderler 66.150 TL olup, gider yerlerine kapladığı alanlara göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{66.150 \text{ TL}}{3.587 \text{ m}^2} = 18,45 \text{ TL/m}^2$$

Tablo 60. Diğer Yıllık Gider Oranları

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	18,45 TL/m ² x 1866 m ² = 34.410 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	18,45 TL/m ² x 83 m ² = 1.532 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	18,45 TL/m ² x 138 m ² = 2.546 TL
Yem Depolama Gider Yeri	→	18,45 TL/m ² x 1.000 m ² = 18.441 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	18,45 TL/m ² x 500 m ² = 9.221 TL

Dönem içinde 82 düve erkek satışından 1.230.000 TL ve 56 düve erkek satışından 840.000 TL olmak üzere toplam 2.070.000 TL gelir elde edilmiştir.

Dönem içinde süt satışından 3.424.256 TL gelir elde edilmiştir.

A İşletmesinin Tarihli Açılış Bilançosu

AKTİF			PASİF		
DÖNEN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR		
DURAN VARLIKLAR			A-ÖDENMİŞ SERMAYE		6.216.260
A-MADDİ DURAN VAR.		4.016.260	1-Sermaye	6.216.260	
1-Arazi ve Arsalar	150.000				
2-Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri	255.160				
3-Binalar	2.246.600		Özkaynak Toplamı		6.216.260
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	787.500				
5-Taşıtlar	237.000				
6-Demirbaşlar	340.000				
B-CANLI VARLIKLAR		2.200.000			
1-Büyükbaş Hayvanlar	2.200.000				
Duran Varlık Toplamı		6.216.260			
AKTİF TOPLAM		6.216.260	PASİF TOPLAM		6.216.260

... Yılı Defter Kayıtları

.. / .. /

1	250 ARSA VE ARAZİLER	150.000	
	251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	255.160	
	252 BİNALAR	2.246.600	
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	787.500	
	254 TAŞITLAR	237.000	
	255 DEMİRBAŞLAR	340.000	
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.200.000	
	272.11 Süt Üretim Hayvanları	2.200.000	
	500 SERMAYE		6.216.260
	Açılış kaydı		

.. / .. / ..

2	150 İLK MADDE VE MALZEME 150.00 DİM ve Malzeme 625.570 150.00.00 Yem 625.570 320 SATICILAR İlk Madde ve Malzeme Satınalma Kaydı .. / .. /	625.570	625.570
3	710 DİM ve MALZEME GİDERLERİ 710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 183.053 710.10.00 DİM ve Malzeme 183.053 710.11 Süt Üretim Gider Yeri 335.597 710.11.00 DİM ve Malzeme 335.597 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 278.20 Büyükbaş Hayvanları Yat. Gid. Yeri 106.920 278.20.01 DHM ve Malzeme 106.920 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.00 DİM ve Malzeme 625.570 150.00.00 Yem 625.570 İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı .. / .. /	518.650 <	

.. / .. /			
6	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 52.628 720.10.00 Direkt İşçilik 52.628 720.11 Süt Üretim Gider Yeri 65.785 720.11.00 Direkt İşçilik 65.785 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 278.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 32.895 278.20.03 Direkt İşçilik 32.895 385 GİDER TAHAKKUKLARI İşçilik Giderlerinin Kaydı .. / .. /	118.413 32.895 151.308	
7	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 34.410 730.10.01 Diğ. Yıllık Giderler 34.410 730.11 Süt Üretim Gider Yeri 1.532 730.11.01 Diğ. Yıllık Giderler 1.532 730.30 Yem Depolama Gider Yeri 18.441 730.30.01 Diğ. Yıllık Giderler 18.441 730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 9.221 730.31.01 Diğ. Yıllık Giderler 9.221 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 278.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 2.546 278.20.01 Diğ. Yıllık Giderler 2.546 385 GİDER TAHAKKUKLARI Diğ. Yıllık GiderlerinGider Yerlerine Kaydı .. / .. /	63.604 2.546 66.150	
8	102 BANKALAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 600.01 Sürü Satışı 2.070.000 Sürü Satış Kaydı	2.070.000 2.070.000	

.. / .. /

9	102 BANKALAR	3.424.256	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		3.424.256
	600.00 Süt Satışı 3.424.256		
	Süt Satış Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		172 BÜYÜK. HAYVAN.	
(8) 2.070.000		(2) 625.570	625.570 (3)	(4) 738.000	
(9) 3.424.256					
5.494.256		625.570	625.570	738.000	
250 ARAZİLER		251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ.		252 BİNALAR	
(1) 150.000		(1) 255.160		(1) 2.246.600	
150.000		255.160		2.246.000	
253 TESİS MAKİNA VE CİH.		254 TAŞITLAR		255 DEMİRBAŞLAR	
(1) 787.500		(1) 237.000		(1) 340.000	
787.500		237.000		340.000	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVAN		278 YAP. OLAN CAN. VAR. YAT.		320 SATICILAR	
(1) 2.200.000	25.000 (5)	(3) 106.920			625.570 (2)
		(4) 738.000			
		(6) 32.895			
		(7) 2.546			
2.200.000	25.000	880.361			625.570
385 GİDER TAHAK.		500 SERMAYE		600 SATIŞLAR	

	151.308 (6)		6.216.260 (1)		2.070.000 (8)
	66.150 (7)				3.424.256 (9)
	217.458		6.216.260		5.494.256
643 TAR. FAAL. DEĞ. ARTIŞI		659 DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GİD.		710 DİM VE MALZ.	
	1.476.000 (4)	(5) 25.000		(3) 518.650	
	1.476.000	25.000		518.650	
720 DİREKT İŞÇİLİK		730 GEN. ÜRETİM GİD.			
(6) 118.413		(7) 63.604			
118.413		63.604			

Genel Geçici Mizan

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	5.494.256		5.494.256	
150	İLK MADDE VE MALZEME	625.570	625.570		
172	BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	738.000		738.000	
250	ARSA VE ARAZİLER	150.000		150.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	255.160		255.160	
252	BİNALAR	2.246.600		2.246.600	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	787.500		787.500	
254	TAŞITLAR	237.000		237.000	
255	DEMİRBAŞLAR	340.000		340.000	
272	BÜYÜKBAŞ HAYVAN.	2.200.000	25.000	2.175.000	
278	YAP. OLAN CAN. VAR. YAT	880.361		880.361	
320	SATICILAR		625.570		625.570
385	GİDER TAHAKKUKLARI		217.458		217.458
500	SERMAYE		6.216.260		6.216.260
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		5.494.256		5.494.256
643	TAR. FAAL. DEĞ. ARTIŞI		1.476.000		1.476.000
659	DİĞER FAAL. ÇEŞİTLİ GİD. VE ZAR.	25.000		25.000	
710	DHM ve MALZEME GİDER.	518.650		518.650	
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDER.	118.413		118.413	
730	GENEL ÜRETİM GİDER.	63.604		63.604	
TOPLAM		14.680.114	14.680.114	14.029.544	14.029.544

Envanter Bilgileri

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için vergi mevzuatımızda belirtilen oranların muhasebe standartları açısından da uygun olduğu kabulüyle bu oranlar üzerinden amortisman ayrılmakta ve işletmede normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Yer Altı ve Yerüstü Düzenlemeleri Amortismanı

Su sondaj kuyusu ve pompaları için faydalı ömrü 15 yıl, amortisman oranı ise %6,66'dır. Bu durumda amortisman oranı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	95.160	x	0,066 = 6.280 TL

Sulama tesisi esas üretim ve yatırım gider yerlerinde kullanıldığından direkt işçilik saatlerine göre dağıtılmaktadır. Sulama tesisinin dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{6.280 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 5,46 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	5,46 TL/DİS x 400 DİS = 2.185 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	5,46 TL/DİS x 500 DİS = 2.730 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	5,46 TL/DİS x 250 DİS = 1.365 TL

Elektrik şebekesi ve jeneratör üniteleri faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı ise %10'dur.

Amortisman tutarının hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	160.000	x	0,10 = 16.000 TL

Elektrik ve yakıt üniteleri esas üretim ve yatırım gider yerlerinde kullanıldığından, bu giderler güç tüketim miktarına göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{16.000 \text{ TL}}{1.350 \text{ kws}} = 11,85 \text{ TL/kws}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	11,85 TL/kws x 400 kws= 4.740 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	11,85 TL/kwsx 300 kws= 3.555 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	11,85 TL/kws x 350 kws= 4.150 TL
Yem Depolama Gider Yeri	→	11,85 TL/kws x 200 kws= 2.370 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	11,85 TL/kws x 100 kws= 1.185 TL

Binaların Amortismanı

Hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapıların faydalı ömür 20 yıl, amortisman oranı ise %5'dir. Hayvancılık işlerinde kullanılan binaların amortismanı hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	2.246.600	x 0,05	= 112.330 TL

Gider yerlerine ait binaların amortisman giderlerinin dağıtımı esas üretim gider yerleri, yatırım gider yerleri ve hizmet gider yerlerinin kapladıkları alanlara göre dağıtımı şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{112.330 \text{ TL}}{3.587 \text{ m}^2} = 31,31 \text{ TL/m}^2$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	31,31 TL/m ² x 1.866 m ² = 58.435 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	31,31 TL/m ² x 83 m ² = 3.600 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	31,31 TL/m ² x 138 m ² = 4.330 TL
Yem Depolama Gider Yeri	→	31,31 TL/m ² x 1.000 m ² = 31.310 TL
Yem Hazırlama Gider Yeri	→	31,31 TL/m ² x 500 m ² = 15.655 TL

Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı

Tesis makine ve cihazların faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Makine ve cihazların amortisman tutarının gider yerlerine direkt işçilik saatlerine dağıtımı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	787.500	x 0,20	= 157.500 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{157.500 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 136,95 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	136,95 TL/DİS x 400 DİS = 54.787 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	136,95 TL/DİS x 500 DİS = 68.475 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	136,95 TL/DİS x 250 DİS = 34.328 TL

Taşıtların amortismanı

Traktör için faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Traktör esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için direkt işçilik saatlerine göre amortisman giderinin gider yerlerine dağıtımının hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	237.000	x 0,20	= 47.400 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{47.400 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 41,22 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	41,22 TL/DİS x 400 DİS = 16.485 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	41,22 TL/DİS x 500 DİS = 20.610 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	41,22 TL/DİS x 250 DİS = 10.305 TL

Demirbaşların Amortismanı

Ahırlarda kullanılan demirbaşların faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir. Ahırlarda kullanılan demirbaşlar esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayılarına göre amortisman giderleri gider yerlerine dağıtımı şöyle hesaplanır:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	340.000	x 0,20	= 68.000 TL

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{68.000 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 59,13 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	59,13 TL/DİS x 400 DİS = 23.652 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	59,13 TL/DİS x 500 DİS = 29.565 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	59,13 TL/DİS x 250 DİS = 14.783 TL

Sağmal İneklerin Amortismanı

VUK 333 Sıra Nolu Genel Tebliği'ne göre sağmal inekler için faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir. Sağmal ineklerin süt vermeye başladığı dönemden kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre faydalı ömür olarak değerlendirilir. İşletmede satılmak amacıyla bulundurulanan besi hayvanları ve yatırım aşamasında olan büyükbaş hayvanlar için amortisman ayrılmaz. Bu durumda sağmal ineklere ilişkin amortisman hesaplanması şöyledir:

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tutarı	=	Maliyet (Kayıtlı) Değeri	x	Normal Amortisman Oranı
	=	2.175.000	x 0,20	= 435.000 TL

Yapılan dağıtımlar sonucunda oluşan amortisman giderleri aşağıda gösterilmiştir.

Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu

	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Toplam
Su Sondaj Kuyusu ve Pompaları	2.185	2.730	1.365			6.280
Elektrik Şebekesi ve Jeneratör Amortismanı	4.740	3.555	4.150	2.370	1.185	16.000
Binaların Amortismanı	58.435	3.600	4.330	31.310	15.655	112.330
Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	54.787	68.475	34.328			157.500
Taşıtların Amortismanı	16.485	20.610	10.305			47.400
Demirbaşların Amortismanı	23.652	29.565	14.783			68.000
Sağmal İneklerin Amortismanı		435.000				435.000
Toplam	160.284	562.535	69.171	33.680	16.840	842.510

Amortisman giderlerinin gider yerlerine göre dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

.. / .. /

10	278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	69.171	
	278.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gid. Yeri 69.171		
	278.20.08 Amortisman Giderleri 69.171		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	773.339	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 160.284		
	730.10.04 Amortisman Giderleri 160.284		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri 562.535		
	730.11.05 Amortisman Giderleri 562.535		
	730.30 Yem Depolama Gider Yeri 33.680		
	730.30.03 Amortisman Giderleri 33.680		
	730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 16.840		
	730.31.03 Amortisman Giderleri 16.840		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		407.510
	257.00 Su Son. Kuyusu ve Pompa. 6.280		
	257.01 Elektrik Şeb. Ve Jener. 16.000		
	257.02 Binalar 112.330		
	257.03 Tesis, Makine ve Cihaz. 157.500		
	257.04 Taşıtlar 47.000		
	257.05 Demirbaşlar 68.000		
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		435.000
	277.00 Olgunlaşmış İnekler 435.000		
	Amortisman Giderlerinin Kaydı		

Birinci dağıtım tablosunda, gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması gösterilmiştir. Birinci dağıtıma ilişkin veriler gider türlerinin gider yerlerine dağıtımını gösteren birinci dağıtıma ilişkin gider dağıtım tablosu yer almaktadır.

I. Dağıtım Tablosu

Gider Yeri	Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Hizmet Gider Yerleri		Toplam
	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	
Direkt İlk Madde ve Malzeme	183.053	335.597	106.920			625.570
Direkt İşçilik	52.628	65.785	32.895			151.308
Direkt Giderlerin Toplamı	235.681	401.382	139.815			776.878
Diğer Yıllık Giderler	34.410	1.532	2.546	18.441	9.221	66.150
Amortisman Giderleri	160.284	562.535	69.171	33.680	16.840	842.510
Endirekt Giderlerin Toplamı	194.694	564.067	71.717	52.121	26.061	908.660
I. Dağıtım Toplamı	430.375	965.449	211.532	52.121	26.061	1.685.538

Birinci dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde toplanan 52.121 TL’lik yem depolama giderlerinin dağıtımında direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır. Esas üretim ve yatırım gider yerlerine yem depolama giderlerinin dağıtımını şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{52.121 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 45,32 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	45,32 TL/DİS x 400 DİS = 18.129 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	45,32 TL/DİS x 500 DİS = 22.660 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	45,32 TL/DİS x 250 DİS = 11.332 TL

Yem hazırlama giderlerinin dağıtımında direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı kullanılarak, 26.061 TL’lik toplanan gider esas üretim ve yatırım gider yerine dağıtımını şöyledir:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{26.061 \text{ TL}}{1.150 \text{ DİS}} = 22,66 \text{ TL/DİS}$$

Besi Hayvanları Gider Yeri	→	22,66 TL/DİS x 400 DİS = 9.065 TL
Süt Üretim Gider Yeri	→	22,66 TL/DİS x 500 DİS = 11.330 TL
Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	→	22,66 TL/DİS x 250 DİS = 5.666 TL

II. Dağıtım yöntemi olarak basit dağıtım tercih edilmiştir. Buna göre hizmet gider yerleri, esas üretim ve yatırım gider yerleri için oluşturulan yerler olarak düşünülür ve bu nedenle hizmet gider yerleri birbirlerine pay veremezler. Gider yerlerinde toplanan giderlerin, ikinci dağıtım yöntemlerinden basit dağıtım yöntemine göre esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımı şöyledir:

Gider Yerleri Gider Çeşitleri	Hizmet Gider Yerleri		Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yerleri	Toplam
	Yem Depolama Gider Yeri	Yem Hazırlama Gider Yeri	Besi Hayvanları Gider Yeri	Süt Üretim Gider Yeri	Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri	
I. Dağıtım Toplamı	52.121	26.061	430.375	965.449	211.532	1.685.538
Yem Depolama Giderleri	(52.121)		18.129	22.660	11.332	
Yem Hazırlama Giderleri		(26.061)	9.065	11.330	5.666	
II. Dağıtım Toplamı			457.569	999.439	228.530	1.685.538

II. Dağıtım sonucunda ulaşılan giderlerin toplamı 1.685.538 TL'dir. Toplam giderlerin 457.569 TL'lik kısmı besi hayvanları gider yerine, 999.439 TL'lik kısmı süt üretim gider yerine ve 228.530 TL'lik kısmı da büyükbaş hayvanları yatırım gider yerine aittir.

.. / .. /

11	278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIM. 278.20 Büyükbaş Hayvanları Yatırım Gider Yeri 16.998 278.20.09 İkinci Dağıtım 16.998 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 27.194 730.10.05 İkinci Dağıtım 27.194 730.11 Süt Üretim Gider Yeri 33.990 730.11.06 İkinci Dağıtım 33.990 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.30 Yem Depolama Gider Yeri 52.121 730.31 Yem Hazırlama Gider Yeri 26.061 Hizmet Gider Yerlerde Oluşan Giderlerin Esas Üretim ve Yatırım Gider Yerlerine Dağıtımı .. / .. /	16.998 61.184 78.182	
12	172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 457.569 172.10.00 Besi Hayvanları 457.569 704 CANLI VARLIK ÜRETİM 704.20 Olgunlaşmış İnekler 999.439 711 DİM ve MALZ. GİD. YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA Üretim Giderlerinin Yansıtma Hesapları Aracılığıyla İlgili Hesaplara Aktarılması Kaydı .. / .. /	457.569 999.439 518.650 118.413 819.945	
13	152 MAMULLER 704 CANLI VARLIK ÜRETİM 704.20 Olgunlaşmış İnekler 999.439 Süt Üretiminin İlgili Hesaba Kaydı	999.439 999.439	

Satılan erkek düvelerin kayıtlı değeri 1.195.569 TL, dişi düvelerin ise kayıtlı değeri 504.000 TL'dir. Maliyet kaydı aşağıdaki gibidir:

.. / .. /

14	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.00 Besi Hayvanları 1.195.569 278 YAPIL. OLAN CANLI VAR. YATIRIM. 278.20 Büyükbaş Hay. Yat. Gid Yeri 504.000 278.20.00 Olgunlaşmamış İnekler 504.000 Satılan Hayvanların Maliyet Kaydı	1.699.569	1.195.569 504.000
----	---	-----------	----------------------

Satılan sütün maliyet kaydı şöyledir:

.. / .. /

15	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 152 MAMULLER Satılan Mamul Maliyet Kaydı	999.439	999.439
----	---	---------	---------

Dönem sonunda canlı hayvan pazarındaki piyasa fiyatları dikkate alınarak canlı hayvanların gerçeğe uygun değerleri belirlenmiştir. Satın alınan düvelerin gerçeğe uygun değeri birim olarak 13.500 TL, sürüye katılan dönem içinde doğan düvelerin birim olarak gerçeğe uygun değeri 11.500 TL'dir. Büyükbaş hayvanların dönem sonu gerçeğe uygun değerleri toplam olarak aşağıdaki gibidir:

Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değeri

	Dönem SonuHayvan Sayısı	Toplam Kayıtlı Değer	Toplam Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Satın Alınan Düveler	174	2.175.000	2.349.000	174.000
Sürüye Katılan Yeni Doğan Düveler	26	376.361	299.000	(77.361)
Toplam	200	2.551.361	2.648.000	96.639

Dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden satın alınan düvelerde 174.000 TL, değer artışı ve sürüye katılan dönem içinde doğan düvelerde ise 77.361 TL değer azalışı olmuştur. Bu değer değişikliklerine ilişkin yevmiye kayıtları şöyledir:

.. / .. /

16	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 272.11 Süt Üretim Hayvanları 174.000 643 TARIMSAL FAALİYET. DEĞER ARTIŞI Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değer Artış Kaydı .. / .. /	174.000	174.000
17	653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞER AZALIŞI. 278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YAT. 278.20 Büyükbaş Hayvan. Yat. Gid. Yeri 77.361 Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değer Azalış Kaydı	77.361	77.361

Kapanış Kayıtları

.. / .. /

18	711 DİM ve MALZ. GİDER YANSITMA 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA 731 GENEL ÜRETİM GİDER YANSITMA 710 DİM ve MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı .. / .. /	518.650 118.413 819.945	518.650 118.413 819.945
19	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 653 TARIMSAL FAALİYET. DEĞER ARTIŞI. 659 DİĞER FAAL. ÇEŞİTLİ GİD. VE ZAR. Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı .. / .. /	2.801.369	2.699.008 77.361 25.000
20	600 YURTİÇİ SATIŞLAR 643 TARIMSAL FAALİYET. DEĞER ARTIŞI 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı	5.494.256 1.650.000	7.144.256

.. / .. /			
21	690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.342.887	
	691 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI		538.577,4
	YASAL VERGİ GİDERİ		
	691.00 Yasal Vergi Gideri 538.577,4		
	692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ		330.000
	VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ		
	692.01 Ertelenmiş Vergi 330.000		
	693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET		3.474.309,6
	KAR VEYA ZARARI		
	Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı		
.. / .. /			
22	691 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI YASAL	538.577,4	
	VERGİ GİDERİ		
	691.00 Yasal Vergi Gideri 538.577,4		
	692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR -	330.000	
	GİDER ETKİSİ		
	692.01 Ertelenmiş Vergi 330.000		
	693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET KAR VEYA	3.474.309,6	
	ZARARI		
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		538.577,4
	YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		
	489 ERTELENMİŞ VER. YÜKÜMLÜLÜĞÜ		330.000
	590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		3.474.309,6
	Dönem Net Kar Kaydı		

