

**T.C.**  
**AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞLETME MUHASEBE VE FİNANSMAN ANABİLİM DALI**  
**2019-YL-111**

**TMS-41 NOLU MUHASEBE STANDARDI VE TEKDÜZEN**  
**MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BÜYÜKBAŞ**  
**HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN İNCELENMESİ:**  
**KUYUCAK'TA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME**  
**ÖRNEĞİ**

**HAZIRLAYAN**  
**Zekayi ŞAKAR**

**TEZ DANIŞMANI**  
**Dr. Öğretim Üyesi Bilge DOĞANLI**

**AYDIN-2019**

**T.C.**  
**AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**  
**AYDIN**

İşletme Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı Öğrencisi Zekayi ŞAKAR Tarafından Hazırlanan “TMS 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin İncelenmesi: Kuyucak'ta Faaliyet Gösteren Bir İşletme Örneği” başlıklı tez, 30/07/2019 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	<b>Ünvanı, Adı Soyadı</b>	<b>Kurumu</b>	<b>İmzası</b>
<b>Başkan</b>	Prof. Dr. Osman BAYRI	SDÜ	
<b>Üye</b>	Dr. Öğretim Üyesi Bilge DOĞANLI	AADÜ	
<b>Üye</b>	Dr. Öğretim Üyesi Bülent YILDIZ	AADÜ	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun ..... tarih .....sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdür V.

**T.C.**  
**AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**  
**AYDIN**

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

...../...../2019

Zekayi ŞAKAR

## ÖZET

# TMS-41 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMELERİNİN İNCELENMESİ: KUYUCAK'TA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

Zekayi ŞAKAR

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Bilge DOĞANLI

2019, XIII + 124 sayfa

Son yıllarda tarımsal alanda yaşanan gelişmeler ve tarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin modern bir yapıya bürünmesi mevcut muhasebe sistemi olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin yetersiz kalmasına zemin hazırlamıştır. Durum böyle olunca Türkiye'de, Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu Tarımsal Faaliyet Standardı 31.12.2005 tarihinde daha sonraki dönemleri de kapsayacak şekilde uygulanmaya başlamıştır.

Bu çalışma üç bölümden oluşup birinci bölümünde, tarım tarihi, tarımsal faaliyetlerin içeriği ve kapsamı, dünyada ve ülkemizdeki durumu, bitkisel üretim ve hayvansal üretim hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, TDMS sistemi genel olarak incelenmiş, canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirme süreci değerlendirilmiştir. Bu anlamda Türkiye Muhasebe Standardı 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) detaylı olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, 400 ineklik büyükbaş hayvan işletmesi göz önünde bulundurularak, işletmedeki buzağı üretimi, yem üretimi ve süt üretimi gibi işletmeye dair faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Ayrıca iki muhasebe sistemi arasındaki fark ve benzerlikler ortaya koyulmuştur.

**ANAHTAR SÖZCÜKLER:** TMS-41, UMS 41, Tarımsal Faaliyetler, Büyükbaş Hayvancılık, Gerçeğe Uygun Değer.

## **ABSTRACT**

### **INVESTIGATION OF BIG LIVESTOCK COMPANIES IN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD, NUMBERED TMS-41, AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM: A BUSINESS EXAMPLE IN KUYUCAK**

Zekayi ŞAKAR

Master Thesis, Department of Business Accounting and Finance

Thesis Advisor: Faculty Member Bilge DOĞANLI

2019, XIII + 124 pages

In recent years, the developments in the agricultural field and the modernization of the enterprises operating in the field of agriculture have led to the inadequacy of the Uniform Accounting System, the current accounting system. For this reason on 31.12.2005 in Turkey, Turkey Accounting Standards No. 41 Agricultural Activity Standard began to be implemented in a way that includes the later periods.

This study consists of three parts. In the first part, information is given about agricultural history, content and scope of agricultural activities, its status in the world and in our country, plant production and animal production.

In the second part, TDMS system is examined in general; measurement and accounting process of living assets is evaluated. In this sense, Turkey Accounting Standard No.41 Agricultural Activities Standard (TMS 41) were examined in detail.

In the third part, taking into account a bovine farm with 400 cattles, accounting records of some activities related to the farm such as calf production, feed production and milk production are given. In addition, the differences and similarities between the two accounting systems have been revealed.

**KEYWORDS:** TMS-41, UMS 41, Agricultural Activities, Cattle Farming, Fair Value.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı incelenmiş ve tarımsal faaliyete dair konulara kapsamlı olarak yer verilmiştir. Bu anlamda canlı varlıklar içerisinde yer alan büyükbaş hayvanlar ve muhasebe süreçleri TMS41 ve TDMS açısından ele alınmıştır.

Tez çalışmamın başlangıcından itibaren her aşamasında yanımda olan, tavsiyeleriyle yönlendiren, desteğini esirgemeyen ve bana fazlasıyla sabır gösteren danışmanım ve çok değerli hocam Dr. Öğretim Üyesi Bilge Doğanlı'ya sonsuz şükranlarımı sunarım.

Tez çalışmam ve eğitim hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin değerli hocalarına ve çalışma boyunca desteklerini sunan değerli işverenlerime ve iyi dilekleriyle her zaman desteğini hissettiğim can dostlarıma teşekkürlerimi sunuyorum.

Zekayi ŞAKAR

# İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT .....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	xi
TABLolar DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xiii
GİRİŞ.....	1
<b>1. BÖLÜM</b> .....	4
1. TARIMSAL FAALİYETLER.....	4
1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Kapsamı .....	4
1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri.....	7
1.2.1. Doğal Olaylara Karşı Yüksek Duyarlılık .....	7
1.2.2. Dönemsel ve Biyolojik Doğası.....	7
1.3. Dünya’da Tarımsal Faaliyetlerin Tarihi ve Muhasebe Geçmişi.....	9
1.4. Anadolu’da Tarımsal Faaliyet ve Muhasebe Tarihi .....	12
1.4.1. Anadolu Uygarlıklarında Tarım .....	12
1.4.2. Selçuklularda Tarım.....	13
1.4.3. Osmanlı’da Tarım ve Muhasebe.....	14
1.4.3.1. Tanzimat (1839) öncesinde muhasebe .....	15
1.4.3.2. Tanzimat (1839) sonrasında muhasebe .....	16
1.4.4. Türkiye’de Tarım ve Muhasebe.....	17
1.4.4.1. Cumhuriyet’in ilk döneminde muhasebe mesleği.....	19
1.4.4.2. 1950 sonrası muhasebe mesleği .....	21
1.5. Çeşitlilik Açısından Tarımsal Faaliyet .....	22

1.5.1. Bitkisel Üretim.....	23
1.5.1.1. Tarla ürünleri.....	26
1.5.1.2. Bahçe ürünleri .....	30
1.5.2. Hayvansal Üretim .....	34
1.5.2.1. Et ve süt üretimi .....	37
1.5.3. Su Ürünleri Üretimi .....	40
1.5.4. Orman Ürünleri Üretimi .....	41
<b>2. BÖLÜM.....</b>	<b>42</b>
<b>2. CANLI VARLIKLARIN TDMS VE TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRME VE DEĞERLEME SÜRECİ .....</b>	<b>42</b>
2.1. TMS 41 Standardının Tarihçesi.....	42
2.2. TMS 41 Kavramsal Çerçeve ve Standartta Yer Alan Terimler .....	45
2.2.1. Genel Tanımlar ve Kavramlar .....	46
2.2.2. Özel Tanımlar ve Kavramlar .....	48
2.3. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı .....	51
2.4. TMS 41 Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	56
2.4.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınması (Aktife Alınması)...	56
2.4.2. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti .....	59
2.4.2.1. Aktif bir piyasanın mevcut olmadığı durumda gerçeğe uygun değer tespiti.....	65
2.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi .....	66
2.4.4. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesine Yarayan Ölçüm Yöntemleri .....	70
2.4.4.1. Piyasa fiyatı yöntemi.....	70
2.4.4.2. Benzer varlıkların piyasa fiyatı .....	70
2.4.4.3. Sektör emsal fiyatları .....	70
2.4.4.4. Net nakit akışları yöntemi .....	70
2.4.4.5. Maliyet değeri yöntemi .....	70
2.4.5. Kar ve Zararın Raporlanması.....	71

2.4.6. Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) Kapsamında Sınıflandırılması .....	73
2.4.7. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi .....	74
2.4.7.1. Amortisman yaklaşımları .....	76
2.4.7.2. Amortisman yöntemleri.....	76
2.4.8. Devlet Teşvikleri .....	77
2.4.9. Ertelenmiş Vergi.....	81
2.5. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi.....	82
2.5.1. Canlı varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	93
2.5.2. Canlı Varlıkların Aktife Alınması .....	94
2.5.3. Büyük ve Küçükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme .....	95
2.5.4. Amortisman İşlemleri .....	96
<b>3. BÖLÜM</b> .....	<b>98</b>
<b>3. CANLI VARLIKLARIN TDMS VE TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRME VE DEĞERLEME SÜRECİ: ÖRNEK OLAY</b> .....	<b>98</b>
3.1. Çalışmanın Amacı.....	98
3.2. Çalışmanın Yöntemi .....	98
3.3. İşletme Hakkında Bilgiler.....	98
3.4. Yem Üretim İşlemleri ve Kayıtlar (TDMS-TMS).....	100
3.5. Dönem Sonu Muhasebe ve Değerleme İşlemleri (TDMS-TMS) .....	105
3.6. Canlı Varlıklarda Süt Üretimi (TDMS – TMS).....	107
3.7. Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri (TDMS-TMS) .....	110
<b>4. TARTIŞMA VE SONUÇ</b> .....	<b>114</b>
<b>5. KAYNAKLAR</b> .....	<b>118</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>124</b>

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Bir Canlı Varlığın Yaşamsal Döngü İçerisindeki TMS ile İlişkisi .....	56
Şekil 2.2. Canlı Varlık ve Tarımsal ürünün Muhasebeleştirilmesinde Karar Alma Süreci... 58	
Şekil 2.3. Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değeri Belirleme Metodu.....	64
Şekil 2.4. Gerçeğe Uygun Değer'in Tespit Hiyerarşisi.....	69



## TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Planlı Dönmelerde GSMH Büyüme.....	18
Tablo 1.2. Tarımsal Faaliyet Alanları.....	24
Tablo 1.3. Bazı Seçilmiş Ürünlerde Alan ve Üretim Miktarı.....	25
Tablo 1.4. TÜİK Verilerine Göre Tarımsal Veriler .....	26
Tablo 1.5. 2016 Yılında Türkiye’de Tahıllar Bazında Üretim ve Verim .....	27
Tablo 1.6. TÜİK Verileri Işığında Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler Ekilen Alan ve Üretim Değerleri.....	29
Tablo 1.7. Bahçe Ürünleri Üretimi.....	30
Tablo 1.8. 2015-2016 Yılı Sebze Bitkileri Üretim Miktarı .....	30
Tablo 1.9. 2014-2015 Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri Kişi Başı Tüketim ve Yeterlilik Derecesi .....	31
Tablo 1.10. Niteliklerine Göre Örtü Altı Tarım Alanları (Dekar).....	34
Tablo 1.11. 2001 – 2016 Büyükbaş, Küçükbaş ve Diğer Hayvan Sayısı.....	37
Tablo 1.12. Mevsim ve Takvim Etkisinden Arındırılmış Süt ve Süt Ürünleri Üretim Miktarı (Ton) .....	39
Tablo 1.13. Coğrafi Bölgelerdeki Ormanların Genel Orman Alanlarına Oranı .....	41
Tablo 2.1. Canlı Varlık ve Hasat Sonrası Ürünleri .....	55
Tablo 2.2. Hayvancılık Desteklemeleri .....	79
Tablo 3.1. İşletme Bölüm ve Toplam Alan .....	98
Tablo 3.2. Miktar Maliyet Çizelgesi.....	99
Tablo 3.3. Yem Üretimi Aşamasında Katlanılan Direkt İşçilik ve Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri .....	100
Tablo 3.4. Yem Üretimine Esnasında Katlanılan Genel Üretim Giderleri.....	101
Tablo 3.5. Ürün, Birim Maliyet ve Gerçeğe Ait Değer .....	104
Tablo 3.6. Dönem Sonu Stokta Kalan Direkt İlk Madde ve Malzemeler .....	106
Tablo 3.7. Canlı Varlıkların Sayısı.....	107
Tablo 3.8. Gerçeğe Uygun Değer İle Değerleme Sonucu Oluşan Değerleme Farkları.....	110
Tablo 3.9. Dönem Sonu Değerleme İşlemleri .....	113

## KISALTMALAR DİZİNİ

A.Ş.	: Anonim Şirket
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ÇMVA	: Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
DİM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
EUROSTAT	: Avrupa Birliği Gıda ve Tarım Örgütü İstatistik Bölümü
EÜGY	: Esas Üretim Gider Yerleri
FAOSTAT	: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü İstatistik Bölümü
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GÜM	: Genel Üretim Maliyetleri
Ha	: Hektar
M.Ö.	: Milattan Önce
md.	: Madde
NBD	: Net Bugünkü Değer
s.	: Sayfa
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSUGT	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TZDK	: Türkiye Zirai Donatım Kurumu
USDA	: Amerika Birleşik Devletleri Tarım Dairesi
VUK	: Vergi Usül Kanunu
YÜGY	: Yardımcı Üretim Gider Yerleri

## GİRİŞ

Tarımsal Faaliyetler, ilk insanın yaradılışıyla beraber başlamış ve zaman içerisinde avcılık, toplayıcılık ve toprak işleme gibi çeşitli merhalelerden geçerek gelişmeye devam edip günümüze kadar gelmiştir. Dünya tarihi boyunca tarım sektörü, üretimin birinci basamağı olmuştur. Ülkemizde de bu sektöre ait GSMH içerisindeki pay cumhuriyetin ilanına kadar ki süre içerisinde artış göstermiştir. Zamanla sanayi ve hizmet sektöründe yaşanan gelişmeler, köydeki insanların şehirde yaşamayı tercih etmeleri, tarım arazilerinin miras paylaşımları gibi sebeplerle aşırı küçülmesi vb. diğer birçok sebep sonucu tarım sektörü, diğer sektörler karşısında etkinliğini yitirmeye başlamıştır (Ünlü, 2016: 01).

Türkiye'nin jeopolitik konumu, iklim yapısının iyi oluşu ve tarihsel süreç göz önüne alındığında tarım sektörünün ne denli önemli olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye, yeterli tarımsal faaliyet icra edebilecek bir ülke olarak, dünya standartlarında çalışma yapmakta ve bu çizgi doğrultusunda gelişim göstermektedir. Tarım sektörü, gelişmekte olan ülkelerin ekonomisine büyük oranda katkı sağlamasından dolayı tercih sebebi iken, gelişmiş ülkeler açısından da fitri ihtiyaç olması sebebiyle büyük bir öneme sahiptir. Tarım sektörü içerisinde birçok faaliyeti barındırması sebebiyle doğrudan ve dolaylı olarak ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadır.

Zamanla işletmeler yapmış oldukları tarımsal faaliyetleri muhasebeleştirmek istemişler bu alanda ulusal ve uluslararası çalışmalar yapmışlardır. Bu bağlamda 1994 yılında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ihtiyacını karşılamak ve bir standart çerçevesinde bu faaliyetleri yapabilmek için bir komite kurulmuştur. Kurulan bu komite ilk çalışmalarını 1996 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna sunmuşlardır. Bu taslak üzerinde komite tarafından üç yıl daha çalışılmış ve 1999 da, "E-65 Agriculture Exposure Draft" adıyla yayınlanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, çeşitli kurum ve kuruluşlardan gelen önerileri ve yöneltile eleştirileri değerlendirmiş bu bağlamda bir takım düzenlemeler yaparak UMSK, 2001 senesinde "Uluslararası Muhasebe Standardı 41" Tarım (IAS-41 Agriculture)" standardını yayınlamış olup yürürlüğe giriş tarihi 1 Ocak 2003 olmuştur (Tunçez, 2011: xiv).

Türkiye de, dünyada yaşanan bu gelişmelerden uzak kalmamış, çeşitli kamusal birimler özel kurum ve kuruluşlar öncülüğünde muhasebe standartları ile alakalı olarak kayda değer çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 07.03.2002 tarihinde Türkiye Muhasebe

Standartları Kurulu (TMSK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 madde çerçevesinde faaliyete başlamış olup mali ve idari özerkliğe sahiptir. "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" standardı ise 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayınlanıp 31.12.2005 yılından sonraki hesap (faaliyet) dönemlerini içine almıştır. Yayınlanan bu Tarımsal Faaliyet Standardının muhasebe işlemlerinde KOBİ'lere yol göstermesi için 01.11.2010 tarihinde KOBİ TFRS yayınlanmış olup 34. Bölümünde tarımsal faaliyetler ile ilgili gerekli düzenlemelere yer verilmiştir.

Tarımsal faaliyetlerin kapsama alanı çok geniş olmakla beraber tarımsal üretimi, bitkisel, hayvansal, orman ürünleri ve su ürünleri üretimi olarak sayılabilir. Hayvansal üretimin insanlık tarihi kadar eski ve vazgeçilmez olmasının yanında, diğer tüketimlere oranla da oldukça da önemli bir konumdadır. Gerçekleştirilen bu faaliyetlerin muhasebeleştirilme aşamaları incelendiğinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin yetersiz kaldığı görülmektedir. Özellikle ilk kayıt evresi ve bu kayıt sonrasında canlı varlıklarda görülen değersel anlamdaki değişiklikleri izlenmesinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin yetersiz kaldığı bariz olarak görülmektedir. Gerçekleştirilen bu çalışma ile, tarımsal faaliyet, tarımsal faaliyete konu olan tarımsal ürünler ve TMS 41 nolu standardın işleyişi, uygulanabilirliği hakkında genel bilgiler verilip, değerlendirmeler yapılmıştır. Özellikle, hayvansal üretim yapan bir süt üretim işletmesinin kuruluşundan, faaliyet yılının sonuna kadar yapması gereken kayıtların Türk Muhasebe Standartlarına göre nasıl olması gerektiği anlatılmıştır. Ayrıca bu kayıtlar Tekdüzen Muhasebe Sisteminde de gösterilerek iki sistem arasındaki farklar ortaya konulup üstün ve eksik olan tarafları uygulanabilirlik ve neticeye ulaşma açısından avantajlılık durumları yorumlanmıştır.

Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde, tarım tarihi, tarımsal faaliyetlerin içeriği ve kapsamı, dünyada ve ülkemizdeki durumu, bitkisel üretim ve hayvansal üretim hakkında kapsamlı bilgiler verilmiştir. Özellikle süt üretimi hakkında geniş malumat verilerek, süt üretim işletmesinde yapılacak olan uygulamaya ışık tutması amaçlanmıştır.

İkinci bölümde, TDMS sistemi genel olarak incelenmiş, canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirme süreci değerlendirilmiştir. Bununla beraber TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, TDMS ve TMS'ye uygun olarak 400 ineklik bir süt işletmesinin muhasebeleştirme süreci aşama aşama değerlendirilmiş ve ortaya çıkan neticeler yorumlanmıştır. Böylelikle iki sistem arası fark ortaya koyulmaya çalışılmıştır.



# 1. BÖLÜM

## 1. TARIMSAL FAALİYETLER VE TARİHİ

### 1.1. Tarımsal Faaliyetlerin Tanımı ve Kapsamı

Tarım, bitki ve hayvanlardan elde edilen ürünlerin üretilmesi, ürün kalitesi ve verimliliklerinin artırılması, kendine özgü şartlarda muhafaza edilmesi, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması ve zirai faaliyet anlamında kullanılmaktadır (T.D.K., 2017). Tarım, faaliyet alanı itibariyle bitkisel üretimi, bununla beraber ormancılık, hayvancılık ve su ürünlerini de içerisinde barındıran bir faaliyet alanıdır (Ünlü, 2016: 3). Bazıları ise tarımı sadece ekip biçme faaliyeti olarak sınırlandırmıştır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere tarım sadece ürün üretmek değil, üretim için gerekli tüm aşamalar, bu ürünün taşınması, depolanması, pazarlanması tüketimi ve geriye dönüşümü gibi birçok alanı kaplayan tüm faaliyetlerin toplamıdır denilebilir.

Tarım, tarımsal faaliyet içerisinde doğanın insanların kullanımına sunduğu kaynakların kullanılması suretiyle, ham madde, mamul, yarı mamul ve ürün döngüsünün de devam ettirebilme sürecidir (Ünlü, 2016: 3). Bu süreç içerisinde tarımsal faaliyet için iki tariften bahsetmek mümkündür. Bazı yazarlar tarımsal faaliyeti bitki üretimi ve buna bağlı bitkisel faaliyetlerle sınırlandırmışlar, hayvansal faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamı dışında bırakmışlardır ki, bu tarif tarımsal faaliyetin dar anlam ifade eden bir tarifidir. Buna karşın bazı yazarlarda insanların ihtiyacını karşılayan hayvansal, bitkisel ve bunlara taalluk eden tüm faaliyetleri içine alan bir tarif yapmışlardır ki, bu tarımsal faaliyetin geniş anlamli tarifidir (Arıcı, 2003). Tarımsal faaliyetlerden bahsederken, bu sürecin devam ettirilmesinde özellikle ülkemizde çok büyük öneme sahip olan çiftçilik kavramını da irdelemek yerinde bir davranış olacaktır. Çünkü tarımsal faaliyetin icrasında çiftçilik mesleğinin önemi çok büyük olup insanlık tarihinin en eski ve değerini, önemini hiç kaybetmeden günümüze kadar ulaşan tek mesleğidir. “Çiftçi bir tarımsal faaliyeti kendi adına ve hesabına kendisine ve/veya başkasına ait arazide yürüten kimsedir” şeklinde tanımlanmaktadır. (Arıcı, 2003: 4). Çiftçilikte en önemli faktörlerden birisi ekim ve işleme türleridir. Bu türler ile ilgili gerçekleştirilen sınıflandırma şöyledir: (Green, Cornell, Scharlemann, & Balmford, 2005).

- ✓ Döngüsel sürece göre sınıflandırma,
- ✓ Döngüsel yoğunluğa göre sınıflandırma,

- ✓ Su kaynağına göre sınıflandırma,
- ✓ Hayvan etkinliklerine göre sınıflandırma,
- ✓ Ekim için kullanılan aletlerle göre sınıflandırma,
- ✓ Ticarileştirme derecesine göre sınıflandırma,

Ormancılık ve balıkçılık faaliyetleri de tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bu konuda birtakım ayrı görüşler de bulunmaktadır. Örneğin bir orman işletmesinde çalışan bir işçi, yaptığı iş boş zamanlarını kıymetlendiriyorsa tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Balıkçılıkta da buna yakın bir durum söz konusudur. Balıkçılık açık denizler ve nehirlerde yapılıyorsa tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmezken, balıkçılık bir işletmeye bağlı gölet ve havuzlarda yapılıyorsa bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2010: 6).

İnsanoğlunun mevcudiyetinden bu güne kadar tarımsal faaliyetler çeşitli evrelerden geçerek günümüzdeki modern haline kavuşmuştur. Dolayısıyla insanoğlunun toprak ve hayvanları değerlendirme serüveni birçok aşamalardan geçmiştir ki bunların bazıları; balıkçılık, avcılık, toplayıcılık, ilkel ziraatçılık, geçimlik (karın tokluğu) tarım, modern tarım ve uzmanlaşmış tarım olarak sayılabilir (Doğan, Arslan, & Berkman, 2015: 31). Sırayla şöyle açıklanabilir:

*Toplayıcılık*; ilk dönemlerde insanoğlu, fitratı icabı içgüdüsel olarak hayatını devam ettirebilmek için yiyecek ve içeceklerini doğadan toplamayı tercih etmiştir. Bu yaşam tarzı; yeni bir ürün üretmeyi değil, doğada var olan yiyecek ve içecekleri toplamayı ve bu duruma uygun bir örgütlenmeyi gerektirmiştir. Bu örgütlenmenin temelini, yiyecek ve içeceklerin bol olduğu yeri keşfedip oraya doğru göçmek ve orayı sömürüp tekrar başka bir yer arama işlemleri olmuştur (Sosyolojisi.com, 2017).

*Avcılık ve Balıkçılık*; bu dönem uygarlık tarihi içerisinde, Paleolitik dönem olarak meşhur olmuş ve bu isimle ifade edilmiştir. (Doğan vd., 2015: 31). Bu Paleolitik kavram J.Lubbock tarafından, 1865 tarihinde Eski Taş Çağ'ını anlatabilmek ve bu çağın ifade edebilmeyi kolaylaştırmak için ortaya konulmuştur (Yalçınkaya, 2009). Yine aynı kaynakta Paleolitik Çağın, günümüzden takribi 2,5 milyon sene önce, insanın büyük bir kıta olan Afrika'da ilk tarımsal aleti icadıyla başlamış olduğunu, yine Yakındoğu'da içerisinde bulunduğumuz andan yaklaşık 20 bin, Avrupa kıtasında ise günümüzden 10 bin yıl kadar

önce sona ermiş olduğunu ifade etmektedir. Bu dönemde insanlar göç yolları üzerinde bulunan doğal sığınak olarak mağaraları, eğer yoksa çevresel şartlarına göre hazırladıkları ilkel çadırları kullanmışlardır. Bu süreç içerisinde insanoğlu yiyecek ve içeceğini, giyimini ve geçimini avcılık yaparak saptamıştır. Bu süreç insanların hayvanları daha iyi tanımlarını sağlayıp evcilleştirme sürecine giden yolu hızlandırmıştır (Doğan vd., 2015: 31).

*İlkel Ziraat;* bu dönemde insanoğlu hayatını idame ettirebilmek için ilkel olarak tarımsal ürünler yetiştirmeye başlamıştır. İlerleyen zamanlarda tarımsal faaliyet metotlarını geliştirmiş taş ve sopalardan yeni aletler icat ederek tarımsal ilerlemeye katkı sağlamışlardır. Neolitik dönem boyunca bu süreç devam etmiştir. Bu dönemde kurak iklime elverişli olan arpa ve buğday yaygın olarak yetiştirilmiş ve koyun, keçi ve sığır gibi hayvanların evcilleştirilip yaygınlaşmasıyla insanların hayat standartları değişmiştir. Yine bu dönemin belirgin özellikleri arasında doğaya ve hayvanlara doğrudan müdahale etme, besin için yeni bitkiler keşfetme ve üretme gibi özellikleri sayabiliriz (Wikipedia, 2017). Özellikle tarım yapmanın öğrenilmesi insanların yaşam tarzlarını değiştirmiş avcılık yapan bir toplumdaki çıkıp, besin maddelerini depolayabilen, ihtiyaç anında nasıl kullanması gerektiğini bilen yeni toplumların oluşmasını sağlamıştır.

*Geçimlik Tarım;* adından da anlaşılacağı üzere insanların geçimlerini sağlayacak şekilde meşgul oldukları tarımdır ki, bu aşamada insanlar tohum ve kökleri kullanarak yeni bitkiler yetiştirmeyi başarıp, bunların bir kısmını tüketmiş bir kısmını da depolamışlardır (Doğan vd., 2015; 31).

*Uzmanlaşmış Tarım;* bitkisel ürünlerin yetiştirilmesinde bir takım yenilikler yaşanmış ve bunun sonucunda daha farklı tarımsal ürünler ortaya çıkmıştır.

*Modern Tarım;* zamanımızda gelişen teknolojik faaliyetler, biyolojik gelişmeler, modern tarım aletleri ve ziraat mühendisliği gibi birçok unsur tarımsal faaliyetlerin geçmiş dönemlere göre daha iyi yapılmasını sağlamaktadır. Tohum ıslahı, sulama, gübreleme ve tarımsal aletler gibi yeni yöntemlerin kullanılması tarımsal faaliyetlerin üretimini arttırmakla kalmamış, aynı zamanda tarımsal faaliyetlerin birer ekonomik unsur olmasını sağlamıştır.

Gerçekleştirilen bir çalışmada tarımsal faaliyetler üçe ayrılmaktadır (Özkan, 2001: 5).

*Bitkisel Üretim Faaliyetleri veya Bitki Yetiştiriciliği:* Bu sahada bitkisel tohum hammadde olarak kullanılıp organik olmayan ham maddeden organik ürün statüsünde maddeler elde edilmektedir.

*Hayvansal Ürünler Üretimi ve Hayvan Yetiştiriciliği Faaliyeti:* Bu sahada hayvansal tohum, hayvansal girdiler kullanılarak ve bu alanda bitkisel ürünler üretiminden de yararlanılarak hayvanlardan elde edilen mamul (hayvansal ürün) elde edilmektedir.

*Faaliyet Olarak Tarımsal Teknoloji:* Bu sahada işletme bünyesinde üretilip mamul hale getirilen bitki ve hayvan bazlı ürünlerin tüketilebilir duruma getirilmesi ve daha değerli ürünlere dönüştürülebilmesi için gerekli faaliyetler yapılmaktadır.

## **1.2. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri**

Tarımsal faaliyetler, kendi alanı dışındaki endüstri ürünlerine oranla coğrafi ve sosyal çevreden daha fazla etkilenmektedirler. Bu sebeple tarımsal faaliyetlerin karşı karşıya kaldığı sorunlar diğer endüstri ürünlerinden daha fazladır. Bu nedenle, tarımsal faaliyetleri diğer ekonomik faaliyetlerden farklı kılan pek çok özellik vardır. Bu özellikleri genel olarak iki ana başlık altında toplamak mümkündür (Çevik, 2015: 10).

- Doğal olaylara karşı yüksek duyarlılık
- Dönemsel ve biyolojik doğası

### **1.2.1. Doğal Olaylara Karşı Yüksek Duyarlılık**

Tarımsal faaliyetleri etkileyen birçok faktör insanoğlunun kontrolü dışında gelişir. Örneğin; yağmurun yağma zamanı, don olayı, rüzgâr, sel, yabani hayvan ve haşerelerin istilası gibi birçok etmenden dolayı tarımsal faaliyetleri kontrol etmek çok güçtür. Aynı zamanda endüstriyel ürünlerde olduğu gibi istediğin zaman istediğin şekilde ürün elde etme imkânı da sunmamaktadır. Bu sebeple tarımsal faaliyetler doğal olaylara karşı yüksek duyarlılık sahibidir (Çevik, 2015: 10).

### **1.2.2. Dönemsel ve Biyolojik Doğası**

Tarımsal faaliyetlerdeki üretim süreci biyolojik bir döngüye sahip olup, normal şartlarda dışarıdan müdahale imkânı bulunmamaktadır. Doğal yollarla üretimi

hızlandırmakta mümkün değildir. Dolayısıyla üretim aşamasında birçok süreç insanoğlunun kontrolü ve isteği dışında gelişmektedir.

Tarımsal faaliyetlerde belli bir düzene göre dönemsellik söz konusudur. Çünkü birçok ürünün yetiştirilme mevsiminde farklılık söz konusudur. Bazı ürünler yılın bazı dönemlerinde yetiştirilirken bazı dönemlerinde hiç yetişmemektedir. Bu sebeple yılın bazı dönemlerinde yoğun bir emek, maliyet ve faaliyet gerekirken, belli dönemlerde ise neredeyse hiçbir faaliyet yapılamamaktadır (Çevik, 2015: 11).

Tarımsal faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gökgöz, 2010: 8).

- Zirai faaliyet sonucu elde edilmiş olup organik özelliğe sahiptir.
- Tarımsal faaliyet kendi başına bir meslek olmayıp, değişen piyasa koşullarına hızlı adapte olamayan bir hayat tarzı ve aile işidir.
- İnsanlar iklim şartları, toprak türü ve coğrafi özelliklerine göre üretim türünü belirleyebilirler.
- Zirai faaliyetlerle elde edilen bir ürün hususi iklimi dışındaki bir iklim ve topraklarda yetiştirilirse o ürünün nitelik ve niceliği farklılık arz eder.
- Tarımsal faaliyetlerde işler, mevsimsel gereksinimlere göre düzenlenme ihtiyacı hisseder. Aynı zamanda işgücüne olan ihtiyaç ta böyledir. Örneğin zirai işlerde iş gücü ihtiyacı yazın en yüksek seviyede iken, kışın durum tam tersidir.
- Tarımsal faaliyetlerin tüm safhasında makine kullanımı mümkün değildir.
- Genellikle tarımsal faaliyetlerde amaç sadece kar elde etmek olmayıp, bununla beraber kendi ihtiyacını da karşılama durumu söz konusudur.
- Faaliyet alanı tarım ve tarımsal ürünler olan işletmelerde, sabit sermayenin, aktif sermayenin yekûnu içerisinde ki almış olduğu birimsel yüzdellik değeri, döner sermayeden göreceli olarak daha fazladır.
- Tarımsal faaliyetler, doğal olaylara karşı yüksek duyarlılığı, dönemsel ve biyolojik doğası gereği daimi olarak risk ve belirsizlik durumu içerisinde dir.

### 1.3. Dünya’da Tarımsal Faaliyetlerin Tarihi ve Muhasebe Geçmişi

1930’lu yıllarda gerçekleştirilen araştırmalar sonucunda, tarımsal faaliyetlerinin başlama tarihinin, tahminen 10000 yıl önce yaşanmış olan Buz Devri akabinde görülen kuraklığı bitirmek için Cilalı Taş Devri’nde başladığı düşünölmektedir (Ceylan, 2015: 9).

M.Ö. 7000’li yıllarda Hindistan’da, takribi olarak 20 asır sonra da diğer Asya yerleşim yerlerinde tarımın diğer örneklerine rastlanmıştır. Yine bu dönemlerde Nil Nehri ve yakın civarında de kesif olarak tarımsal faaliyetlere rastlanmıştır. Anadolu’da ise tarımın ilk örneklerine, M.Ö. 13500 yılından kalma olduğu tahmin edilen Abu Hurerya adlı yerleşim biriminde bulunan, tarımsal aletler vasıtasıyla ulaşılmıştır (Ceylan, 2015: 10). M.Ö. 9000-8500 yıllarında buğday, çavdar, kuzu, keçi ve az sayıda büyükbaş hayvanın evcilleştirildiği, bu evcilleştirme işleminin Doğu Akdeniz kıyıları, Türkiye’nin güneyi ve yukarı Mezopotamya civarlarında olduğu bilinmektedir (Ceylan, 2015: 11).