Büyük Defter Kayıtları

102 BANKALAR		150 İLK MAD. VE MALZ.		152 MAMULLER	
(8) 2.070.000		(2) 625.570	625.570 (3)	(13) 999.439	999.439(15)
(9) 3.424.256					
5.494.256		625.570	625.570	999.439	999.439
172 BÜYÜK. HAYVAN.		250 ARAZİLER		251 YER AL VE YER ÜS. DÜZ	
(4) 738.000		(1) 150.000		(1) 255.160	
738.000					
(12) 457.569	1.195.569 (14)				
1.195.569	1.195.569	150.000		255.160	
252 BİNALAR		253 TESİS MAKİNA VE CİH.		254 TAŞITLAR	
(1)2.246.600		(1) 787.500		(1) 237.000	
2.246.600		787.500		237.000	
255 DEMİRBAŞLAR		257 BİRİK. AMORTİSMAN.		272 BÜYÜKBAŞ HAYVAN	
(1) 340.000			407.510 (10)	(1) 2.200.000	25.000 (5)
				2.200.000	25.000
				(16) 174.000	
340.000			407.510	2.374.000	25.000

277 BİRİK. AMORTİSMAN		278 YAP. OLAN CAN. VAR. YAT		320 SATICILAR	
	435.000 (10)	(3) 106.920			625.570 (2)
		(4) 738.000			
		(6) 32.895			
		(7) 2.546			
		880.361			
		(10) 69.171	504.000 (14)		
		(11) 16.998	77.361 (17)		
	435.000	966.530	581.361		625.570
370 DÖN. K. D. Y.Y. KARŞ		385 GİDER TAHAK.		489 ERTELENMİŞ VER. YÜK.	
	538.577,4 (22)		151.308 (6)		330.000 (22)
			66.150 (7)		
	538.577,4		217.458		330.000
500 SERMAYE		590 DÖNEM NET KARI		600 SATIŞLAR	
	6.216.260 (1)		3.474.309,6(22)		2.070.000 (8)
					3.424.256 (9)
					5.494.256
				(20) 5.494.256	
	6.216.260		3.474.309,6	5.494.256	5.494.256
620 SAT. MAM. MAL.		643 TAR. FAAL. DEĞ. ARTIŞI		653 TAR. FAAL. DEĞ. AZ.	
(14) 1.699.569	2.699.008 (19)		1.476.000 (4)	(17) 77.361	77.361 (19)
(15) 999.439					
			1.476.000		
		(20) 1.650.000	174.000 (16)		
2.699.008	2.699.008	1.650.000	1.650.000	77.361	77.361

659 DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GİD.		690 SÜR. FAAL.DÖN. K/Z		691 SÜR. FAAL. DÖN. K. Y. VER	
(5) 25.000		(19) 2.801.369	7.144.256 (20)	(22) 538.577,4	538.577,4(21)
25.000		(21) 4.342.887			
	25.000 (19)				
25.000	25.000	7.144.256	7.144.256	538.577,4	538.577,4
692 SÜR. FAAL. ERT. VER. GİD		693 SÜR. FAAL. DÖN. NET K/Z		704 CANLI VARLIK ÜRETİM	
(22) 330.000	330.000 (21)	(22) 3.474.309,6	3.474.309,6 (21)	(12) 999.439	999.439 (13)
330.000	330.000	3.474.309,6	3.474.309,6	999.439	999.439
710 DİM VE MALZ.		711 DİM VE MALZ. YANS.		720 DİREKT İŞÇİLİK	
(3) 518.650		(18) 518.650	518.650 (12)	(6) 118.413	
518.650				118.413	
	518.650(18)				118.413 (18)
518.650	518.650	518.650	518.650	118.413	118.413
721 DİREKT İŞÇİLİK YANS		730 GEN. ÜRETİM GİD.		731 GEN. ÜRETİM GİD. YANS	
(18) 118.413	118.413 (12)	(7) 63.604		(18) 819.945	819.945 (12)
		63.604			
		(10) 773.339	78.182 (11)		
		(11) 61.184	819.945 (18)		
118.413	118.413	898.127	898.127	819.945	819.945

KESİN MİZAN

Hesap No	Hesaplar	Tutarlar		Kalanlar	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
102	BANKALAR	5.494.256		5.494.256	
150	İLK MADDE VE MALZEME	625.570	625.570		
152	MAMULLER	999.439	999.439		
172	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.195.569	1.195.569		
250	ARSA VE ARAZİLER	150.000		150.000	
251	YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZ.	255.160		255.160	
252	BİNALAR	2.246.600		2.246.600	
253	TESİS, MAKİNA ve CİHAZ.	787.500		787.500	
254	TAŞITLAR	237.000		237.000	
255	DEMİRBAŞLAR	340.000		340.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		407.510		407.510
272	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	2.374.000	25.000	2.349.000	
277	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		435.000		435.000
278	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIKLAR YATIRIMLARI	966.530	581.361	385.169	
320	SATICILAR		625.570		625.570
370	DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜK KARŞ.		538.577,4		538.577,4
385	GİDER TAHAKKUKLARI		217.458		217.458
489	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		330.000		330.000
500	SERMAYE		6.216.260		6.216.260
590	DÖNEM NET KARI		3.474.309,6		3.474.309,6
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	5.494.256	5.494.256		
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	2.699.008	2.699.008		
643	TAR. FAAL. DEĞ. ARTIŞI	1.650.000	1.650.000		
653	TAR. FAAL. DEĞ. AZALIŞI	77.361	77.361		
659	DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GİD.	25.000	25.000		
690	SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	7.144.256	7.144.256		
691	SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	538.577,4	538.577,4		

692	SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ	330.000	330.000		
693	SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	3.474.309,6	3.474.309,6		
704	CANLI VARLIK HİZMET ÜRETİM	999.439	999.439		
710	DHM ve MALZEME GİDER.	518.650	518.650		
711	DHM ve MALZ. GİDER. YANS.	518.650	518.650		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	118.413	118.413		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANS.	118.413	118.413		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	898.127	898.127		
731	GENEL ÜRETİM GİDER. YANS.	819.945	819.945		
TOPLAM		41.096.029	41.096.029	12.244.685	12.244.685

Tarım ve Hayvancılık Ltd. Şti'nin Tarihli Kapanış Bilançosu

AKTİF		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		III-KVYK	
A-NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR	5.494.256	A-Ticari Borçlar	625.570
1-Bankalar	5.494.256	1-Satıcılar	625.570
Dönen Varlıklar Toplamı	<u>5.494.256</u>	A-Dön. Karı Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	538.577,4
DURAN VARLIKLAR		1-Dön. Karı Ver. Ve Yas. Yüküm.	538.577,4 Karş.
A-MADDİ DURAN VARLIKLAR	3.608.750	B- Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları	217.458
1-Arazi ve Arsalar	150.000	1-Gider Tahak.	217.458
2-Yer Altı ve Yer. Düz.	255.160	KVYK Toplamı	<u>1.381.605,4</u>
3-Binalar	2.246.600	IV-UVYK	
4-Tesis, Makine ve Cihaz.	787.500	A-Ertelenmiş Vergi Yüküm.	330.000
5-Taşıtlar	237.000	1-Ertelenmiş Vergi Yüküm.	330.000
6-Demirbaşlar	340.000	UVYK Toplamı	<u>330.000</u>
7-Birik. Amortismanlar	(407.510)	ÖZKAYNAKLAR	
B-CANLI VARLIKLAR	2.299.169	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	6.216.260
1-Büyükbaş Hayvanlar	2.349.000	1-Sermaye	6.216.260
2-Birik. Amortismanlar	(435.000)	B-DÖNEM KAR/ZARAR	3.474.309,6
3-Yapılmakta Olan Canlı Varlıklar Yatırımları	385.169	1-Dönem Net Kar	3.474.309,6
Duran Varlıklar Toplamı	<u>5.907.919</u>	Özkaynak Toplamı	<u>9.690.569,6</u>
AKTİF TOPLAM	<u>11.402.175</u>	PASİF TOPLAM	<u>11.402.175</u>

.... Üretim İşletmesi'nin Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu

A-BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ	5.494.256
1-Yurtiçi Satışlar	5.494.256
B-ESAS FAALİYET GELİRLERİNDEN İNDİRİM	--
C-NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ	5.494.256
D-ESAS FAALİYET MALİYETLERİ	(2.699.008)
1-Satılan Mamul Maliyeti	(2.699.008)
BRÜT KARI VEYA ZARARI	2.795.248
E-FAALİYET GİDERLERİ	--
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.795.248
F-DİĞER FAALİYETDEN GELİR VE KARLAR	1.650.000
2-Canlı Varlıklarda Değer Artışı	1.650.000
G-DİĞER FAALİYETDEN GİDER VE ZARARLAR	(102.361)
1-Tar. Faal. Değ. Azalışı	(77.361)
1-Diğer Faal. Çeşitli Giderler	(25.000)
H-FİNANSMAN GELİRLERİ	--
I-FİNANSMAN GİDERLERİ	--
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.342.887
İ-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	(868.577,4)
1-Yasal Vergi Karşılığı	(538.577,4)
2-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(330.000)
(I)-SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	3.474.309,6
J-DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI	--
K-DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI	--
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	--
L-DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	--
(II)-DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KAR VEYA ZARAR	--
TOPLAM DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI(I+II)	3.474.309,6

Kapanış Kaydı

.. / .. /

23	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	407.510	
	277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	435.000	
	320 SATICILAR	625.570	
	370 DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	538.577,4	
	385 GİDER TAHAKKUKLARI	217.458	
	489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	330.000	
	500 SERMAYE	6.216.260	
	590 DÖNEM NET KARI	3.474.309,6	
	102 BANKALAR		5.494.256
	250 ARAZİ VE ARSALAR		150.000
	251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZEN.		255.160
	252 BİNALAR		2.246.600
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		787.500
	254 TAŞITLAR		237.000
	255 DEMİRBAŞLAR		340.000
	272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		2.349.000
	278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VAR. YAT.		385.169
	Kapanış Kaydı		

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarımsal faaliyetler, genel olarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretim faaliyetlerinden oluşan, toprağın bu üretim faaliyetinde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanıldığı tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Tarım işletmeleri ise, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan toprağın hem boyutsal hem de yasal statüsüne bakılmaksızın içerisinde doğa ve iklim koşullarını da barındıran, sermaye ve istihdam bileşenleriyle ekonomik değeri de olan işletmeleri ifade etmektedir. Her işletmede olduğu gibi tarım işletmelerinde de ortaya çıkan finansal nitelikteki işlemler muhasebe bilgi sistemi içerisinde kaydedilip, sınıflandırılması ve ilgili kişilere raporlanarak yorumlanması gerekmektedir. Ancak tarım işletmelerinin muhasebeleştirme işlemlerinin daha sağlıklı, daha anlaşılır ve daha güvenilir bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bu işletmelerdeki muhasebeleştirme işlemleri bir ihtisas muhasebesi olarak tarım muhasebesi şeklinde ifade edilmektedir.