Tarımın Yeni Dünyaya, Eski Dünyadan mı geçtiği tam olarak bilinmemekle beraber Avrupa, Asya ve Afrika kıtalarının dışında kalan bölgelerde tarım, Meksika’da Yakın Doğudan birkaç bin yıl sonra görölmüş olup ilk evcilleştirilen bitkiler mısır, balkabağı, acı biber ve avokado olmuştur (Ceylan, 2015: 11). Gerçekleştirilen bu tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi özellikle günümüzde kullanılmakta olan Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi’nin geçmişi, yaklaşık olarak günümüzden 500 yıl öncesine dayanmaktadır. Aynı zamanda bu sistemi teferruatlı ve sistemli olarak ele alan ilk kaynak 1494 yılında İtalyan Luca Pacioli’nin yazdığı bir kitaptır. Bu eser bir ilk çalışma olarak kabul edilmektedir. Ancak, İlhanlılar zamanında Abdullah Bin Muhammed Bin Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 senesinde Farişi olarak yazılan “Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat” ismiyle müstear el yazması eserde günümüzde kabul görmektedir ve hâlihazırda uygulanmakta olan çift taraflı kayıt usulleri ve esasları bu eserde görölmektedir (Killi & Hatunoğlu, 2016: 3). Ayrıca bu eserde, çift taraflı kayıtlamanın asıl kuralları ve temel esaslarına yer verilmiştir. Devlet muhasebe işlemlerinde bir sistem olarak kullanılan “Merdiven Yöntemi”ni temel alan bu eserde, ana hesap olan defteri kebir hesabı merdivenin ilk basamağı ve bu basamaktaki ilk kayıt hesabıdır. Bu ilk kayıt hesabı bütçenin gelir ve giderlerini gösteren hesaplardır. Çünkü bütçe muhasebesi işlemlerine göre ana hesap kalemi olan defteri kebir hesaplarından birisi bütçe geliri, diğeri de bütçe gideri hesabıdır.” (Örten, Kurt, & Torun, 2011: 38). Kitapta, hayvansal alanda yapılan işlemlerin muhasebesi Hayvansal (Baş) Muhasebesi, tarımsal alanda yapılan işlemlerin muhasebesi Tarım Muhasebesi, devlet

hazinesiyle yaptırılan köprü yol gibi inşaat faaliyetlerinin muhasebesi İnşaat Muhasebesi, üretilen ürünlerin depo muhasebesi Ambar Muhasebesi, para basım muhasebesi Darphane Muhasebesi, para muhafazası Hazine Muhasebesi olmak üzere ihtisas muhasebeleri altı ana başlık altında işlenmiştir (Örten vd., 2011: 43).

Her ne kadar muhasebe tarihi Luca Pacioli den itibaren ele alınıyor olsa da, tarihi geçmişi M.Ö. 3000 yılına kadar dayanmaktadır. Yani muhasebe tarihi insanlık tarihi kadar eskidir. Muhasebe tarihi ile alakalı çalışmalar 1960'lı yıllarda başlamış, en fazla araştırma 2000 li yıllarda yapılmıştır (Selimoğlu, Aslan, & Güvemli, 2009: 220). Ayrıca tarihi sürece bakıldığında en fazla araştırma ve tarımsal maliyet hesabıyla alakalı yapılan çalışma 18. Yüzyılın ortaları ve 19. Yüzyılın başlarında Avrupa kıtası içerisinde İngiltere'de olduğu görülmektedir (Çelik, 2014:42).

Selimoğlu vd. (2009) bildirimlerinde muhasebe tarihi alanında yapılmış olan çalışmaları, 1954-59 yılları arasında 17, 1960-69 yılları arasında 45, 1970-79 yılları arasında 102, 1980-89 yılları arasında 164, 1990-99 yılları arasında 170 yayın sayısı olarak ifade etmişlerdir. Bununla beraber yine aynı bildirimde, muhasebe tarihi alanında yapılan çalışmaların en çok 353 araştırma ile Avrupa kıtasında olduğu, Avrupa'yı 65 araştırma ile Asya'nın takip ettiği görülmektedir. Bu sebeple bazı Avrupa ülkelerindeki muhasebe gelişim sürecini incelemek yerinde bir davranış olacaktır (Selimoğlu vd., 2009: 221).

İngiltere'de tarım muhasebesi, İngiltere'de yaşayan Arthur Young tarafından 1741-1820 yılları arasında gerçekleştirilmiştir. Young gerçekleştirdiği seyahatlerde edinmiş olduğu izlenimleri 1797 de "Annals Of Agriculture And Other Useful Arts" isimli eserinde toplamıştır. Gözlemlerinde, çiftçilerin muhasebe tutmadıklarını, tutanlarında ön yargılarını kuvvetlendirmek için müsvedde kâğıtlara yazdıklarını tespit etmiştir (Killi & Hatunoğlu, 2016: 4). Muhasebe yönünden tarımsal faaliyet icrası aşamasında Young'un özverili bir çalışma sonucundaki tespitleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir. (Killi & Hatunoğlu, 2016: 4), (Fidan, 2018: 11).

- Tarım işletmelerinin kira giderlerinin en fazla ne kadar olması gerektiği, sermaye maliyetleri hesaplanarak bulunmuştur.
- Dönüm başına düşen işçilik, gübre ve diğer maliyetlerin hesaplanması gibi hususlarda çalışmalar yapmıştır.

- Faaliyetini kiralama yöntemiyle gerçekleştiren işletmelerin faaliyetlerinin, büyük bir bölümünün sermaye sıkıntısı yaşaması sebebiyle başarısızlıkla sonuçlandığını tespit etmiştir.
- Gider ve maliyet hesaplarının doğru yapılması üzerinde durmuş bununla ancak tarımsal faaliyet muhasebesini doğru yaparak olabileceğini beyan etmiştir.
- Gider ve gelir kaydının alanlar bazında yapılmasını savunmuş ve böylece hangi alanın verimsiz olduğunun tespit edileceğini vurgulamıştır.

Almanya’da Tarım muhasebesi, 18 ve 19. yüzyıl arasında Albrecht Daniel Thaer tarafından uygulamaya konulmuştur. Ayrıca muhasebenin finans ile alakalı kurallarını tarım işletmesinin yapısal koşullarına uyarlayan ilk bilim adamı Albrecht Daniel Thaer olmuştur. Thaer’in kullandığı teknik maliyet muhasebesi tekniğini olup işletmenin bütünü itibarıyla gelir, gider ve kârının hesaplanmasının yanında, bütün ürün ve parsellerin tek tek alan cinsinden ayrı ayrı işletmeye olan maliyet yükünü hesaplamıştır. (Fidan, 2018:11).

Howard tarafından oluşturulan ve temeli maliyet muhasebesine dayanan tarımsal faaliyet muhasebesi alanında yapmış olduğu çalışmalara dair itiraz ilk olarak 1910 senesinde Almanya’da Friedlich Aereboe tarafından gelmiş olup bu döneme, Aereboe Ekolü adı verilmiştir. Aereboe, içlerinde Japonya ve Avrupa gibi birçok ülkenin kabul gördüğü çalışmalara imza atmıştır. Aereboe, tarımsal faaliyetlerin yönetimi hususunda üç önemli teori geliştirmiş olup, bunlar organizasyon teorisi, gelişim teorisi ve koordinasyon teorisidir. Ayrıca geliştirmiş olduğu bu üç teoriye ait tüm görüşlerini “Agrarpolitik” ismini verdiği kendi eserinde toplamıştır. (Killi & Hatunoğlu, 2016: 5).

Thaer’den sonraki dönemlerde Tarım muhasebesi alanında yapılan çalışmalar 19. Yüzyıl içerisinde, Almanya yaşayan William Hermann Howard isimli bilim insanının katkılarıyla (1848-1919) büyük bir gelişme kaydetmiş ve yapısal bir bütünlük kazanmıştır. Howard’ın geliştirdiği bu tarım yöntemi İskandinav ve bazı diğer ülkeler arasında 1920 yılına kadar devam etmiştir (Fidan, 2018: 11).

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında yaşanan gelişmelerden Amerika Birleşik Devletleri’de etkilenmiş ve Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve arkadaşları tarafından tarımsal alanında maliyet muhasebesinin ilk örnekleri ortaya konmuştur. 1890 da yapılan bu çalışmaya “Minnesota Sistemi-Tarımsal Maliyet Muhasebesi” ismi verilmiştir. Ayrıca

ulaşılan kayıtlar merkezde toplanarak uzman bir ekip tarafından üretim maliyetleri belirlenip analizleri yapılmıştır (A. Özkan, 2001: 45).

ABD’de tarımsal faaliyet muhasebesine katkısı olan bir diğer isim de, Harward Üniversitesinin Tarım Ekonomisi hocalarından Thomas Nixon Carver’dır (1865-1958). Gezdiği yerlerle alakalı izlenimlerini, görüş ve önerilerini kitap haline getirmiş, tarımsal maliyet muhasebesi hususunda bir grup çiftçiyle çalışma yapmış ve çiftliklerde girdi maliyetinin tespiti hususunda anket çalışması yapmıştır (Killi & Hatunoğlu, 2016: 7).

#### **1.4. Anadolu’da Tarımsal Faaliyet ve Muhasebe Tarihi**

Türkiye’de tarımsal hayvancılık ve tarımsal üretimin tarihi çok eski tarihlere kadar dayanmaktadır. Sırasıyla Asurlar, Hititler, Selçuklular, Anadolu Selçukluları ve Osmanlılar dönemlerinde tarımsal faaliyetler gerçekleştirilerek günümüze kadar gelmiştir. Eski bir yaşam merkezi olan Anadolu, aynı zamanda tarımın merkezi olmuştur. Günümüzden önceki son iki dönem olan Selçuklular ve Osmanlılar döneminde torakların kullanım hakkı kişilere verilmiş olmasına rağmen o araziye ait mülkiyet hakları her zaman devletin elinde olmuştur. Devlet arazilerini boş bıraktırmamış işleyecek olan kişileri kendisi tespit etmiş ve kazançlarla alakalı olan kısımlarda kanunlar çerçevesinde hareket etmiştir. Bu durum büyük bir medeniyet olan Osmanlılarda tarımsal faaliyetlerin gelişim sürecinde yön verici etkiye sahip olmuştur. Özellikle bu dönemde devlet tarafından uygulanan tarımsal politikalar, bir çok alana hizmet etmesine rağmen özellikle vergilerin toplanması, askeri varlığın oluşturulması, ve büyük şehirlerin ihtiyaç duyduğu gıdanın karşılanması gibi devletin devamına katkı sağlayan amaçlara hizmet etmiştir (Yavuz, 2005:1).

##### **1.4.1. Anadolu Uygarlıklarında Tarım**

Anadolu küçük Asya olarak bilinmekte olup ortası yüksek olması itibariyle yayla gibidir. Mezopotamya ve Mısıra bağlantısının olması, Kilikya (Çukurova-Amık) ismi verilen verimli tarım arazilerine sahip olması tarih boyunca bütün insanların gözünü üzerine çekmiştir. M.Ö. 1800-2000’li yıllarda Asurlu ticaretle uğraşan kişiler tarafından Anadolu’dan gümüş, simli kurşun, sim, altın, yün, keçi kılı ve benzeri maddeler satın almışlar, karşılığında da kalay ve işlenmiş bir mamul olan kumaş satmışlardır (Yavuz, 2005:1).

Her zaman yaşamsal standartların yüksek olduğu bu paha biçilmez topraklarda (Anadolu'da) Hititler büyüyüp gelişecek olan medeniyetin temelini inşa etmişlerdir. M.Ö. 1900'lü senelerden sonra yerleşim alanları, bölge olarak İç Anadolu'nun kuzey tarafları olan Kızılırmak ve etrafındaki verimli araziler olmuştur. Büyüyüp gelişen her millette olduğu gibi Hititler de gelişimin asıl etken faktörünü ekonomi, ekonominin etken faktörünü de ticaret, hayvancılık ve tarım, oluşturmuştur. Hitit ekonomisine katkı sağlayan tarımsal ürünlerde baş sırayı tahıllar, tahıllar içerisinde de özellikle de buğday çekmekteydi (Karakuzulu, 2011: 387). Aynı dönemlerde Hitit devletinin ekonomisi ülkenin yapısı gereği tarıma dayalı olup, buğday, arpa ve çavdar yetiştirilmiş, küçük işletmeler ise üzüm yetiştirmişlerdir. Hayvancılık ta yapmışlar hatta at yetiştiriciliğine de özel önem vermişlerdir. Temel dinamiklerini tarım ve hayvancılığın oluşturduğu ekonomik döngü içerisindeki en küçük yapı taşı, Hitit medeniyetine ait belgelerde É Sümerogramı olarak ifade edilen, Hititçesi *parn-*, *pir-* olan "Ev" kelimesi olmuştur. Bu Evler ataerkil bir şekilde organize edilmiş olup, sadece aile halkı olmaktan ziyade, bizâtihi Ev sakinlerinin de içerisinde yer aldığı bir imalât ve işletme mekanizması görevini üstlenmiştir. Aynı zamanda bu Evler arasında bir hiyerarşik sistem olup, küçük Ev'ler büyük Ev'lere bağlı, bu Ev de doğrudan saraya veya bir asilzadeye bağlı olabilmiştir. Ortalama 7-8 bireyin hayatını sürdürdüğü bir Evde nüfus eksildiğinde, NAMRA bağışı adı verilen bağış ile denge sağlanmıştır (Sevinç, 2008: 17-19).

Frigler medeniyeti ise M.Ö. 1200-750 yılları arasında Sakarya nehrinin etrafı ile batı tarafında Gediz ve Büyük Menderes'in üst taraflarını işaret eden vadiler diğer taraftan Tuz Gölü ile Kızılırmak nehri arasında yer alan mümbit bir arazide hüküm sürmüşlerdir. İklim, ulaşım ve coğrafi yapının uygunluğu sebebiyle burada tarım çok önemli bir yere sahip olmuştur (Karakuzulu, 2011: 388).

Van gölü ve çevresinde Urartu medeniyeti kurulmuş olup, Tarım ve Hayvancılık en önemli geçim kaynakları arasındadır. Barajlar ve Su kanalları ve inşa ederek tarımsal alanda yapmış oldukları faaliyetleri daha verimli hale getirmişlerdir. Bununla beraber Van ve çevresindeki vadi ve platolarda hayvancılık yapmışlardır (Karakuzulu, 2011: 388).

#### **1.4.2. Selçuklularda Tarım**

Selçuklular fetih ettikleri topraklar üzerinde yaşayan insanların önceki hayat tarzları ve yaşam sitillerine önem vermişler, bu düzeni bozmamak için de çaba sarf etmişlerdir

(Ceylan, 2015: 15). Bununla beraber Selçuklularda toprak sistemi öşri, haraç ve miri olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Fetih edilen toprakların Müslüman arasında paylaşılması ile vücuda gelen topraklar Öşri arazilerdir. Gayri Müslimlerin elinde bulunan topraklar Haraç arazileridir (Yavuz, 2005: 2). Haraç topraklarından elde edilen gelirler doğrudan devletin kendi hazinesine aktarılmaktaydı (Ceylan, 2015: 15). Üçüncüsü ise hazine için alıkonulmuş topraklar olup mülkiyeti devlete ait olduğu halde kullanım hakkı şahıslara ait olan Miri arazilerdir. Bu topraklar “hass” ve “ikta” olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Yavuz, 2005: 2)

Selçuklulardan Osmanlılara geçen ikta sistemi ve miri toprak rejiminin menşeyini belirlemek ve Selçukluların bu sistemi hangi amaçlar için kullandıkları şüphesiz önemli bir meseledir. Mallardaki mülkiyet hakkının fertlerden önce devlete ait olması geleneğinin çok eski bir uygulama olduğu göz önünde bulundurulursa Türkmenler ve diğer Türk Göçebeleri arasında kullanılmakta olan müşterek mülkiyet hususunun, 9. Yüzyılda Selçuklular, Müslüman olmazdan önce de tüm Türk beylerinde mevcut olan bir uygulama olduğu reddedilemez. Özellikle Selçuklular İslamiyet’le beraber devlet işlerinde müşterek mülkiyeti tercih etmiştir. Anadolu’yu fetih eden Selçuklular toprak mülkiyeti hususunda ferdi mülkiyeti kabul etmemişler ve fetih ettikleri tüm memleketi devlet toprağı olan miri arazi haline getirmişlerdir. Bu durum ancak, Türklerin geleneksel hukukunda yer alan toprak mülkiyeti hususunda adet edindikleri yaşam biçimini, İslam Türk yaşantısına noksansız ve kâmil bir şekilde aktarmaları olarak ifade edilebilir. (Turan, 1999: 100-101). Devletin ekonomik gücünü ticaret, tarım ve hayvancılık faaliyetleri oluşturmaktaydı. Tarımsal faaliyet, köylerde yapılan tarla tarımı, büyük çiftlik sahipleri ve devlet ricalinin geniş arazi ve otlaklarda yetiştirip büyüttükleri keçi, koyun ve diğer hayvanlar, meyve yetiştirme ve bağcılık faaliyetlerinden oluşuyordu (Yavuz, 2005: 2). Yine bu dönemde buğday, pamuk ve pirinç tarımı da yapılmıştır (Ceylan, 2015: 16).

### **1.4.3. Osmanlı’da Tarım ve Muhasebe**

Tarih sahnesinde 600 yıldan fazla kalan Osmanlı İmparator’luğu, başlangıçta konargöçer bir yaşam tarzına sahip olup, idari düzenin yerleşmesiyle birlikte tarım ağırlıklı ekonomik faaliyetler içeren iktisadi bir yapıya kavuşmuştur. Tahrir defterlerinden elde edilen bilgilere göre nüfusun %80-90’ı gelirini tarımsal faaliyetlerden elde etmekteydi (Yavuz, 2005: 3). Osmanlı Devleti, tarımsal faaliyetleri büyük çoğunlukla kendi denetim ve kontrolü altında tutmuştur. Dolayısıyla toprakların mülkiyeti devlete ait olup bu sisteme “mir-i arazi” denilmiştir.. Bu sistemde hiyerarşik yapı ön planda olup, en büyük pay

padişaha aittir. Osmanlı İmparatorluğunda mir-i arazi rejimi üç ayrı toprak sisteminden oluşmaktadır. Birincisi Has ismi verilen dirliklerdir ki, bunların geliri yüz bin akçeden fazla olup üst düzey ümeraya tahsis edilen topraklardır. İkincisi Zeamet ismi verilen dirliklerdir ki, geliri yüz bin akçe ile yirmi bin akçe arasında olup ikinci düzey ümeraya tahsis edilen topraklardır. Bu toprak sahipleri beş bin akçe için bir asker yetiştirmekle mükelleftirler. Böylelikle toprakların daima ekilip işlenmesi ve üretimin devamlılığının sağlanması açısından bu tımar sistemi Osmanlı tarımının özünü oluşturmaktadır. Tımar ise, geliri yirmi bin ile iki bin arasında olup sipahi beylerinin sahip oldukları arazilerdir (Yavuz, 2005: 45).

Osmanlı Devletiinde ayrıntılı ilk toprak kanunu çalışması 1858 senesinde Ahmet Cevdet ve Mehmet Rüştü Paşa'lar, Arif ve Tahsin Bey'lerin içerisinde dahil olduğu heyet uzma vasıtasıyla yapılmıştır. Bu kanunda ülke toprakları mülk, miri, vakıf, kamu ve ölü topraklar olmak üzere 5 gruba ayrılmış olup 138 maddedir (Yavuz, 2005: 6-7). Osmanlı İmparatorluğu'nda tarım, merkezi idarenin ihtiyaçlarının karşılanması odaklı olarak yapılmaktaydı. (Ceylan, 2015: 19). Osmanlı imparatorluğunun izlediği tarımsal politikalar, genellikle tebaanın ürünü düşük fiyattan almasını amaçlamış, ürün ve üreticiyi koruma amacı gütmemiştir. Bununla beraber günümüz anlamında tarımsal politikalarının da uygulandığı durumlar olmuştur. Örneğin 19. Yüzyılın başlarında Kavalalı Mehmet Ali Paşa, ümeraya ait olan araziye el koyarak bu arazileri çiftçilere dağıtmış ve batının tekstil sektöründeki gelişmişliği göz önüne alarak pamuk üretimine önem vermiştir. Diğer ürünlere kıyasla pamuk için yüksek fiyat belirlenmiş, böylelikle çiftçilerin pamuk üretimine yönelmesi amaçlanmıştır (Yavuz, 2005: 45-46).

#### **1.4.3.1. Tanzimat (1839) öncesinde muhasebe**

İslam âleminde “bac” şeklinde muamele vergisinin uygulandığı görülmektedir. “ihtisap resmi” adını da alan bu vergi damga ve mizan ve evzan ve ekyal resimleri ve yevmiye dekkakin (dükkanlar) ve bacı pazar gibi unvanlarla şehir ve kasabalarda ve panayır ve pazar mahallerinde alınır kadim bir vergidir. Bu vergi 2. Halife Hazreti Ömer döneminde uygulanmaya başlamıştır. Alınan oran zaman zaman bozulmakla beraber %2,5 oranındadır. Bu vergi Osmanlı döneminde de alınmaya devam edilmiş ve ilk vergi 1. Osman döneminde alınmıştır. Fatih Kanunnamesinde şehirlere mahsus alım satım kurallarından bahsedilmektedir (Dikmen, 1945: 97). Dolayısıyla bu düzenlemeler kadim bir muhasebe geçmişinin varlığına işaret etmektedir.

Selçuklu Devletinde ve Osmanlı da, İstanbul daha fetih edilmezden evvel devlet muhasebesinde çalışan muhasebecilerin varlığı bilinen bir konudur. Aynı zamanda Ahilik düzeni ve loca teşkilatında muhasebe faaliyetlerinin düzeyi tam olarak bilinmemekle beraber, sistemli bir kayıt esasına ihtiyaç duydukları mantıksal bir gerçektir. Bununla beraber Anadolu'daki vakıf kültürünün kayıt tutma işine ne kadar çok önem verdiği ve bunu bir dini vecibe olarak addettiği de ortadadır. Ancak bunlara ait hiçbir kayıt ve bilgi günümüze ulaşmamıştır (Arıkan & Güvemli, 2013: 37). Arıkan ve Güvemli (2013), yapmış oldukları çalışmalarında Osmanlı devletinin 45 milyondan fazla muhasebe dokümanı ile dünyanın en büyük arşivine sahip olduğunu belirtmişlerdir. Bununla beraber Osmanlı devleti ve Selçuklular İslami kanunlarla yönetilen devletler olup, tarihin en adil ülkeleri olmuşlardır. Adaleti sağlamak için her türlü faaliyete dair kayıt ciddi şekilde tutulmuş ve takip edilmiştir. Bu sebeple muhasebe kayıtlarının tutulmuş olmaması düşünülemez.

Arıkan ve Güvemli (2013), Osmanlı muhasebe mesleğinin özelliklerini aşağıda özetlemişlerdir (Arıkan & Güvemli, 2013 38-40).

Osmanlı devlet muhasebecileri devletin mali ve muhasebe işlemlerini birlikte yürütürlerdi. Bu anlamda bir taraftan mali kararlar alırlar, alınan karları uygular, raporlar ve denetlerdi. Bu durum Tanzimat'a kadar böyleydi. Tanzimat Fermanı'nın ilanından sonra ise, Maliye Nezareti kurulup devletin mali yönetimi muhasebeden ayrılmıştır. Osmanlı'da muhasebe mesleği iki alanda çok başarılı olarak uygulanmıştır. Bu alanlardan birincisi vakıflardır. Vakıfların amacına uygun olarak çalışıp çalışmadığı ve bunun tespiti amacıyla sürekli devlet tarafından kontrol edilir. Bu kontrollerde muhasebe sistemi kullanılır ve yıllık gelir, gider ve ödeme gibi tüm faaliyetler rapor olarak istenir. Vakıfların giderleri içerisinde muhasebeciye yapılan ödemelerin giderleri de görülmektedir. Bu muhasebecilerin bağımsız oldukları ve birden fazla vakfın muhasebesi ile meşgul oldukları, aynı zamanda tereke ve miras muhasebesi ile de ilgilendikleri Arıkan ve Güvemli (2013) tarafından detaylı olarak izah edilmiştir.

#### **1.4.3.2. Tanzimat (1839) sonrasında muhasebe**

Osmanlıda, Tanzimat sonrasında yaşanan sanayi ve üretim alanındaki gelişmeler ülke muhasebesinin, devlet muhasebesinden, şirket muhasebesine doğru kaymasına yol açmıştır. Bu anlamda gerçekleştirilen ilk iş, 1850 senesinde Kanunname-i Ticaret'in kabul edilip yürürlüğe girmesidir. Napolyon'un 1807 tarihli Code Commerce'inin bir kısmının

tercüme edilmesi ile meydana getirilen bu yasada, çift yanlı kayıt metodunun yanı sıra defter sistemi de yer almıştır. Bu sistemi ilk olarak Osmanlı Bankası ve Beyoğlu tüneline inşa eden (The Metropolitan Railway of Constantinople from Galata to Pera) şirket kullanmıştır (Arıkan & Güvemli, 2013: 41).

Osmanlı Devletinde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili ilk çalışmanın yapılışı, Avrupa ile aynı döneme rastlamakta olup, doktriner çalışma dönemi olarak nitelendirilen Arthur Young dönemidir. O dönemde, Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında yapılan çalışmaların en bilineni Aram Margosyan tarafından yazılan ve yayın tarihi 1885 Selanik olan “Muhasebe-i Ziraiye” isimli kitaptır. (Killi & Hatunoğlu, 2016: 8). Bu kitap 80 sayfa olup içerisinde dört bölüm vardır. Birinci bölüm, muhasebenin gerekleri hakkında malumat vermekte ve muhasebenin kapsamını içermekte olup ma'lûmat-ı umumiye ismiyle bilinmektedir. Mezkûr kitabın bölümlerinden İkincisi (genel muamele) muamele-i umumiye; üçüncüsü muhasebe-i ziraiye ve dördüncüsü ise netice-i tabiiye ismiyle meşhurdur. Bu eserde çift kayıt usulü esas alınmıştır (Fidan, 2018: 13). Ancak 1879-1885 seneleri arasındaki muhasebe alanında yaşanan bu gelişmelerin tesiri ancak otuz yıl kadar devam edebilmiş makûs tarih buna müsaade etmemiş, 1912-1922 seneleri içerisinde yaşanan Balkan savaşları, Birinci Dünya Harbi ve İstiklal Harbi'nin yaşanması gibi vahim hadiseler, muhasebe mesleğindeki gelişmelerin yarım kalmasının en büyük sorumlusu olmuştur (Arıkan & Güvemli, 2013: 41).

#### **1.4.4. Türkiye’de Tarım ve Muhasebe**

1925 yılında aşar vergisinin kaldırılması, 1926 da Medeni Kanunun kabulü Cumhuriyet döneminin önemli ve ilk tarımsal politikalarındandır. Son yıllarda miras yoluyla araziler çok parçalanmış olup ve tarımsal faaliyetlerin yapılmasına engel teşkil edecek boyutlara ulaşması sebebiyle başlangıçta yararlı politika olarak değerlendirilen Medeni Kanunun mahzurları ortaya çıkmıştır (Yavuz, 2005: 46).

1930-39 yılları arasında Türkiye’de tarımsal anlamda korumacı bir politika izlenmiştir (Ceylan, 2015: 38). 1929 yılında yaşanan ekonomik buhrandan Türkiye’de etkilenmiş özellikle buğday fiyatlarında bu etki daha çok görülmüştür. Zor durumda kalan üreticiyi muhafaza için devlet 1932 senesinde 2056 sayılı Buğday Koruma Kanununu yürürlüğe koymuştur. 1940 yıllarda yaşanan savaş sebebiyle tarımsal ürün fiyatları artmış, bu dönemdeki hükümetler fiyatları düşürmek için çalışma yapmışlardır. Yine bu dönemde

1945 yılında özel idare, belediye, vakıf ve 5 bin dönümü geçen özel mülk arazileri toprağı olmayan çiftçilere dağıtılarak topraksız çiftçilerin topraklandırılması amacıyla Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu çıkarılmıştır (Yavuz, 2005: 46).

Türkiye'deki tarımsal faaliyetlerin sektör temelli artışı, ülkenin 1963 yılında, planlı döneme geçmesinden sonraki zamanlardadır. Çünkü planlı dönem öncesi ürün artışı tarımsal alanların ve hayvan sayılarının artmasına bağlı iken, planlı dönem sonrasında bu artış, tarımsal teknik ve teknolojinin gelişmesine ve yüksek verim elde etmeye bağlı olmuştur (Ünlü, 2016: 5). Ayrıca bu dönemde ilk defa tarım politikaları Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından belirlenmiştir (Ceylan, 2015: 1). 2000 yılına kadar toplam yedi adet beş yıllık kalkınma planı uygulanmış, ancak planlı dönemde uygulanan bu politikalar ile istenilen hedeflere ulaşamamıştır.

Tablo 1.1. Planlı Dönmelerde GSMH Büyüme

	Yıllar	GSMH	Tarım	Sanayi	Hedef	Geçekleşen
1963-1967	7,0	6,7	4,2	3,2	12,3	9,7
1968-1972	7,0	6,9	4,1	3,1	12,0	7,6
1973-1978	7,4	2,7	3,7	2,2	11,4	6,8
1979-1983	8,0	2,7	5,3	0,3	9,9	3,8
1985-1989	6,3	7,7	3,1	1,0	7,5	6,6
1990-1994	7,0	3,5	4,1	1,6	8,1	3,8
1996-2000	5,5-7,1	4,6	2,9-3,7	1,7	6-7,7	5,4
Ortalama	6,9	4,97	4,0	1,9	9,7	6,2

**Kaynak:** (Yavuz, 2005: 48).

Türkiye'de tarım sektörünün GSMH içerisindeki payı her dönem değişiklik arz etmiştir. Bazı dönemlerde yükselirken bazı dönemlerde de düşüş göstermiştir. Örneğin Cumhuriyetin ilk dönemlerinde (1923-1924) tarımın GSMH içerisindeki payı %43 seviyelerinde iken, 1925-1929 dönemlerinde %44 olmuş fakat ilerleyen senelerde tarıma verilen önemin yerini, sanayinin alması sebebiyle 1939'lu yıllarda tarımın GSMH içerisindeki payı %40 seviyelerine inmiştir. Bu dönemlerde sanayiye verilen önem diğer dünya ülkelerine paralel olarak artmış tarımın GSMH içerisindeki payı her geçen gün azalmıştır. 1970'li yıllarda %36, 1980'lere gelindiğinde %25, 1990'larda %16 ve 1997'de %13 olmuştur. Ancak bu azalışın geçek manada bir azalış değil, nispi bir azalıştır (Kıral & Akder, 2000: 1).

Türkiye 2000'den sonra gerekli reformları yaparak yapısal dönüşümünü sağladığı takdirde, 2001-2023 yılları arasında yıllık ortalama yüzde yedi büyüme gerçekleştirmeyi ve bu büyümenin de yüzde otuzunun toplam faktör verimliliğinden kaynaklanması gerektiğini

hedeflemektedir. Bu hedeflemenin neticesinde de 2023 yılı sonunda kişi başına düşen milli geliri Avrupa Ülkelerinin seviyesine çıkarmayı hesaplamaktadır. Türkiye, 1998 yılında 3,200 dolar olan kişi başı gelirini, 2023 sonunda dönem sonu GSMH 1,9 trilyon dolar seviyesine çıkararak dünyanın ilk on ekonomisi arasına girmeyi hedeflemektedir (DPT, 2000: 22).

#### **1.4.4.1. Cumhuriyet'in ilk döneminde muhasebe mesleği**

Cumhuriyet'in ilk dönemine muhasebeye yön veren unsurlar, 1926 – 1930 yılları arasında yayınlanan 3 vergi yasasıdır. Bunlar Kazanç, Muamele ve Dâhili İstihlak Vergileri Kanunlarıdır.

**Kazanç Vergisi Kanunu:** 1926 senesinde Temettü Vergisi kaldırılarak Kazanç Vergisi uygulamaya konulmuştur. Temettü Vergisi, bütün vatandaşların kazancına orantılı olarak devlete ödemekle yükümlü olduğu Gelir Vergisi veya Esnaf Vergisidir. 1907 yılında uygulamaya konulan ve dolaysız vergi olan Temettü Vergisi, 1925 senesinde İslami bir uygulama olan aşar vergisinin kaldırılması sonucu devletin kamusal gelirindeki yaşanan düşüşü telafisi için kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi getirilmiştir (İnan, 2010: 353). Üzerinde bolca değişikliklere yer verilen bu yasanın muhasebe uygulamaları açısından değeri, işletmelerin Ticaret Kanunu'na dayalı olarak tutacakları defterlere ilave olarak, büyük defter ile beraber verginin zorunlu kıldığı özel bir takım defterlerin de tutulmasını mecburi saymıştır. Bu nedenle Kazanç Vergisi Kanunu kendine ait muhasebe defterlerini tutmayı zorunlu kılan ilk yasal düzenlemedir (Arıkan & Güvemli, 2013: 43).

**Muamele Vergisi Kanunu:** 1039,1860 ve 2430 sayılı muamele vergilerinin tamamı sınai istihsal (sanayi üretimi) üzere çıkartılmış muamele vergileridir. Muamelat ve mukavelatta aksini icap eden herhangi bir durum bulunmadıkça bu vergi ilk müşteriye aittir. Burada verginin tek bir noktaya toplanmasında güdülen maksat, zaten zor olan hayat şartları içerisinde bir de vergiyle kendi vatandaşlarını zor duruma sokmamak ve vergi dönüşlerinde yaşanacak olan zayıt ve suiistimalleri önlemektir (Dikmen, 1945: 105). 1039 sayılı Muamele Vergisinin tatbikatında birçok sıkıntılar çıkmıştır. Memleket ekonomisi üzerinde ise büyük etkisi olmuştur. Bu kanunun yürürlükte olduğu senelerde, 1929 kriziyle beraber ekonomik daralma bariz bir şekilde açığa çıkmıştır. Akabinde 31 Temmuz 1931 tarihli 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır (Dikmen, 1945: 107). Bu kanun tekrar düzenlenmiş ve 1934 yılında 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır.

Muamele Vergisi Yasası aşağıdaki özellikler bakımından önemlidir (Arıkan & Güvemli, 2013: 44).

- a) Kazanç Vergisi Yasasının ngrdğ beyan usulü metodunu izler,
- b) Muhasebe kayıtlarındaki bilgilerden vergi alınması esasını benimser
- c) Verginin gerektirdiği başka defterleri tutması esaslarını benimser
- d) Ayrıca denetim fonksiyonuna da yer veren ilk yasal düzenlemedir.

**Umumi İstihlak Vergisi:** Dikmen (1945) yapmış olduğu çalışmasında Umumi İstihlak Vergisi ile ilgili olarak; Almanya (Umsatzsteuer) ve Fransa'da kullanılan vergilere benzer olarak teklif edilmiş olduğunu belirtmiştir. Tüm sermaye hareketi, ticaret ve sanayi üretimini içerisine almasına rağmen zaruri ihtiyaç ve genel kullanımı olmayan ürünler buradan çıkarılarak Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi içerisine katılmıştır. Vergi %2.5 oranında alınıyordu. Devlet iki parçalı pul bastırıp, bu pulların bir parçasının müşteriye verilmesini istiyor, diğer parçayı da satıcının deftere yapıştırmasını istiyordu. Perakende satışlarda ise her satış için pul yapıştırılmıyor, o günün akşamında tüm satışlar için satış tutarı mukabilinde sadece bir pul yapıştırılıyor ve üç sene boyunca bu defter saklanıyordu. Bu üç temel yasa beyan usulünü esas almış ve muhasebe mesleğinin gelişmesine çok fazla katkı sağlamıştır. Bu yeni dönemin özelliklerini Arıkan ve Güvemli (2013) yapmış oldukları çalışmalarında aşağıdaki şekilde özetlemişlerdir:

- 1949 Vergi Reformu'na kadar bu üç vergi yasasının, kendi muhasebe defterlerini tutma uygulaması devam etmiştir. 1949 vergi reformu muhasebe ile vergi arasındaki bağı daha da kuvvetlenmiştir.
- Muamele Vergisi Yasasında vergi yasal düzenlemeleri açısından en büyük atılım, defterlerin denetimi meselesidir ki; yılda bir kez hesap mütehassısları tarafından bu defterler denetime tabi tutulur. Bu hüküm Ticaret Vekletini harekete geçirerek 1932 yılında Hesap Mtehassışlığı Kanun tasarısı adı altında bir tasarı hazırlanmıştır. Ancak bu ve bundan sonraki tasarılarından 1989 deki meslek yasasının kabulüne kadar bir netice alınmamıştır.
  - o Beyan esasına göre vergilerin alınması beyanname denetimini gündeme getirmiştir. Bu hususta İstanbul defterdarlığının yapmış olduğu girişim sayesinde

ki; Rasim Saydar ve Ali Alaybek'in çalışmalarını iyi şekilde yapmaları 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşmasına zemin hazırlamıştır.

- o İktisadi Devlet Teşekküllerinin oluşturulduğu bu dönemde muhasebe mesleğini vergi temelli yürüten muhasebeciler zamanla özel sektörlerde de çalışmaya başlayarak zamanlarının birer muhasebe öğreticisi ve kendi devirlerinin muhasebe ekolü olmuşlardır.

#### **1.4.4.2. 1950 sonrası muhasebe mesleği**

Bu dönemde kâra dayalı üretim ve ekonomi anlayışı hâkim olup, İktisadi Devlet Teşekkülleri hızla özelleşmeye başlamıştır. Bu durum muhasebe mesleğine olan ihtiyacı arttırmış ve muhasebe mesleğinin gelişmesini hızlandırmıştır. Ancak aynı durumu tarım muhasebesi için söylemek zordur. Çünkü 1950 senesinde faaliyet sahasına dâhil olan Gelir Vergisi Kanunu, 1960 senesine kadar tarımsal faaliyetlerle alakalı olarak herhangi bir muhasebe kaydı tutma zorunluluğu yüklememiştir. Bu sebeple ülkemizde tarımsal faaliyette bulunan çiftçilerin %90'ı vergiden muaf olmuştur (Özkan, 2001: 46).

Muhasebe mesleğinin yasalaşma süreçleri devam ederken diğer taraftan da muhasebeciler bir araya gelmekte ve dernekleşme esasına göre örgütlenmek için çaba sarf etmekteydiler. Bu girişimlerin en büyük meyvesi olarak 1976 yılında Muhasebeciler Mali Müşavirler Birliği Derneği kurulmuştur. Bu dernek çok kısa sürede büyümüş Anadolu'nun diğer vilayetlerinde şubeler açmıştır. İşte 3568 Sayılı meslek yasası böyle gelişmelerin yaşandığı bir ortamda kabul edilmiş ve uygulama sahasına dahil olmuştur. (Arıkan & Güvemli, 2013: 49).

Ülkemizde, genellikle tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme sürecinde yönetim ve planlama gibi hususlarla ilgilenilmeyip, verginin gerektirdiği muhasebe süreci ile yetinilmiş olması, tarım işletmelerinin çoğunlukla basit muhasebe yöntemini tercih etmelerine sebebiyet vermiştir. Bu kaçınılmaz bir sonuçtur. Bununla beraber kurucusu Atatürk olan Devlet Üretim Çiftliklerinde 1976 senesine değin Amerikan muhasebe sistemi uygulanmıştır. Daha sonra Kamu İktisadi Teşebbüsleri tüzel kişilikleri tarafından kullanılması mecburi hale getirilen Tekdüzen Hesap Planına yönelinmiş ve 1994'ten itibaren Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) doğrultusunda THP sisteminin uygulanmasına başlanmıştır (Killi & Hatunoğlu, 2016: 9). KİT'ler haricinde Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Ziraat Odaları Birliği, Toprak Mahsulleri Ofisi gibi kurum ve

kuruluşlar da kendi amaçları doğrultusunda ürün maliyet hesapları yapmaktadırlar (Fidan, 2018: 14).

Tarımsal faaliyetler alanında 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca UMS 41 standardı yayınlanıp, 1 Ocak 2003 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Bu alanda Türkiye’de SPK tarafından standart çalışması yapılmış 15.11.2003 tarihinde Seri: XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ olarak yayınlanmıştır. Bu tebliğ dâhilinde 31. Kısımda “Tarımsal Faaliyetler” başlığı altında konu ele alınmış ve işlenmiştir. Bundan sonra, TMSK tarafından TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 24 Şubat 2006 tarihinde yayınlanmış, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulamaya konulacağı ifade edilmiştir. Böylelikle tarımsal faaliyet alanlarında muhasebeleştirme ve raporlama esas ve yöntemleri netleşmiştir. Canlı varlıklarla dair muhasebeleştirme ve raporlama kuralları ve devlet teşvikleri gibi konular 41 nolu tarımsal faaliyet muhasebesi standardı içerisinde yer almıştır (Fidan, 2018: 14).

Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Türkiye’de yaşanan bir diğer gelişmede Çiftlik Muhasebe Veri Ağı programıdır. Türkiye’de ÇMVA’nın yürütülmesi için Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler neticesinde iki eşleştirme tasarısı gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği eşleştirme tasarıları; bu programdan menfaatlanacak (istifade etmek) olan devletlerin, AB kazanımlarını kendi bünyesinde tatbik edebilmesi için gerekli olan insan kaynaklarına, etkin kurumlara ve yönetsel becerilere sahip öncü ve etkili yönetimler geliştirmesi hususunda yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu pilot tasarıyla sistem 2008 yılı içerisinde, 9 ilde (Adana, Bursa, Erzurum, Giresun, İzmir, Konya, Nevşehir, Şanlıurfa, Tekirdağ) uygulanmaya başlanmıştır. İkinci tasarı 2011 yılında başlatılmış olup, il sayısı üç ilin de eklenmesiyle on ikiye (İstanbul, Malatya, Samsun) çıkartılmıştır. Halen devam etmekte olan bu geliştirme projesinin mimarları, Hollanda, Almanya ve İsveç ortaklığıdır (Killi & Hatunoğlu, 2016: 9).

### **1.5. Çeşitlilik Açısından Tarımsal Faaliyet**

Tarımsal Faaliyetler genel olarak bitkisel ve hayvansal olmak üzere iki ana başlık altında toplanmaktadır. Birçok kaynakta da tarımsal faaliyet sınıflandırmasının bu şekilde yapıldığı örneklerle izah edilmiştir.(Çevik, 2015: 12). Örneğin: (Çevik, 2015), (Ünlü, 2016). Bazı kaynaklarda ise bu iki sınıflandırmaya ek olarak Orman ve Su Ürünleri Üretimi eklenmiştir. Örneğin: (Gökgöz, 2012), (A. Özkan, 2001). Bu sebeple tarımsal faaliyetler her

ne kadar iki ana başlık altında incelense de, Orman Ürünleri Üretimi ve Su Ürünleri üretimi hakkında bilgi vermek yerinde bir davranış olacaktır.

### **1.5.1. Bitkisel Üretim**

Tarımsal faaliyetler içerisinde bitkisel üretimin önemi büyüktür. Çünkü Türkiye 2013 yılı itibariyle bitkisel üretim yapılabileceği 238.106.715,05 dekarlık alana sahiptir. Toplam bu alanının 156 milyon dekarlık kısmında tarımsal üretim yapılmaktadır. Geriye kalan kısmı nadas, meyve bahçesi ve diğer faaliyetler için kullanılmıştır (Çevik, 2015: 12). Günümüzde tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan Bitkisel Üretimin yeri, %65 seviyelerindedir (Gökgöz, 2012: 10). Türkiye’de bitkisel üretim 1950 senelerinden sonra artmaya başlamıştır. Artışta girdi ve teknolojinin önemi çok büyüktür. Bitkisel üretimin artmasına sebep olarak, makineleşmenin artması, daha fazla verim sağlayan girdilerin kullanılması, orman ve mera alanlarının tahrip edilerek üretime açılması gibi etken olan temel faktörler gösterilebilir. Ayrıca, 1960’lardan sonra ıslah çalışmaları kapsamında göller ve sulak alanlar kurutulmuş ve yeni tarım alanları açılmıştır (Tunçez, 2011: 12).

1960’lı yıllardan sonra da tarımsal aktivitelere devam edilmiş ve 1991 yılında Türkiye’deki tarım işletmeleri sayılarak 4.091.530 tarımsal işletmenin varlığı tespit edilmiştir. Tespit edilen bu işletmelere bakıldığında %96.37 oranında bitkisel ve hayvansal üretimi aynı anda yapan küçük aile işletmeleri oldukları ve %3.63 oranında da sadece hayvansal üretim gerçekleştirdikleri görülmüştür. (Kıral & Akder, 2000: 5). DİE’ye ait 1994 yılı verileri, tarımsal üretim içerisindeki bitkisel üretim payının %66,7 olduğu, GSMH içerisinde %14 lük bir paya sahip olup tarımsal üretimin de %9’unu karşıladığını göstermektedir (Özkan, 2001: 10). Türkiye’deki tarım arazileri toplamı 26,3 milyon hektar alan olup, bu rakam toplam alanın %33,8’ine denk gelmektedir (Ünlü, 2016: 7).

Tablo 1.2. Tarımsal Faaliyet Alanları

Yıl	Toplam Tarım Alanı	Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Alanı		Sebze Bahçeleri Alanı	Süs Bitkileri Alanı	Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri Alanı	Çayır ve Mera Arazisi
		Ekilen Alan	Nadas				
2001	40 967	17 917	4 914	909	-	2 610	14 617
2002	41 196	17 935	5 040	930	-	2 674	14 617
2003	40 644	17 408	4 991	911	-	2 717	14 617
2004	41 210	17 962	4 956	895	-	2 780	14 617
2005	41 223	18 005	4 876	894	-	2 831	14 617
2006	40 493	17 440	4 691	850	-	2 895	14 617
2007	39 504	16 945	4 219	815	-	2 909	14 617
2008	39 122	16 460	4 259	836	-	2 950	14 617
2009	38 912	16 217	4 323	811	-	2 943	14 617
2010	39 011	16 333	4 249	802	-	3 011	14 617
2011	38 231	15 692	4 017	810	4	3 091	14 617
2012	38 399	15 463	4 286	827	5	3 201	14 617
2013	38 423	15 613	4 148	808	5	3 232	14 617
2014	38 558	15 782	4 108	804	5	3 243	14 617
2015	38 551	15 723	4 114	808	5	3 284	14 617
2016	38 328	15 575	3 998	804	5	3 329	14 617
2017	38 002	15 536	3 697	798	5	3 348	14 617
2018	37 817	15 436	3 513	784	5	3 462	14 617

**Kaynak:** (TUİK, 2018). 07.03.2019 tarihinde <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> adresinden alınmıştır.

Tablo 1.2 de görüldüğü gibi ülke topraklarının tamamı tarımsal üretim için kullanılamamaktadır. Bu da ülkenin engebeli arazi koşullarına sahip olmasının bir sonucudur. Ancak üretim teknolojilerinin gelişmesi, girdi kalitesinin artması gibi bir takım etmenlerden dolayı üretim alanı azalmasına rağmen üretim miktarı artış göstermiştir. Tablo 1.3'te seçilen ürünler arasında alan ve üretim miktarları arasında karşılaştırma yapılmıştır.

Tablo 1.3. Bazı Seçilmiş Ürünlerde Alan ve Üretim Miktarı

Yıllar	Buğday		Arpa		Mısır		Ayçiçeği		Pamuk		Şekerpancarı	
	Alan	Üretim	Alan	Üretim	Alan	Üretim	Alan	Üretim	Alan	Üretim	Alan	Üretim
2001	93500000	19000000	36400000	7500000	5500000	2200000	5100000	650000	6846650	2357892	3587630	12632522
2002	93000000	19500000	36000000	8300000	5000000	2100000	5500000	850 000	7210770	2541832	3724680	16523166
2003	91000000	19000000	34000000	8100000	5600000	2800000	5450000	800000	6373290	2345734	3153030	12622934
2004	93000000	21000000	36000000	9000000	5450000	3000000	5500000	900000	6400450	2455071	3153440	13517241
2005	92500000	21500000	36500000	9500000	6000000	4200000	5660000	975000	5468800	2240000	3358120	15181247
2006	84900000	0010000	36498000	9551000	5360000	3811000	5854000	1118000	5907000	2550000	3256995	14452162
2007	80977000	17234000	34280165	7306800	5175000	3535000	5546778	854407	5302528	2275000	3002421	12414715
2008	80900000	17782000	29500000	5923000	5950000	4274000	5800000	992000	4950000	1820000	3219806	15488332
2009	81000000	20600000	30100000	7300000	5920000	4250000	5840000	1057125	4200000	1725000	3244428	17274674
2010	81034000	19674000	30400000	7250000	5940000	4310000	6414000	1320000	4806500	2150000	3291669	17942112
2011	80960000	21800000	28688331	7600000	5890000	4200000	6557000	1335000	5420000	2580000	2972648	16126489
2012	75296394	20100000	27487664	7100000	6226094	4600000	6046160	1370000	4884963	2320000	2806945	14919940
2013	77726000	22050000	27205100	7900000	6599980	5900000	6097839	1523000	4508900	2250000	2913282	16488590
2014	79192084	19000000	27872973	6300000	6586450	5950000	6574576	1637900	4681429	2350000	2887851	16743045
2015	78668874	22600000	27835830	8000000	6881699	6400000	6853174	1680700	4340134	2050000	2744873	16022783
2016	76719448	20600000	27400521	6700000	6800192	6400000	7201081	1670716	4160098	2100000	3224477	19465452
2017	76688785	21500000	24247372	7100000	6390844	5900000	7796217	1964385	5018534	2450000	3392742	21149020
2018	72992701	20000000	26119403	7000000	5919003	5700000	7344651	1949229	5186342	2570000	3071534	18900000

**Kaynak:** (TÜİK, 2018). Alan: Hektar, Üretim: Ton 07.03.2019 Tarihinde <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> Adresinden Alınmıştır.

Tabloya bakıldığında buğday üretim alanlarının azaldığı fakat üretim miktarının arttığı görülmektedir. Yine aynı şekilde şeker pancarı üretim alanı azalmış fakat üretim miktarı artmıştır. Bitkisel ürünler kapsamında; baklagiller, tahıllar, tohumlar, tekstil hammaddeleri, meyveler, sebzeler ve içecek bitkileri sayılabilir (Çevik, 2015: 12). Bazı kaynaklarda bitkisel ürünler tarla ürünleri ve bahçe ürünleri olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir.

### 1.5.1.1. Tarla ürünleri

Tarla bitkilerinin hasat süreleri farklı olup çoğunlukla bir yıllık bitkilerdir. Kimileri üç aylık zaman zarfı içerisinde hasat edilecek seviyeye ulaşırken bazı tür bitkiler için de daha fazla süre gerekmektedir. Bu sebeple tarla bitkileri dönen varlıklar içerisinde yer almaktadır (Top, 2009: 6). Tarla bitkileri de kendi aralarında altı gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar; Tahıllar, Baklagiller, Endüstriyel bitkiler, Yağlı tohumlar, Yumru bitkiler ve Yem bitkileridir. Ancak TÜİK verilerinde tarımsal ürünler yedi başlık altında toplanmış ve değerlendirilmiştir. Bu bilgiler aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 1.4. TÜİK Verilerine Göre Tarımsal Veriler

Tahıllar	Kuru Baklagiller	Yağlı Tohumlar	Tekstilde Kullanılan Ham Bitkiler	Yem Bitkileri Üretimi	Diğer Bitkisel Ürünler; Yenilebilir Kök ve Yumrular	Parfümeri, Eczacılık vb. Alanlarda Kullanılan bitkiler ve Yem Bitkileri Tohumu
Buğday, Arpa, Mısır, Çeltik, Çavdar, Yulaf, Kaplıca, Darı, Kuşyemi, Mahlut, Tritikale, Sorgum,	Nohut, Kuru fasulye, Mercimek, Bakla, Bezelye, Börülce, Burçak, Buy, Bürdümük,	Soya, Ayçiçeği, Susam, Aspir, Kolza, Çiğit, Keten, Kenevir, Haşhaş	Pamuk, Keten, Kenevir	Korunga, Burçak, Mısır, HayvanPancarı, Yem Şalgamı, Buğday-Yeşil Ot, Arpa-Yeşil Ot, Çavdar-Yeşil Ot, Bezelye-Yeşil Ot, Fiğ, Üçgül, Yonca, Yulaf-Yeşil Ot, Sorgum-Yeşil Ot, Tritikale-Yeşil Ot, Mürdümük Yeşil Ot, İtalyan Çimi	Tütün, Şeker Pancarı, Patates, Yer Elması, Şeker Kamışı,	Haşhaş-kapsül, Acı bakla, Şerbetçi Otu, Fiğ-Dane, Yonca Tohum, Üçgül Tohum, Korunga Tohum, Oğul otu-Melissa, Isırgan Otu, Ada çayı, Gül-Yağlık, Lavanta, Elit-Şekerpancırı Tohumu,

**Kaynak:** Veriler [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) adresinden derlenmiştir. Erişim Tarihi: 14.03.2017

Türkiye'deki bitkisel üretimde tahıl üretimi ilk sırada yer almaktadır. 2016 yılı itibariyle buğday ve arpa ekilen alan ve üretim bakımında tahıllar içerisinde ilk sırada yer

almaktadır. Verimliliği en yüksek ürün ise mısırdır. Türkiye’de 2016 yılı tahıllar olarak ekilen alan, üretim ve verim sonuçları aşağıda ki tabloda verilmiştir.

Tablo 1.5. 2016 Yılında Türkiye’de Tahıllar Bazında Üretim ve Verim

Tahıllar	Ekilen Alan(Dekar)	Hasat Edilen Alan (Dekar)	Üretim (ton)	Verim (kg/da)
Buğday (Durum)	12.386.724	12.184.076	3.620.000	297
Buğday (Diğer)	64.332.724	63.914.605	16.980.000	266
Mısır (Dane)	6.800.192	6.795.370	6.400.000	942
Çeltik	1.160.563	1.160.563	920.000	793
Arpa (Biralık)	1.420.981	1.296.643	390.000	301
Arpa (Diğer)	25.979.540	25.703.586	6.310.000	245
Çavdar	1.146.493	1.140.156	300.000	263
Yulaf (Dane)	994.379	993.809	225.000	226
Kaplıca	22.777	22.767	4.549	200
Darı	23.869	23.069	5.327	231
Kuşyemi	3.993	3.993	670	168
Mahlut	4.100	4.100	615	150
Tritikale (Dane)	376.348	376.214	125.000	332
Sorgum (Dane)	5	5	3	600

**Kaynak:** (TUİK, 2017a). Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler / Tahıllar. Bu veriler [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001) Adresinden 13.03.2017 tarihinde alınmıştır.

Kuru Baklagiller için Türkiye’de ekim yapılan toplam alan 1988 yılında 20.025.510 dekar iken 2016 yılına kadar istikrarlı bir şekilde azalma görülmüş olup 2016 yılı itibariyle ekim yapılan alan 7.152.419 dekar olmuştur. Ancak aynı zaman zarfı içerisinde ekim yapılan alanın azalmış olmasına rağmen verimin (kg/dekar) arttığı görülmektedir. Yağlı tohumlara bakıldığında 1988 yılında ekilen alan 9,348,850 dekar olup üretim 1,422,230 ton iken, 2016 yılında ekilen alan (9,044,926) çok fazla bir değişme göstermemesine rağmen üretim 3,480,629 ton olup artış göstermiştir. Yem bitkilerinde ise hem ekilen alanlar artmış hem de üretim artmıştır ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001). Erişim Tarihi:13.03.2017). 2018 yılı itibari ile verim anlamında değerlendirildiğinde 2016 yılına göre çok fazla bir değişim olmamıştır.

2015 yılında 2014 yılına göre tahıl üretim miktarında %18,1 oranında artış gerçekleşmiş ve 38 637 138 ton üretim yapılmıştır. 2016 yılında ise 2015 yılına oranla tahıl üretim miktarı %8,6 azalmış ve 35,2 milyon ton üretim gerçekleşmiştir. Kuru baklagillerdeki üretim miktarı 2015 yılında 1,07 milyon ton olup, 2016 yılında çok fazla değişim göstermemiş sadece %0,1 oranında artış gerçekleşmiştir. Yağlı tohumlarda da 2015 üretim miktarında çok fazla bir değişim yaşanmamış, 2015’te 3,4 milyon ton olan üretim miktarı 2016’da da 3,4 milyon ton olmuştur. Yem bitkileri üretimi 2015 yılında 4,3 milyon ton iken 2016 yılında 4,4 milyon ton ile %1,4 artış gerçekleşmiştir. Tekstilde kullanılan ham

bitkilerin üretim miktarı 738 bin tondan 756 bin tona yükselmiştir. Yine diğer bitkisel ürünlerdeki üretim miktarı 67 bin tondan 2016 yılında 70 bin tona yükselmiştir. Parfümeri, eczacılık vb. alanlardaki üretim miktarı ise 2015 yılında 113,8 bin ton iken 2016 yılında % 9,2 oranında azalarak üretim miktarı 103,3 bin tona düşmüştür. Tablo 1,6'da tahıllar ve diğer bitkisel ürünler için ekim alanları ve üretim miktarları verilmiştir.



Tablo 1.1. TÜİK Verileri Işığında Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler Ekilen Alan ve Üretim Değerleri

Yıllar	Tahıllar		Kuru Baklagiller		Yağlı Tohumlar		Tekstilde Kullanılan Ham Bitkiler		Yem Bitkileri Üretimi		Diğer Bitkisel Ürünler; Yenilebilir Kök ve Yumrular		Parfümeri, Eczacılık vb. Alanlarda Kullanılan bitkiler ve Yem Bitkileri Tohumu	
	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)	Ekilen Alan (hektar)	Üretim (ton)
2007	24030395	29256990	10577817	1264809	6314526	2352383	5303893	867760	1298958	6391774	1449041	74584	1224263	104427
2008	119899739	29287281	9740080	855354	6770077	2311432	4950964	673422	1401295	5796842	1468741	93403	1171598	120474
2009	120677087	33577151	8009592	1101348	7022475	2396044	4200086	638255	1508927	4695529	1161433	81053	1575066	174836
2010	121002714	32772550	8221554	1235306	7688965	2969477	4806821	816718	1570810	4288400	813335	53018	1482604	167554
2011	119034352	35202073	7780223	1131986	7742481	3227588	5420239	954620	1536445	4754756	766575	45435	1384547	151426
2012	112933013	33377430	7723446	1190706	7479677	3138361	4885026	858406	1963349	5694254	1076984	73285	1219686	123970
2013	115403221	37489268	8066462	1147735	7742136	3299967	4508912	877501	1914391	4990430	1330733	93158	1304614	150263
2014	117265268	32714157	7438228	1035832	8278929	3508640	4681439	846001	1949088	4269348	992615	74696	883166	98257
2015	117132230	38637138	6902896	1079048	8661011	3442098	4340159	738002	1914036	4365182	919691	67990	1252908	113856
2016	114652688	35281164	7152419	1080253	9044926	3480629	4160168	756008	1936940	4428378	922374	70000	909894	103341

**Kaynak:** ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=100](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=100). Adresindeki verilerden derlenmiştir. Erişim Tarihi:14.03.2017).

### 1.5.1.2. Bahçe ürünleri

Bahçe bitkileri üretimi, sebze, meyve ve süs bitkileri yetiştirme faaliyetlerini içine almaktadır (Top, 2009: 7). Bazı kaynaklarda bahçe bitkileri içerisinde bağcılık, zeytincilik ve çaycılık üretimi de dâhil edilmiştir (Murat, 2013: 19). Bahçe bitkilerinin ömrü çoğunlukla tek yıl olması sebebiyle dönen varlıklar grubunda yer alır. Ancak her bahçe bitkisi tek yıllık olmayıp, çok yıllık olanları da vardır. Bunun için bitkilerin hangi varlık grubunda yer alacağı belirlenirken bitkinin yaşam süreci dikkate alınması gereken bir faktördür. (Top, 2009: 7). Bahçe ürünleri üretimi tablo 1,7’de görüldüğü gibi genel hatlarıyla iki ana başlık altında değerlendirilebilir.

Tablo 1.7. Bahçe Ürünleri Üretimi

Sebzeler	Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri
Meyvesi İçin Yetiştirilen Sebzeler	Muz, Kivi, Avakado, İncir
Yumru ve Kök Sebzeler	Üzüm
Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer Sebzeler	Turunçgiller
	Baharat Bitkileri
	Sert Kabuklu Meyveler
	Diğer Meyveler
	Taş Çekirdekli Meyveler
	Yumuşak Çekirdekli Meyveler
	Zeytin Üretimi
	Çay Üretimi

**Kaynak:** [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001). Adresinden derlenmiştir. Erişim Tarihi:14.03.2017

Türkiye de sebze üretimi ve yurt içi tüketim miktarları 2007 -2011 dönemlerinde dalgalı bir seyir izlemiş, 2011-2014 yılları arasında ki dönemde ise artış göstermiştir (Ünlü, 2016: 12). 2015-2016 döneminin özellikleri Tablo 1.8’de verilmiştir.

Tablo 1.2. 2015-2016 Yılı Sebze Bitkileri Üretim Miktarı

Üretim	2015	Pay(%)	2016	Pay(%)	Değişim(%)
<b>Toplam</b>	<b>29552290</b>	<b>100,00</b>	<b>30266897</b>	<b>100,00</b>	<b>0,02</b>
<b>Meyvesi İçin Yetiştirilen Sebzeler</b>	<b>24588763</b>	<b>0,83</b>	<b>24955248</b>	<b>0,82</b>	<b>0,01</b>
Domates	12615000	0,43	12600000	0,42	0,00
Hıyar	1822636	0,06	1811681	0,06	-0,01
Acur	33082	0,00	36006	0,00	0,09
Biber(salçalık)	879775	0,03	957030	0,03	0,09
Biber(dolmalık)	393109	0,01	418435	0,01	0,06
Biber(sivri)	919004	0,03	967466	0,03	0,05
Biber(çarliston)	115568	0,00	114891	0,00	-0,01
Bamya	30574	0,00	29529	0,00	-0,03
Patlıcan	805259	0,03	854049	0,03	0,06
Kabak(sakız)	312923	0,01	351550	0,01	0,12
Balkabağı	95363	0,00	96268	0,00	0,01
Kabak(çerezlik)	41612	0,00	42181	0,00	0,01
Kavun	1719620	0,06	1854356	0,06	0,08

Tablo 1.3. 2015-2016 Yılı Sebze Bitkileri Üretim Miktarı (Devamı)

Üretim	2015	Pay(%)	2016	Pay(%)	Değişim(%)
Karpuz	3918558	0,13	3928892	0,13	0,00
Pepino	100	0,00	188	0,00	0,88
Bezelye	112638	0,00	112643	0,00	0,00
Fasulye	640836	0,02	638532	0,02	0,00
Börülce	18043	0,00	18108	0,00	0,00
Bakla	35359	0,00	35081	0,00	-0,01
Barbunya Fasulye	79704	0,00	88362	0,00	0,11
<b>Yumur ve Kök Sebzeler</b>	<b>3131240</b>	<b>0,11</b>	<b>3399810</b>	<b>0,11</b>	<b>0,09</b>
Soğan(taze)	141691	0,00	134479	0,00	-0,05
Soğan(kuru)	1879189	0,06	2120581	0,07	0,13
Sarımsak(taze)	24356	0,00	25987	0,00	0,07
Sarımsak(kuru)	94867	0,00	109161	0,00	0,15
Pırasa	231678	0,01	227172	0,01	-0,02
Havuç	534988	0,02	554736	0,02	0,04
Şalgam	1393	0,00	1651	0,00	0,19
Pancar(kırmızı)	7028	0,00	7774	0,00	0,11
Kereviz(kök)	15801	0,00	18981	0,00	0,20
Turp(bayır)	14944	0,00	14109	0,00	-0,06
Turp(kırmızı)	179660	0,01	179353	0,01	0,00
Turp(beyaz)	5645	0,00	5826	0,00	0,03
<b>Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer Sebzeler</b>	<b>1832287</b>	<b>0,06</b>	<b>1911839</b>	<b>0,06</b>	<b>0,04</b>
Lahana(beyaz)	514344	0,02	524976	0,02	0,02
Lahana(kırmızı)	178 679	0,01	186826	0,01	0,05
Lahana(kara yaprak)	71 118	0,00	71018	0,00	0,00
Lahana(bürüksel)	2534	0,00	3151	0,00	0,24
Marul(kıvırcık)	157981	0,01	179712	0,01	0,14
Marul(göbekli)	225021	0,01	233662	0,01	0,04
Marul(aysberg)	64490	0,00	65068	0,00	0,01
Enginar	32701	0,00	36368	0,00	0,11
Kereviz(sap)	1855	0,00	2113	0,00	0,14
İspanak	208403	0,01	210999	0,01	0,01
Pazı	5594	0,00	5881	0,00	0,05
Semizotu	5878	0,00	5819	0,00	-0,01
Maydonoz	57728	0,00	58190	0,00	0,01
Roka	9110	0,00	10185	0,00	0,12
Tere	9236	0,00	6985	0,00	-0,24
Nane	14945	0,00	15550	0,00	0,04
Dereotu	4488	0,00	4589	0,00	0,02
Kuşkonmaz	68	0,00	145	0,00	1,13
Karnabahar	182266	0,01	195248	0,01	0,07
Brokoli	46353	0,00	55082	0,00	0,19
Mantar(kültür)	39495	0,00	40272	0,00	0,02

**Kaynak:** ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001). Adresindeki istatistikî verilerden derlenmiştir. Erişim Tarihi:14.03.2017).

2016 yılında sebze ürünlerinde ulaşılan üretim miktarı bir önceki yıla göre %2 artış göstermiş ve üretim miktarı 30,2 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. Sebze üretimi üç ana kategoride de artış göstermiş en fazla artış %9 ile yumru kök ve sebzelerde, daha sonra %4

ile başka yerde sınıflandırılmamış diğer sebzeler grubunda ve %1’lik artış ile de meyvesi için yetiştirilen sebzeler grubunda görülmüştür.

2016 yılında meyvesi için yetiştirilen sebzeler grubu, sebzeler içinde ki toplam üretimin %82’sini karşılamakla en büyük paya ulaşmıştır. Ayrıca bu grup içerisinde yer alan domates %42’lik üretim ile sebze üretimi içerisindeki en yüksek paya sahiptir. Yine 2016 yılında bir önceki yıla göre en büyük üretim artışı %24 ile bürüksel lahanada gerçekleşmiş, en büyük düşüş ise -%24 lük pay ile terede görülmüştür.

Meyve içecek ve baharat grubu bitkilerinde genel olarak her sene üretim artmış bununla beraber tüketim miktarı da artmış olmasına rağmen yeterlilik derecesi genellikle % 100’ün üzerinde seyretmiştir.

Meyve sebze teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sadece meyve verimliliğini arttırmakla kalmamış aynı zamanda ürünlerin pazarlanması ve tüketiciye ulaştırılması aşamasında önemli bir role sahip olmuştur. Sahip olduğu bu rol, üretilen ürünlerin kalite ve standartlarından belirli bir aşamanın kaydedilmiş olmasındandır. Tabi ki bu kolaylık üretilen meyve ve sebzelerin arzu edilen kalitede olması ve verimsel bazda yaşanan artışlar olduğu ifade edilebilir (Akbay, Candemir, & Orhan, 2005: 99).