Tarım sektörünün ülke ekonomileri içerisindeki GSMH payı ve istihdama sağladığı ciddi katkıyla önemli bir ekonomik aktör olmasına rağmen tarım muhasebesi ile ilgili uluslararası düzeyde en önemli düzenleme 2001 yılında UMSK tarafından yayınlanan “UMS 41 Tarım” standardıyla olmuştur. Bu standart yayınlanana kadar ulusal ve uluslararası düzeyde tarım muhasebesine yönelik çalışmalar da yeterli düzeyde olmamıştır. Yürürlüğe konulan bu standart ile tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardı getirilmiş ve tarımsal faaliyetlerin finansal sonuçları karşılaştırılabilir bir düzen içine getirilmiştir. Uluslararası düzeyde yapılan bu ciddi düzenlemeyle birlikte tarım muhasebesine yönelik çalışmalar da önem kazanmıştır. Çalışmamızda da bu bağlamda, uygulama konumuzu oluşturan tarım işletmesinin bir çiftlik işletmesi olması nedeniyle muhasebeleştirme işlemleri tarım muhasebesi kapsamında “çiftlik muhasebesi” kavramıyla açıklanmıştır. Çiftlik muhasebesi kavramı ikinci bölümde detaylı olarak ifade edilmiş olup kısaca bütün çiftlik kaynaklarının ve finansal sonuçları olan ticari işlemlerin sistematik bir biçimde ölçülmesi ve kaydedilmesi olarak ifade edilmektedir (Gietema, 2006). Tarım muhasebesi tarihi incelendiğinde “UMS 41 Tarım” standardı yayınlanıp yürürlüğe girinceye kadar ilk ve en önemli çalışmaların Avrupa’da özellikle İngiltere, Almanya ve İsviçre’de yapıldığı görülmektedir. Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeler tarafından daha sonra ortak bir tarım politikası oluşturmak amacıyla 1965 yılında bir çiftlik muhasebe veri ağı (ÇMVA) kurulmuştur. AB’de tarıma ayrılan bütçenin büyüklüğü nedeniyle finansal performansın ölçülmesi ve çiftliklerin durumu için karar destek sisteminin sağlanabilmesi ortak bir tarım politikasının sürdürülebilmesi adına önem arz etmektedir. Dolayısıyla ÇMVA sayesinde hem

makroekonomik verilerin hem de çiftlik düzeyinde ve standart verilerin elde edilmesi sağlanmıştır.

Ülkemizde de 2009 yılında yayınlanan bir yönetmeli ile Türkiye’deki tarım işletmelerine ait mali ve finansal nitelikli verilerin yanı sıra diğer çeşitli verileri de toplayan AB ile uyumlu altyapıya sahip bir ÇMVA sistemi kurulmuştur. Bu sistem, çiftçilerin kendi işletmeleriyle ilgili karşılaştırmalar yapabileceği, işletme performansını değerlendirebileceği, içinde bulunduğu bölgede ve/veya ülke içerisindeki diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapabileceği bir sistemdir. Çiftçilere sağlanan detaylı geri bildirim ve karşılaştırma raporu, işletmelerine ilişkin güçlü ve zayıf yönleri, zaman içerisinde meydana gelen olumlu veya olumsuz gelişmeyi göstererek çiftçilere işletmeleri ile ilgili kararlarda yardımcı olmaktadır (tarim.gov.tr, 2016).

Ülkemizde tarımsal faaliyetler halen büyük oranda emek yoğun ve geleneksel yöntemlerle gerçekleştiriliyor olsa da tarım sektörünün ve tarım işletmelerinin gelişimi ve dönüşümü göz ardı edilemeyecek boyuttadır. Bu kapsamda ülkemizde de tarım işletmelerinin modern hale getirilmesi noktasında sürekli birtakım teşvikler uygulanmakta ve yapısal anlamda da birtakım düzenleyici yasal değişiklikler yapılmaktadır. Bu değişikliklerden tarım muhasebesi kapsamında en önemli olanı ise 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 2006 yılında Resmî Gazetede yayınlanan “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” adındaki standart olmuştur. Çalışmamızın üçüncü bölümünde bu standartla ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir. Bu standart özellikle çalışma konumuzu oluşturan büyükbaş hayvancılık işletmelerinde;

İşletmelerin şeffaflığına ve güvenilirliğine önemli katkı sağlayacaktır. Bu sayede işletmelerde muhasebe hile ve manipölasyonlarının ortaya çıkmasını engellemiş olacaktır.

Standartın tüm işletmelerde uygulanması, büyükbaş canlı hayvanların defter değeri ile piyasa değeri arasındaki farklılığı ortadan kaldıracak finansal bilgi kullanıcıların güvenilir ve ihtiyaca uygun bir finansal raporlama taleplerini de karşılayacaktır. Bu kapsamda “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı ile Vergi Usul Kanunu’nun uyumlu hale getirilerek TDHP’de standarda uygun hesap planı taslağında yer alan hesapların uygulamaya konulması gerekmektedir.

Ayrıca genelde tarım sektörüne özelde ise hayvancılık sektörüne yönelik uygulanan politikaların ve teşviklerin daha detaylı yapılması, tarımsal faaliyetlerin modernleşmesi adına teknolojik gelişmelerden daha ciddi yararlanılması ve en önemlisi denetim

mekanizmasının daha etkin bir şekilde yapılması sektörün gelişmesi ve sürdürülebilir bir büyümenin sağlanması adına oldukça önemlidir.

Ülkemizde nüfusun sürekli artması, uygulanan bazı devlet politikaları ve ekonomik konjonktüre bağlı olarak ortaya çıkan dış ticaret teşvikleri göz önüne alındığında son yıllarda süt üretiminin sürekli arttığı ve tarım sektörü içerisinde büyükbaş hayvancılık kapsamındaki süt işletmeciliğinin sürekli geliştiği görülmektedir. Bu tespitler doğrultusunda çalışmamızın uygulama bölümü çiftlik işletmesi olarak bir süt işletmesi üzerinden yapılmıştır. Uygulamamız kapsamında yatırımcıların beklentileri ile sektörün özellikleri göz önünde bulundurularak optimal sabit varlık yatırımı, sürdürülebilir sürü ve yem yönetimi ile yatırımın geri dönüşümünü sağlayacak yatırım modelinin oluşturulmasına ilişkin bir örnek uygulama yapılmıştır.

Çalışmada, KOP Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı tarafından desteklenen projede piyasa koşulları göz önünde bulundurularak büyükbaş hayvan sayısına göre (76, 176 ve 276 adet) 3 farklı model oluşturulmuştur. Her bir model için sabit varlık yatırımları kalem kalem hesaplanmış ve 3 yatırım tipine göre:

- 76 büyükbaş hayvan yatırımı için 3.777.060 TL,
- 176 büyükbaş hayvan yatırımı için 6.216.260 TL,
- 276 büyükbaş hayvan yatırımı için 10.174.200 TL sabit varlık yatırımı gerektiği tespit edilmiştir.

Ayrıca işletme faaliyetleri kapsamında her bir modelin yem yönetimi hesaplanmıştır:

- 76 büyükbaş hayvan için 60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;
 $40.674 \text{ TL} / 60 \text{ gün} = 677,9 \text{ TL/gün}$
 $677,9 \text{ TL} / 76 \text{ düve} = 8,91 \text{ TL/gün/düve}$
- 176 büyükbaş hayvan için 60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;
 $8,91 \times 176 = 1.568,16 \text{ TL}$
 $1.568,16 \times 60 = 94.089,6 \text{ TL}$
- 276 büyükbaş hayvan için 60 Günlük hayvan başına günlük yem maliyeti;
 $8,91 \times 276 = 2.459,16 \text{ TL}$
 $2.459,16 \times 60 = 147.549,6 \text{ TL}$

Çalışmada oluşturulan 3 farklı model için sürü yönetimi yıllık projeksiyonlar halinde tek tek hesaplanmıştır. Bu kapsamda oluşturulan yıllık projeksiyonlara göre yem tüketim ve sürü satış gelirlerine ilişkin projeksiyonlar da yıllar itibarıyla ayrıca hesaplanmıştır.

İşletmenin işçilik maliyetleri için 3 farklı modele göre çalışan sayısı; 76 hayvan için 2 işçi, 176 hayvan için 3 işçi, 276 hayvan 4 işçi çalıştırılacağı şeklinde varsayılmıştır. Bu kapsamda;

- 76 büyükbaş hayvan yatırımı için yıllık işçilik maliyeti (2 işçi); 100.872 TL,
- 176 büyükbaş hayvan yatırımı için yıllık işçilik maliyeti (3 işçi); 151.308 TL,
- 276 büyükbaş hayvan yatırımı için yıllık işçilik maliyeti (4 işçi); 201.744 TL olarak hesaplanmıştır.

Süt üretim faaliyeti kapsamında her bir model için günlük ve yıllık süt satış miktarı ve tutarları hesaplanarak modellere ait yıllık gelir ve giderler tespit edilmiştir. Hesaplamalar yapılırken yem fiyatları, süt satış fiyatları ve sürü satış fiyatları sabit tutularak hesaplamalar yapılmıştır. Tüm bu hesaplamalar neticesinde 3 farklı model için yapılacak sabit varlık yatırımları ve diğer yatırım maliyetleri ile bu yatırım sonucunda elde edilecek gelirler yatırımcının, sektörün ve piyasanın özellikleri göz önünde bulundurularak yatırım yapma veya yapmama kararının verilmesi için yatırım projelerinin değerlendirilmesi yapılmıştır. Yatırım projelerinin değerlendirilmesinde kullanılan finansal tekniklerden yararlanarak [Net Bugünkü Değer (NBD) hesaplaması, Yıllık Eş Değer Hasıla (YEH), İç Karlılık Oranı, Geri Ödeme Süresi 1 (GÖS1) ve Geri Ödeme Süresi (GÖS2) hesaplamaları yaparak] hangi modelin yatırım yapılabilir olduğu değerlendirilmiştir. Yapılan hesaplamalara göre; 3 farklı modelden NBD ve YEH yöntemlerinde 276 büyükbaş modelinin tercih edilmesi ortaya çıkmasına rağmen iç karlılık oranının hesaplanmasında 176 büyükbaş modelinin değerinin daha yüksek çıktığı tespit edilmiştir. Ayrıca GÖS1 ve GÖS2 yöntemlerinde anaparanın daha kısa sürede geri alındığı hesaplandığı için 176 büyükbaş hayvan modelinin tercih edilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Bu hesaplamalara göre 76 büyükbaş hayvan modelinin rantabl ve sürdürülebilir bir model olmayacağı değerlendirilmektedir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde son olarak 176 büyükbaş hayvan modeli dikkate alınarak KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre muhasebe kayıtları yapılmıştır. Dönem içi ve dönem sonu yapılması gereken tüm hesaplamalar ve yevmiye kayıtları "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" standardına uygun olarak taslak hesap plan çerçevesinde tek tek kaydedilmiştir. Ayrıca standartlara uygun olarak hazırlanan finansal raporların sunumu da gerçekleştirilmiştir.