Tablo 1.9. 2014-2015 Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri Kişi Başı Tüketim ve Yeterlilik Derecesi

Ürün	K.B. Tüketim (kg)	Yeterlilik %	Ürün	K.B. Tüketim	Yeterlilik %	Ürün	K.B. Tüketim (kg)	Yeterlilik %
Antep fıstığı	0,9	106,7	Erik	2,4	111,1	Muz	5,5	53,1
Armut	4,9	106,0	Fındık	1,1	523,0	Nar	2,9	158,7
Ayva	1,1	108,2	Greyfurt	0,9	297,3	Portakal	17,2	118,2
Badem	1,0	92,4	İncir	0,5	720,6	Şeftali	6,5	106,1
Ceviz	2,5	87,2	Kayısı	0,6	525,8	Üzüm	29,8	145,8
Çay	13,5	99,8	Kestane	0,6	120,0	Vişne	2,1	100,1
Çilek	4,0	109,2	Kiraz	4,3	115,4	Sert kabuklular	6,0	172,5
Dut	0,7	98,6	Limon	3,2	261,9	Turunçgiller	28,8	160,4
Elma	21,3	130,7	Mandalina	5,2	235,1	Diğer meyveler	2,5	101,8

**Kaynak:** ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001). Adresindeki bitkisel üretim denge tablolarından elde edilmiştir. Erişim Tarihi: 15.03.2017).

2015 yılında kişi başı tüketimin en fazla gerçekleştiği ürün 29,8 kg ile üzüm iken yeterlilik derecesi % 145,8 dir. Yine bu ürünler içerisinde yeterlilik derecesi en yüksek olan ürün % 720 ile incirdir. İncirde kişi başı tüketim miktarı 2015 yılında 0.5 kg olarak

gerçekleşmiştir. Yeterlilik derecesi en düşük ürün %53.1 ile muz olup, ceviz, badem, dut ve çay da yeterlilik derecesi %100'ün altında kalan ürünler arasında yer almıştır.

2016 yılı itibariyle Türkiye'de 515,2 bin hektar alan üzerinde 69,9 bin çiftçinin katılımıyla organik tarım gerçekleştirilmiş, 197 adet üründen 1,8 milyon ton üretim gerçekleştirilmiştir ("Türkiye İstatistik Kurumu" Erişim Tarihi:15.03.2017). Son yıllarda organik tarım ülkemizde de yaygınlaşmaya başlamakta fakat organik tarım kavramının içeriği tam olarak doldurulamamakta ve kavramsal bir karmaşa yaşanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri Tarım Dairesi (USDA) tarafından organik tarımın tanımı; büyüme düzenleyiciler, tarım ilaçları, sentetik içerikli gübre ve içerisinde hayvansal katkıların bulunduğu yemlerin kullanımı men eden veya kaçınarak kullanımı minimuma indiren toprak işleme ve üretim sistemi şeklinde yapılmıştır. Mümkün olduğu ölçüde organik tarım sistemleri; toprağı usulüne göre işleyerek toprak verimliliğini korumak, bitki besin maddeleri tedarik etmek ve yine yabancı ot, zararlı böcek ve hastalıkları kontrol altında tutabilmek için bitki artıkları, ürün ekim sıralaması yapma, hayvan gübresi, organik çiftlik artıkları, yeşil gübreleme ve biyolojik zararlı kontrolü işlemlerdir (Demiryürek, 2011: 28). Dünyada yaklaşık olarak 1,8 milyon organik tarım faaliyetleri ile uğraşan üretici bulunmaktadır. Bu organik tarım üreticilerinin %19,2'si Asya'da, %43,5'u Afrika'da, %17,5'i Avrupa'da, %18,3'ü Latin Amerika'da ve %1'i Kuzey Amerika'da bulunmaktadır. Avrupa da tarımsal üretim yapılan toplam tarım alanının %1,9'unda organik tarım gerçekleştirilmektedir. Ancak dünyada en büyük organik tarım pazarı ABD'ne aittir (Demiryürek, 2011: 29).

Türkiye tarım ve organik tarımsal üretim çeşitliliği, iklim şartlarının yeterli ve uygun olması, genel toprak bütünlüğünün çevresel etmenler tarafından kirletilmemiş olması ve pazarın giderek büyümesi açısından önemli avantajları bünyesinde barındırmaktadır. Ayrıca Doğu Anadolu Bölgesi, Güneydoğu Anadolu Projesi kapsamında her türlü organik tarıma uygun hale gelmiştir. Organik tarım ürünü pazarlayan firma yoğunluğunun Ege Bölgesi ve civarında olması Karadeniz Bölgesinin organik tarım üretimi ve pazarlanması noktasında yavaşlatıcı bir engel durumundadır (Tunçez, 2011:17). Türkiye'de son yıllarda hem örtü altı tarım alanlarında hem de örtü altı meyve ve sebze üretiminde artış yaşanmıştır. 2016 yılında örtü altı meyve ve sebze üretimi 7,1 milyon ton olarak gerçekleşmiştir. Yine aynı sene örtü altı süs bitkilerinde üretim miktarı 1,1 milyon ton civarındadır.

Tablo 1.10. Niteliklerine Göre Örtü Altı Tarım Alanları (Dekar)

Yıllar	Toplam	Cam sera	Plastik sera	Yüksek tünel	Alçak tünel
2012	617760	80728	278730	95095	163207
2013	615124	80739	278661	97986	157737
2014	643442	80976	298651	107095	156720
2015	660265	79977	306074	112674	161541
2016	691707	80120	328745	112974	169867

**Kaynak:** ([http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001). Adresinden Alınmıştır. Erişim Tarihi: 16.03.2017).

Son zamanlarda tarımsal ürünlerden özellikle sebzelerde kurutma endüstriyel olarak yapılmakta ve böylece üretim ve ürün çeşitliliğinde gözle görülür bir artış yaşanmaktadır. Daha çok tarımsal ürün çeşidinin kurutulması sebebiyle, yarı mamul olarak kullanılan bu kurutulmuş ürünler, farklı ürünlerin bileşimine katılarak yeni ürünlerin oluşumuna katkı yapmıştır. Bu alanda en çok kullanım seviyesine ulaşan ürünlerin başında hazır çorba imalatı yer almaktadır. Ülkemizde de bu durum aynı olup en fazla kurutulmuş ürünlerin kullanıldığı ürünlerin başında hazır çorbalar gelmektedir. Başlıca kurutulan meyveler arasında; elma, kayısı, muz, çilek, kiraz, üzüm, narenciye, incir, kavun, Frenk üzümü, nektarin ve şeftali, erik, armut ve benzeri ürünler yer almaktadır. Ve yine sebzeler arasında ise; patlıcan, mantar, biber, domates, brokoli, kereviz, soğan, maydanoz, sarımsak, havuç, kabak gibi ürünler yer almaktadır. Türkiye’de tüketim ve satış bakımından en çok kurutulan meyve ve sebzelerin patlıcan, domates, incir, kayısı, üzüm, ve biber olduğu görülmektedir (Uysal Seçkin & Taşeri, 2015: 414).

### 1.5.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim içerisinde yer alan hayvancılık kavramını TDK Güncel Türkçe Sözlükte; evcil hayvanlara bakma ve yetiştirme işi, Coğrafya Terimleri Sözlüğünde (1980) ise Evcil hayvanlar yetiştirerek onların her çeşit ürünlerinden, kimilerinin de güçlerinden yararlanmayı amaçlayan ve geniş anlamda tarımsal yaşamın bir kolu sayılan etkinlik olarak tarif edilmiştir (“TDK”, E.T: 16.03.2017). Yine hayvansal üretim, “ortaya koyduğu ürünleri ve güçleri ile insanlara fayda sağlayan evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan tarım kolunun genel adıdır” şeklinde tarif edilmiştir. Kırmızı veya beyaz et, süt, yumurta, bal balmumu, ipek, yapağı, tiftik, deri vb. ürünler hayvansal ürünler içerisinde yer almaktadır (Gökgöz, 2012:12).

Ülke nüfus sayısında yaşanan artış, kentleşme, insanların gelir ve refah düzeylerinin artması, endüstriyelleşmede yaşanan gelişmeler insanların hayvansal üretime olan

ihtiyaçlarını arttırmaktadır. Bu sebeple ülke halkının iyi, yeterli ve dengeli beslenebilmesi için hayvansal üretim ve hayvan yetiştiriciliğinin geliştirilmesi büyük önem arz etmektedir (Özkan, 2001: 12). Türkiye’de hayvan sayısı, hayvancılık sektörü gelişmiş pek çok ülkeden fazla olmasına rağmen birim hayvan başına elde edilen verim daha düşüktür. Hayvancılığı gelişmiş ülkelerde ortalama sığır karkas ağırlığı 250 kg. civarında iken, Türkiye’de 160- 170 kg seviyelerindedir. Yine sığır başına süt verimi bu ülkelerde ortalama 5000-6000 kg/laktasyon olup, ülkemizde ise 1400-1500 kg/laktasyondur (DPT, 2000: 137)

Son on yıllık dönem incelendiğinde, birim alana düşen ürün verimliliği ile hayvandan elde edilen verim miktarı ve bununla beraber işgücünün verimli kullanılmasında artış yaşandığı görülmektedir. Bitkisel üretim ve hayvancılıktaki verim artışında yaşanan gelişmelerde en büyük pay; öncülüğünü TİGEM’in çektiği kamu tarafı ve özel sektörün damızlık hayvan üretimine ve sertifikalı tohum yetiştiriciliğine yönelik yatırımları ile kırsal kalkınma destekleri aracılığıyla yapılanlar dâhil mekanizasyon yatırımlarından elde edilen olumlu neticelere aittir. Bu kapsamda, beyaz et ve süt üretimi ile beraber, özellikle ayçiçeği, pirinç ve mısırdaki verimde yaşanan artışa paralel olarak üretimde de artışlar gözlenmiştir. Ülkemizdeki hayvan üretimi yapan işletmeler genellikle küçük ölçekli olup çayır ve meraları koruma ve ıslahta yetersiz, yem bitkileri üretim seviyesi düşük, hayvan sağlığına yönelik önlemlerde geri kalmış durumdadır. Bu kapsamda, hayvancılık alanında yapılan desteklemenin miktar ve çeşidi artırılmış ve bölgesel alanda yeni projeler uygulamaya konulmuş, bu destek sonucunda da son yıllarda et ve süt üretiminde artış yaşanmıştır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2013: 99).

Çayır ve meralar hayvanların ihtiyacı olan yemlerin karşılanmasında üretimin bol, maliyetin düşük olması açısından etkin kaynaklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Hayvanların ihtiyacı olan yem ve türevlerini teminde her ne kadar endüstriyel atık olan küspe, posa ve bazı tahıllar kullanılsa da, bu ürünler çayır ve mera tarımından elde edilen yemlere göre daha maliyetli ve üretim aşaması daha uzundur. Bu nedenle hayvancılık hususunda ileri düzeyde olan ülkelerde hayvanların ihtiyacı olan yem ve türevlerini temin hususu, çayır ve mera tarımına dayalı olarak yapılmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerden olan ABD, Kanada, Arjantin ve Avustralya gibi ülkeler, geniş alanları kapsayan doğal ve kültür meralarına sahip olmaları sebebiyle uygun maliyetlerde hayvansal üretim yapmakta, bu üretimi kendi ülkesinde değerlendirdiği gibi belli bir bölümünü ihraç dahi etmektedirler (Ünlü, 2016: 16).

Türkiye şartlarında hayvancılık faaliyetleri genellikle şirket işletmeleri kapsamında olmayıp, hane halkı tarafından kendi geçim, yiyecek vb. hususlarını temin etmek amacıyla yapılmaktadır. Ancak 2000 yılından sonra hayvancılık faaliyetlerine yönelik devlet teşvikleri artmış ve bu artış da hayvancılık tesislerinin artmasına zemin hazırlamıştır. Bu desteklemeler verimi düşük olan ırkların azalmasına, verimi yüksek ırkların da çoğalmasına sebep olmuştur. Bu sayede hem hayvan sayısının hem de hayvancılıkla uğraşan çiftçi sayısının artmasını sağlamıştır (Ünlü, 2016: 17).

AB İstatistik Ofisi (EUROSTAT) verilerine bakıldığında önceki yıllara oranla bir küçülme söz konusudur. Tarım sektörünün AB-27 GSYH'sinde 2004 yılında yüzdeleri payı 1,6 iken, bu durum 2010 yılında yüzde 1,2'ye düşmüştür. Hayvansal üretimin toplam tarımsal üretim içerisindeki yüzdeleri payı 43 olup, 2010 yılında yapılan hayvansal üretim değeri 142 milyar Avro seviyesinde gerçekleşmiştir. Gerçekleşen üretimde en büyük paya %20 ile sığır eti, %21 ile domuz eti ve %34 ile süt sahip olmuştur.(T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 10). AB 2011 yılında Türkiye'ye 315 milyon dolar değerinde damızlık olmayan canlı sığır ihracatı gerçekleştirmiştir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 12).

Türkiye'de tarım, ormancılık ve avcılık ormancılık sektörünün GSYH'deki payı 2004 yılında yüzde 9,3 iken 2011 yılında gerileme yaşanmış ve yüzde 7,9'a düşmüştür. Toplam tarımsal üretimde hayvansal üretimin payı ise bir miktar yükselme göstererek 2003 yılında yüzde 29'dan, 2010 yılında yüzde 32'ye ulaşmıştır. Hayvansal üretimin 2010 yılı rakamsal değeri 38 milyar TL olarak gerçekleşmiş, buna en büyük katkıyı da yüzde 30 ile sığır eti ve yüzde 30 ile inek sütü yapmıştır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:10). Hayvan sayılarındaki artış bu bilgileri destekler niteliktedir.

Tablo 1.11. 2001 – 2016 Büyükbaş, Küçükbaş ve Diğer Hayvan Sayısı

2001 – 2016 Büyükbaş, Küçükbaş ve Diğer Hayvan Sayısı									
Yıllar	Sığır	Koyun	Keçi	Toplam	At	Eşek	Katır	Deve	Domuz
2001	10548000	26972000	7022000	44542000	271000	462000	97000	930	2700
2002	9803498	25173706	6780094	41757298	248992	417214	94924	887	595
2003	9788102	25431539	6771675	41991316	227 399	397 540	92 012	808	7 090
2004	10069346	25201155	6609937	41880438	212 414	367 739	83 867	865	4 399
2005	10526440	25304325	6517464	42348229	207 808	341 377	81 678	811	1 934
2006	10871364	25616912	6643294	43131570	204 352	329 475	75 018	1 004	1 362
2007	11036753	25462293	6286358	42785404	188 640	296 114	68 199	1 057	1 813
2008	10859942	23974591	5593561	40428094	179 855	273 520	62 248	970	1 717
2009	10723958	21749508	5128285	37601751	166 753	234 182	51 548	1 041	1 896
2010	11369800	23089691	6293233	40752724	154 702	211 529	48 076	1 254	1 558
2011	12386337	25031565	7277953	44695855	151 230	199 496	48 249	1 290	1 848
2012	13914912	27425233	8357286	49697431	141 422	188 789	47 205	1 315	2 986
2013	14415257	29284247	9225548	52925052	136 209	181 422	45 762	1 374	3 145
2014	14223109	31140244	10344936	55708289	131 480	170 503	41 397	1 442	2 655
2015	13994071	31507934	10416166	55918171	122 704	155 158	42 523	1 543	1642
2016	14080155	30983933	10345299	55409387	120 040	151 439	38 229	1 599	1 299
2017	16105025	33677636	10634672	60417369	114 047	141 375	34 360	1 703	1 361

**Kaynak:** [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1002](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1002). Adresindeki İstatistiki (İstatistiksel Tablolara/ Tür ve Irklarına Göre Hayvan Sayısı ) Verilerden Derlenmiştir. E.T: 07.03.2019

### 1.5.2.1. Et ve süt üretimi

Hayvancılık faaliyetlerinden elde edilen en büyük kazanım et ve süt üretimidir. Et üretimi sadece ülke nüfusunu beslemeye yarayan gıda maddesi olmanın haricinde sanayinin de ham madde ihtiyacını karşılamaktadır. Örneğin et kendisine özel bir takım işlemlere tabi tutularak pastırma, salam, sucuk, sosis et suyu gibi işlenmiş mamuller haline getirilir. Elde edilen bu ürünlerin her biri birer sanayi tesisi icap ettirdiğinden, yeni sanayi kolları ve tesislerin çoğalmasına neden olmaktadır (Özkan, 200:14). Küresel ölçekte olarak 2011 yılında, genetik materyal ve canlı hayvan hariç tutularak hayvanlardan elde edilen ürünlerin ticari değeri 280 milyar dolara yaklaşmıştır. Bu konuda %35 ile en yüksek paya sahip olan hayvansal ürün ettir. Süt ürünleri %24'lük pay ile eti takip etmekte ve üçüncü sırayı %22'lik oran ile deri ürünleri almaktadır. Et ticaretinin başında sığır eti gelirken süt ticaretinde peynir, lor, süt ve krema öncü niteliktedir. AB birliğinde Almanya, İtalya ve Hollanda'nın ithalat ve ihracat hususunda etkin oldukları görülmektedir. Aynı zamanda Çin ve Hindistan İthalat ve İhracatta üst sıralarda yer alırken Rusya ve Japonya'nın ithalatçı ülkeler arasında yer aldığı görülmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:12).

Son yıllarda Türkiye'nin hayvansal ürünlerinin ithalatında da ihracatında da bir artış gözlenmektedir. Dokuzuncu Kalkınma Planı dönemi içerisinde hayvan ve hayvansal ürünler ithalatı sırasıyla 1,05 ve 1,9; ihracatı ise 0,85 ve 2,3 kat artmıştır. Hayvansal ürünler

ihracatının, ithalatı karşılayamamasının nedenleri arasında özellikle son yıllarda ithalatı artan etlik, damızlık ve besilik hayvan, et ve etin dâhil olduğu diğer ürünler, işlenmemiş deri, kıl ve yün, süt ve süt ürünleri gibi girdisi yüksek olan ürünler önemli etkiye sahiptir. Bunlarla beraber 2011 yılında hayvansal ürünlerde elde edilen ihracatta en önemli ürün kalemleri arasında süt ve süt mamülleri (yüzde 84'lük pay), yumurta, et, sakatat, kıl ve kıl kullanılarak yapılan dokumalar ve yün yer almıştır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 14). 2015 ve 2016 yılına ait mevsim ve takvim etkisinden arındırılmış süt ve süt ürünleri üretim miktarları da aşağıda (Tablo 1.12) yer almaktadır.

2012 yılı itibariyle atçılık faaliyetleri, 1 milyar Avro'yu aşan ciroyuyla dünyada 12. Sırada yer almaktadır. Özel sektör ve TİGEM'in haralarında yetiştirilen atlar, Türkiye'yi dünya standartlarına çıkaracak seviyededir. 2012 yılı itibariyle Türkiye'de yetiştirilen at sayılarına bakıldığında, toplam 28601 atın, 15645'inin İngiliz Atı olup geriye kalanının Arap Atı olduğu görülmektedir. Bunun yanında 5033 adet koşan at mevcuttur (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 28).

Tablo 1.12. Mevsim ve Takvim Etkisinden Arındırılmış Süt ve Süt Ürünleri Üretim Miktarı (Ton)

Süt Çeşitleri	Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
(İnek Sütü)	2015	723546	726775	736008	743250	752982	740965	733400	744412	757620	754359	758253	766578
	2016	765329	778500	761596	742401	732322	759406	766409	778305	786220	792540	794511	774569
(Yağsız Süt Tozu)	2015	5102	5144	5217	5393	5496	5567	5994	5721	5485	6103	6734	6215
	2016	6762	6612	6889	6831	6617	6898	6370	6156	6356	5996	5751	5898
(Tereyağ)	2015	4049	3784	4272	4225	4388	4353	4537	4450	4192	4552	4457	4562
	2016	4551	4857	4653	4686	4801	4814	4674	4997	5004	4778	4874	4916
(İnek Peyniri)	2015	52851	52107	51954	53651	53266	53603	52268	53919	54672	53301	53551	52801
	2016	51886	51797	52418	51436	51302	51109	49593	56941	55328	56070	55893	55905
(Diğer Peynir (Koyun, Keçi, Manda , Karışık Sütlerden Elde Edilen Peynirler))	2015	2758	2313	2338	2310	2499	2634	2345	2309	2114	2051	2093	2166
	2016	1944	2029	1978	1845	1718	1660	1733	1728	1977	1973	1949	1890
(Yoğurt)	2015	91881	91933	91794	92292	95741	93064	89560	94994	97110	96203	94062	95192
	2016	95932	97012	97986	97576	93599	99035	99590	100826	99085	96950	97985	96886
(Ayran)	2015	50347	50231	50752	51351	52033	51610	52826	52623	53087	53650	54212	54733
	2016	54940	55752	56077	56371	56434	56586	57645	57485	57832	57991	58236	58196
(Krema (Çiğ Sütten Elde Edilen İşlenmemiş, Süt Yağı))	2015	868	1083	854	1299	1186	1061	1012	878	958	928	932	1009
	2016	1140	1137	1240	1451	1707	1380	1019	1034	972	1016	1011	1230
(İçme Sütü (Pastörize, Uht, Vb. Isıl İşlem Görmüş))	2015	110962	118426	113582	113259	115680	116508	118748	110959	114180	113150	112675	120386
	2016	119562	116405	117689	110828	109606	120097	115122	119090	123865	128610	132451	131627
(Kaymak (Isıl İşlem Görmüş))	2015	2591	2658	2634	2689	2668	2820	2725	2712	2588	2612	2661	2649
	2016	2590	2675	2688	2621	2678	2676	2658	2720	2646	2608	2677	2663
8. (Konsantre Süt)	2015	573	566	493	519	528	428	502	464	364	427	440	358
	2016	344	320	258	226	209	182	125	262	115	276	163	118
(Süt Tozu (Tam Yağlı, Yarımlı Yağlı, Kaymak Tozu))	2015	3965	3367	3990	4313	4018	4027	3815	3401	4305	3908	3319	3512
	2016	3853	3914	3582	3539	3736	3696	4059	3613	3876	4317	4379	3733

**Kaynak:** (TÜİK). <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=85&locale=tr>. Adresinden Derlenmiştir. Erişim Tarihi:18.03.2017

### 1.5.3. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretiminin en önemli üretim dalı balıkçılıktır. “Su ürünlerini kısaca denizlerde ve iç sularda bulunan hayvanlar ve bitkiler ile bu hayvanların yumurtaları olarak tanımlanmaktadır” (Çevik, 2015:14). Türkiye'nin üç tarafı denizlerle çevrili olup, ülkede tatlı su ürünleri, kültür balıkçılığı ve deniz ürünleri üretimi yapılmaktadır. TUİK verilerine göre Türkiye'deki su ürünleri üretimine bakıldığında deniz ürünleri grubunda 2007 yılının 589,1 bin ton ile zirve olduğu görülmektedir. Takip eden senelerde üretim yavaş yavaş düşmüş 2015 yılı itibariyle deniz ürünleri üretimi 397,7 bin ton olarak gerçekleşmiştir. Ancak yetiştiricilik (kültür) üretimi, deniz ürünlerinin aksine seneler itibariyle devamlı artmış, 2007 yılında 139,8 bin ton olan üretim % 100'ün üzerinde bir artış ile 2015 yılında 240,3 bin ton olarak gerçekleşmiştir. Tatlı su ürünleri üretimine bakıldığında ise, 2007 den günümüze üretim ibresinin aşağı yönlü olduğu görülmektedir.

Türkiye'de, ıslah edilebilir olduğu belirlenen lagün sayısı 15 olup, yaklaşık 36 bin hektarlık alanı kapsayan 72 lagün bulunmaktadır. Bu lagünlerden senede yaklaşık olarak 900 ton civarında balık üretilmektedir. Ortalama olarak verime bakıldığında 25 kg/ha'dan az olduğu görülmektedir. Üretilen bu değer, gelişmiş kültür teknik ve materyallerinin uygulandığı ve ortalama 100 kg/ha'lık bir balık üretiminin yapıldığı İtalyan lagünleriyle kıyaslandığında çok düşük seviyelerde kalmaktadır. Edirne Enez Lagün kompleksi, Samsun-Bafra Balık Gölleri, İçel Paradeniz Akgöl Lagünü ve Adana-Akyatan Lagünlerinde daha iyi verim alabilme amacıyla ıslah, fizibilite ve yatırım projelerinin yapılabilmesine yönelik özel projeler geliştirilmekte ve uygulanmaktadır. Hayata geçirilen bu projeler kapsamında verimli ıslah çalışmaları da arzu edilen seviyede yapıldığı durumda lagünlerdeki vallikültür üretimi üç kat artacaktır (Yavuzcan et al., 2010: 779).

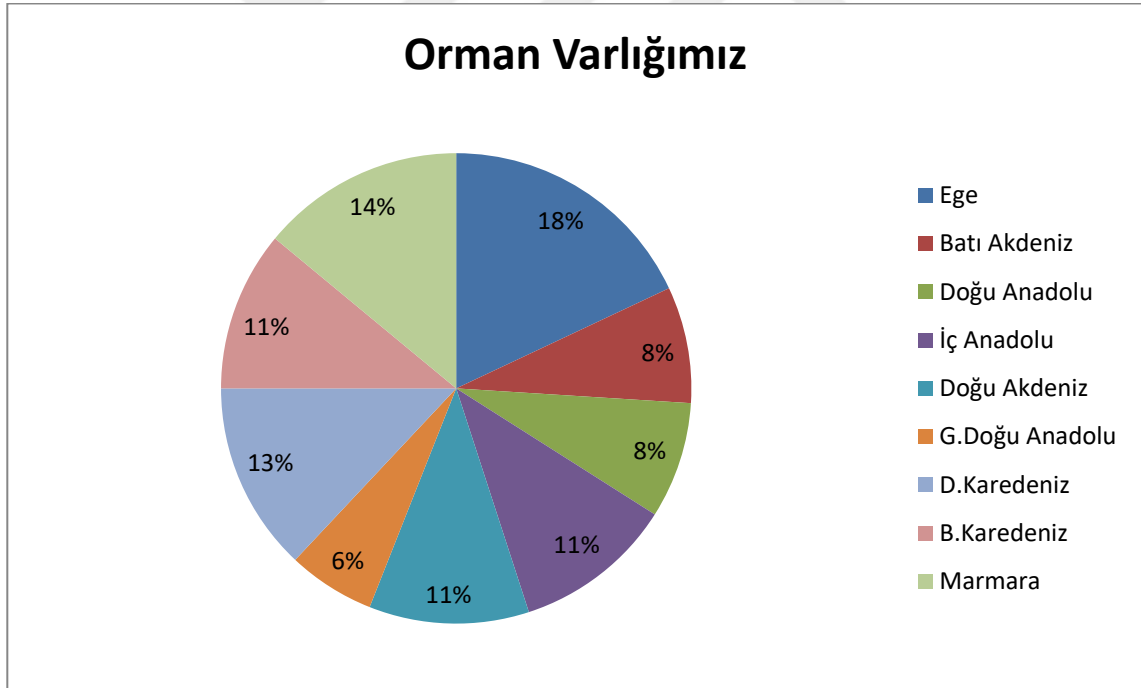
Türkiye üç tarafının denizlerle çevrili olması sebebiyle balık yetiştiriciliğine uygundur. Ayrıca Türkiye'de yoğun yetiştiriciliği yapılan orkinos, alabalık, levrek ve çipura gibi türlere ek olarak kalkan (*Psetta maxima*), fangri (*Pagrus pagrus*), sargoz (*Diplodus sargus*), sarıkuyruk (*Seriola dumerili*), sinagrit (*Dentex dentex*), sivriburun karagöz (*Puntazzo puntazzo*), türleri gibi balıklarda üremi yapılan türlerdendir. Bu türlerin yanı sıra denizalası (*Salmo trutta*) ve mersin balığı (*Acipenser sp*) üretim için önerilen balık türlerindedir. (Yavuzcan et al., 2010: 781).

#### 1.5.4. Orman Ürünleri Üretimi

Orman ürünleri günümüzde birçok sanayi sektörünün vazgeçilmez ham maddesi durumundadır. Dünyanın toplam karasal alanının %31'ini ormanlar kaplamaktadır ki bu yaklaşık dört milyar hektar alandır. Ormanlık alan itibariyle birinci sırayı % 46 ile Avrupa alıp, onu sırasıyla %25,7 ile Kuzey ve Orta Amerika ve % 21,8 ile Afrika takip etmektedir. Orman varlığı açısından dünyanın en zengin ülkeleri Rusya, Brezilya, Kanada, ABD ve Çin olup bu ülkeler dünya orman varlığının yarısına sahiptir (BAKA, 2012: 5).

Türkiye'nin toplam orman varlığı 21,389 milyon hektar olup, ülkenin yüz ölçümünün %27'sine tekabül etmektedir. Bu orman varlığının yaklaşık %51'i verimli orman ürünlerinden oluşmaktayken % 49'u da verimsiz orman ürünleridir. 2000-2008 yılları arasında orman ürünleri sektörün ihracatı 7 kat büyüyüp dünya ticaretindeki payını 4 kat arttırmıştır. Sektörün 2023 ihracat hedefi 16 milyar dolardır (BAKA, 2012: 7).

Tablo 1.13. Coğrafi Bölgelerdeki Ormanların Genel Orman Alanlarına Oranı



**Kaynak:** (BAKA, 2012:14)

## 2. BÖLÜM

### 2. CANLI VARLIKLARIN TDMS VE TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRME VE DEĞERLEME SÜRECİ

Bu bölümde TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TDMS kapsamında büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi, süt üretimine ilişkin maliyetlerin hesaplanması ve bu standartlar paralelinde yer alan muhasebe faaliyetleri işlenmektedir.

#### 2.1. TMS 41 Standardının Tarihçesi

Uluslararası para ve sermaye piyasalarında yaşanan etkileyici gelişmeler, ortak bir muhasebe dili etrafında toplanma mecburiyetini ortaya koymuştur (Yazan, 2010: 29). Bu anlamda bazı ülkeler ki, Belçika 1976, Danimarka 1981, Fransa 1947 yıllarında hesap planlarında düzenleme yapıp standart hale getirmişlerdir (Murat, 2013. 151). 1960'lı yıllarda uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma ve uygulama tartışmaları başlamasına rağmen mesafe kat edilememiştir. Bir örgütsel bünye kapsamında standartların düzenlenmesi için ilk defa, Ekim 1972 yılında Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'ne öneride bulunulmuştur. Bununla beraber ABD, Fransa, Almanya, Meksika, Japonya, İngiltere, Hollanda, Avustralya, İrlanda ve Kanada'nın muhasebe ile ilgilenen birimleri 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe faaliyet alanında yeknesaklığın sağlanması ve bir takım kurum ve kuruluşların aralarında uyumlaştırılarak meydana gelmesi olası mümkün olan farklılıkların izalesi amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee-IASC)'ni kurmuşlardır (Tunçez, 2011: 95).

1994 yılında UMSK, tarımsal faaliyet alanında hizmet veren sektörlerde kullanılmak üzere bir standarda ihtiyaç duyulduğunu belirtmiş ve bu amaçla bir komitenin teşekkülüne karar vermiştir. Teşekkül ettirilen bu komite, 1996 yılında çalışmalarını tamamlayarak hazırlamış olduğu taslağı UMSK'na sunmuştur. UMSK, bu taslak üzerinde çalışmaya devam etmiş ve Temmuz 1999'da son şeklini vererek "Nihai Taslak 65 Tarım" (E-65 Agriculture Expourse Draft) adı ile yayınlamıştır. Ancak zaman içerisinde hazırlanan bu taslağa dair farklı ülkelere muhasebe kurumları, odalar, enstitüler, şirketler ve çeşitli kurum ve kuruluşlar yorum ve görüşlerini bildirmişlerdir. Taslakla ilgili olarak 62 görüş bildiren mektup alınmıştır (Özkan, 2001: 77). Taslak üzerinde yapılan yorumlar ve öneriler

çerçevesinde UMSK, bir takım değişiklikler gerçekleştirmiş ve 2001 yılında “Uluslar Arası Muhasebe Standardı (UMS) 41, Tarım (IAS-41 Agriculture)” standardı yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standart yürürlüğe 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren girmiştir (Tunçez, 2011:108).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun amaçları ve görevleri (Tunçez, 2011: 96,97)

- Finansal tabloların oluşturulması ve sunumunda yöntem, yönetmelik ve muhasebe standartlarının gelişimi için çaba sarfetmek,
- Finansal tabloların sunumu için gerekli standartları belirleyip, uluslararası alanda gözlenebilmesi ve uygulanabilmesi için kamuya açık olarak yayınlamak,
- Muhasebe alanında uluslararası bir standart ortaya koymak,
- Muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlamak, vb.
- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmek,
- Taslak hazırlamak ve geliştirmek,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları arasındaki uyumsuzlukları gidermek,
- Uzman kişilerin bulunduğu, ihtiyaç zamanında görüşleri alınabilecek komiteler kurmak.
- Hazırlanan standartları gözden geçirmek,
- İhtiyaç durumunda, hazırlanan standardın uygulanabilir olması ve uluslararası standardı saplayabilmesi amacıyla gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde saha analizi yapmak, vb. maddeler Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun görevleri arasında sayılabilir.

Türkiye’de tarım işletmelerinin faaliyetlerini sonuçları ve öneriyle ortaya koyan bir tarım muhasebesi uygulaması yeterli biçimde gerçekleştirilememiş ve tarımsal faaliyetler vergi mevzuatının yön verdiği şekilde uygulanmıştır. Bununla beraber tarım işletmelerinin borsada görünmeye başlaması, muhasebe uygulamaları alanında birlik sağlanması ihtiyacı ve maliyet yönteminin canlı varlıkları muhasebeleştirmekte yetersiz kalması gibi hususlar özel standart hazırlanması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Yazan, 2010: 29,30).