KAYNAKÇA

(2016, 06 25). <http://ec.europa.eu>: http://ec.europa.eu/agriculture/rca/annex003_en.cfm adresinden alındı

(2016, 09 22). [tarim.gov.tr](http://aydin.tarim.gov.tr): <http://aydin.tarim.gov.tr/Haber/189/ciftlik-muhasebe-veri-agi-buyuyor> adresinden alındı

27118 Sayılı Resmi Gazete. (2009, 01 22). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı.

29711 Sayılı Resmi Gazete. (2016, 05 13). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağına Sistemine Dahil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ*. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı.

31315 Sayılı Resmi Gazete. (2016). *Çiftlik Muhasebe Veri Ağına Sistemine Dahil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ*.

5488 Sayılı Tarım Kanunu. (2006, 04 18). *Tarım Kanunu*.

Abdioğlu, H., İşgüden Kılıç, B., & Güneş, S. (2014). Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri. *Yönetim ve Ekonomi*, 21(2), 141-161.

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., & Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(23), 364-397.

Ağca, A. (2003). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(8), 81-92.

Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*(48), 272-293.

Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Fakültesi Dergisi*(12), 263-277.

- Ahmadov, T. (2016). Finansal Raporlamadaki Uluslararası Farklılıklar Açısından Ülkelerin Sınıflandırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(CİEP Özel Sayısı), 118-127.
- Akbulut Özerhan, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu* (s. 1-31). Antalya: Ankara SMMM Odası.
- Akbulut, A. (2011). TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları. *Vergi Dünyası*(355), 20-25.
- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akça, N., & Gönen, S. (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 89-105.
- Akdoğan, N. (2006). UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre, Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakışı*(17), 1-18.
- Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm*(84), 29-70.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm*, 29-70.
- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(18), 1-34.
- Akgün, A. İ. (2012). TMS - 2 Stoklar Standardı Kapsamında Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 229-246.

Akın, H., & Kurşunel, F. (2010). TMS - 2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 13(1-2), 311-330.

Aksoylu, S. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 137-156.

Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (Tms-41)'E Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 65-79.

Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)' e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12(39), 65-78.

Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12(39), 65-78.

Aktaş, R. (2013). İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? *Mali Çözüm*(115), 133-168.

Akyüz, Y., Bulca, H., & Üç, M. (2008). The Activities of Turkish Accounting Standards Board (TASB) for Improving the Quality of the Financial Knowledge and General View on Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). *International Conference On Management And Economics* (s. 293-309). EPOKA University.

Alagöz, A. (2007). IFRS - 3: İşletme Birleşmeleri Standardı Çerçevesinde Ters İktisap Uygulamaları. *V. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, (s. 1-15). Celalabat. www.alialagoz.com.tr. adresinden alındı

Alagöz, A., & Antepli, A. (2013). Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(3), 107-124.

Alagöz, A., & Antepli, A. (2013). Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(3), 107-124.

Alper, D., & Poroy Arsoy, A. (2009). Sulandırmanın Hisse Başına Kazanç Hesaplamasına Etkileri. *Mali Çözüm*(94), 59-78.

- Alpugan, O. (1998). *İşletme Bilimine Giriş*. Trabzon: Per Yayınları.
- Antepli, A. (2014). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Argiles, J. M., & Slob, E. J. (2001). New opportunities for farm accounting. *The European Accounting Review*, 10(2), 361-383.
- Arpacı, A. Ö. (2007). Vergi Usul Kanun Uyarınca Reeskont Uygulaması. *Mali Çözüm*(80), 149-154.
- Aslan, Ü. (2011). Bankalarda “Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Kıymet” İşlemleri ve Etkin Faiz Yöntemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 95-120.
- Aslantaş Ateş, B. (2016). TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının İrdelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 148-165.
- Atasel, O. Y., & Gerekan, B. (2016). Telekomünikasyon Şirketlerinde Hasılat İşlemlerinin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi. *Mali Çözüm*(133), 39-55.
- Avcı, A., & Bolaman Avcı, Ö. (2016). Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 26(134), 75-90.
- Ayçiçek, F. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*. İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayçiçek, F. (2011). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* , 59-76.
- Aydın, S. (2016). TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(4), 1239-1249.
- Aygün, D., & Kaya, U. (2013). TMS - 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(2), 151-169.

- Ayres, D., Huang, X. (., & Myring, M. (2017). Fair Value Accounting and Analyst Forecast Accuracy. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 13. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.12.004
- Badem, A. C. (2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT ile Karşılaştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12(36), 61-81.
- Badem, A. C., & Özbek, C. Y. (2013). Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırılması ve Muhtemele Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2), 65-92.
- Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faali. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(3), 115-147.
- Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(3), 115-147.
- Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm*, 51-68.
- Bahadır, O. (2016). Normatif Muhasebe Teorileri Kapsamında Ölçüm. *Mali Çözüm*, 26(136), 35-48.
- Başer, U., & Bozoğlu, M. (2018). Tarımsal Değer Zincirinde Değer Yaratıcı Faaliyetlerin Belirlenmesi. *Türk Tarım-Gıda Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 6(8), 1002-1007.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(146), 42-57.
- Bayraç, H. N., & Yenilmez, F. (2005). Tarım Sektörünün Yapısal Analizi ve Avrupa Ortak Tarım Politikası,. *Demokrasi Platformu Dergisi*(3).
- BDDK. (2016, Şubat 24). *BDDK Web Sitesi*. <http://www.bddk.org.tr/> adresinden alındı
- Bekçi, İ., Tekşen, Ö., & Çil, R. (2013). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(1), 123-152.
- Bekçioğlu, S., & Köroğlu, Ç. (2008). UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*(86), 29-39.

- Bengü, H. (2009). Maddi Olmayan Duran Varlıklardan Marka Değerinin Ölçülmesi ve TMS 38'e Göre Muhasebeleştirilerek Mali Tablolara Yansıtılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(1), 63-77.
- Bilen, A., & Özkan, F. (2016). TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına Göre Kullanım Değerinin Hesaplanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(70), 1-13.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management - A Strategic Emphasis*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönetiminin, Safha Maliyete Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(32), 1-7.
- Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS - 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. *Analiz*, 7(16), 83-91.
- Bozdemir, E. (2010). İstihdama Yönelik Sgirta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), 93-166.
- Bozdemir, E. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler. *Mali Çözüm*, 26(133), 13-37.
- Brinza, D. E., & Bengescu, M. (2016). Accounting Based on the Historical Cost Versus Accounting Based on the Fair Value. *Agricultural Management*, 18(2), 145-150.
- Buyruk, A. N. (2013). Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi. *International Journal of Social Science*, 6(3), 77-90.
- Büker, S., Aşıkoğlu, R., & Güven, S. (2009). *Finansal Yönetim*. Ankara: Sözkesen Matbaacılık.
- Büyükbingöl, B. (1984). Türkiye'de Tavuk Eti Talebi ve Tavuk Eti Talep Projeksiyonları. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*.
- Büyükipekci, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105-113.
- Büyükipekçi, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105-113.

- Callao, S., Jarne, J. I., & Lainez, J. A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(16), 148-178.
- Camgöz, S. M. (2015). İşletmenin Çevresi ve İşletme Türleri. G. Yıldız, & H. B. Akın içinde, *İşletme Bilimine Giriş*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Campbell, R. L., Owens-Jackson, L. A., & Robinson, D. R. (2008). Fair Value Accounting - From Theory to Practice. *Strategic Finance*(July), 31-37.
- Can, H., & Güney, S. (2007). *Genel İşletme*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın.
- Cengiz, S., Zor, İ., & Dilsiz, M. Ş. (2014). TFRS - 3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşme İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları. *Mali Çözüm*(125), 31-55.
- Census of Agriculture. (2009). *United States Summary and State Data*.
- Ceran, Y., & Bezirci, M. (2011). Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(22), 507-535.
- Ceran, Y., & Ortakarpuz, M. (2014). İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 1-16.
- Ceran, Y., & Öz, M. (2014). TMS - 32, TMS - 39 ve TFRS - 7, TFRS - 9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(28), 227-259.
- Charitou, A., Karamanou, I., & Lambertides, N. (2015). Who Are the Losers of IFRS Adoption in Europe? An Empirical Examination of the Cash Flow Effect of Increased Disclosure. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(2), 150-180.
- Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test? *Review of Accounting Studies*, 18(3), 734-775.
- Chung, S. G., Lee, C., & Mitra, S. (2016). Fair Value Accounting and Reliability. *CPA Journal*, 86(7), 60-63.
- Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships Between National Economic Culture, Institutions, and Accounting: Implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting*(25), 511-528.

Curtis, J. W. (2009). *Mark to Market and Fair Value Accounting : An Examination*. New York: ova Science Publishers, Inc.

Çakmak, B. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer*. Sivas: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çallı, A. (2016). Türkiye'de Uygulanan Hayvancılık Destekleme Politikalarının Tokat İli Hayvancılık İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.

Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 11-19.

Çavuşoğlu, K., & Utku, B. D. (2016). Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(1), 88-111.

Çelik, M. (2016). Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemesinde Önem Arz eden Hususlar. *Mali Çözüm*(137), 243-256.

Çelik, O. (2010). Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. *XVIII. Türkiye Muhasebe Kongresi* (s. 41-48). Ankara: TÜRMOB.

Çeltek, E., & Bozdoğan, M. (2013). Turizm İşletmelerinde E-Ticaret: Yemeksepeti.com'da Satış Yapan Yiyecek-İçecek İşletmelerinin İncelenmesi. *Gaziantep University*, 12(3), 611-643.

Çetin, A., & Akarçay Öğüz, A. (2010). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 407-430.

Çetin, B. (2010). *Tarım Ekonomisi* (1 b.). Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.

Çına Bal, E., & Öztürk, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı TMS - 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm” Kapsamında Türev Ürünlerin Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Kullanımı: Forward Örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 123-140.

Çiftçi, Y. (1997). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çabaları. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 26(2), 169-189.

- Çiftçi, Y., & Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, (s. 1-21).
- Çiftçi, Y., & Sarioğlu, L. (2007). Nakit Akış Tablosu ile İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*(1-2), 181-200.
- Çonkar, K., Gökçe, N., & Tellioğlu, T. F. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 71-84.
- Dabbaloğlu, K. (2011). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Darıcı, B. (2008). Türk Tarım Politikasının Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikası Kriterlerine Uyumu ve Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinde Türk Tarımında Yaşanabilecek Sorunlar. *Yayınlanmış Doktora Tezi*.
- Daştan, A., & Abdioğlu, H. (2008). TFRS - 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(10), 72-103.
- Deloitte & Touche. (1991). *Farm Accounting Standardization Manual*.
- Demir, O. (2010). Daphan Ovası Sulama Tesislerinden Yararlanan Tarım İşletmelerinin Fiziki ve Sosyo Ekonomik Kaynaklı İşletme Sorunları ve Çözüm Olanaklarının Belirlenmesi. *Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 41(1), 19-27.
- Demir, Ş. (2015). *TMS - TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demir, V. (2008). Finansal Araçlar. İ. SMMMÖ içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 123-144). İstanbul: İstanbul SMMMÖ.
- Demir, V. (2008). TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları ile Karşılaştırılması. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu* (s. 65-89). Antalya: Ankara SMMMÖ.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(23), 65-79.
- Demirbaş, M., & Sansar, Y. (2015). Mali Tabloların Fasb 52, Ias 21 Ve Tms 21 Doğrultusunda Yabancı Para Cinsinden İfade Edilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*(28), 41-52.

- Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. *KMÜ İİBF Dergisi*(17), 42-68.
- Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. *KMÜ İİBF Dergisi*(17), 42-68.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(2), 113-124.
- Deran, A. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları. *Yayınlanmış Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deran, A., & Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 73-95.
- Deran, A., & Savaş, İ. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 24(124), 113-128.
- Deran, A., Savaş, İ., & Sürer, A. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda Sunulum Esasları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 34-68.
- Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(28), 21-48.
- Ding, Y., Hope, O.-K., JeanJean, T., & Stolovy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*(26), 1-38.
- Ding, Y., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2005). Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The International Journal of Accounting*(40), 325-350.
- Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Coordinating Production and Marketing with Dynamic Transfer Prices. *Production and Operations Management Society*, 23(3), 431-445.

Doğan, M., & Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(3), 117-138.

Duh, R.-R., Hsu, A. W.-h., & Alves, P. A. (2008). The impact of IAS 39 on the risk-relevance of earnings volatility: Evidence from foreign banks cross-listed in the USA. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*(8), 23-38.

Duman, F. C. (2007). *18 Nolu Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu*. Ankara: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Duman, H. (2016). Muhasebeye Giriş ; Kavramlar. H. Duman içinde, *Genel Muhasebe* (s. 3-7). Dizgi Ofset.

Duman, H., Bezirci, M., Yücenurşen, M., & Apak, İ. (2016). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre Günümüz Muhasebe Eğitiminden Beklentiler. *International Journal of Human Sciences*, 13(1), 364-374.

Durgut, M. (2015). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Marka Değerinin Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*(10), 243-262.

Durgut, M., & Kaya, U. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB'deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(2), 179-205.

Durmuş, A. F., Solak, B., & Güneş, R. (2011). KOBİ TFRS ve Vergi Usul Kanununda Değerleme İlkelerinin Karşılaştırılması ve Sonuçların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 175-202.

Dursun, A., & Yalnız, S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri - TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(1), 139-157.

Dündar, B. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi Dairesine Raporlanması*. Eskişehir: Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EFrag. (2016, Şubat 17). *EFrag Web Sitesi*. <http://www.efrag.org/> adresinden alındı

- Ege, F. (2016). VUK 267 Çerçevesinde Emsal Bedelle Değerleme. *Mali Çözüm*, 137, 271-279.
- Ege, F. (2016). VUK 267 Çerçevesinde Emsal Bedelle Değerleme. *Mali Çözüm*(137), 271-279.
- Elitaş, C., & Özdemir, S. (2012). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Getirdikleri ve Bir Bölümsel Raporlama Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(3), 37-63.
- Elmas, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılat Değerlemesi ve Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(307), 187-201.
- Erdem, Ü. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları 3: İşletme Birleşmeleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 47, 149-170.
- Erdoğan, F., & Bayramoğlu, Z. (2017). Tarım İşletmelerinde Finne-Kinney Yöntemi ile Risk Analizi. *TEAD*, 3(2), 19-28.
- Erdoğan, O. (2015). Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Politikaları ve Tarımda Emeklilik Sistemi. *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*.
- Eren, M. (2013). Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması. *Mali Çözüm*(119), 145-161.
- Erer, M., & Hazır, Ç. A. (2014). TFRS'ye göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi. *Mali Çözüm* , 15-28.
- Ertuğrul, A. N. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(3), 71-89.
- Ertuğrul, A. N. (2014). Geleneksel Muhasebeden Uluslararası Finansal Raporlamaya Geçişte İhtiyatlılık Kavramı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 215-227.
- Ertürk, S., Uçar, M., Günay, Y., & Bilginer, M. (2015). TMS 33 - Hisse Başına Kazanç. *KSÜ İİBF Dergisi*, 5(2), 207-224.
- Esen, Ö. M., & Perek, A. A. (2009). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının (TMS 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(3), 143-172.
- FASB. (2016, Şubat 16). *Facts About FASB*. FASB Web Sitesi: <http://www.fasb.org/> adresinden alındı
- Fındık, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 61-82.

- Fırat, F. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(315), 34-40.
- French, N. (2006). Value and Worth: Scenario Analysis. *Journal of Property Investment & Finance*, 24(2), 176-179.
- Garner, G., & Griffith, D. (1995). Developing a Chart of Accounts for the Farm or Ranch.
- Gaston, S. C., Garcia, C. F., Jarne, J. I., & Gadea, J. A. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*(26), 304-313.
- Gersil, A. (2014). Nakit ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS 7 Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma*, 37-42.
- Gietema, B. (2006). *Farm Accounting*. Agromisa Foundation.
- Gökçen, G., & Cebeci, Y. (2016). TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Finans Yazıları*(105), 115-132.
- Gökçen, G., Ataman, B., Cebeci, Y., & Cavlak, H. (2015). Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(44), 121-145.
- Gökdeniz, Ü. (1996). *Muhasebe Standartları*. İstanbul: Alfa Basın Yayın Dağıtım.
- Gökgöz, A. (2012). Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(Özel Sayı), 67-86.
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(2), 41-54.
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 95-108.
- Gökgöz, A. (2012). TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. *MÖDAV*, 151-173.
- Gökgöz, A. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 107-121.
- Gökgöz, A. (2013). İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(58), 1-20.

- Gökgöz, A. (2015). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi. *A.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(3), 459-477.
- Gökgöz, A., & Özdemir, H. (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 105-122.
- Gökgöz, H. (2018). Hayvancılık Sektöründe Risk Algısı ve Davranışları. *Afyonkocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Gönen, S. (2013). Finansal Tablo Kullanıcılarının Karar Almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden(Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5(3), 39-46.
- Gönen, S., & Akça, N. (2014). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-94.
- Graf, M., & Kimms, A. (2013). Transfer Price Optimization for Option-Based Airline Alliance Revenue Management. *International Journal of Production Economics*, 145(1), 281-293.
- Güçlü, F. (2010). UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 59(2), 263-305.
- Güler, B., Metiner, P. S., İz, S. G., & Gürel, A. (2018). Bitkilerde 3d Teknolojisi Uygulamalarına Genel Bakış: Fenomik, Robotik Sistemler İle Haritalandırma, Mimari Tasarımlar, Bitki Ve Hayvan Doku Kültürü Yaklaşımları. *Anadolu Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Dergisi C-Yaşam Bilimleri ve Biyoteknoloji*, 7(2), 239-255.
- Güngörmüş, A. H. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı Çerçevesinde Uygulanması. *Mali Çözüm*(94), 79-98.
- Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2010). TMS 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm*(102), 109-127.
- Gürbüz, M. (2005). *Türkiye İçin Tarım: Durum-Sorun ve Çözüm Arayışları*. İstanbul: Tema Vakfı Yayınları.

Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *MUFAD*(32), 1-12.

Gürler, A. Z. (2016). *Tarım Ekonomisi ve Politikası* (1 b.). Ankara: Nobel Yayıncılık.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi- Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl* (Cilt 4). İstanbul: Proje Danış A. Ş. Yayını.

Haake, C.-J., & Martini, J. T. (2013). Negotiating Transfer Prices. *Group Decision & Negotiation*(22), 657-680.

Haller, A. (2002). Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects. *European Accounting Review*, 11(1), 153-190.

Haller, A., & Walton, P. (2003). *International Accounting*. London: Thomson Learning.

Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Guan, L. (2009). *Cost Management - Accounting & Control*. Mason: South-Western Cengage Learning.

Hatipoğlu, & Gül, A. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(24), 185-216.

Hatunoğlu, Z., & Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 47-68.

Haverty, J. L. (2016). Are IFRS and U.S. GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(15), 48-71.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Education.

<http://articles.extension.org>. (2016, 09 21). *Establishing and Using a Farm Financial Record-Keeping System*. <http://articles.extension.org>:

<http://articles.extension.org/pages/11140/establishing-and-using-a-farm-financial-record-keeping-system> adresinden alındı

http://ec.europa.eu/agriculture/rica/collect_en.cfm?Version=17895#tfr. (2016, 09 20).

http://ec.europa.eu/agriculture/rica/concept_en.cfm. (2016, 09 20).

IASB. (2016, Ocak 30). *Process for IASB Member Appointments*. www.ifrs.org adresinden alındı

- IFAC. (2016, Şubat 17). *IFAC Web Sitesi*. <https://www.ifac.org> adresinden alındı
- IFRS Foundation. (2016, Şubat 16). *IFRS Foundation*. IFRS Web Sitesi: <http://www.ifrs.org/> adresinden alındı
- IFRS Interpretation Committee. (2016, Şubat 16). *IFRS Interpretation Committee*. <http://www.ifrs.org/> adresinden alındı
- IFRS. (2016, Şubat 18). *Who We are and What We Do*. http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf adresinden alındı
- İbiş, C. (2009). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 113-128). İstanbul: İSMMMO.
- İbiş, C., & Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm*(74), 25-43.
- İçöz, A. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(41), 1230-1235.
- İçöz, O. (2005). *Hizmet Pazarlaması*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- İnan, İ. H. (2016). *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği* (1 b.). İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- İnanç, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü. *Mali Çözüm*(106), 227-246.
- İşseveroğlu, G. (2014). TMS 39 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi: Borsa İstanbul 100 Endeksindeki Şirketlerin Uygulamaları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(21), 87-106.
- Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*(27), 480-494.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS From the Perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(15), 170-196.
- Kabataş, Y., & Pamukçu, A. (2010). TMS - 2 Stoklar Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 191-199.

- Kalmış, H., & Dereköy, F. (2010). TMS - 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(1), 123-145.
- Kanunu, T. T. (tarih yok). 6102.
- Kaplanoglu, E. (2014). Müşterek Faaliyet ve İş Ortaklığı Kavramlarının TMS-TFRS Kapsamında İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(3), 127-141.
- Kaplanoglu, E. (2014). Türk Hukuku'ndaki İş Ortaklığı Kavramının Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunsalı. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(2), 65-72.
- Karacan, A. R. (2009). *Tarımsal Pazarlama*. İzmir: Yaşar Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu Yayınları.
- Karacan, S., & Savcı, M. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları - 19 (TMS - 19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(22), 126-151.
- Karakaya, M. (2009). An Overview to Accounting Applications On Agricultural Activities In Turkey Within Historical Progress. *African Journal of Business Management*, 3(7), 294-304.
- Karasioğlu, F. (2001). İşletme Kaynaklarının Etkin Kullanılması Açısından Finansal Kiralama ve Muhasebe Uygulaması. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*(3).
- Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*(98), 117-141.
- Kargın, M., & Aktaş, R. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Ekim), 1-23.
- Kargın, S. (2013). TFRS 11 Kapsamında Müşterek Anlaşmaların Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(1), 305-321.
- Kaya, G. A. (2009). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Social Sciences*, 4(1), 59-71.
- Kaya, G. A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(39), 218-230.