Mevcut durum altında, Türkiye’de tarımsal faaliyet standardı ilk kez “UMS 41: Tarım” standardı Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ile yer almıştır (Yazan, 2010: 31). 25 Nolu SPK Tebliğinin 31. Kısımın amacı, tarımsal faaliyetle alakalı yapılan işlem ve olayların muhasebeleştirilme evresi ve kamunun haberdar edilmesine dair ilke ve esasların düzenlenmesidir (Sönmez, 2004: 145).

Konuyla alakalı olarak yapılan diğer bir düzenleme de, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu standart TMS Tarımsal Faaliyet Standardı olup 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;

1. 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 Gazetede yayımlanan 5 sıra no’lu,
7. 12.11.2104 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 31 sıra no’lu
8. 15.01.2019 tarih ve 30656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 144 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31.12.2008 tarihinden sonraki dönemleri içine alan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da mevcuttur. Erken uygulanma durumu ile alakalı olarak ilgili değişiklik 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olacaktır.

Üçüncü değişiklik TMS 20 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yapılan bu değişikliğin erken uygulanma imkânı da mevcuttur. Erken uygulamaya konulduğu takdirde durumunda ilgili değişiklik 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Birinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler de, doğrudan TMS 41 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31.12.2006, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise 31.12.2008 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Altıncı değişiklikte işletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardının 1-5, 8, 24 ve 44 üncü paragraflarında yapılan değişiklikleri ve aynı standarda eklenen 5A-5C ile 63 üncü paragraflarında belirtilen hükümleri 1.1.2016 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanmalıdır. Belirtilen tebliğler dışında 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında da TMS hakkında bazı güncelleme ve tebliğler yapılmasına rağmen TMS 41 hakkında hiçbir güncelleme ve tebliğ olmamıştır. Ancak gerçekleştirilen bu güncellemeler içerisinde en önemlisi, Türkiye’deki finansal raporların kalitesini arttırmak ve raporlama uygulamalarını geliştirmek için yürürlükte olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, revizyon projesi kapsamında daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilen standartlara sahip olunabilmesi amacıyla TMS 1 (Finansal Tabloların Sunuluşu) 17/05/2018 tarihinde 75935942-050.01.04 – [01/48] Karar No ile yayımlanmıştır.

Sekizinci değişiklikte ise; Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) hakkında tebliğ sıra no: 22’nin yürürlükten kaldırılmasına dair tebliğdir. Söz konusu bu tebliğ, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlaması amacıyla 15.01.2019 tarihinde, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı 01.01.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30656 sayılı Resmi Gazete’ de (mükerrer) yayımlanmıştır.

## **2.2. TMS 41 Kavramsal Çerçeve ve Standartta Yer Alan Terimler**

Birinci bölümde özetlenmeye çalışılan, tarımsal faaliyetlerin tanımı ve kapsamından da anlaşılacağı üzere, varlıklar arasında bir takım ortak özellikler bulunmaktadır. Bu noktada TMS 41, TDMS’nin aksine varlıkları sadece duran varlık olarak değerlendirmemiş bilakis canlı varlık olarak ele almıştır. Canlı varlıklarda bulunan ortak özellikler ise standartta şu şekilde yer almaktadır:

**Değişim Kapasitesi:** “Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik değişim gösterebilme özelliğine sahiptir” (TMS41, md. 6a). “Meydana gelen bu biyolojik değişim şu sonuçları meydana getirir. Büyüme; bitki ve hayvan miktarı ve bunların kalitesinde meydana gelen artış büyüme, bozulma; bitki ve hayvan kalitesinde meydana gelen düşüş, döllenme ise hayvan sayısındaki artış ve yeni bitkilerin meydana gelmesidir. Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi de biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelmektedir.” (TMS41, md.7a,7b).

**Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, hedeflenen sürecin gerçeğe ulaşabilmesi için gereken koşulları daha iyi hale getirmek veya en azından muhafaza etmek suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırıcı etkiye sahiptir. (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim ve bu süreçte yaşananlar tarımsal faaliyeti, diğer faaliyet alanlarından ayırır. Mesela, yönetilmeyen ve insanın tesiri olmayan doğal kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet alanına girmez (TMS41, md.6b).

**Değişimin Ölçülmesi:** Tarımsal faaliyetlerde biyolojik değişim veya hasattan sonra meydana gelen kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) yaşanan artış azalış veya değişiklikler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür, izlenir ve değerlendirilir (TMS41, md.6c.).

TMS 41 içerisinde yer alan ve bu standardın düzenlenmesinde büyük rol oynayan terim ve tanımları genel ve özel tanımlar olarak ikiye ayırmak mümkündür.

### 2.2.1. Genel Tanımlar ve Kavramlar

**Aktif Piyasa:** Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır (TMS41, md.8.).

- \* Piyasada ticareti yapılan tüm ticaret malları homojendir.
- \* Normal şartlarda, ticareti yapılan bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı vardır.
- \* Fiyatlar kamuoyuna açıktır herkes tarafından öğrenilebilir.

Bu piyasada oluşan ve gerçeğe uygun değerın tespitinde kullanılan fiyat, aktif piyasa fiyatıdır (Öcal, 2016: 16). Canlı varlık veya tarımsal ürün için birden fazla aktif piyasanın olması durumunda, işletme bunlardan en uygun olanını seçer (TMS41, md.17). Buradaki Aktif bir piyasa ile kastedilen husus canlı varlık ticaretinin yapıldığı veya tarımsal ürünlerin alınıp satıldığı ve değerlendirildiği ticaret borsaları, haller ve buna benzer pazarlardır (Gökgöz, 2012: 67).

**Defter Değeri:** “Varlığın finansal durum tablosunda (*bilançoda*) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir” (TMS41, md.8.).

**Net Defter Değeri:** Herhangi bir varlığa ait bilançodaki brüt defter değerinden birikmiş değer düşüklüğü veya amortismanların çıkarılmasıyla elde edilen değerdir (Özkan, 2001:82).

**Devlet Teşvikleri:** “TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardında tanımlandığı gibidir”.(TMS41, md.8). TMS 20 de devlet teşvikleri “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.”(TMS20, md.3) şeklinde açıklanmıştır.

Aynı zamanda bu devlet teşvikleri, geçmiş veya gelecek dönemlere ilişkin işletmeye ait esas faaliyet alanı ile ilgili önceden belirlenmiş kriterlere uyması veya uyması ihtimali durumunda, işletmeye devlet tarafından transfer edilen ekonomik kaynakları ifade etmektedir (Sönmez, 2005: 127). 25 No’lu SPK Tebliğine göre devlet teşvik ve yardımlar meselesi, söz konusu tebliğin 574.maddeden 584.maddeye kadar 10 madde halinde 4 bölümden müteşekkil olarak ele alınmıştır. Devlet teşviki kapsamına girmeyen hususlar söz konusu tebliğin 576. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, ekonomik değere haiz olmayan devlet yardımları ile ticari ilişkinin taraflarından birisi devlet olup normal ticari ilişkilerden ayırmak mümkün olmayan işlemleri içeren işlemler, devlet teşvikleri kapsamına girmez (Sönmez, 2005:127,128). Ayrıca, Söz konusu bu tebliğin 576. maddesinde yer alan devlet teşvikleri, geçmiş veya gelecek dönemlerde işletmenin ana faaliyet alanı ile alakalı önceden belirlenmiş kriterlere uymuş veya uyacak olması mukabilinde, devletin işletmeye transfer ettiği ekonomik kaynak ve fırsatları ifade etmektedir. Bu anlamda devlet teşvikleri, iki

kısmı ayrılmaktadır ki bunlar, varlıklarla ilgili olanlar yani işletmenin bir varlığı uzun vadeli satın alması, inşa etmesi veya başka bir biçimde edinmesi durumudur. Diğeri de varlıklarla alakalı olmayıp gelirlerle alakalı olanlardır (Öcal, 2016: 17).

**Gerçeğe Uygun Değer:** “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”(TMS41, md.8). Ancak net geçeğe uygun değeri bulabilmek için, pazara çıkarılan herhangi bir tarımsal ürün veya canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden pazara götürme ve pazaryeri maliyetinin düşülmesi gerekmektedir. Pazar yeri maliyeti ile kast olunan, ödenmiş olan komisyonlar, düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından alınan vergiler, transfer ve gümrük vergileri gibi hususlardır (Öcal, 2016: 17).

Bir varlığın sahip olduğu gerçek değer, aynı varlığa ait mevcut durumun ne aynısıdır ne de mevcut durumdan bağımsız ve farklıdır (Çevik, 2015: 49). Yani yerinde satılan bir ürün ile uzak mesafeye transfer edilerek orada satılan aynı ürünün aynı fiyattan satılması beklenemez. Yol masrafı ve katlanılan diğer masraflar çıkarıldıktan sonra gerçeğe uygun değerine ulaşılır.

## 2.2.2. Özel Tanımlar ve Kavramlar

**Tarımsal Faaliyet:** “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.” (TMS41, md.5). Yine canlı varlıkların, yeni ürün elde etmek veya diğer canlı varlıkların bir kolu haline getirmek amacıyla satılma ve tüketilme işlemlerine de tarımsal faaliyet denilmektedir (Öcal, 2016: 18). Canlı varlıkların tarımsal ürüne dönüşümüne örnek olarak, balıktan havyar elde edilmesi, damızlık olarak yetiştirilen balıklardan yumurta alınmak suretiyle yeni yavru balıkların üretilmesi, (Gökgöz, 2012: 65) büyükbaş hayvan çiftliklerinde süt üretimi yapılması gibi faaliyetler gösterebilir. Tarımsal faaliyetler; büyük ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, bir yıl veya bundan daha uzun süreyi kapsayan mahsul yetiştiriciliği, meyve ve diğer yetiştiriciliği, çiçekçilik, su ürünleri üretimi gibi geniş bir yelpazedeki faaliyet grubunu kapsamaktadır (Gökgöz, 2012: 65). Bu tarımsal faaliyet grubuna ait ortak özelliklere yukarıda zikredilmişti. Bu özellikler arasında en belirgin olanı faaliyetlerin yönetilebilirliği hususudur ki, TMS 41 kapsamında yönetilemeyen bir faaliyet tarımsal faaliyet sayılamaz (Öcal, 2016: 18).

**Tarımsal Ürün:** “İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.” (TMS41, md.5). Yonca, fiğ vb. yetiştirip bundan yem üretmek veya inekten süt elde etmek tarımsal ürünlere örnek olarak gösterilebilir (Ünlü, 2016: 23). Hasadı yapılmış olan bu ürünler, tarım işletmesinde tüketmek, işlemek veya satmak amacıyla değerlendirilmek suretiyle muhafaza edilirler.

**Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan canlı bir bitkidir: (TMS41, md: 5).

- ✓ Tarımsal ürünlerin üretilmesi yada temini için kullanılması,
- ✓ Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenir olması,
- ✓ Bitkiye ait önemsiz kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok zayıf olması,

**Canlı Varlık:** “Yaşayan hayvan ve bitkidir” (TMS41, md.5). Başka bir ifadeyle canlı varlık, fiziksel anlamda doğma, büyüme, üreme ve ölme özelliklerini kendisinde bulunduran hayat sahibi varlıklardır (Gökgöz, 2012: 66). Canlı varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadırlar (Ünlü, 2016: 23):

- ✓ Standart Kapsamındaki Tarla Bitkileri
- ✓ Standart Kapsamındaki Bahçe Bitkileri
- ✓ Canlı Kümes Hayvanları
- ✓ Büyükbaş Canlı Varlıklar
- ✓ Küçükbaş Canlı Varlıklar
- ✓ Standart Kapsamındaki Meyve Vermeyen Ağaçlar ve Meyve Ağaçlar
- ✓ Standart Kapsamındaki Diğer Canlı Varlıklar

Canlı varlığın bu tanımı, o varlığın canlı varlık mı, yoksa tarımsal ürün olarak mı nitelendirilmesi gerektiği hususunda kavramsal bir soruna yol açmaktadır. Şöyle ki, “bir gıda maddesi olarak satılmak amacıyla üretilen yumurta tarımsal ürün iken, daha fazla tavuk üretmek amacıyla bulundurulan kuluçkalık yumurta ise canlı varlık olarak nitelendirilmelidir” (Yazan, 2010: 36).

**Canlı Varlık Grubu:** “Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur” (TMS41, md.5). Hayvan ve bitki toplulukları birkaç şekilde sınıflandırılabilir. Örneğin bir büyükbaş hayvan işletmesindeki inekler, damızlık inek, sağmal inek, etlik inek gibi sınıflara ayrılabilir. Aynı zamanda bu canlı varlıklar, tüketilebilir, taşıyıcı, olgunlaşmamış ve olgunlaşmış canlı varlıklar olarak dört farklı kategoride de sınıflandırılabilirler.

*Tüketilebilir Canlı Varlıklar;* herhangi bir dönemde hasat edilmesi mümkün olan veya canlı varlık olarak satışa mevzu tarımsal varlıklardır. Tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, et üretimi yapabilmek veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar ve mısır, arpa ve buğday gibi mahsuller verilebilir (Tunçez, 2011:115).

*Taşıyıcı Canlı Varlıklar;* tüketilebilir canlı varlıklar tarifinin kapsamı dışındaki canlı varlıklardır ki, nitelik olarak tarımsal ürün sayılmayan ve kendi başına yeni ürün teşekkül edebilen varlıklardır. Örneğin üzüm üretimi yapılan asma bitkileri, meyvesi ve gövdesi muhafaza edildiği halde dalları kesilmek suretiyle kendisinden yakacak odun elde edilen ağaçlar, taşıyıcı canlı varlıklar içerisinde yer alır (Yazan, 2010:36).

*Olgunlaşmış Canlı Varlıklar;* “hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır” (TMS41, md.45).

*Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar;* tüketilebilir veya taşıyıcı canlı varlıklardan meydana gelmiş olduğu halde hasat edilebilir düzeye gelmemiş olan canlı varlıklardır.

İşletmeler tüm canlı varlık grupları için, uygunluk durumlarına göre, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar içerisinde ayırım yapmak suretiyle sayısal verilerle izahta bulunması hususunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, kendi bünyesindeki tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini ayırmaksızın grup olarak ifade edebilir. Bunlara ilaveten, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında tasnif ederek ayrıştırabilir. Yapılan bu tasnif ve ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sunması muhtemeldir. İşletme, yapmış olduğu bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar. (TMS41, md.43).

**Biyolojik Dönüşüm:** “Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir.”(TMS41, md.5). Bu husus canlı varlıkların muhasebe anlamında değerlendirilmesi aşamasında onların birer makine olmadığını gösterme bakımından büyük bir öneme sahiptir.

**Hasat:** “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.”(TMS41, md.5). Eti için beslenen hayvanların kesilmesi, ürün elde etmek için ekilen bir zirai mahsulden ürün almak, ağaçlardan meyve toplamak gibi hususlar hasat’a örnek olarak verilebilir. Yazan (2010), sadece hasat tanımının yeterli olmadığını ve hasat noktasının da tanımlanması gerektiğini belirtmiş ve hasat noktasını şu şekilde tanımlamıştır: “Hasat noktası, tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması veya canlı varlığın yaşamına son verilmesi işleminin gerçekleştiği ve bu ürünün henüz dönüşüme uğramadığı zamanı kapsamaktadır” (Yazan, 2010: 37). Hasat noktasının daha iyi anlaşılabilmesi için şöyle bir örnek verilebilir. Sağmal ineklerden süt üretimi yapılması aşamasında ineğin kendisi bir canlı varlık iken süt bir üründür. Sütün sağılma anı ise hasat noktasını teşkil etmektedir. Zira bu aşamada süt herhangi bir varlığa dönüşüm göstermemiş olması hasebiyle TMS41 kapsamındadır. Fakat bu süt, herhangi bir süt ürününe (yoğurt, peynir vb.) dönüşmeye başladığı andan itibaren bu tarımsal ürün TMS 41 standardı kapsamından çıkarak diğer ilgili TMS standardının konusu haline gelmektedir.

### **2.3. TMS 41 Standardının Amacı ve Kapsamı**

TMS 41 standardının amaç ve kapsamını açıklarken, ilk olarak tarımsal bir muhasebe standardının oluşturulma gerekçelerini incelenmelidir. Bu amaçla tarımsal muhasebe standardı oluşturma gerekçeleri: (Öcal, 2016: 13), (Tunçez, 2011: 110)

- UMSK üyeleri içerisinde yer alan gelişmiş veya az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin tarım sektörlerinin GSMH içerisinde ki paylarının makul seviyede olup göz ardı edilememesi,
- Tarım işletmelerinin ana kaynağı olan canlı varlıkların, biçim, yapı ve öz olarak değişimine sebep olan biyolojik değişim ile ilgili yaşananların işletmeler tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceği sorusuna net bir cevap verilememesi,
- Tarım işletmelerinde yer alan canlı varlıkların çeşitliliğinin çok olması sebebiyle, bilançoda nasıl bir sınıflandırmanın yapılacağına dair görüş birliğinin olmaması,

- Tarımsal faaliyetlerin geleneksel muhasebe yöntemleriyle muhasebeleştirilmenin güç olması ve her ülkede farklı uygulamaların bulunmasıdır.

Bu standardın amacı, “tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir”.(TMS41). Standardın kapsamı ise ilk maddede yer almaktadır. Standardın kapsamına, tarımsal faaliyetle ilgili olması şartıyla, aşağıda yer alan varlıkların muhasebeleştirilmesi girmektedir: (TMS41, md.1)

- Canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Devlet teşvikleri,

Devlet teşvikleri aşağıda a ve b bendi olarak verilmiştir.

a- Koşullu ve koşulsuz olmak suretiyle gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle yapılan canlı varlıklılara ilişkin devlet teşvikleri

b-) “Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen 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 teşvikine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilir” (TMS41, md.34,35).

Burada yer alan devlet teşviklerinin (a) bendiyle ifade edilmek istenen, muhasebesi kayıt altına alınmış tarım işletmesinin şartsız bir devlet teşviki olup bu teşvikin tarım işletmesi tarafından alacak haline geldiğinde muhasebe kayıtlarının yapılabileceği üzerinde durulmuştur. (b) bendinde ise, muhasebesi tutulacak olan tarım işletmesine hâlihazırda verilen ya da ileride verilecek olan teşvik herhangi bir şarta bağlanmışsa bu şart işletme tarafından yerine getirilmeden ya da şart ortadan kalkmadan verilen ya da verilecek olan teşvik gelir olarak muhasebeleştirilemez. Mesela; 3 yıl faaliyette bulunması şartı ile bir işletmeye herhangi bir teşvik verilmişse, vaat edilmiş olan şart yerine getirilmeden yani o tarım işletmesi 3 yılı doldurmadan (şart tahakkuk etmeden) kendisine tahsis edilen teşviği gelir olarak kaydedemez. Eğer teşvik için belirlenen şart belli bir zaman dilimini kapsıyor ve belirli bir oran ifade ediyorsa, şartın yerine getirilen kısmına ait teşvikler oransal olarak hesaplanarak muhasebeleştirilebilir. Mesela: bir tarım işletmesinde faaliyet süresinin 4 sene

olmasına ek olarak, bu şarta ilave olarak her yılın sonunda ilgili yıla ait teşvik ödemesi serbest bırakılacak ve bu teşvikin olumsuz bir durumun tezahürü durumunda geri ödenmesi durumu da söz konusu değil ise bu durumda ilgili teşvikin anlaşma kadarki tutarı muhasebeleştirilebilir (Çevik, 2015: 43).

TMS 41 standardının kapsamına girmediği durumlar yukarıda belirtilmiştir. Tarımsal faaliyetlerden olduğu halde TMS 41 standardı kapsamına girmeyen durumlar ise aşağıdadır:

- Tarımsal faaliyetler için kullanılacak olan arsa (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller) (TMS 41, md. 2a),
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar. İfade edilen bu varlıkların değerlendirme işlemlerinde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nın esas alınması gerektiği söz konusu bu standartta belirtilmiştir (TMS41, md.2d).
- Tarımsal faaliyetle ilgili olan taşıyıcı bitkiler (TMS 16 kapsamında değerlendirilir.). Bununla beraber, taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilir” (TMS 41, md. 2b).
- Taşıyıcı bitkilere dair devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması)” (TMS 41, md. 2c).

Söz konusu bu Standart, tarımsal işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat anında uygulanır. Hasat anından sonra ise, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya durumuna göre başka uygun bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası işletmenin tarımsal ürünleri olan canlı varlık ürünlerin işlenmesini düzenlemez. Mesela, şarap tüccarının üzümü kendisi yetiştirip daha sonra aynı üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi. Söz konusu yapılan tüm bu işlemlerde, yapılan faaliyetler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve yine gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte ve özellikte dahi olsa, bu tür işletmelerin yapmış oldukları faaliyetler bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına dahil edilmemiştir (TMS41, md: 3). Burada hasattan sonra canlı varlık hali sona erdiği için standart, hasat noktasından sonraki kısmı TMS 2 Stoklar veya diğer bir standarda yönlendirmektedir. “Fakat 01.11.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan (Sayı:29173), TMS 41 Hakkında Tebliğ (Sıra No: 22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 31)’de hasat anında elde edilecek ürünlerle ilgili maddede değişikliğe gidilmiş ve taşıyıcı bitkiler TMS 41’in kapsamından çıkarılarak, TMS 16’nın kapsamında değerlendirilmesi

uygun görülmüştür. Fakat taşıyıcı bitkilerin taşıdığı ürün (hasat anına kadar), canlı varlık olarak değerlendirilecektir. Hasat sonrası işlenip elde edilen ürünlerin, canlı varlık kapsamında değil, TMS 2 kapsamında değerlendirilmeye devam edilmesi kararlaştırılmıştır.” Tablo 2.1 de bu ürünlere ait bilgiler verilmiştir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), 12.11.2014 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 22 sıra no’lu tebliğde aşağıdaki varlıklar, taşıyıcı bitki kapsamına alınmamıştır.

- Yetiştirilme amacı tarımsal ürün olarak hasat edilmek olan bitkiler (örneğin, kereste olarak değerlendirilmesi düşünülen ve bu amaç için yetiştirilen ağaçlar)”, (TMS41, md: 5Aa.).
- İşletmenin değersiz kalıntı satışları haricinde ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına dair küçük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar)”(TMS41, md: 5Ab).
- “Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday)”, (TMS41, md: 5Ac).
- “Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarından, söz konusu bitkiler örneğin, yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilirler. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez (TMS41, md: 5B).

“Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.” (TMS41, md: 5C).

Birtakım canlı varlıklar herhangi bir işletmenin aktifinde yer alsalar dahi, TMS 41 için amacın önemli olmasından dolayı söz konusu bu standardın kapsamında yer almamaktadırlar. Bunlar: (Öcal, 2016: 14-15).

- Hayvanat ve botanik bahçeleri ve eğlence parkları için alınan her türlü hayvan ve bitki,
- Amacı karbondioksit miktarını azaltmak olan bitkisel olarak ormana yapılan yatırımlar,
- Dövüş, korunmak ve yarış için alınan hayvanlar,
- Dekoratif ve süs için alınan bitkiler,

- Çalıştırmak için alınan hayvanlar.

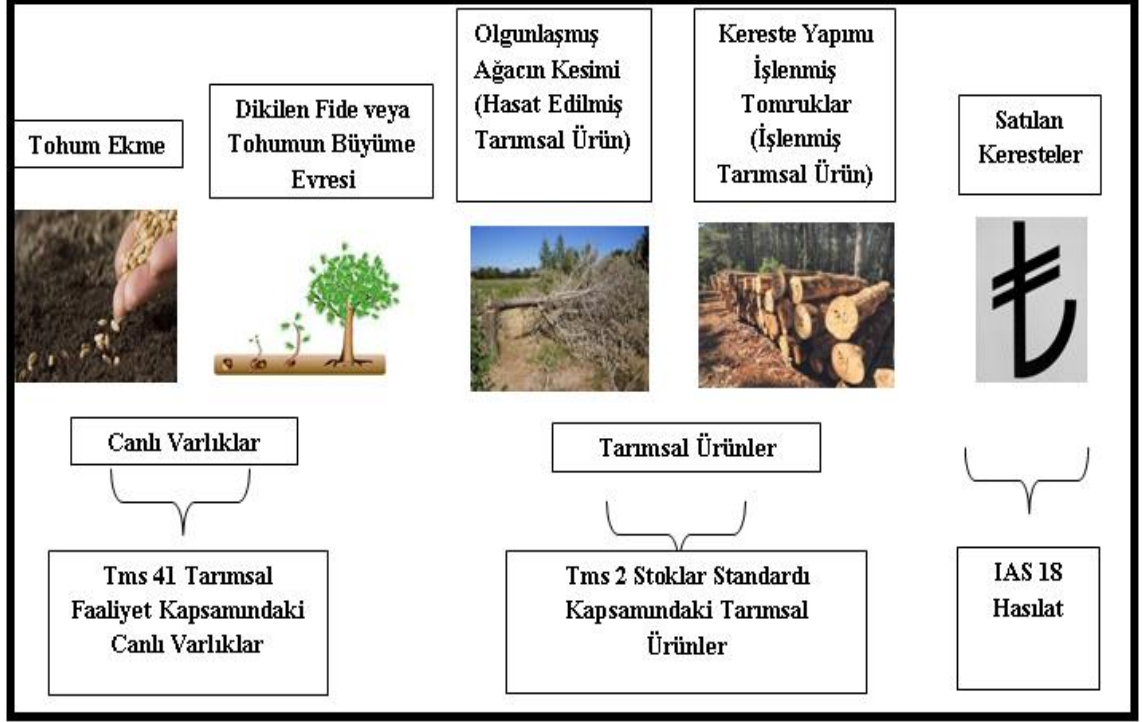
Tablo 2.1. Canlı Varlık ve Hasat Sonrası Ürünleri

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde etmek için 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
Üzüm asmaları, Çay çalılıkları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki kavramının özelliklerini taşırlar ve TMS 16'nın kapsamında yer alırlar. Ancak bitkinin kendisi taşıyıcı olduğu halde üzerinde yetişen lateks, çay yaprağı, palmiye ağacı meyvesi ve üzüm gibi ürünler TMS 41'in kapsamına dâhildir.		

**Kaynak:** TMS 41, md. 4

Bu tablonun birinci ve ikinci sütununda yer alan canlı varlıklar ve tarımsal ürünler bu standardın kapsamında yer alırken, hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler (üçüncü sütun) söz konusu bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır.

Canlı varlıkların TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında çıkma anı hasat noktasında olmayıp hasat edilme anında olmaktadır. Bu durum aşağıda şematize edilmiştir.



**Kaynak:** Öcal, D (2016). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi. s.45.

Şekil 2.1. Bir Canlı Varlığın Yaşamsal Döngü İçerisindeki TMS ile İlişkisi

## 2.4. TMS 41 Kapsamında Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

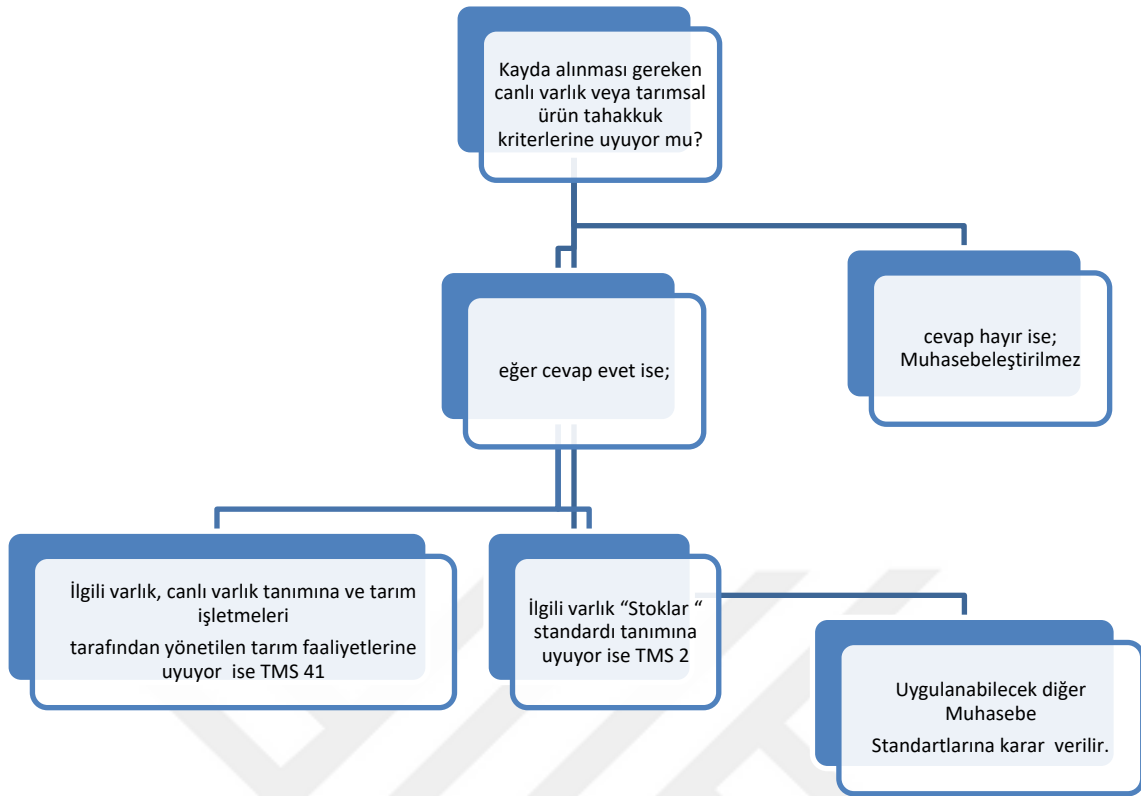
Ekonomik yönden, tarım işletmelerinin sahip oldukları varlıkların durumlarını, bu varlıklarda meydana gelen değişiklikleri kaynak cihetiyle izleyen, işletmeye ait mevcutları, alacakları, borçları, kar ve zararları ile ilgili mali durumları ortaya koyan, bu bağlamda yıllık faaliyet sonuçlarının çıkarılması ve kontrol ve denetimlerini yerine getiren tarımsal faaliyet muhasebesi; işletmelerde hangi faaliyet kombinasyonu ile çalışmanın daha avantajlı olabileceği ve bu hususa dair işletmenin planlama yapabilmesi konusuna da derlemiş olduğu güvenilir veriler sayesinde büyük katkılar sağlamaktadır (Çetin & Tipi, 2007:5).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı içerisinde yer alan muhasebe işlemlerinin içeriğini, canlı varlıkların ölçüm ve muhasebeleştirilme süreci, canlı varlıklara ilişkin kar ve zararın raporlanması, amortismanı, tüm tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolar oluşturmaktadır (Gökgöz, 2013: 40).

Söz konusu standarda göre bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulları sağlamış olması gerekmektedir: (Öcal, 2016: 21),(Çevik, 2015:46,47).

- İşletme kendi bünyesinde bulunan canlı varlığı kontrol edebilir olmalıdır. Örneğin işletme bünyesine kattığı büyük ve küçükbaş hayvanları satın aldıktan sonra damgalamak suretiyle kontrol mekanizmasını çalıştırabilir.
- İşletme içerisindeki canlı varlıklardan elde edilen kazanımsal ekonomik faydaların, işletmeye aktarılabilir olması gerekir.
- Söz konusu canlı varlıkların, gerçeğe uygun değer ve maliyetlerinin güvenilir olarak ölçülebilir olması gerekir. Bu şartlarda, canlı varlıklar hesap planında gösterilerek söz konusu canlı varlıkların muhasebeleştirilme süreci başlar.

Tarımsal faaliyetler standardı, tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilme ve ölçümü hususunda hasat anını kendisine belirleyici unsur olarak tayin etmiştir. Yani bir tarımsal faaliyetin, tarımsal faaliyetler standardı (TMS 41) kapsamında mı yoksa diğer standartlar içerisinde mi değerlendirileceği hususunu belirleyen ana unsur hasat anıdır. Hasat anında tarımsal aktiviteyi değerlemenin ana sebebi, yatırım yapan kişilerin bu yatırıma dair ekonomik getiri tahmin etmelerinin çok güç olması ve değişim süresinin finansal tablolarda hemen gösterilmesidir (Top, 2009: 21). Aynı zamanda hasat anı canlı varlık ve tarımsal ürünün hangi standart kapsamında değerlendirileceğine karar verildiği andır. Şekil 2.2’de karar alma süreci şematize edilmektedir.



**Kaynak:** (Van Biljon, 2012). Clarifying Fair Value Accounting Challenges in the Reporting of Biological Assets in the Public Sector by Referring to ASGISA-EC. *Universite Of South Africa*, (October), 39

Şekil 2.2. Canlı Varlık ve Tarımsal ürünün Muhasebeleştirilmesinde Karar Alma Süreci

#### 2.4.1. Canlı Varlık ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kayda Alınması (Aktife Alınması)

Standarda göre, bir canlı varlığın aktife alınabilmesi için, bahsi geçen standartları sağlıyor olması gerekmektedir. Bu standartlar kısaca; işletme kendi bünyesindeki canlı varlığı kontrol edebilir olmalı, elde edilen ekonomik faydalar işletmeye aktarılabilir olmalı, gerçeğe uygun değer ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülebilir olması halleridir.

Tarımsal faaliyet bakımından örneğin, sığırın yasal mülkiyet anında, doğum anında veya damızlık olarak ayrılma anında işaretlenmesi o işletmede kontrolün varlığının göstergesidir. Sığırdan elde edilen ekonomik girdilerin işletme tarafından kullanılabilir olması, tarımsal faaliyetten elde edilen ekonomik faydanın işletmeye aktarılabilir olduğunu gösterir. “İşletme sahibi, gelecekte sağlamayı umduğu faydaları, varlıkların fiziksel özelliklerini dikkate alarak belirlemelidir” (Tuğay, 2013: 153). Gelecekte sağlayacağı faydalar, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (Tunçez, 2011:128). “Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek değerinin ölçümünde söz konusu

canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden veya maliyet değerinden hareket edilmelidir.” (Tuğay, 2013: 154).

#### **2.4.2. Gerçeğe Uygun Değer ve Tespiti**

Klasik muhasebenin temel dinamikleri tarihi maliyet esasına dayandığından dolayı, tarihi maliyet asıl ve esaslarına göre hazırlanan finansal tablolar, bilginin işlenmesi ile ortaya çıkan muhasebenin ürettiği bilgileri çoğunlukla anlamsız kılmaktadır. Bununla da yetinmeyip finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar almaya sevkettir (Tuğay, 2013: 150). Tarihi maliyet modelinde, fiziksel değişim sonucunda miktarsal olarak meydana gelen değişikliğin, gelir tablosuna değişimin olduğu dönemde yansıtılması uygun değildir. Dolayısıyla bu esasa göre hazırlanan finansal tablolar, ait olduğu işletmenin tarımsal faaliyet sonucunu hakkıyla göstermeyecektir. Bu bakımdan muhasebe anlamında gelişme olabilmesi için bütün biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi, tarihi maliyete dayanan değerlemeden daha üstündür (Özkan, 2001: 99). Tarihi maliyet muhasebesi, sadece fiili işlemler sonucunda piyasadaki alış ve satış fiyatları arasındaki farkın meydana getirdiği (arbitrage) katma değeri raporlar. Buna karşın işletme planından hareketle tahmin edilten hasılat tutarını raporlamaz. Tarihi maliyet esasını temel alınarak hazırlanan ve düzenlenen gelir tablosu müşterilere yapılan satışlar ile alış maliyetleri baz alınarak hazırlanırken, bilançoda ise, değerler, tarihi değerleri üzerinden gösterilerek hazırlanır (Özkan & Terzi, 2009: 25).

Vergi Usul Kanunu'na göre tarımsal faaliyetler maliyet bedeliyle değerlendirilmekte olup bir nevi klasik muhasebenin çizgisi doğrultusunda ilerlemektedir. Ancak TMS, maliyet bedeli yerine tarımsal faaliyetlerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi yöntemini benimsemiştir. Tarımsal faaliyet sürecinde gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmek istenmesi (Tuğay, 2013: 150), bir çok canlı varlığı yetiştirebilmek için uzun zamanların gerekmesi ve bu sürecin biyolojik bir döngü içerisinde gerçekleşmesi, varlığın gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. VUK'da yer alan değerlendirme ölçüleri ile TMS'de yer alan değerlendirme ölçüleri arasında farklılığı Gökgöz şu şekilde açıklamıştır. Bu farklılığın sebebi; VUK'da yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılma amacının vergi matrahının doğru hesaplanması, TMS'de yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılma amacı ise işletme ilgililerine (devlet, işletme sahibi, işletme ortakları, personel, vb.) doğru bilginin verilmesi anlayışıdır (Gökgöz, 2012: 93).

Finansal tabloların temel amacı, kullanıcılarına karar alma süreçlerinde yardımcı olmak olması sebebiyle bu tablolarda sunulan bilgilerin gerçeği yansıtması oldukça önemlidir.(Öcal, 2016: 21). TMS’de finansal tablo unsurlarının ölçümü noktasında, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin 4.55 maddesinde ve muhtelif standartlarda bazı değerlendirme ölçüleri üzerinde durulmuştur. Bu ölçüler, Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer, Net Gerçekleşebilir Değer, Gerçeğe Uygun Değer ve Bugünkü Değer (Gökgöz, 2012:92,93) olup, TMS’de canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer önerilmiştir. “Türkiye muhasebe standartlarında canlı varlık için gerçeğe uygun değer önerilmesi biyolojik dönüşümle ortaya çıkan değişikliklerin işletme sahibinin gelecekte umduğu ekonomik yararlardaki değişimini öğrenmesi için oldukça önemlidir” (Öcal, 2016:21).

TMS 41 Tarımsal Faaliyet standardında Gerçeğe Uygun Değer “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre Gerçeğe Uygun Değer, karşılıklı pazarlık yoluyla iki taraflı olarak ulaşılan fiyat olup tedarikçinin kendi belirlediği veya müşterinin o ürün hakkında razı olduğu fiyat değildir (Yazan, 2010: 40).

Gerçeğe uygun değer belirlenmesi aşamasında aşağıdaki üç önemli kıstas kullanılmıştır (Özkan & Terzi, 2009).

**I. Giriş Değerinin Gerçeğe Uygun Değer Olarak kullanılması:** Varlıklar, yerine koyma maliyeti ile yeniden değerlemeye tabi tutulurlar ve gelir tablosu gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar göz önünde tutularak cari maliyetleri üzerinden kaydedilirler. Örneğin; 10000 TL’ye satın alınan bir sığır, 250 TL sigorta ve nakliye giderleri ile beraber, 10250 TL toplam edinme maliyeti ile kayda alınır. Yeniden değerlendirme işlemi de toplam edinme maliyeti ile kayda alındığı değer üzerinden gerçekleştirilir.

**II. Çıkış Değerinin Gerçeğe Uygun Değer Olarak Kullanılması:** Bu yöntemde varlık ve yükümlülükler, her dönem cari satış fiyatları üzerinden değerlendirilir. Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar ise, kapsamlı gelirin bir parçası olarak raporlanır.

**III. Karma Yöntemin Gerçeğe Uygun Değer Olarak Kullanılması:** Bu yöntem, tarihi maliyet ile birlikte alternatif olarak uygulanıp, muhasebeleştirme işlemleri öncelikli olarak tarih maliyet üzerinden yapılmaktadır. Ancak belirli kendine has durumların varlığı halinde

(örneğin: muhasebeleştirme işleminin tarihi maliyet ile yapılmasına karşın şerfiyenin hesaplanması ve dağıtımı gibi...) gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre gerçeğe uygun değer belirlenirken çeşitli kriterler esas alınmaktadır. Bu kriterler; aktif bir piyasanın mevcut olması, aktif bir piyasanın mevcut olmaması, nakit akışlarının iskanto edilmesi ve tarım arazilerinde sabit olan biyolojik varlıklar olarak sayılabilir (Özkan, 2001: 80-82).

Tarımsal Faaliyetler Standardı, işletme bünyesinde bulunan canlı varlıklar ve bunlardan elde edilecek olan tarımsal ürünlerin yetiştirme dönemi süresince hasat anına kadar uygulanır. Söz konusu bu standart hasat anından sonra yapılacak olan işlemleri kapsamı dahiline almayıp TMS 2 Stoklar standardı veya ilgili diğer standartları referans göstermektedir (TMS41, md: 3).

Gerçeğe Uygun Değer = Maliyet Bedeli – Satış Maliyetleri

Formülde, satış maliyetlerini oluşturan unsurlar ürünün pazara ulaştırılmasında katlanılan maliyetlerin tümünü ifade etmektedir. İşletmenin pazara yakınlığı veya uzaklığı maliyette değişikliğe sebep olacağından gerçeğe uygun değer de değişiklik gösterecektir (Ünlü, 2016: 30). Bir varlığın gerçek değeri, o varlığın mevcut durumundan bağımsız değildir (Çevik, 2015: 49). Örneğin, köyde merada beslenip satılan bir sığır ile şehir merkezinde pazarda satılan sığırın aynı değere sahip olması beklenemez. Çünkü şehir merkezinde pazara getirilen sığır için nakliye gibi bir takım zorunlu giderlere katlanma durumu söz konusudur. Bu sebeple köydeki satılan sığırın gerçeğe uygun değeri, piyasa fiyatından pazara ulaştırmak için katlanılan nakliye ve diğer masrafların düşülmesi sonucu elde edilir. Dolayısıyla **Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri = Piyasa Fiyatı - Pazara Getirme Maliyetleri** denilebilir.

**Örnek** : İşletme elinde bulunan dişi buzağuların 2'sini tanesi 4.750 TL'den satmıştır. İşletme satış için toplam 150 TL harcama yapmıştır. Gerçeğe Uygun Değer = 4.750 TL – 150 TL = 4.600 TL Buzağuların Değeri : 4.900 TL Değerleme Farkı=4.900 – 4.600 = 300 TL azalış meydana gelmiştir.

31.12.2016		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	300	
606.01 Dişi Buzağular	300	
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		300
164.01 Dişi Buzağular	300	
Buzağuların Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlenmesine İlişkin Yevmiye Kaydı		

Canlı varlıkların aktif bir piyasanın olup olmamasına göre gerçeğe uygun değer tespiti için izlenecek olan yol farklılık göstermektedir. Tarımsal Faaliyetler Standardı aktif piyasayı, piyasada ticaret için kullanılan malların homojen bir şekilde bulunduğu, söz konusu bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısının bulunduğu ve malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği bir piyasa olarak ifade etmiştir (TMS41, md.8).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile belirlenebilmesi için hiyerarşik bir bütünlük söz konusudur. Bu hiyerarşik yapıyı aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanabilir (Demirkol, 2008: 122-123).

TMS 41 sistem olarak canlı varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterilmesini esas almaktadır.

- Bu varsayım, sadece canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçerliliğini geçici olarak yitirebilir. Canlı varlıkların finansal tablolara ilk kaydı esnasında ise gerçeğe uygun değer kullanılır.
- Eğer bir canlı varlık finansal tablolarda gerçeğe uygun değer ile yer almış ise, bu tarihten sonraki kullanılacak olan tüm finansal tablolar içerisinde gerçeğe uygun değer ile yer alır.
- Gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yöntemi aktif piyasanın mevcudiyetini esas almaktadır.
- Aktif bir piyasa içerisinde yer alan canlı varlığın, değerini belirleyecek unsurların başında, biyolojik dönüşüm gelmektedir.

- Biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda meydana gelen kıyaslanabilen, gözlemlenebilen ve ölçülebilen tüm farklılıklardır.
- Biyolojik dönüşüm, aktif piyasa ile birleşmesi sonucu gerçeğe uygun değere ulaşılır.
- Canlı varlıkları aktif bir piyasaya götürmek her zaman mümkün olmayabilir veya aktif bir piyasa oluşmayabilir.
- Böyle bir durum meydana gelmiş ise, canlı varlığın değerini belirleyebilmek için değişik metotlara müracaat edilir.
- Gerçeğe uygun değerde piyasa fiyatını ve net nakit akışlarını dikkate alan yöntemlerden önce, canlı varlığın ilk işlem (ekim, dikim vb.) tarihi esas alınarak biyolojik dönüşümlerindeki gözlemlenebilen ve ölçülebilen değişimin esas alınmasına dikkat edilmelidir.
- Aktif piyasada biyolojik dönüşüm ve piyasa fiyatı seçeneklerinden herhangi bir sonuç alınamamış olduğu durumlarda uygulanacak yöntem net nakit akış yöntemidir. Bu yöntem bir taraftan hesaplamaya ve diğer taraftan da tahmine dayanmaktadır. Nakit akışlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesinde ne kadar çok hassas davranılırsa, söz konusu bu yöntem ile o kadar çok gerçeğe yakın değer elde edilecektir. Yani net akış ve iskonto oranlarındaki hassasiyet gerçeğe yakın değerdeki hassasiyeti ifade eder.
- Bu seçenekler kullanıldığı halde herhangi bir sonuç elde edilememiş ise tarımsal işletme yönetimi, kendi politikaları doğrultusunda gerçeğe uygun değeri belirler ve bu durumu açıklayarak muhasebe kayıtlarını tutar.
- İşletme gerçeğe uygun değeri belirledikten sonra canlı varlıklar bu değer üzerinden finansal tablolara yansıtılır, gelecek dönem için de aynı süreç takip edilir.
- Gerçeğe uygun değerle meydana gelen değer artış veya azalışlar değerlendirme farkı olarak ifade edilerek muhasebeleştirilir.
- Piyasa fiyatını esas alan yöntemlerden birkaç tanesi denmiş ve sonuç alınmışsa, gerçeğe uygun değer olarak, alınan bu sonuçlardan uygun olanı seçilir.
- Gerçeğe uygun değerlendirme ile oluşan artış ve azalışlar değerlendirme farkları olarak gelir tablosunda ifade edilir.



### 2.4.2.1. Aktif bir piyasanın mevcut olmadığı durumda gerçeğe uygun değerin tespiti

Tarımsal faaliyet süreci içerisinde o faaliyete ait aktif bir piyasanın var olup olmaması durumu kontrol edilir. Eğer aktif bir piyasa yoksa TMS 41, gerçeğe uygun değeri tespit noktasında yapılması gerekenleri şu şekilde açıklamıştır: (TMS41, md.18)

Aktif bir piyasa mevcut değilse bu durumunda işletme, elde edilebildiği ölçüde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanır:

- En son piyasa işlem fiyatı, (yapılan işleme ait tarih ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması şartıyla)
- Aynı farklılıkları yansıtan bir uygulamada düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların yaşandığı piyasa fiyatları,
- Bir meyve bahçesinin kile sandık veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

### Canlı Varlığa Ait Mevcut Durumun Farklılık Gösterdiği Hallerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Yapılmakta olan tarımsal faaliyetin mevcut durumunda gerçeğe uygun değer tespit edilememiş veya tespit edilmiş fakat gerçeği yansıtmıyorsa, gerçeğe uygun değerin tespiti, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari ıskonto oranı ile ıskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerinin kullanılması yöntemi ile belirlenir (TMS41, md.20).

Herhangi bir canlı varlığın piyasa fiyatı veya o canlı varlığa ait değer tam olarak bilinemediği veya mevcut olmadığı hallerde işletme vergi öncesi piyasa fiyatını ıskonto ederek o canlı varlığa ait beklenen net nakit akışının bugünkü değerinden istifade edebilir. Buda şu şekilde hesaplanır: (Yazan, 2010: 41).

$$\text{Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri} = \sum_{t=0}^n A_t \frac{1}{(1+r)^t}$$

(A= Net Nakit Akımı, t= Zaman, r= İskonto Oranı)

“Tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, canlı varlığın mevcut konumu ve yeri itibariyle gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir.

İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. Beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, piyasa katılımcılarının, varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışları dikkate alınır.”(TMS41, md.21). Ancak ilgili canlı varlıkların vergilendirilmesine finansmanına veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden ürün olarak yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımları dikkat dışı bırakılır (TMS41, md.22).

Tarımsal faaliyette bulunan bir tarım işletmesinin satın alarak bünyesine kattığı veya işletmenin kendi canlı varlıklarından oluşan ve işletmede kullanılması düşünülen canlı varlıkların kayıt işlemleri, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmesi yöntemiyle yapılır. Ancak, ilk muhasebeleştirme sürecinde gerekli araştırma ve değerlendirmeler yapılmasına rağmen gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde bulunamamış ise o durumda işletme muhasebe kayıtlarında maliyet değeri verilerini kullanabilir. (Top, 2009: 26). Bu maliyet durumu gerçeğe uygun değere aşağıdaki durumlarda yaklaşmaktadır: (TMS41, md.24).

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş ise,
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi,

#### **2.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Biçimde Belirlenememesi**

Söz konusu bu standartta, “Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını 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.” (TMS41, md.30).

Madde 30 da ifade edilen bu varsayım, sadece ilk muhasebeleştirme aşamasında göz ardı edilebilir. Eğer bir işletmenin canlı varlıkları, gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş ise, muhasebesini tuttuğu canlı varlıkları elden çıkarana kadar yani işletmede kaldığı sürece gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder. Yani dönem içerisinde hesaplama metodunda bir değişikliğe gidilmez (TMS41, m.31).

İşletme bir tarımsal ürünü ait değeri hesaplarken her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşerek sonuca ulaşır. Bu Standart, hasat anında tarımsal ürünlerin, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde her zaman ölçülebildiği varsayımıyla hareket eder ve yansıttığı bakış açısı budur. (TMS41, md.32).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda (md.30), işletmenin canlı varlıklara ait yapması gereken açıklama aşağıda verilmiştir:

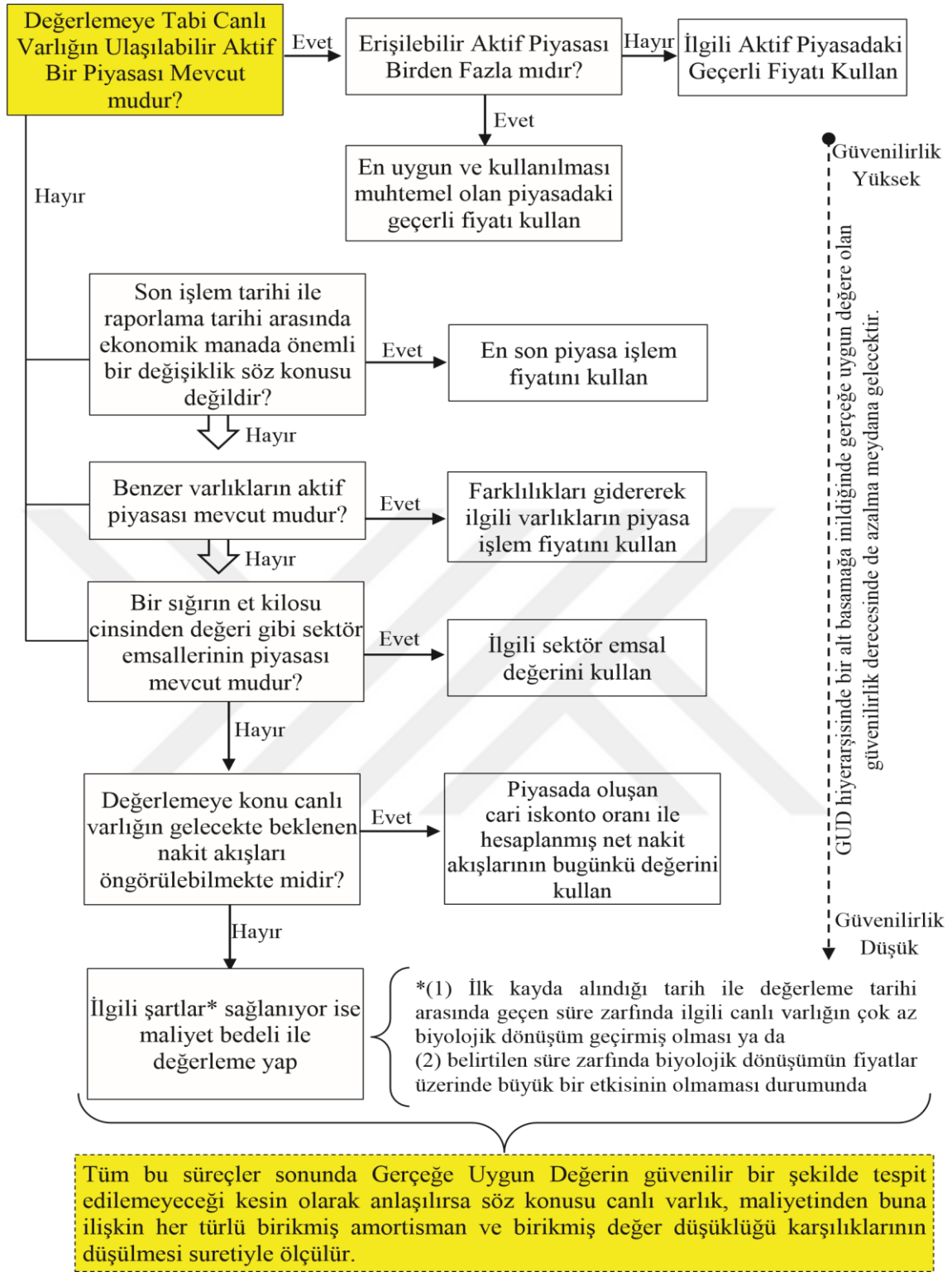
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;
- Canlı varlığın hangi türe ait olduğu;
- Amortisman (yıpranma payı) yöntemi;
- Eğer kendisine ulaşmak mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin tahmini değer aralıkları;
- Dönem başı ve dönem sonu itibariyle, birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları ile toplanmak suretiyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları
- Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları;

Bir işletme faaliyet süreci içerisinde daha önce canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerini güvenilir bir şekilde ölçemeyip maliyet değerleriyle ölçülmüş olsa, daha sonra aynı işletme canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelse, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir: (TMS41, md.56).

- Tarımsal işletmede kullanılan ilgili canlı varlığın tarifi ve kapsamı;
- Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale hangi nedenlerle geldiği;
- Bu aşamada yaşanan değişimin etkileri;

Anlatılmaya çalışılmış olan bu konuyu şekil 2.4 kısa ve öz olarak özetlemektedir.





**Kaynak:** Çevik, Z (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Yayınlanmış Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, s52.

Şekil 2.4. Gerçeğe Uygun Değer'in Tespit Hiyerarşisi

Çevik, gerçeğe uygun değerın tespit hiyerarşisini şekil ile gösterdikten sonra not olarak, yukarıdaki varsayımın gerçekleşmesi yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında söz konusu olduğuna değinmiş ve canlı varlıkların daha önce gerçeğe uygun değerle satış

maliyetleri belirlenmişse, o varlık elden çıkarılana kadar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye devam edileceğini ifade etmiştir.

#### **2.4.4. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesine Yarayan Ölçüm Yöntemleri**

##### **2.4.4.1. Piyasa fiyatı yöntemi**

İşletmenin faaliyet gösterdiği alanda canlı varlıklara ilişkin aktif bir piyasa mevcut ise bu durumda söz konusu aktif piyasada açıklanmış olan piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas teşkil eden fiyattır. Eğer işletmenin farklı piyasalara ulaşma imkânına kavuşursa, ulaşılmış olduğu piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır (Öcal, 2016: 30). Bu yöntemde, piyasa sayısız verilerden yararlanılmakta olup, matematiksel yöntem olarak matrix fiyatlama yöntemini kullanmaktadır (Özkan & Terzi, 2009: 44).

##### **2.4.4.2. Benzer varlıkların piyasa fiyatı**

Tarımsal faaliyetlerle meşgul olan işletme için aktif bir piyasanın mevcudiyeti söz konusu değilse, ulaşabildiği takdirde “Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları” o tarımsal işletme için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır (TMS41, md.18/b).

##### **2.4.4.3. Sektör emsal fiyatları**

TMS 41 “bir meyve bahçesinin kile, sandık veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri” ifadesiyle sektör emsal fiyatları konusunu açıklamıştır (TMS41, md.18/c).

##### **2.4.4.4. Net nakit akışları yöntemi**

Standart, gerçeğe uygun değer tespiti hususunda yukarıda açıklanan üç seçenek denendiği halde bir sonuca ulaşamamış ise, gerçeğe uygun değer tespiti için net nakit akışları yöntemini önermektedir. Bu durum standardın 20-23 maddelerinde açıklanmıştır.

##### **2.4.4.5. Maliyet değeri yöntemi**

Canlı varlıkların değerlemesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerektiren durumları, tarımsal faaliyet işletmesinde yer alan canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin tam olarak güvenilir bir şekilde tespit edilememesi (Tuğay, 2013: 152), İlk

maliyetin yüklenildiği andan itibaren biyolojik anlamda çok az bir değişim gerçekleşmesi veya gerçekleşen değişimin canlı varlığa ait fiyatlar üzerinde çok az bir etkiye sahip olacağını beklenmesi (TMS41, md.24/a,b) olarak sayılabilir.

#### **2.4.5. Kar ve Zararın Raporlanması**

Dönemsellik kavramı gereği, ilgili dönemin mali tabloları içerisinde, canlı varlıklar açısından kar ve zararın raporlanması geçerli bir durumdur. Söz konusu standarda göre “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” (TMS41, md.26). Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar veya kazanç doğma ihtimali, her zaman vardır. Örneğin bir buzağının doğması durumunda olduğu gibi ya da ölümü anının muhasebeleştirilmesi gibi. Bu anlamda satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Yani canlı varlığın ilk muhasebeleştirme aşamasında kazanç da zarar da doğabilir. (TMS41, md.27). Bahsi geçen her iki durumda da meydana gelen kar ve zararın ilgili olduğu döneme ait gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla tarımsal faaliyetler standardı içerisinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının etkisi sadece bilanço ile sınırlı olmayıp gelir tablosunu da etkisi altına almaktadır.

Tarımsal ürünler de canlı varlıkların sahip oldukları statüye tabidirler. Bu sebeple canlı varlıklar için geçerli olan söz konusu durum, tarımsal ürünler için de geçerlidir. Bu anlamda tarımsal ürünleri canlı varlıklardan ayırmak mümkün değildir. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanması sırasında dikkate alınır (TMS41,md.28).

İşletme faaliyette bulunduğu cari dönem boyunca, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar yekününü açıklar. İşletme, faaliyetini yürüttüğü her bir canlı varlık grubunu açıklığa kavuşturur bununla beraber işletme yapacak olduğu açıklamayı dilerse sayısal verilerle dilerse yazılı metin olarak yapabilir. (TMS41, md.40-42).

Standarda göre işletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakam kapsama alanı, aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır: (TMS41, md.50)

- Satın almaların doğurduğu artışlar,
- TFRS 5 kapsamında satış yapılan ve satış yapmak için işletmenin elinde tuttuğu varlıklar veya satış amacıyla elde tutulan bir gruba giren canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar,
- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar,
- Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları,
- Hasat ve sonrasında hasat kaynaklı azalış,
- İşletme birleşmelerinden doğan pozitif artış,
- Diğer değişiklikler sonucu oluşan artış ve azalışlar.

Tarımsal faaliyetler kapsamında faal olan bir işletmede bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ulaşılmış olan rakamsal değeri, söz konusu o varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında yaşanan değişimler sebebiyle rakamsal değer farklılaşabilir. Yaşanan fiziksel özellik ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı ifade edilmesi, üretim sürecinde yaşanan döngünün bir yılı geçmesi durumunda, o seneye ait cari dönem performansının ve geleceğe dair performans anlamındaki beklentilerin değerlendirilmesinde yarar sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin objektif olarak açıklanmasında büyük fayda vardır. Öteki taraftan, eğer üretim döngüsünün tamamlanması bir seneden az oluyorsa örneğin tarım ürünleri ve tavuk yetiştiriciliği gibi, bu durumlarda bu bilginin faydası daha düşük olacaktır (TMS41, md.51).

Tik ağacı gibi bazı ürünlerde gerçeğe uygun değerde meydana değişimin tamamını gelir tablosuna yansıtmak uygun bir davranış olmayabilir. Çünkü bu tik ağacı (teak trees) dikimden 25 yıl sonra hasat edilecek duruma gelmekte ve tarımsal bir ürün olabilmektedir

ki, süreç çok uzundur. Böyle bir durumda tarımsal ürün olarak tik ağacı yetiştiren bir işletme gerçeğe uygun değerinde meydana gelen kazanç veya zararı 25 sene gibi uzun bir süre boyunca mali tablolarında ifade etmek durumunda olacaktır. (Büyükipekci & Kağıtçı, 2015: 111).

#### **2.4.6. Canlı Varlıkların Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) Kapsamında Sınıflandırılması**

Tekdüzen Hesap Planı, TMS 41’de detaylı olarak işlenen tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde, canlı varlık ve tarımsal ürünlerin kaydedilmesi noktasında yetersiz kaldığı görülmektedir. Çünkü canlı varlıklar biyolojik yapılarının gereği değişim kapasitesine sahip olup, doğma, büyüme, çürüme, ölüm vb. süreçlere sahip olmaları itibariyle, yaşanan bu değişimin Tekdüzen Hesap Planı içerisinde gösterilmesi gerekmektedir ki, bu da yeni hesap guruplarının açılmasını zorunlu kılmaktadır. Yeni hesap gurupları açıldıktan sonra Tekdüzen Hesap Planı aşağıdaki hali alacaktır (Öcal, 2016: 33-34).

#### **16 CANLI VARLIKLAR (DÖNEN VARLIKLAR)**

160 TARLA BİTKİLERİ

161 BAHÇE BİTKİLERİ

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI

163 CANLI SU HAYVANLARI

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

168 DİĞER CANLI VARLIKLAR

169 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

#### **21 CANLI VARLIKLAR ( DURAN VARLIKLAR)**

210 MEYVE AĞAÇLARI

211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR

212 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR

213 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR

214 KÜMES HAYVANLARI

216 DİĞER CANLI VARLIKLAR

217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Bir yıldan daha az süre elde bulundurulan canlı varlıklar 16'lı canlı varlıklar hesaplarında izlenirken, bir yıldan daha uzun süre elde bulundurulan canlı varlıklar 21'li canlı varlıklar hesaplarında izlenmektedir (Tazegül & Kahramani, 2018: 243).

#### **2.4.7. Amortismanın Muhasebeleştirilmesi**

Amortisman, bir işletmenin duran varlıklarının faydalı ömürleri üzerinden ayrılan sistematik bir süreçtir. Bir varlığı kullanma maliyetidir. Başka bir ifade ile duran varlıkların ekonomik değerlerinde meydana gelen azalışlardır" (Çevik, 2015:53). "Amortisman; duran varlıkların işletmede kullanılacağı süre zarfı içerisinde kıymetlerinin bölümlenmesi, değer (kazanç) kayıplarının üretim maliyeti içerisinde gösterilmesi ve kaynak yaratacak olan duran varlıkların yenilenmesine olanak tanımak amacıyla değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesi işlemidir (Özkan, 2001:143).

41 nolu muhasebe standardı ile 31 no'lu SPK tebliğinde açık olarak ifade edilmemiş olmakla beraber, canlı varlıklara ait amortisman işlemlerinde değerlendirme yaklaşımı esas alınmıştır. Değer yaklaşımına göre, canlı varlıklara ait dönem başı – sonu değer kayıpları zarar olarak gelir gider tablosuna aktırılmaktadır. Aynı zamanda amortisman, bir takım nedenlere (zaman geçmesi, yıpranma, önemini kaybetme) bağlı olarak duran varlığın değerinde meydana gelen azalma olarak ifade edilmektedir. Bu şekildeki amortisman yaklaşımı, aktif düzeltmesi olarak ifade edilmektedir (Öcal, 2016: 69), (Sönmez, 2006: 65).

"Standartta ise Tarım İşletmelerinde bir (1) yıldan daha uzun süre bilanço aktifinde yer alan canlı varlıklar (Tarımsal Bitkiler ve Hayvanlar) için amortisman ayırma konusu gündeme gelmektedir. Ancak Tarım işletmesi aktifinde 1 yıl ve daha uzun süre kalan her canlı varlık için amortisman ayrılması söz konusu değildir. Canlı varlıkların amortismanına

tabi tutulmaları ancak ilgili canlı varlığın damızlık ya da ilgili canlı varlıktan elde edilen ürünlerden yararlanılması amacıyla elde tutulmaları sonucunda söz konusudur. Gelecekte satılması planlanan canlı varlıklara ya da kesilmek amacıyla besiyeye tutulan canlı varlıklara amortisman uygulanmaz” (Çevik, 2015: 53).

Arsa ve binalar birlikte alınmış olsalar bile, nitelikleri farklı olmakla birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Dolayısıyla da ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabi tutulurlar. Boş arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olmakla amorti edilmezler ancak, taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsalar istisnai olup amortisman uygulanır. Binalar faydalı ve sınırlı bir ömre sahip olmakla amorti edilebilir varlıklardandır. Binanın üzerinde inşa edildiği arsanın değerinde meydana gelen artış, binanın amortismanının belirlenmesinde dikkate alınmaz (Sönmez, 2006: 64).

Varlığın faydalı ömrünü belirlemede aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır: (Sönmez, 2006: 64)

- Varlığın kapasitesine veya üretim miktarına bağlı olarak belirlenen ve işletme tarafından tahmin edilen kullanım süresi,
- Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım faaliyetine bağlı olarak meydana gelen ve varlığın kullanılmadığı zamanda oluşması beklenen eskime ve yıpranma,
- Üretimdeki değişiklikler ve yeniliklere bağlı olarak meydana gelen teknik ve ticari eskime, kendisine ait piyasa talebindeki değişme,
- Varlığın kullanımına dair yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Amortisman değerini hesaplayabilmek için aşağıdaki formül kullanılmaktadır.

$$\text{Amortisman Değeri} = \text{Maliyet Değeri} - \text{Hurda Değeri}$$

Varlığın, amortisman tutarını belirlemeye yarayan amortisman oranının belirlenebilmesi için, işletme içerisindeki kullanılacağı maksimum süre olan faydalı ömrün belirlenmesi gerekir.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Faydalı Ömür}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

#### 2.4.7.1. Amortisman yaklaşımları

Amortisman kavramı her disiplinin kendi amacı ve bakış açısına göre tanımlanması sebebiyle söz konusu kavrama yönelik farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bunlar: (Gökgöz, 2012: 102)

- **Değerleme Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlerden dolayı meydana gelen azalma olarak görülmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki şimdiki değer farkından oluşan bir aktif düzeltmesidir.
- **Tüketim Yaklaşımı:** Duran varlığın edinimi ile beraber elde edilen fayda stokunun, dönem içindeki azalışlara dağıtılması amortismanıdır. Yani amortisman, duran varlığın fayda stokunun tüketilmesidir
- **Yenileme Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli olan fonun tutulması için bir araçtır. Amortisman ayırmanın amacı, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman, yenileme için fon biriktirilmesidir.
- **Dağıtım Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlıkların edinilmesi için katlanmış olan maliyetlerin, söz konusu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılmasıdır. Bu yaklaşıma göre amortisman, katlanılan maliyetlerin dönemlere dağıtılması işlemidir.

#### 2.4.7.2. Amortisman yöntemleri

Bu yöntemler (amortisman yöntemleri) den hem canlı varlığa ve hem de işletme politikalarına en uygun bulunan amortisman yöntemi tercih edilerek, gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir farklılık olmadıkça, bu amortisman yöntemleri her dönem tutarlı olarak uygulanır (Top, 2009: 32). Aşağıda bu yöntemlere değinilmiştir.

- **Doğrusal Amortisman Yöntemi:** Amortisman uygulanacak varlığa ait değer, ilgili bakanlıkça tespit ve ilan edilen veya TMS'ye göre tahmin edilen faydalı ömür üzerinden yıpranma payının hesaplanmasıdır.