- Kaya, G. A. (2015). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(1), 105-121.
- Kaya, İ. (2009). FASB - IASB Anlaşması ve Global Finans Muhasebe Standartlarına Doğru. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (s. 209-234). İstanbul: İSMMMMO.
- Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*(83), 67-80.
- Kaya, U., & Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 343-364.
- Kaygusuzoğlu, M. (2015). Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi. *MUFAD*(68), 173-191.
- KAYMAKÇI, U. (2005). Avrupa Birliği Üzerine Notlar. M. S. AKSOY, & U. ÖZGÖKER içinde, *Türk Dış Ticaretinin Gelişimi ve Gümrük Birliğinin Türkiye-AB Ticaretine Etkisi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 31-52.
- KGK. (2016, 30 1). *IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) Bilgi Notu*. www.kgk.gov.tr adresinden alındı
- KGK. (2016, Şubat 17). *KGK 2010 Faaliyet Raporu*. KGK Web Sitesi: http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf adresinden alındı
- KGK. (2016, Şubat 25). *KGK Tanıtım Broşürü*. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf adresinden alındı
- KGK. (2016, Şubat 26). *Basın Duyurusu*. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf adresinden alındı
- KGK. (2016, Şubat 26). *TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı*. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurul_Karar%C4%B1-degisikliklerislenmis.pdf adresinden alındı

- Kıllı, M. (2014). Tarım İşletmelerinde Tarımsal Faaliyet Standardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplaması: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Yayınlanmış Doktora Tezi*, Kahramanmaraş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kırlioğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127.
- Kırlioğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127.
- Kırlioğlu, H., & Öztaş, S. (2015). Türkiye’de Finansal Kiralama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(2), 1-21.
- Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 21-36.
- Kıymetli Şen, İ., & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3), 27-48.
- Kıymetli Şen, İ., & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 7(3), 27-48.
- Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., & Keskin, A. İ. (2013). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2013). *Intermediate Accounting*. Hoboken: John Wiley & Sons Inc.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Koç, E., Şenel, M. C., & Kaya, K. (2018). Dünyada ve Türkiye’de Sanayileşme I - Strateji ve Temel Sanayileşme Sorunları. *Mühendis ve Makina*, 59(690), 1-26.

- Korkmaz, T., Tekel, H., & Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 96-105.
- Köksal, A. G., & Beller, B. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi Mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 150-171.
- Köroğlu, Ç. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS - 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*(11), 133-145.
- Kumkale, İ. (2008). *Genel İşletme*. Tekirdağ: MuratHan.
- Küçük, E., & Doğan, A. (2009). Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*(33), 279-293.
- Lange, P. D., & Howieson, B. (2006). International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*(17), 1007-1032.
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*(13), 89-119.
- Lemarchand, Y. (2006). Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(29), 6-15.
- Lewis, H. (2012, 09 20). *Basic Accounting: Guidance for Beginning Farmers*. www.attra.ncat.org: www.attra.ncat.org adresinden alındı
- Magnan, M., Menini, A., & Parbonetti, A. (2015). Fair Value Accounting: Information or Confusion for Financial Markets? *Review of Accounting Studies*, 20(1), 559-591.
- Marra, A. (2016). The Pros and Cons of Fair Value Accounting in a Globalized Economy: A Never Ending Debate. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31(4), 582-591.
- Marşap, B., & Barışçı, A. (2014). TMS - 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(1), 1-16.
- Martini, J. T. (2015). The Optimal Focus of Transfer Prices: Pre-Tax Profitability Versus Tax Minimization. *Review of Accounting Studies*, 866-898.
- McLaney, E., & Atrill, P. (2010). *Accounting An Introduction*. Essex: Pearson Education.

- Memiş, M. Ü., & Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Memişoğlu, K. (2006). *Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Miller, C., & Jones, L. (2010). Agricultural Value Chain Finance: Tools and Lessons:. *UK. Food and Agriculture Organization of the United Nations and Practical Action Publication*.
- Miran, B. (2005). *Tarımsal Yapı ve Üretim*. Ankara: Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Yayınları.
- MİRZE, S. K. (2002). *Introduction To Business*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Mohiuddin, G. (2014). Edwards & Bell's Concept of Profit: An Empirical Analysis on the Basis of Historical Cost and Current Costing. *Journal of Finance and Accounting*, 2(3), 72-80.
- Muğan, Can, Ş., & Akman, N. H. (2005). *Principles of Financial Accounting*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Naito, S. (2006). The Edwards and Bell Theory as an Information Set Approach. *Japanese Association for International Accounting Studies*, 127-140.
- Oğuz, M. (2016). Tanımlanmış Fayda Planlarının 19 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi ve Ortaya Çıkardığı İktisadi Sonuçlar. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(45), 393-410.
- Okka, O. (2006). *Finansal Yönetime Giriş*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Okudan, F. (2009). TMS 39'a Göre Hisse Senedi Endeks Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: VOB Uygulaması. *Mali Çözüm*(95), 57-80.
- Okutmuş, E., & Kural, U. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(29), 252-2581.
- Okutmuş, E., Uyar, S., & Gövce, M. (2015). Sağlık Truziminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16(2), 63-82.
- Onat, O. K. (2015). Özel Alışveriş Sitelerinde TMS/TFRS Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(2), 283-307.

- Orhan, M. S., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 321-334.
- Orhaner, E., Biçer, E. B., & İlman, E. (2016). TMS - 2 'ye Göre Sağlık İşletmelerinde Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği). *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(7), 87-108.
- Ömürbek, V., & Öztürk, M. S. (2013). Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(3), 1-14.
- Örten, R., & Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. *MUFAD*(36), 34-50.
- Örten, R., & Karapınar, A. (2013). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları - Uygulama ve Yorumlar* (8. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbek, C. Y. (2009). TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(4), 147-182.
- Özdemir, F. S., & Varıcı, İ. (2015). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(29), 159-189.
- Özdemir, G., & Singin, E. (2016). Sığırlarda Barınak, Nakil ve İnsan-Hayvan Etkileşimi gibi Bazı Faktörlerin Hayvan Refahı Üzerine Etkileri. *Erciyes Üniversitesi Veteriner Fakültesi Dergisi*, 13(3), 215-222.
- Özdemir, S. (2014). Nakit Akış Tablosunun Hazırlanmasında Yöntem Tartışmaları ve TMS 7 Standardına Uygun Brüt(Dolaysız) Yönteme Göre Örnek Bir Uygulama. *Mali Çözüm*, 57-76.

- Özdemir, S. (2015). Bankalardaki Bölümsel Raporlama Uygulamalarının TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Uygulama Önerisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Temmuz), 23-36.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS/TFRS*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, A. (2001). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Özkan, A. (2009). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 97-112.
- Özkan, L. (2008). Küreselleşmenin Tarım Ürünleri Dış Ticareti Üzerine Etkileri: Türkiye Örneği. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Özkan, M., & Terzi, S. (2009). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi. *Mali Çözüm*(92), 23-50.
- Özkan, M., & Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri. *Mali Çözüm*(100), 21-44.
- Özkan, S. (2007). TMS - 18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre "İşlemin Ayırıştırılması". *Mali Çözüm*(82), 63-82.
- Öztürk, V., & Çına Bal, E. (2008). TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı Kapsamında Araştırma ve Geliştirme Harcamaları ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(2), 165-182.
- Öztürk, V., Bal, H., & Bal, E. Ç. (2007). Finansal Kiralama ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Kullanılma Düzeyi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(2), 67-86.
- Özulcan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş

Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*(1-2), 157-182.

Özulucan, A., & Özdemir, F. S. (2010). Akıllı Kartlar ile Yapılan Mal ve Hizmet Satışlarının TMS - 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Öneri*, 9(33), 59-69.

Özyürek, H. (2012). TMS - 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(1), 131-141.

Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS - 10) ve Finansal Tablolara Etkileri. *Mali Çözüm*(91), 67-79.

Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2011). Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 11(34), 65-78.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(7), 119-139.

PARLAKKAYA, R. (2005). Elektronik Ticaret ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2), 168-175.

Parlakkaya, R. (2009). Müşteri Sadakat Programları ve Muhasebe Uygulamaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*(1-2), 455-468.

Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS - 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 269-291.

Parlakkaya, R., & Çetin, H. (2010). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi? *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 75-85.

Parlakkaya, R., & Tunçez, H. A. (2011). TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması. *Muhasebe Bilm Dünyası Dergisi*, 13(4), 143-174.

Parlakkaya, R., & Tunçez, H. A. (2011). TMS 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 143-174.

- Peasnell, K., & Whittington, G. (2010). The Contribution of Philip W. Bell to Accounting Thought. *Accounting Horizons*, 24(3), 509-518.
- Pekdemir, R. (2011). TMS - TFRS Diye Diye. *Mali Çözüm*, 117-127.
- Poroy Arsoy, A. (2016). Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25-40.
- Poroy Arsoy, A. (2016). New Control Model Under IFRS 10. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(1), 1-13.
- Rençber, B. A. (2012). Yatırım Projelerinde Kaynak Dağıtım Analizi. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 89-101.
- Revsine, L. (1981). The Theory and Measurement Of Business Income: A Review Article. *The Accounting Review*, 56(2), 342-354.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. London: Thomson Learning.
- Saban, M., & Genç, M. (2006). Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi. *Mali Çözüm*(76), 33-48.
- Saban, M., & Güğərçin, G. (2009). Deniz Taşımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Denizcilik Fakültesi Dergisi*, 1(1), 1-16.
- SAC. (2016, Şubat 16). *SAC Members*. <http://www.ifrs.org/> adresinden alındı
- Sağır, M. K. (2013). *Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar*. İstanbul: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sahut, J.-M., Boulerne, S., & Teulon, F. (2011). Do IFRS Provide Better Information About Intangibles in Europe? *Review of Accounting and Finance*, 10(3), 267-290.
- Samur, M. (2012). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Tekirdağ SMMM Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Sarıay, M. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 110-124.

Sarvan, F. (2002). Forming a Business Unit. S. K. MİRZE içinde, *Introduction to Business* (s. 71). İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Sarvan, F. (2002). Forming a Business Unit. S. K. MİRZE içinde, *Introduction to Business* (s. 71). İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Saudagaran, S. M., & Diga, J. G. (1998). Accounting Harmonization in ASEAN: Benefits, Models and Policy Issues. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(1), 21-45.

Savcı, M. (2009). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Aktif Yayınevi.

Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review*, 14(1), 101-126.

Selvi, Y. (2008). TMS 2 Stoklar. İSMMMO içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 89-110). İstanbul: İSMMMO.

Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., & Karşı, C. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer. *e-Journal of New World Sciences Academy*, 6(1), 48-76.

Singh, J. (2015). Fair Value Accounting: A Practitioner's Perspective. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 14(2), 53-65.

Sipahi, B., & Öğüz Akarçay, A. (2010). TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(45), 253-262.

Smith, S. R., & Smith, K. R. (2014). The Journey From Historical Cost Accounting to Fair Value Accounting: The Case of Acquisition Costs. *Journal of Business & Accounting*, 7(1), 3-10.

Soderstrom, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702.

SPK. (2016, Şubat 22). “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (Seri : XI, No: 29).

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf&submenuheader=null> adresinden alındı

SPK. (2016, Şubat 22). *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri : XI, No:25)* . <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178> adresinden alındı

Sumer, H., & Erer, M. (2009). Bilanço Tarihinden Sonraki Olyaların Raporlanması. *MÖDAV*, 1-18.

Sumer, H., & Erer, M. (2010). Yazılımların (TMS 38'e Göre) Değerlemesi. *Mali Çözüm*(98), 25-40.

Sunder, S. (2006). Tekdüzen Finansal Raporlama Standartlarının Yukarıdan Aşağıya Uygulanmak İstenmesi Niçin Tekrar Düşünülmeli? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(31), 6-10.

Sümer Göğüş, E. H. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 13-30.

Şamiloğlu, F. (2015). Temel İşletmecilik Kavram ve Tanımları. İ. Süer içinde, *Genel İşletmecilik Bilgileri* (s. 65). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık .

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı- 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm*, 133-159.

Şenel, S. A. (2009). TMS - 18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Social Sciences*, 4(4), 389-405.

Şener, S. (2003). 1923-1963 Dönemi Türkiye’de Tarım Politikaları ve Tarımsal Üretim. *Yayınlanmış Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şengür, E. D. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracı Açısından Asgari Kira Ödemelerinin Hesaplanması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 263-279.

Şensoy, N., & Perek, A. A. (2010). KOBİLER İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 47-73.

Şimşek, M. Ş. (2010). *İşletme Bilimlerine Giriş*. Konya : Eğitim Kitabevi.

Şimşek, M., & Çelik, A. (2015). *Meslek Yüksekokulları için Genel İşletme* (12 b.). Konya: Eğitim Yayınevi.

Talas, M. (2009). Türk Tarımının Küreselleşmesi Ve Ortaya Çıkardığı Toplumsal Problemler. *Journal of World of Turks*, 107-11.

Tardiff, T. J. (2015). Prices Based on Current Cost or Historical Cost: How Different Are They? *Journal of Regulatory Economics*, 47(2), 201-217.

Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(60), 25-37.

Taştan, H., Azaltun, M., & Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS - 41 Tarımsal Faaliyet Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2), 117-130.

Taştan, H., Azaltun, M., & Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS - 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 117-130.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 297-317.

Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 29(2), 431-453.

Tekşen, Ö., & Büyükarıkan, U. (2015). TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(13), 462-480.

Tellioğlu, T. F., Gökçe, N., & Demir, F. (2013). TMS 23 - Borçlanma Maliyetlerinin "Yat Üreten Bir İşletme" Açısından İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3), 319-342.

Tengilimoğlu, D., Atilla, E. A., & Bektaş, M. (2009). *İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

TMSK. (2016, Şubat 25). *TMSK 2007 Faaliyet Raporu*. http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf adresinden alındı

Tokay, S. H., & Deran, A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I. *Yaklaşım Dergisi*, 16-19.

- Tokay, S. H., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*(90), 15-48.
- Topcu, N. (2013). Duran Varlıkların TMS (16,38,40) ve TFRS (5)'na göre Değerlemesi ve Türk Vergi Kanunu Açısından Analizi. *11. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, (s. 349-353). Calalabat.
- Topçu, S. (2015). IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım. *Mali Çözüm*, 25(129), 37-57.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(26), 207-230.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(8), 148-165.
- Tuğay, O. (2014). Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Değer Düşüklüğünün İptali ve Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin TMS16/TMS 36 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(1), 31-52.
- Tuğay, O., & Top, T. (2014). TMS 38' Göre Marka Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(40), 221-228.
- Tuncer, D., Ayhan, D. Y., & Varoğlu, D. (2017). *Genel İşletmecilik Bilgileri*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Tunçez, A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmış Doktora Tezi.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14(1-2), 311-328.
- Tunçez, H. A. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Tarımsal Faaliyet Kapsamında Devlet Teşvikleri ve Muhasebe İşlemleri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 14(1-2), 349-362.

Tuzcu, A. (2015). İşletmelerin Sınıflandırılması. İ. Süer içinde, *Genel İşletmecilik Bilgileri* (s. 32-71). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Tuzcu, A. (2015). İşletmelerin Sınıflandırılması. İ. Süer içinde, *Genel İşletmecilik Bilgileri* (s. 66). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. LTD ŞTİ.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(Ocak), 105-120.

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar*. www.kgk.gov.tr: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi 2015 Seti: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 3 İşletme Birleşmeleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 8 Faaliyet Bölümleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TFRS 9 Finansal Araçlar (2011 Versiyonu)*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 12 Gelir Vergileri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 17 Kiralama İşlemleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 18 Hasılat*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 2 Stoklar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 33 Hisse Başına Kazanç*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 7 Nakit Akış Tabloları*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). *TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar*. T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

Tweedie, D., & Seidenstein, T. R. (2005). Setting a Global Standard: The Case for Accounting Convergence. *Northwestern Journal of International Law & Business*, 25(3), 589-608.

Uluslan, H. (2007). Finansal Raporlama Açısından Değerleme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-544.

Uluslan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 129-154.

Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 415-433.

Usl, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(12), 123-139.

Usl, H., & Özer Keçe, F. (2016). TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 49-60.

Usul, H., & Top, T. (2010). TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(31), 65-76.

Uyar, B. (2009). "TMS 2 Stoklar" Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(Nisan), 131-144.

Uzun, E. (2012). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*. Niğde: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Van Greuning, H., Scott, D., & Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards - A Practical Guide*. Washington: The World Bank.

Vehmanen, P. (2013). Measurement of Assets and the Classical Measurement Theory. *LTA*(2), 130-161.

Vellam, I. (2004). Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice? *Accounting in Europe*, 1(1), 143-167.

Wang, S., Zhe, Z., Kang, Y., Wang, H., & Chen, X. (2008). An ontology for causal relationships between news and financial instruments. *Expert Systems with Applications*(35), 569-580.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2014). *Accounting Principles*. Hoboken: John Wiley & Sons Inc.

Wolki, H. I., Dodd, J. L., & Rozycki, J. J. (2012). *Accounting Theory - Conceptual Issues in an Political and Economic Enviroment*. London: Sage Publications.

[www.fao.org](http://www.fao.org/docrep/w7365e/w7365e05.htm#2.2.1%20farm%20types). (2016, 09 22). [www.fao.org: http://www.fao.org/docrep/w7365e/w7365e05.htm#2.2.1%20farm%20types](http://www.fao.org/docrep/w7365e/w7365e05.htm#2.2.1%20farm%20types) adresinden alındı

www.tdk.gov.tr. (2015, Kasım 4). Türk Dil KURumu. adresinden alındı

www.tdk.gov.tr. (2016, 09 20). www.tdk.gov.tr. www.tdk.gov.tr. adresinden alındı

Yaklaşım Dergisi. (2017, Şubat 17). *Yaklaşım Dergisi Ocak 2013 Sayısı Eki*. Yaklaşım Dergisi Web Sitesi: http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/201301.htm adresinden alındı

- Yalkın, Y. K. (1995). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(1), 259-270.
- Yanık, Z. (1996). Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması. *Yayınlanmış Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yardımcıoğlu, M., & Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *KSÜ İİBF Dergisi*, 43-56.
- Yardımcıoğlu, M., Coşkun, S., Coşkun, S., & Kocamaz, H. (2014). Maden İşletmelerinde Maden Varlıklarının Edinimi, Hazırlık, Geliştirme ve Arama Giderlerinin TFRS'ye Göre Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ İİBF Dergisi*, 4(2), 71-84.
- Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., & Özer, V. (2008). Araştırma - Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS - 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*(85), 43-58.
- Yazan, Ö. (2010). *Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. Trabzon: KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü - Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yazan, Ö., & Kaya, U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(1), 27-42.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(2), 409-434.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm*, 21-42.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2013). Ticari Mal Alımlarında Vade Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 89-104.

- Yereli, A., Kayalı, N., & Yeğınboy, Y. (2012). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre, Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlölüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolar Üzerine Etkisi. *Dayanışma*, 16-25.
- Yetgin, M. (2016). TFRS - 3 İşletme Birleşmeleri Standardının Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Hükümleri İle Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*(1), 119-137.
- Yıldırım, S., & Karanlık, S. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(3), 107-122.
- Yıldız, B., & Köse, T. (2015). *Soru ve Cevaplarla TMS - TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yıldız, F., Topal, Y., & Küçükkahraman, B. (2012). Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin "TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı Işığında İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(1), 295-312.
- Yılmaz, B. B. (2012). Marka Değerinin Bilançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi. *Maliye Finans Yazıları*(97), 9-37.
- Yılmaz, E. (2013). Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 279-289.
- Yılmaz, E. (2014). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(22), 232-248.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 57-71.
- Yılmaz, E. (2015). Hisse Bazlı Ödemelerin TFRS-2 Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 5-20.
- Yılmaz, F. (2008). TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri. İSMMMO içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 69-80). İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Yılmaz, H. (1998). Globalleşmenin Getirdiği Uluslararası Muhasebe Sorunları ve Uluslararası Muhasebede Yeni Dönem. *Yönetim ve Ekonomi*(4), 453-467.
- Yılmaz, R., & Calayoğlu, İ. (2015). Accounting For Purchased Software Based on Turkish Accounting Standarts. *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2(2), 181-195.

Yolaç, S. (2022). *İşletme*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Yücenurşen, M., Peker, A. A., Apak, İ., & Polat, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 1-8.

Yücenurşen, M., Peker, A. A., Apak, İ., & Polat, Y. (2014). TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 1-8.

Yükçü, S. (2009). *Finansal Muhasebe*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Yükçü, S., & Gönen, S. (2012). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Örnekleri. *Mali Çözüm*, 17-36.

Yükçü, S., & İçerli, M. Y. (2007). TMS - 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm*(82), 21-33.

Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(40), 1-14.

Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013). TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar. *Mali Çözüm*(Ocak-Şubat), 15-29.

Zeytinoğlu, E., & Gönen, S. (2015). Devlet Teşviklerinin ve Yardımlarının TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Yönelik Değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(45), 175-189.

Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EVET
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

Bu tezin tarafımdan “Tez yazım kuralları” okunarak dikkatlice hazırlanmış olduğunu ve doğabilecek her türlü olumsuzluktan sorumlu olacağımı kabul ederim.

Öğrencinin imzası