Yıllık amortisman tutarı; MDV değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur (Öcal, 2016: 69).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli-Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

- **Azalan Bakiyeler Yöntemi:** Bu yöntemde göre amortisman oranı normal amortisman yönteminde tespit edilen oranın iki katıdır ve bu oran %50'yi geçemez. Faydalı ömür boyunca üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceki yıl ayrılmış olan amortismanın tenzili (düşülmesi) suretiyle bulunur (Gökgöz, 2012:104).
- **Üretim Miktarı Yöntemi:** Bu yöntemde, faydalı ömür yerini üretim miktarına bırakmıştır. Duran varlığın üretimdeki kullanım miktarına göre yıpranacağı ve değer kaybedeceği varsayılır. Bu yöntemde duran varlık kullanıldığı birim kadar amortisman tabi tutulur.

#### 2.4.8. Devlet Teşvikleri

Söz konusu standart, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülerek ulaşılan net gerçeğe uygun değer tespiti suretiyle değerlemeye tabi tutulan canlı varlık ve tarımsal ürünlere dair devlet teşviklerinin mali tablolara yansıtılması veya kâr-zararın belirlenmesi sürecinde göz önünde bulundurulması hususu ikiye ayrılmıştır ki; bunlar koşullu devlet teşvikleri ve koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleridir (Gökgöz & Kırlioğlu, 2012: 116).

*Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi;* gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle (net gerçeğe uygun değer) ölçülen canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri ki, söz konusu bu teşviklerin muhasebeleştirilmesi sadece alacak haline gelmiş olmaları durumunda kâr ya da zararda yaşanan artış ve azalışlardadır (TMS41, md.34). Koşulsuz devlet teşvikine ait muhasebe kaydına örnek olarak: Süt üretimi yapan (farazi) bir tarım işletmesi devletten her kilogram için 0,50 TL teşvik almıştır. İşletme toplamda 50,000 kilogram süt satmıştır. Bu durumda yapılacak muhasebe aşağıdaki gibi olur.

...../...../.....

102 BANKALAR	2.500	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR		2.500
Süt Teşvik Prim Kaydı		

Koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme süreci ise; gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili tarım işletmesinin bir takım tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da şartlara dâhil olmak üzere koşullu olarak verilmiş olmaları halinde, ancak ve ancak ilgili devlet teşvikine ilişkin şartlar sağlandığında kâr ya da zararda muhasebe kaydı altına alınır (TMS41, md.35). Bu tip teşviklerde standardın belirlediği şartlar yerine geldiği zaman ancak gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre herhangi bir koşula bağlanmış gelir ve kararlarda tahakkuk işlemi yapılmaz, sadece dipnotta gösterilir (Tunçez, 2011: 143).

Koşul ve şart bakımından devlet teşvikleri farklılık arz eden bir durumdur. Mesela; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyet yapmasını, bu faaliyetin 5 seneden daha az devam etmesi durumunda ise teşviğin geri iade edilmesini icap ettirebilir.. böyle bir durumda, şart koşulan bu teşvik, 5 yıllık süre tamamladığı müddetçe işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebe kaydı tutulamaz. Öteki taraftan, teşvik şartlarının, herhangi bir zamana belli olarak teşvikin belli bir kısmının işletme tarafından alıkonulmasına izin vermesi halinde, işletme, söz konusu bu teşviki, şart koşulan zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS41, md.36).

TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilebilmesi için iki yaklaşım bulunmaktadır. Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı. (TMS20, md.13). Sermaye ve gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeleri söz konusu standart maddeler halinde madde 14 ve 15 te açıklamıştır (bknz.TMS 20 md.14-15). Gökgöz ve Kırloğlu'na göre “devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde “sermaye yaklaşımı” daha uygun görülmektedir. Çünkü devlet teşvikini işletmeler sermayelerini güçlendirmek için aldıklarından dolayı teşvikin sermaye grubunda gösterilmesi daha uygundur. Diğer taraftan gelir yaklaşımına göre devlet teşvikinin gelir kaydedilmesi halinde vergi söz konusu olabilmektedir” (Gökgöz & Kırloğlu, 2012: 116).

Tarım Bakanlığı tarafından açıklanan 2017 yılı hayvancılık teşvikleri Tablo 2.2 de gösterilmiştir.

Tablo 2.2. Hayvancılık Desteklemeleri

<b>(1) Buzağı-Malak Desteği</b>		<b>TL/Baş</b>
4 Ay ve Üzeri Buzağı-Malak (81 İl)		350
Soykütüğü (81 İl)		500
Döl Kontrolü		50 (İlave)
<b>(2) Çoban (Sürü Yöneticisi) İstihdam Desteği</b>	250 Baş ve Üzeri Küçükbaş ve üzeri (koyun-keçi) anaç hayvan varlığına sahip Sürü yöneticisi istihdamı desteği 5000 TL/İşletme olarak ödenir.	
<b>(3) GAP,DAP,DOKAP ve KOP kapsamındaki illerde e-ıslah veri tabanına kayıtlı sığırlarda, (saf sütçü ırklarda doğum tarihi 1.1.2010 ve sonrası hariç olmak üzere) etçi ve kombine ırklarla tohumlama yaptıran yetiştiricilere, anaç sığırları ve doğan buzağları ( dişilere brusellosis S-19 aşısı yaptırmak şartıyla) için aşağıda belirtilen miktarlarda ödeme yapılır.</b>		<b>Birime Destek</b>
<b>(4) Koyun-Keçi Desteği</b>		<b>Birime Destek</b>
Koyun-Keçi		25TL/baş
<b>(5) Tiftik Üretim</b>		<b>Birime Destek</b>
Tiftik		22 TL/baş
<b>(6) Süt Primi</b>		<b>Birime Destek</b>
Soğutulmuş Manda, koyun-keçi, İnek sütü		Bakanlıkça belirlenir
<b>(7) İslah Amaçlı süt kalitesinin Desteklenmesi Projesi kapsamında yapılacak analizler için süt içeriğinin tespiti amacıyla Adana, Aksaray, Balıkesir, Bursa, Erzincan, İzmir ve Uşak illerinde</b>		<b>Birime Destek</b>
Her bir sığır için		Bakanlıkça belirlenir
<b>(8) İpek Böceği</b>		<b>Birime Destek</b>
Tohum (kutu)		50 TL/adet
Yaş koza		40 TL/kg
<b>(9) Arıcılık</b>		<b>Birime Destek</b>
Arılı kovan		10 TL/adet
Bombus arısı		60 TL/koloni
<b>(10) Su Ürünleri</b>		<b>Birime Destek</b>
Alabalık	250.000 Kg'a kadar (250.000 Kg dahil)	0,65 TL/Kg
	250.001-500.000 Kg	0,325 TL/Kg
Yeni türler	250.000 Kg'a kadar (250.000 Kg dahil)	1 TL/Kg
	250.001-500.000Kg	0,5TL/Kg
Midye		0,05 TL/Kg
Kapalı Sistem		0,50 TL/Kg
<b>(11) Balıkçı Gemisi Desteği</b>		<b>Birime Destek</b>
10-20 metre		10.000 TL/m
21-30 metre		15.000 TL/m
31-34 metre		20.000 TL/m
35-45 metre		30.000 TL/m
46 ve Üzeri metre		35.000 TL/m

Tablo 2.2. Hayvancılık Desteklemeleri (Devamı)

<b>(12) Yem Bitkileri</b>		<b>Birime Destek</b>
Yonca (sulu)		60 TL/dekar/yıl
Yonca (kuru)		35 TL/dekar/yıl
Korunga		45 TL/ dekar/yıl
Tek yıllıklar		40 TL/dekar
Silajlık tek yıllıklar		55 TL/dekar
Silajlık mısır (sulu)		90 TL/dekar
Silajlık mısır (kuru)		45 TL/dekar
Yapay çayır-mera		150 TL/dekar
Patates siğili görülen alanlarda		Aldığı desteğe İlave %50
<b>(13) Hayvan Hastalık Tazminatları</b>		<b>Birime Destek</b>
Kıymet takdir komisyonu tarafından belirlenir.		
<b>(14) Hayvan Başı Ödeme</b>		<b>Birime Destek</b>
Hastalıktan ari işletme		200 TL/baş
Onaylı Süt Çiftliği Desteği (ilave)		60 TL/baş
<b>(15) Aşı Desteği</b>		<b>Birime Destek</b>
Şap Aşısı (Büyükbaş)		0,75 TL/baş
Şap Aşısı (Küçükbaş)		0,50 TL/baş
Brucellosis (Büyükbaş)		1,50 TL/baş
Brucellosis (Küçükbaş)		0,50 TL/baş
Küpe Desteği		1,00 TL/baş
<b>(16) Atık Desteği</b>		<b>Birime Destek</b>
Büyükbaş hayvan atıkları (Aşılama sonrası)		400 TL/baş
Küçükbaş hayvan atıkları (Aşılama sonrası)		100 TL/baş
<b>(17) Hayvan Gen Kaynakları</b>		<b>Birime Destek</b>
Büyükbaş Koruma		550 TL/baş
Küçükbaş Koruma		80 TL/baş
Siğir Pedigrili Koruma		800 TL/Baş
Arı Koruma		40 TL/kovan
Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Elit Sürü Yavru		70 TL/baş
Halk Elinde Küçükbaş Hayvan Islahı Taban Sürü Yavru		40 TL/baş
Halk Elinde Manda Islahı		850 TL/Baş
Damızlığa ayrılan manda yavrusu desteği		200 TL/Baş
Damızlık Erkek Materyal (Koç ve Teke) Desteği		200 TL/baş
<b>(18) Çiğ Sütün Değerlendirilmesi</b>		Bakanlıkça belirlenir.
<b>(19) Besilik erkek siğir desteği</b>		
Bakanlık kayıt sistemlerine kayıtlı, yurtiçinde doğmuş ve besi süresini tamamlamış erkek siğirleri (manda dahil) mevzuatına uygun kesimhanelerde kestiren sözleşmeli besicilik yapan yetiştiricilere 1-300 baş arası kestirdikleri hayvan başına 200TL destekleme ödemesi yapılır.		
<b>(20) Biyolojik ve Biyoteknik Mücadele Desteği</b>		<b>Birime Destek (TL/Dekar)</b>
Biyoteknik mücadele		110
Biyolojik mücadele		350
<b>Örtü Altı Paket Toplama</b>		<b>460</b>
Biyoteknik mücadele		35
Biyolojik mücadele		35
<b>Açık Alanda Paket Toplama</b>		<b>70</b>

**Kaynak:** ("Hayvancılık Desteklemeleri," ) <http://www.tarim.gov.tr/Konular/Tarimsal-Destekler/Hayvancilik-Desteklemeleri>. Erişim Tarihi:03.06.2017

#### 2.4.9. Ertelenmiş Vergi

“Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle bu varlığın veya borcun (yükümlülüğün) muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir” (Tekşen, 2010: 299). Değerleme farkları sebebiyle işletme için ertelenmiş vergi söz konusu olmaktadır.

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru ertelenmesi sebebiyle, ileriki dönemlerde geri kazanılması muhtemel vergi tutarını göstermektedir. Diğer bir deyişle, vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali kârından fazla olması sebebiyle, cari dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarıdır (Tekşen, 2010: 303).

Nitelik yönüyle ertelenmiş vergi varlıkları giderlerin peşin ödenmiş versiyonlarıdır. Tekdüzen Hesap Planına bakıldığında 18 nolu grubun gelecek aylara, 28 nolu grubun ise gelecek yıllara ait gelir ve gider tahakkukları oldukları görülecektir. Bu grup, gelecek dönemlere ait olan giderler ve gelecek faaliyet dönemine ait işlemler olmasına rağmen içinde bulunduğu dönemde ortaya çıkan ve kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak olan gelirlerden meydana gelmektedir. Bu kapsamda, 184 veya 284 nolu hesaplar Ertelenmiş Vergi Varlıkları hesabı olarak raporlanabilir (Tekşen, 2010:303).

Ertelenmiş olan vergi varlığı - vergi borcunun veya ertelenmiş olan vergi varlığının bir işletme birleşmesinde yatırım amaçlı gayrimenkulün daha sonradan gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilmesinden kaynaklanması halinde TMS 12'nin 51C Paragrafında belirtilen hususların aksi ispat edilene kadar geçerli varsayım uygulanmaya devam edilir (TMS 12 md. 51D). Amacı, yatırım olan gayrimenkul olup TMS 40 standardınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak belirlenen ertelenmiş vergi borcunun veya varlığından ileri gelmesi durumunda söz konusu amacı yatırım olan gayrimenkulün satış yoluyla defter değerinin geri kazanılacağına ilişkin aksi ispat edilene kadar geçerli bir varsayım bulunmaktadır. Bu durumda, ifade edilen varsayımın aksi ispat edilmedikçe, ertelenmiş vergi borcu veya varlığının ölçümü, mevzu bahis olan yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin bütünü ile satış yoluyla geri kazanılacağına ilişkin vergisel sonuçları ifade eder. Yatırım amaçlı gayrimenkulün amortismanına muhatap olması

ve satıştan çok zaman içerisinde şahsından arzu edilen mali menfaatları büyük oranda tüketme amaçlı bir işletme modeli içerisinde yer alması durumunda, söz konusu varsayımın aksi ispat edilebilir. Ancak varsayımın aksi ispat edilmesi durumunda 51 ve 51A Paragraflarında yer alan hükümlerden istifade edilir (TMS 12 md. 51C). İşletme, ertelenmiş vergi varlıklarını ve ertelenmiş vergi borçlarını, borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ve varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ile alakalı bilanço tarihindeki raporlama dönemi sonundaki beklentilerini vergi bazlı sonuçları ile uyumlu tutarlı olarak hesaplar (TMS 12 md. 51).

## **2.5. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi**

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ana hesapların nitelik ve işleyişleri ile bilanço ve gelir tablosu hesap grupları göz ardı edilmeden kesin bir sistem oluşturulmuş ve TDMS bünyesindeki bütün işletmelerin bu sistem dahilindeki formata uymaları istenmiştir. Tek Düzen Hesap Planı'nın formatının sabit olması ve bu formatta değişiklik yapılamaması, bununla beraber işletme faaliyetlerinin çeşitli olması muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. TDMS ile kıyaslandığında, TFRS – TMS gerçeğe uygun, reel ve anlamlı belgelerin ibrazını sağlayabilmek için finansal raporlamada estetik bir esneklik sağlamakla beraber, hem finansal tablolarda hem de dipnotlarda daha detaylı içeriğin olması arzu edilmektedir. TDMS içinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı ve Hesap Çerçevesi, hesap grupları ve ana hesap isimlerinden oluşan kodlanmış kesin bir formattan oluşturulmuş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin vermemiştir. Ancak bilanço içerisinde yer alan (Diğer) başlığı altında yer alan bir hesap kalemi ederinin, içerisine dâhil olduğu grubun toplam miktarının yüzde yirmisini geçmesi halinde, söz konusu bu kaleme ait hesabın farklı bir başlık altında özellikle gösterilmesini tavsiye etmiştir (Bayrı, 2010: 92,97). Bilanço hesabında defter tutma işlemleri girdilerin karşılıklı hesaplara kayıt işlemi olması sebebiyle, kayıtlarda kullanılacak bilanço hesabının belirlenmesi çok önemli bir yer teşkil etmektedir. Tüm işletmeler arasında muhasebe kayıtları hususunda yeknesaklığın sağlanması, karmaşık olan kuyudatın izalesi amacıyla hesap planında standartlığa gidilmiştir. (Murat, 2013: 167).

TDMS göre araştırmada oluşturulan tarım işletmesi için analiz işlemlerinde istifade edilebilecek örnek hesap planı ve tarım işletmeleri içerisinde kendine ait özel düzenlemelere

ait ihtiyaca cevap verecek hesap planına dair bilgiler aşağıda verilmiştir. (Murat, 2013. 169-175).

## **HESAP PLANI**

### **BİLANÇO HESAPLARI**

#### **100 KASA HESABI**

#### **150 İLK MADDE VE MALZEME STOK HESABI**

01 Tohumluk

02 Gübre

03 Yemler

04 İlaç

05 Akaryakıt

#### **151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HESABI**

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

001 Süt

002 Yumurta

#### **152 MAMULLER HESABI**

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

001 Süt

002 Yumurta

190 DEVREDEN KDV HESABI

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

250 ARAZİVE ARSALAR HESABI

251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİHESABI

01 Sulama Tesisleri

001 Kanal

002 Ark

003 Su Kuyusu

004 Sulama Havuzu

02 Muhafaza Tesisleri

001 Duvar

002 it

003 Hendek

004 Teras

252 BİNALAR HESABI

01 Konut

02 Ahır

03 Kumes

04 Sundurma

05 Depo

06 Ağıl

07 Seren

#### 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI

01 Traktör

02 Römork

03 Pulluk

04 Su Motoru

05 Tırmık

06 İlaçlama Motoru

07 Mibzer

#### 254 TAŞITLAR HESABI

01 Kamyonet

#### 255 DEMİRBAŞLAR HESABI

#### 256 DİĞER MADDİDURAN VARLIKLAR HESABI

01 Hayvan Varlığı

001 Boğa

002 İnek

003 Düve

004 Tosun

005 Erkek Dana

006 Dişi Dana

007 Erkek Buzağı

008 Dişi Buzağı

02 Bitki Varlığı

001 Fındık

002 Zeytin

003 Kayısı

004 Meyve Ağaçlar

## 257 BİRİKMIŞAMORTİSMANLAR HESABI (-)

### 01 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Amortismanı

001 Kanal

002 Ark

003 Su Kuyusu

004 Sulama Havuzu

005 Duvar

006 Çit

007 Hendek

008 Teras

### 02 Binalar Amortismanı

001 Konut

002 Ahır

003 Kümes

004 Sundurma

005 Depo

006 Ağıl

007 Seren

### 03 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı

001 Traktör

002 Römork

003 Pulluk

004 Su Motoru

005 Tırmık

006 İlaçlama Motoru

007 Mibzer

04 Taşıtlar Amortismanı

001 Kamyonet amortismanı

05 Demirbaşlar Amortismanı

06 Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

001 Hayvan Varlığı

0001 Boğa

0002 İnek

002 Bitki Varlığı

0001 Fındık

0002 Zeytin

0003 Kayısı

0004 Meyve Ağaçlar

300 BANKA KREDİLERİ HESABI

320 SATICILAR HESABI

331 ORTAKLARA BORÇLAR

01 Aile İş Gücü Karşılığı

02 Genel İdare Ücreti

391 HESAPLANAN KDV HESABI

500 SERMAYE HESABI

590 DÖNEM NET KÂRI HESABI

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)

**GELİR TABLOSU HESAPLARI**

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI

01 Bitkisel Üretim Satışları

001 Fındık

002 Buğday

003 Çeltik

004 Fasulye

005 Soya

006 Mısır

02 Hayvansal Üretim Satışları

001 Süt Satışları

002 Yumurta Satışları

602 DİĞER GELİRLER

01 Mısır Yem Transferi

02 Buğday Yem Transferi

03 Devlet Sübvansiyonları

04 Demirbaş Kıymet Artışı

620 SATILAN MAMUL MALİYETİHESABI (-)

01 Bitkisel Üretim Maliyetleri

001 Fındık

002 Buğday

003 Çeltik

004 Fasulye

005 Soya

006 Mısır

02 Hayvansal Üretim Maliyetleri

001 Hayvansal Üretim Maliyetleri

631 PAZARLAMA, SATIŞVE DAĞITIM GİDERLERİHESABI (-)

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI (-)

660 KISA VADELİ FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI (-)

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI

691 DÖNEM KÂRI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK  
KARŞILIKLARI HESABI

692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HESABI

**MALİYET HESAPLARI**

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

0001 Gübre

0002 İlaç

002 Buğday Üretimi

0001 Tohum

0002 Gübre

0003 İlaç

003 Çeltik Üretimi

0001 Tohum

0002 Gübre

0003 İlaç

004 Fasulye Üretimi

0001 Tohum

0002 Gübre

0003 İlaç

005 Soya Üretimi

0001 Tohum

0002 Gübre

0003 İlaç

006 Mısır Üretimi

0001 Tohum

0002 Gübre

0003 İlaç

02 Hayvansal Üretim

001 Yem Masrafları

#### 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

001 Hayvansal Üretim

#### 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

002 Buğday Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

003 Çeltik Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

004 Fasulye Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

005 Soya Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

006 Mısır Üretimi

0001 Makine Kirası

0002 Akaryakıt Gideri

0003 Tamir Bakım Gideri

0004 Amortisman

02 Hayvansal Üretim

001 Veteriner ve İlaç

002 Aşım Tuz ve Yular

003 Tamir Bakım Gideri

004 Amortisman

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

01 Bitkisel Üretim

001 Fındık Üretimi

002 Buğday Üretimi

003 Çeltik Üretimi

004 Fasulye Üretimi

005 Soya Üretimi

006 Mısır Üretimi

02 Hayvansal Üretim

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

01 Tamir Bakım Giderleri

02 Genel İdare Ücreti

03 Amortisman Giderleri

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI

01 Faiz Gideri

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

### **2.5.1. Canlı varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

Canlı varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesinden önce, kısaca Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin amacından bahsetmek yerinde bir davranış olacaktır. Söz konusu bu sistemin amacı üç ana başlık altında toplanmıştır (Koç, 1972: 973).

- ✓ İşletmenin girdi ve çıktı akışını kontrol eden muhasebe ağının daha verimli çalışmasını sağlamak
- ✓ İşletme yönetim sürecindeki performansı artırarak verimliliğine katkı sağlamak
- ✓ Tüm ekonomik kaynakları verimli bir şekilde kullanarak optimum menfaat, sağlamak

Küçük ve büyükbaş canlı varlıklar elde bulundurulmuş amacına göre, bilançoda dönen veya duran varlık unsuru olarak izlenmektedir. Bu sebeple de canlı varlıklara ait olan değerlendirme işlemleri, canlılığın elde bulundurulmuş amacına göre değişiklik göstermektedir. Canlı varlık için, bir yıldan daha az süreli değerlendirme yapılacaksa dönen varlık, değerlendirme

süresi bir yıldan daha fazla ise duran varlık statüsü söz konusu olmaktadır (Özulucan & Deran, 2008: 3).

### 2.5.2. Canlı Varlıkların Aktife Alınması

Büyük ve küçükbaş hayvanların aktife alınmış sayılabilmeleri için, diğer varlıklardaki gibi öncelikli olarak fiilen edinilmiş olmaları gerekmektedir. Bir işletmeye ait olmayan varlık, o işletmenin aktifleri içerisinde yer alamaz. Bu kapsamda aktife alma, muhasebe anlamında varlığın mülkiyetini ifade ederken, vergi açısından amortisman ayırma sürecinin başlangıcını ifade etmektedir (Özulucan, 2008:167).

Üretimde olan dönen varlıklar veya duran varlıklardan elde edilen ürünler “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabında izlenir ve yarı mamullerin tabi olduğu değerlendirme ve ölçüme tabidirler. İşletmeler canlı varlıktan bir yıldan daha az sürede yararlanacaksa veya satış amaçlı ellerinde tutacaklarsa yetiştirme dönemi sonucunda canlı varlık “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabından, “152 Mamuller” hesabına aktarılır. İşletme canlı varlığı yatırım amaçlı alıp bir yıldan daha uzun süre elinde tutacaksa, yetiştirme döneminde “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına, yetiştirme dönemi sonucunda ise “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabına aktarmalıdır (Ünlü, 2016: 35).

Örneğin, ZYZ işletmesi sağmal inekleri için 15,000 TL, dişi buzağılar için 10,000 TL, kuru inekler için 1000 TL masrafa katlandığını varsayarsak, bu işletmeye ait yevmiye kaydı şu şekildedir.

....2017		
151 YARI MAMÜLLER (ÜRETİM)		15,000
151.01 Sağmal İnekler	15,000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		10,000
258.01 Dişi Buzağılar	10,000	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLAR		1,000
280.01 Kurudaki İnekler	1000	
İLGİLİ GİDER YANSITMA HESAPLARI		26,000
İlgili Giderlere Ait Yevmiye Kaydı		

### 2.5.3. Büyük ve Küçükbaş Canlı Varlıklarda Değerleme

VUK canlı varlıkların değerlemesi noktasında büyük ve küçükbaş hayvanlar arasında bir ayırım gözetmemekte ve zirai işletmeler kapsamında büyük ve küçükbaş hayvanların değerlendirme metodunu maliyet bedeli olarak belirlemektedir (Öcal, 2016: 54). Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda ise, zirai işletmeler kapsamında değerlendirilen büyük ve küçükbaş hayvanların değerlemesinde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli kullanılabilir (Özulucan & Deran, 2008: 4).

“Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır” (VUK, md.276). VUK 275. maddede tam ve yarı mamul mallara ait maliyet bedeli içerisinde dâhil olan unsurları şu şekilde izah etmiştir ki bu unsurlar sırasıyla şunlardır:

- ✓ Mamulün ürün olarak ortaya konulmasında kullanılan başlangıç ve ham maddelerin bedeli,
- ✓ Mamulün meydana getirilmesinde sarf edilen işçilik,
- ✓ İmalat için harcanan tüm giderlerden o malulün kendisine düşen pay,
- ✓ Genel yönetim ve idare harcamalarında mamule yansıyan pay, (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- ✓ Ambalajsız piyasaya çıkması mümkün olmayan ürünlerde mamüle yansıtılan ambalaj payı

Zirai (tarımsal) işletme kapsamında bulunan hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Söz konusu bedelin tespiti mümkün olmayan ahvalde, emsal bedeli maliyet bedeli yerine geçer. Bu kuralın yerine getirilmesinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK, md: 277). Eğer maliyet değerinin tespiti mümkün ise, maliyet değeri biliniyorsa ya da doğru olarak tespit etmeye mani bir durum söz konusu değilse küçük ve büyükbaş canlı varlıkların emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir (Özulucan & Deran, 2008:4).

Büyük ve küçükbaş hayvanlar satın alma yoluyla elde edilmişlerse satın alma maliyetlerini hesaplamak kolaydır. İşletmeye dâhil edilen bu canlı varlıklar satın alma

maliyetiyle değerlemeye tabi tutulurlar. Ancak küçük ve büyükbaş hayvanlar doğum yoluyla elde edilmişlerse durum biraz daha karmaşıklaşmaktadır. İşte bu karmaşık durum, o canlı varlığa ait emsal değerinin tespiti ile çözülebilmektedir (Özulucan & Deran, 2008: 4-5).

#### **2.5.4. Amortisman İşlemleri**

Amortisman konusu Türk vergi mevzuatında önemli konuma sahiptir. Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi pek çok kanunda amortisman işlemlerine dair usul ve esaslar yer almasına karşın, amortisman işlemlerine ait temel konuların VUK'da 313-321'inci maddelerde işlendiği görülmektedir (Özulucan, 2008: 161).

VUK'a göre amortisman mevzusu 313. Maddede şu şekilde izah edilmiştir:

269. madde gereğince işletme tarafından bir seneden çok istimal edilen ve aşınma, yıpranma veya değerini kaybetmeye mahkum olan gayrimenkuller ile, söz konusu madde gereğince sanki gayrimenkulmüş gibi değerlendirilen ekonomik varlıkların demirbaş, alet edevat, ve sinema filmlerinin ilk bölümlerindeki asıllara ilişkin tayin edilen değerlerinin, bu Kanun hükümlerince sıfırlanması amortisman mevzuunu teşkil eder. Söz konusu mevzuat hükmünce sözleşme zamanının akabinde bedelsiz olarak Devlete veya Devlet tarafından yönlendirilen herhangi bir kuruma veya belediyeye (yerel yönetim) nakli istenen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre aşınma payına tabi tutulanlar, genel kanun ve hükümler kapsamında ayrıca amortisman tabi tutulamazlar. Değeri 50.000.000 (900 TL) lirayı geçmeyen peştamallıklar ile işletme tarafından sarf edilen ve değeri 50.000.000 (900 TL) lirayı geçmeyen demirbaş, her türlü alet edevat ve mefruşat yıpranmaya (amortisman) tabi tutulmayarak direkt olarak gider kaydedilebilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu sınır topluca dikkate alınır (VUK, md 313/a/b/c.).

Tarım işletmelerinde amortisman konusu hayvan varlıklarında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir (Tazegül & Kahramani, 2018: 237). Bunlar hayvan varlıklarında amortisman ve meyve varlıklarında amortisman işlemleridir.

**Hayvan Varlıklarında Amortisman;** Bu hayvanlar kendilerinden ürün bazında yararlanılmak için yetiştirilirler. Bu hayvanlar bir yıldan daha uzun bir süre işletmede kalması düşünülüyorsa duran varlıklar içerisinde kayıt edilmeleri gerekip, ürün vermeye başlamadıkları müddetçe amortismanına tabi tutulmazlar. Alınan hayvanlar besi haricinde satılmak için işletmede tutuluyorlar ise bir yıldan fazla kalsalar dahi amortismanına tabi tutulmazlar.

**Meyve Ağaçlarında Amortisman;** meyve ağaçları ürün verdiği dönemden, kesileceği döneme kadar amortismanına tabi tutulurlar (Tazegül & Kahramani, 2018. 238).

VUK'a göre, bir varlığın, amortisman işlemlerine tabi tutulabilmesi için o varlığın, duran varlık statüsünde olması gerekir. Yani o varlığın, elde tutulma amacının bir faaliyet döneminden fazlasını kapsamaması gerekmektedir. Bu sebeple damızlık için elde tutulan hayvanlar, henüz daha ürün vermedikleri için ve yıpranmaya da maruz kalmadıklarından dolayı amortismanına tabi tutulmayacakları kabul edilir. Eğer bu damızlık hayvanların ürünlerinden istifade edilmeye başlanmış ise, bu büyük ve küçükbaş hayvanlardan istifade edebilmek için bir ürün sezonundan daha fazla elde tutulurlar. Verimden düştükleri zaman ise kasaplık olarak ayrılırlar. Ürünlerinden istifade edilen bu hayvanlar, süt veriminden kesime ayrılincaya kadarki süre zarfı için amortismanına tabi tutulurlar. Yetiştirme sürecindeki küçük ve büyükbaş hayvanlar ise, yetiştirme dönemi boyunca amortismanına tabi olmazlar ancak ürün vermeye başladıktan sonra tabi olurlar. Yetiştirme dönemindeki bu hayvanlar, katlanılan gider, imal ya da yatırımın edinim maliyetini temsilen “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenir (Özulucan, 2008: 161-162).

Söz konusu bu hayvanlar ekonomik ömürlerini doldurdıkları zaman, (kesim için ayrıldıkları zaman) açık bir hüküm bulunmamakla beraber VUK'a göre, iz bedeli veya stoklar grubunda izlenir (Özulucan, 2008: 162).

VUK'a göre arsa ve araziler yıpranma (amortisman) kapsamında değerlendirilmezler. Ancak, tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından meydana getirilen zeytinlik, dutluk, meyvelik, cevizlik, fındıklık ve güllüklerle asma bahçeleri ve incir bahçeleri gibi tame tarafından inşaa edilen her türlü yol, köprü ve su yolları gibi yapılar amortismanına tabidirler (VUK, md.314).

### 3. BÖLÜM

## 3. CANLI VARLIKLARIN TDMS VE TMS 41'E GÖRE MUHASEBELEŞTİRME VE DEĞERLEME SÜRECİ: ÖRNEK OLAY

### 3.1. Çalışmanın Amacı

Tarımsal faaliyetler kapsamında canlı varlığa yönelik üretim yapan bir işletmenin TDMS ve TMS açısından muhasebe faaliyeti ve raporlama işlemlerinin incelenmesi ve bu sürecin değerlendirilmesi, yapılan bu çalışmanın temel amacıdır. Ayrıca bu çalışmada söz konusu iki sistemin sayısal veriler ile mukayese edilmesi amaçlanmıştır.

### 3.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın amacı doğrultusunda 400 ineklik bir işletme üzerinden işlemler gerçekleştirilecektir. Bu işlemler ocak-şubat, mart-haziran ve temmuz-aralık dönemlerini kapsayan üç ana faaliyet dönemi olarak incelenecektir. Birinci dönem, verimsiz dönem olup süt üretimi yapılamamaktadır. İkinci dönem, buzağılar dünyaya gelecek ve süt üretimine başlanacaktır. Son dönem ise, bu üretim sürecinin TDMS ve TMS açısından incelenmesi ve kayıt süreçlerinin takibi dönemidir.

### 3.3. İşletme Hakkında Bilgiler

İşletme, Ebru Mermer Madencilik İnşaat Nakliye Gıda Hayvancılık Tarım Petrol Otomotiv Ticaret Sanayi Ltd. Şti. olup, birçok alanda faaliyet göstermektedir. Bu işletmelerden birisi de hayvancılık işletmesi olup, bu çalışmada EBRUSÜT olarak kullanılacaktır. İşletme 400 inek kapasiteli kurulmuş olup süt ve buzağı üretimi gerçekleştirmektedir.

Tablo 3.1. İşletme Bölüm ve Toplam Alan

Bölüm Adı	Alan
Ahır (Besihane-Sağım hane)	2800 m <sup>2</sup>
Buzağı (erkek)	500 m <sup>2</sup>
Buzağı (dişi)	500 m <sup>2</sup>
Kuru (kısır) İnek	200 m <sup>2</sup>
Yem Depoları	1000 m <sup>2</sup>
<b>Toplam Alan</b>	<b>5000 m<sup>2</sup></b>

İşletme 10 dönümlük bir arazi üzerine kurulmuş olup işletmenin inşaat maliyeti 1.400.000,00 TL arsa maliyeti ise 150.000,00 TL dir. Ayrıca girdi ihtiyacını karşılamak amacıyla işletmenin sahip olduğu arazi 300 dönümdür. Tarlaların dönüm değerleri 5.000 TL dir. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklar ve maliyet bedelleri tablo 3.2’de verilmiştir.

İşletmede 400 adet düve bulunmakta olup, bu düvelerin mart ayından itibaren 375 tanesinin doğum yapması beklenmektedir. 25 tanesi ise kısır kalmıştır. Doğumla beraber hem süt hem de buzağı üretimi başlamış olacaktır.

Tablo 3.2. Miktar Maliyet Çizelgesi

Makine Adı	Hiz. Süresi	Birim Maliyet	Miktar	Toplam Maliyet
Buzağı kulübesi	5	1.500	80	120000
Süt sağım sistemi (otomatik)	5	198.000	1	198000
Süt kalite cihazı	5	9.750	1	9750
Köpük üretim ünitesi	10	3.200	1	3200
Basınçlı yıkama sistemi	5	7.000	1	7000
Süt depolama tankı	10	75.000	1	75000
Süt dinlendirme sistemi	10	7.750	1	7750
Sıyırıcı (gübre)	5	20.000	2	40000
Gübre karıştırıcı	5	18.000	1	18000
Gübre pompası	5	13.250	1	13250
Gübre sepratörü	5	49.000	1	49000
Kantar	5	5.000	2	10000
Hayvan fırçası	5	2.750	15	41250
Suluk	5	1.500	40	60000
Hayvan yatağı	5	250	500	125000
Yatak demir seti	5	200	500	100000
Yemlikler için kilit	5	200	500	100000
Yem makinası	5	32.000	1	32000
Römork (yem için)	5	55.000	1	55000
Gübre taşıma tankeri	5	45.000	1	45000
Balya makinası	5	65.000	1	65000
Ot biçme makinası	5	15.400	1	15400
Balya taşıyıcı	5	25.000	1	25000
Mısır silaj makinası	5	12.000	1	12000
Süt sağma makinası	5	2.750	4	11000
Römork	14	19.000	1	19000
Traktör	5	112.000	1	112000
Su pompası	10	2.950	1	2950
jenaratör	10	22.000	1	22000
Bıçak	10	2.500	1	2500
Kazayağı	5	2.400	1	2400
Holder	5	3.400	1	3400
<b>Toplam Makine Fiyatı</b>				<b>1.401.850,00</b>

İşletme tüm bilgilerini paylaşılmasını doğru bulmaması sebebiyle, işlemenin tüm kayıtları incelenmiş ve başlarından geçen olayların tamamı birebir kurgulanmıştır. Oluşturulan bu kurgular çerçevesinde dönem içi maliyet ve dönem sonu değerlendirme kayıtları açısından farklılıklar incelenmiştir. Birinci kurguda işletmenin ihtiyaç duyduğu ilk madde ve malzeme işletmede üretimi, hasadı ve değerlemesi konu alınmış, diğer kurgu da ise, doğum sonrası süt üretim ve buzağı üretim maliyeti ve değerlendirme işlemleri yer almıştır.

### 3.4. Yem Üretim İşlemleri ve Kayıtlar (TDMS-TMS)

İşletme, ilgili faaliyetlerini faaliyet dönemi içerisinde kiraladığı ve sahip olduğu 300 dönümlük arazide gerçekleştirmiştir. Sahip olduğu arazinin 180 dönümünde mısır silajı, 80 dönümünde yonca, 40 dönümünde ise fiğ ekmiştir. Ancak gerekli fiğ üretimi için yeterli arazi olmadığından 200 dönümlük arazi kiralanarak buraya fiğ ekilmiştir.

Mısır silajı, yonca ve fiğ üretimi için dönem boyunca kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri tablo 3.3 de verilmiştir.

Tablo 3.3. Yem Üretimi Aşamasında Katılan Direkt İşçilik ve Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

	<b>Ekilecek Tarla (Dönüm)</b>	<b>Birim Maliyet (TL/Dönüm)</b>	<b>Toplam Tutar</b>
<b>Mısır Silajı (DİMM)</b>			<b>36.900,00 TL</b>
Tohum	180	20	3.600,00 TL
İlaç	180	20	3.600,00 TL
1.Gübre	180	30	5.400,00 TL
2.Gübre	180	35	6.300,00 TL
Sulama	180	100	18.000,00 TL
<b>Direkt İşçilik (Mısır Silajı)</b>			1.400,00 TL
<b>Yonca (DİMM)</b>			<b>11.520,00 TL</b>
Tohum	80	24	1.920,00 TL
Gübre	80	20	1.600,00 TL
Sulama	80	100	8.000,00 TL
<b>Direkt İşçilik (Yonca)</b>			840,00 TL
<b>Fiğ (DİMM)</b>			<b>32.400,00 TL</b>
Tohum	240	55	13.200,00 TL
Gübre	240	15	3.600,00 TL
Sulama	240	65	15.600,00 TL
<b>Direkt İşçilik (Fiğ)</b>			2.245,00 TL

Mısır, Yonca ve Fiğ üretimi esnasında dönemde ortaya çıkan üretim giderleri tablo 3.4'de verilmiştir.

Tablo 3.4. Yem Üretimine Esnasında Katılan Genel Üretim Giderleri

	<b>Ekilecek Tarla (Dönüm)</b>	<b>Birim Maliyet (TL/dönüm)</b>	<b>Toplam Tutar</b>
<b>Mısır Silajı (GÜM)</b>			<b>19.062,00 TL</b>
Yakıt	180	23	4.140,00 TL
Havalı Mibzer Kirası	180	9	1.620,00 TL
Taşıma	180	45	8.100,00 TL
Mak. Ekip. Amortisman	180	28,9	5.202,00 TL
<b>Yonca (GÜM)</b>			<b>8.188,00 TL</b>
Yakıt	80	23	1.840,00 TL
Havalı Mibzer Kirası	80	9	720,00 TL
Mak. Ekip. Amortisman	80	70,35	5.628,00 TL
<b>Direkt İşçilik (Yonca)</b>			<b>840,00 TL</b>
<b>Fiğ (DİMM)</b>			<b>29.680,00 TL</b>
Yakıt	240	23	5.520,00 TL
Havalı Mibzer Kirası	240	9	2.160,00 TL
Kira	200	110	22.000,00 TL
Mak. Ekip. Amortisman	240	70,21	16.850,40 TL

Yem üretimine dair direkt ilk maddenin ve malzemenin, direkt işçilik ve üretim esnasında katılan genel üretimle ilgili giderlerin tahakkuk işlemleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS ye göre yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

Direkt ilk madde ve malzeme kullanımına dair iki muhasebe sistemi arasında bir farklılık olmayıp, bu sistemlerde gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir..

Xx/xx/2017			
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME			
710	GİDERLERİ		80.820
	710.06	Mısır Silajı Tohum vb	36.900
	710.07	Yonca Tohum vb.	11.500
	710.08	Fiğ Tohum vb.	32.500
	İLK MADDE VE MALZEME		
150	STOK		80.820
	150.08	Mısır Silajı Tohum vb	36.900
	150.09	Yonca Tohum vb.	11.500
	150.10	Fiğ Tohum vb.	32.400

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretime dâhil edilme sürecinde muhasebe kaydı tekdüzen muhasebe standardı açısından farklılaşmaktadır. Her ne kadar Tekdüzen Muhasebe Sisteminde tarımsal üretimden bahsedilse de 151 Yarımamul Üretim hesabı kullanılmalıdır. Bununla beraber 160 Tarla Bitkileri hesabı da canlı varlık olması sebebiyle

kullanılmalıdır (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017:400). Bu açıklamalar ışığında her iki düzenleme için oluşturulması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki şekildedir.

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM			80.820
151.03 Mısır Üretimi	36.900		
151.04 Yonca Üretimi	11.500		
151.05 Fiğ Üretimi	32.500		
711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD.YANS.			80.820
711.06 Mısır Sılabı Tohum vb	36.900		
711.07 Yonca Tohum vb.	11.500		
711.08 Fiğ Tohum vb.	32.400		

xx/xx/2017			
160 TARLA BİTKİLERİ			80.820
160.01 Mısır Üretimi	36.900		
160.02 Yonca Üretimi	11.500		
160.03 Fiğ Üretimi	32.500		
711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD.YANS.			80.820
711.06 Mısır Sılabı Tohum vb	36.900		
711.07 Yonca Tohum vb.	11.500		
711.08 Fiğ Tohum vb.	32.400		

Direkt işçilik giderlerinin tahakkuku işlemlerinin, direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin tahakkukundan farklı bir oluşum söz konusu değildir. Direkt işçilik giderlerinin tahakkuku ile alakalı muhasebe kaydı şu şekildedir.

xx/xx/2017			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			4.485
720.06 Mısır Üretimi	1.400		
720.07 Yonca Üretimi	840		
720.08 Fiğ Üretimi	2.245		
381 GİDER TAHAKKUKLARI			4.845

TDMS ve TMS açısından direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda benzerlik söz konusu olup, her iki muhasebe sistemi için de muhasebe kaydı şu şekildedir.

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM			4.485
151.03 Mısır Üretimi	1.400		
151.04 Yonca Üretimi	840		
151.05 Fiğ Üretimi	2.245		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			4.485
721.06 Mısır Sılagı Tohum vb	1.400		
721.07 Yonca Tohum vb.	840		
721.08 Fiğ Tohum vb.	2.245		

xx/xx/2017			
160 TARLA BİTKİLERİ			4.485
160.01 Mısır Üretimi	1.400		
160.02 Yonca Üretimi	840		
160.03 Fiğ Üretimi	2.245		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			4.485
721.06 Mısır Sılagı Tohum vb	1.400		
721.07 Yonca Tohum vb.	840		
721.08 Fiğ Tohum vb.	2.245		

Genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi, diğer maliyet bileşenlerinin muhasebeleştirilmesi ile paralellik arz etmektedir. Genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi için yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıda verilmiştir.

xx/xx/2017			
730 GÜM			132.525,90
730.04 Yakıt	11.460,00		
730.05 Havalı Mibzer Kirası	4.500,00		
730.06 Taşıma	8.100,00		
730.07 Makine Ekipman Amortismanı	27.680,40		
730.11 Kira Bedeli	22.000,00		
100 KASA			104.845,50
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			27.680,40
257.03 Makina Ekipman	27.680,40		

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM			132.525,90
151.03 Mısır Üretimi	74.680,00 TL		
151.04 Yonca Üretimi	24.794,50 TL		
151.05 Fiğ Üretimi	33.051,40 TL		
731 GÜM YANSITMA			132.525,90 TL
731.05 Yakıt	11.460,00		
731.06 Havalı Mibzer Kirası	4.500,00		
731.07 Taşıma	8.100,00		
731.08 Makine Ekipman Amorti	27.680,40		
731.09 Kira Bedeli	22.000,00		

xx/xx/2017			
160 TARLA BİTKİLERİ			132.525,90
160.01 Mısır Üretimi		74.680,00 TL	
160.02 Yonca Üretimi		24.794,50 TL	
160.03 Fiğ Üretimi		33.051,40 TL	
731 GÜMYANSITMA			132.525,90 TL
731.05 Yakıt		11.460,00	
731.06 Havalı Mibzer Kirası		4.500,00	
731.07 Taşıma		8.100,00	
731.08 Makine Ekipman Amorti		27.680,40	
731.09 Kira Bedeli		22.000,00	

Dönem içerisinde üretilen yem miktarları, birim başına düşen maliyetler ve satış maliyetleri düşülerek elde edilmiş maliyetler tablo 3.5’de verilmiştir.

Tablo 3.5. Ürün, Birim Maliyet ve Gerçeğe Ait Değer

Yem Türü	Üretim Miktarı (kg)	Toplam Tutar	Birim Maliyet TL/kg	Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Farkı
Mısır Silaj	400.000	50.000,00 TL	0,125	65000	15.000,00 TL
Yonca	145.000	30.450,00 TL	0,21	58000	27.550,00 TL
Fiğ	280.000	182.000,00 TL	0,65	190000	8.000,00 TL

TDMS’de varlıkların değerlendirilme kısıtı maliyetin bedelidir. TMS’de de dönem hasattan sonra olması sebebiyle TMS 2 Stoklar standardının çerçevesinde gerçekleştirilmelidir (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017: 402). İlgili standart kapsamında piyasa fiyatından maliyet değeri ile satış maliyetleri düşülerek ve gerçeğe ait miktardan az olanı tercih edilmiştir. Bu kapsamda her üç yem bitkisi için de gerçeğe ait değer maliyet bedelinden yüksek olduğu görülmektedir. Bu bağlamda TDMS ve TMS arasında herhangi bir farklılık yoktur. Ancak farklılık, kayıta kullanılacak hesap bazında ortaya çıkmaktadır. Yem bitkileri üretimi ile alakalı direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretimin giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesini gösteren TDMS ve TMS muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

xx/xx/2017			
152 MAMÜLLER			262.450,00
152.01 Mısır (Silaj)		50.000,00 TL	
152.02 Yonca		30.450,00 TL	
152.03 Fiğ		182.000,00 TL	
	151 YARIMAMÜL ÜRETİM		262.450,00 TL
	151.03 Mısır (Silaj)	50.000,00	
	151.04 Yonca	30.450,00	
	151.05 Fiğ	182.000,00	

İşletme tarafından üretimi tamamlanmış olan direkt madde ve malzemelerle alakalı stok hesabına aktarımına dair yevmiye kaydı TDMS açısından aşağıdaki şekilde gerçekleştirilebilir.

xx/xx/2017			
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK			262.450,00
150.01 Mısır (Silaj)		50.000,00	
150.02 Yonca		30.450,00	
150.03 Fiğ		182.000,00	
	152 MAMÜLLER		262.450,00
	152.01 Mısır (Silaj)	50.000,00	
	152.02 Yonca	30.450,00	
	152.03 Fiğ	182.000,00	

Yem bitkileri üretimi ile alakalı direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesini ve ilgili stok hesabına kaydını gösteren TMS muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

xx/xx/2017			
150 İLK MADDE VE MALZEME STOK			262.450,00
150.01 Mısır (Silaj)		50.000,00	
150.02 Yonca		30.450,00	
150.03 Fiğ		182.000,00	
	160 TARLA BİTKİLERİ		262.450,00
	160.01 Mısır (Silaj) Üretimi	50.000,00	
	160.02 Yonca Üretimi	30.450,00	
	160.03 Fiğ Üretimi	182.000,00	

### 3.5. Dönem Sonu Muhasebe ve Değerleme İşlemleri (TDMS-TMS)

Şirket tarafından üretimi tamamlanan ham madde, şirketin direkt ilk madde ve malzemeyi kendisi üretmesi sebebiyle ileride kullanılmak amacıyla stoklara alınır. Bu

durumda dönem sonunda, işletme bünyesinde stoklarda ki direkt ilk madde ve malzemenin değerlendirilmesinde TMS 2 standardından yararlanılmalıdır. Dönem sonu stokların değerlendirme ölçüsü olarak mevcut düzenlemelerde maliyet bedeli kullanılmasına karşın TMS 2' nin 9. Maddesinde “stoklar, maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı değerlendirilir” ifadesi yer almaktadır (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017: 403).

İşletme bünyesinde kullanılan direkt ilk madde ve malzemelerin bir kısmının stoklarda kaldığı varsayılmıştır. Dönem sonunda stoklarda kalan direkt ilk madde ve malzemelerin tablosu, tablo 3.6'da verilmiştir.

Tablo 3.6. Dönem Sonu Stokta Kalan Direkt İlk Madde ve Malzemeler

Yem Türü	TMS		
	Dönemsonu Stok	Toplam Tutar	Birim Maliyet
Mısır Slajı	140000 kg	28000 TL	0,2 TL/kg
Yonca	25000 kg	12500 TL	0,5 TL/kg
Fiğ	85000 kg	42500 TL	0,5 TL/kg

Eğer çeşitli nedenlerle stokların değerinde bir düşüklük meydana gelirse bu durum, TMS 2 ve Vergi Usul Kanunu'na göre stokların değerlendirilmesine ilişkin farklılığı ortaya çıkarır. Bu halde Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme ölçütü emsal bedeli olup, emsal bedelinin belirlenmesine yönelik esaslar geçerlidir. Aynı kanunun 274. Maddesinde, malların maliyet bedellerine kıyasla değerlendirme zamanındaki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşük olduğunda işletmenin maliyet bedelini kullanmaktansa aynı kanunun 267. Maddesinin 2. Sırasında bulunan emsal değeri ölçüsüne göre değerlendirme işlemlerini yapabilir (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017: 403).

Şirketin mamullerine (yem bitkileri) ait net gerçekleşebilir değerler sırası ile 0,25 TL/kg, 0,55 TL/kg ve 0,40 TL/kg dır. İlgili stoklardan ikisinin net gerçekleştirilebilir değeri yüksek olması sebebiyle, maliyet bedeli değerlendirme ölçüsü olarak kullanılacaktır. Fiğ de net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden daha az gerçekleştiği için değerlendirme, net gerçekleşebilir miktar üzerinden yapılacaktır. Bu anlamda yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olur.

xx/xx/2017			
627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİDERİ		8.500,00	
627.01 Fiğ	8.500,00		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			8.500,00
158.01 Fiğ			

### 3.6. Canlı Varlıklarda Süt Üretimi (TDMS – TMS)

İşletme bünyesinde bulunan 400 inekten 375'i doğum yapmış, 25'i ise yapmamıştır. Bu buzağılardan 5'i ölmüş olup işletme de 370 buzağı bulunmaktadır. Bunlardan 237'si dişi 133'ü ise erkektir. Doğal olarak doğum ile birlikte işletme süt üretimine başlamıştır. Doğumlar mart ayında olup, ocak ve şubat ayları kuru dönemdir. Bu aylarda süt üretimi gerçekleştirilememektedir. Doğumun olduğu mart ayından itibaren süt üretimi yapılmaktadır. İşletme bir yılını dolduran erkek buzağıları satmayı planlamaktadır. Dişi buzağılar ise işletmenin devamı için damızlık olarak kullanılacaktır. Dişi buzağılar 18 ayını doldurdukları zaman inek olarak aktive alınacaklardır. İşletmeye ait canlı varlık envanteri aşağıdaki tabloda (tablo 3.7) verilmiştir.

Tablo 3.7. Canlı Varlıkların Sayısı

	Mevcut	Ölüm	Satılan	Kalan	
				Dişi	Erkek
Sağmal inek	375			375	
Kuruda kalan inek	25			25	
Buzağı sayısı	375	5		237	133

Canlı hayvan işletmeleri biyolojik bir yapı olması sebebiyle diğer üretim sektörlerinden farklı olup üretim olmasa bile katlanılması gereken bir maliyet söz konusudur. Bu sebeple bu tür işletmelere muhasebe açısından farklı bir pencereden bakmak icap etmekte veya bunu zorunlu kılmaktadır. Süt üretiminde kullanılan ineklerin tamamı biyolojik olarak doğumdan önceki iki ayda süttten kesilmektedir ki; bu döneme kuru dönem denilmektedir. Bu dönem içerisinde işletme temel mamul olan süt üretememektedir. Buna karşın ineklerin bakım ve beslenmesi devam etmekte yani işletme üretim maliyetine katlanmaya devam etmektedir.

Bu tip işletmelerde TDMS açısından muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken, ilk olarak kuru dönemle ilişkili direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri o süreç içerisinde doğuşu gerçekleşen buzağılarla ilişkili masraflar halinde değerlendirilir (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017: 303). Ancak üretime dahil olmadan ölmüş olan buzağıların maliyeti belirlenerek gider kayıtları tutulmalı ve verim alma imkanı kalmamış olan kuru ineklerin maliyetleri ayrıştırılmalı ve kayıtları tutulmalıdır. Ancak bu çalışmada sadece maliyetin üretime yüklenmesine dair muhasebe kayıtlarına değinilecektir.

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM		232.750,00	
151.01 Erkek Buzağular	232.750,00		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		414.750,00	
258.01 Dişi Buzağı Üretimi (oldunlaşmamış inek)	414.750,00		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		25.980,00	
680.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	25.980,00		
689 OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		11.258,00	
711 DİR. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSIMASI			289.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			26.000,00
731 GÜĞ YANSITMA			369.738,00

Kuru dönem sonunda işletmenin ürettiği 151 Yarı Mamül Üretim ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının ilgili yardımcı hesabına ilişkin bük defter kaydı aşağıdadır.

BORÇ	151.01 Erkek Buzağular	ALACAK
	185.425,00	
	17.586,00	
	29.739,00	
TOPLAM	232.750,00	

BORÇ	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	ALACAK
	245.740,00	
	28.965,00	
	140.045,00	
TOPLAM	414.750,00	

Üretimi gerçekleştirilen 370 buzağının 237 tanesi dişi 133 tanesi erkek buzağı olup sırası ile toplam maliyetlerinin 414.750 TL ve 232.750 TL olduğu görülmektedir. Birim üretim maliyeti ise 1750 TL' dir.

TMS ise üretimi gerçekleşmeyen döneme ilişkin maliyetleri, süreç masrafı gibi değerlendirmekte, aynı zamanda beraber yeni doğmuş buzağuların da kazandıran bir durum olduğunu ifade etmektedir. Buzağuların aktife alınması işleminde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017: 405). Üretimi tamamlanıp satılacak olan erkek buzağular için TDMS'den farklı olarak 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar adlı bir hesap kullanılacaktır. Damızlık olarak şirketin devamı için gelecek senelerde kullanılması düşünülen dişi buzağular ise, 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında uzun vadeli yatırım için takip edilecektir. Buzağular aktife alınırken satış maliyetleri düşülerek ulaşılan gerçeğe uygun değerleri yeni doğmuş erkek buzağular için 1.695 TL, dişi buzağular için ise, 1.575 TL olarak hesaplanmıştır.

xx/xx/2017		
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR		684.738,00
711 DİR. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSIMASI		289.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.		26.000,00
731 GÜĞ YANSITMA		369.738,00

xx/xx/2017		
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		232.750,00
164.01 Erkek Buzağlar	232.750,00	
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		373.275,00
219.01 Dişi Buzağı Üretimi (olgunlaşmamış inek)	373.275,00	
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI		606.025,00
606.01 Erkek buzağlar	232.750,00	
606.02 Dişi Buzağı Üretimi	373.275,00	

Türkiye Muhasebe Sistemi'nde buzağlar kazanç olarak görüldüğü için aktife alınma işlemlerinde gerçeğe uygun değer miktarınca gelir olarak kayıt düşülmektedir. Bununla beraber üretim yapılamayan kuru döneme ait katlanılmak zorunda kalınan maliyetler buzağı üretim maliyetleri içinde görülmemektedir (Hacıhasanoğlu & Ünlü, 2017 : 405). Bu problemi çözmek için Hacıhasanoğlu ve Ünlü yapmış oldukları çalışmalarında, TMS'de bulunmamasına rağmen bir öneri olarak, buzağların doğum anına kadarki maliyetlerinin buzağı üretim maliyetine eklenmesi ve satış maliyetleri düşülerek ulaşılan gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılmasını tavsiye etmişlerdir. Bu durumda kuru döneme ait maliyetler, yeni doğan buzağı ve diğer unsurlara yüklendiğinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

xx/xx/2017		
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		232.750,00
164.01 Erkek Buzağlar	232.750,00	
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		414.750,00
219.01 Dişi Buzağı Üretimi (olgunlaşmamış inek)	414.750,00	
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR		37.238,00
659.01 Kurudaki İnekelere ait maliyetler	25.980,00	
659.02 Ölen buzağlara ait maliyetler	11.258,00	
711 DİR. İLK MADDE VE MAL. GİD. YANS.		289.000,00
721 DİREKT İŞÇ. GİD. YANS.		26.000,00
731 GÜĞ YANS.		369.738,00

Doğumdan sonra kuru dönemden kaynaklanan maliyetler ile satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan gerçeğe uygun değerın beraber değerlendirilmesi sonucu ulaşılabacak olan değerlendirme farkları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 3.8. Gerçeğe Uygun Değer İle Değerleme Sonucu Oluşan Değerleme Farkları

	MALİYET BEDELİ	GERÇEĞE UYGUN DEĞER	DEĞERLEME FARKI	DOĞUM ANI GERÇEĞE UYGUN DEĞER	DOĞUM ANI İTİBARI İLE MALİYETİ	DOĞUM ANI CANLI VARLIK DEĞER KAYBI
<b>ERKEK BUZAĞI</b>	232.750,00 TL	225.435,00 TL	7.315,00 TL	225.435,00 TL	232.750,00 TL	7.315,00 TL
<b>DIŞI BUZAĞI</b>	414.750,00 TL	373.275,00 TL	41.475,00 TL	232.750,00 TL	373.275,00 TL	41.475,00 TL

Yeni doğmuş erkek buzağuların masraf bedeli 232.750,00 TL (133 adet), yeni doğmuş dişi buzağuların masraf bedeli 414.750,00 TL (237 adet), satış maliyeti düşülerek ulaşılan gerçeğe uygun değer (yeni doğ.erk.buzağı) 225.435,00 TL (133 adet), satış maliyeti düşülerek ulaşılan gerçeğe uygun değer (yeni doğ.dişi.buzağı) 373.275,00 TL (237 adet), erkek buzağular için değerlendirme farkı  $232.750 - 225.435 = 7.315$  TL, dişi buzağular için değerlendirme farkı  $414.750 - 373.275 = 41.475$  TL, erkek buzağuların doğum zamanındaki gerçeğe uygun değeri 225.435,00 TL, (-) Erkek buzağuların doğum tarihinden itibaren maliyeti 232.750,00 TL, Erkek buzağuların doğduğu an itibariyle canlı varlık değer kaybı 7.315 TL, Dişi buzağuların doğum zamanındaki gerçeğe uygun değeri 209.475 TL, (-) Dişi buzağuların doğduğu tarih itibariyle maliyeti 373.275,00 TL, Dişi buzağuların doğum anından itibaren canlı varlık olarak değer kaybı 41.475 TL'dir

Canlı varlığın, satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan gerçekle ilişkili değeri ile maliyet bedeli arasında oluşan farkın gelir tablosuna aktarılması ile ulaşılan yevmiye kaydı aşağıda verilmiştir.

xx/xx/2017			
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			48.790,00
606.01 Erkek Buzağular		7.315,00	
606.02 Dişi Buzağı Üretimi (oldunlaşmamış inek)		41.475,00	
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR			7.315,00
164.01 Erkek Buzağular		7.315,00	
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK TATIRIMLARI			41.475,00
219.01 Dişi Buzağı Üretimi (olgunlaşmamış inek)		41.475,00	

### 3.7. Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri (TDMS-TMS)

İneklerin doğum yapmasıyla, işletmenin ana ürünü olan süt üretimi, mart ayında gerçekleşmeye başlamıştır. Bir taraftan süt üretimi devam ederken, diğer taraftan da

buzagalara ait üretim süreci işlemleri yapılmaktadır. Bu faaliyetler sonucu işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin üretimden oluşan giderlerinin ürünlere aktarılmasına dair TDMS'ye göre yevmiye kaydı aşağıda verilmiştir.

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM		991.176,00	
151.01 Süt Üretimi	758.426,00		
151.02 Erkek Buzağı Üretimi	232.750,00		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		414.750,00	
258.01 Dişi Buzağı Üretimi (oldunlaşmamış inek)	414.750,00		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		48.456,00	
680.01 Kurudaki İneklere Ait Maliyetler	48.456,00		
711 DİR. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSIMASI			656.865,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			75.450,00
731 GÜĞ YANSITMA			722.067,00

İşletme tarafından elde edilen sütün tamamının satıldığı varsayılarak gidere dönüştürülen tutarlar için aşağıda muhasebe kayıtları verilmiştir.

xx/xx/2017			
152 MAMÜLLER		758.462,00	
152.01 Süt Üretimi	758.462,00 TL		
151 YARIMAMÜL ÜRETİM			758.462,00 TL
151.01 Süt Üretimi	758.462,00		

xx/xx/2017			
620 SATILAN MALIN MALİYETİ		758.462,00	
620.01 Satılan Sütün Maliyeti	758.462,00 TL		
152 MAMÜLLER			758.462,00 TL
152.01 Süt Üretimi	758.462,00		

Dişi buzağılar yatırım amaçlı elde tutulmakta, erkek buzağılar ise bir yılı tamamlamalarının akabinde mamul statüsüne ulaşacaklardır. Bu sebeple buzağılara ait üretim süreci dönem sonu olmasına rağmen devam etmektedir. Değerleme ölçüsünde herhangi bir değişiklik olmayıp maliyet bedeli olarak devam edilecektir. Bu durumda TDMS açısından herhangi bir işlem yapmaya gerek olmayıp muhasebe takibi önceki hesaplar üzerinden devam edecektir. TMS açısından ise durum böyle olmayıp, değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değer olacağından, dönem sonu değerlendirme işlemleri öncesi muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

xx/xx/2017			
151 YARIMAMÜL ÜRETİM		758.426,00	
151.01 Süt Üretimi	758.426,00		
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		232.750,00	
164.01 Erkek Buzağı Üretimi	232.750,00		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		414.750,00	
219.01 Dişi Buzağı Üretimi (olgunlaşmamış İnekler)	414.750,00		
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR		48.456,00	
659.01 Kurudaki İnekler Ait Maliyetler	48.456,00		
711 DİR. İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSIMASI			656.865,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.			75.450,00
731 GÜĞ YANSITMA			463.773,00

xx/xx/2017			
152 MAMÜLLER		758.462,00	
152.01 Süt Üretimi	758.462,00 TL		
151 YARIMAMÜL ÜRETİM			758.462,00 TL
151.01 Süt Üretimi	758.462,00		

xx/xx/2017			
620 SATILAN MALIN MALİYETİ		758.462,00	
620.01 Satılan Sütün Maliyeti	758.462,00 TL		
152 MAMÜLLER			758.462,00 TL
152.01 Süt Üretimi	758.462,00		

TMS değerlendirme ölçüsü olarak, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas almaktadır. Bu nedenle değerlemesi işleme gerçeğe uygun değer üzerinden olmalıdır. 10 aylık erkek buzağının gerçeğe uygun değeri 3.900 TL ve dişi buzağının ise gerçeğe uygun değeri 3.600 TL ve her ikisinin maliyet bedeli 4000 TL olarak belirlenmiştir. Bu varlıklara ilişkin büyük defter kaydı şu şekildedir.

BORÇ	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	ALACAK
	225.435,00	
	232.750,00	

BORÇ	219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	ALACAK
	373.275,00	
	414.750,00	

Bu durumda 164 nolu hesap 458.185,00 TL borç bakiyeyi vermiş, yine 219 nolu hesabın verdiği borç bakiyesi 788.025,00 TL olmuştur.

Tablo 3.9. Dönem Sonu Değerleme İşlemleri

	<b>ERKEK BUZAĞI</b>	<b>DIŞI BUZAĞI</b>
<b>GERÇEĞE UYGUN DEĞER</b>	518.700,00	853.200,00
<b>ÖNCEKİ DÖNEM SONU GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ</b>	225.435,00	373.275,00
<b>KATLANILAN GİDER</b>	232.750,00	414.750,00
<b>.../...../2018 DEĞERLEME FARKI</b>	13.300,00	94.800,00

Erkek buzağuların gerçeğe uygun değeri  $(133 \times 3,900) = 518.700,00$  TL, (-) Erkek buzağuların bir önceki dönem sonundaki gerçekle ilişkili değeri 225.435,00 TL, (-) Erkek buzağular adına katlanılan giderler 232,750,00 TL, Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.2018 deki değerlendirme farkı  $(352,000 - 518,700) = 13.300,00$  TL, Dişi buzağuların gerçeğe uygun değeri  $(237 \times 3,600) = 853.200,00$  TL, (-) Dişi buzağuların bir önceki dönem sonu gerçekle ilişkili değeri 373.275,00 TL, (-) Dişi buzağular adına katlanılan giderler 414.750,00 TL, Buzağuların TMS 41'e göre 31.12.2018 deki değerlendirme farkı 94.800,00 TL'dir.

Dönem sonu itibariyle değerlendirme farklarını gösteren muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

xx/xx/2017			
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		13.300,00	
164.01 Erkek Buzağular	13.300,00		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		94.800,00	
219.01 Dişi Buzağı Üretimi (olgunlaşmamış inek)	94.800,00		
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI			108.100,00
606.01 Erkek Buzağular	13.300,00		
606.02 Dişi Buzağı Üret	94.800,00		

#### 4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Bitkisel, hayvansal, su ürünleri ve orman ürünleri üretimi gibi faaliyetler kapsamından oluşan, içerisinde sermaye, iklim koşulları, tabiat, doğa, iş gücü ve arazi gibi bileşenleri barındıran eylemlerin tümü tarımsal faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri yerine getiren tüm işletmeler de tarım işletmeleridir. Bu işletmelerin faaliyetleri sonucunda meydana gelen ürün ve üretim mamullerinin kendine has üretim süreci aşamalarında ortaya çıkan ekonomik işlem ve olayları, evrensel muhasebe, yasa ve kuralları içerisinde parasal değer olarak kaydeden, sınıflara ayıran, özetleyerek bir rapor içerisine alan ve bu işlemleri kendine özgü bir metot ile yorumlayabilen bilgiler bütününden oluşan sisteme, tarımsal faaliyet muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Yedi milyardan fazla insanın yaşadığı dünyada, gelişmiş ve gelişmemiş olan bütün ülkeler için tarım ve tarıma dayalı faaliyetler stratejik bir öneme sahiptir. Ayrıca, diğer birçok sektörler için girdi ve ham madde sağlaması açısından da vaz geçilemez bir faaliyet alanıdır. Bu sebeple çalışmanın birinci bölümünde, tarımsal faaliyet içeriği, dünyadaki durumu, Anadolu'daki varlığı, yakın tarihte kurulmuş olan iki büyük medeniyet olan Selçuklular ve Osmanlılardaki gelişim süreci ve tarımsal muhasebeye katkıları kapsamlı olarak ele alınmıştır. Anlaşılmaktadır ki, Anadolu jeopolitik konumu sebebiyle vazgeçilmez olmuş, verimli arazileri, tarıma elverişli iklimi ve asırları bulan tarım kültürü sebebiyle de paha biçilmez bir değere ulaşmıştır. Bu değeri günümüzde de Türkiye devleti olarak devam ettirmektedir.

Türkiye'deki tarımsal faaliyetler geçmişten gelen bir alışkanlık olarak geleneksel yöntemler kullanılarak köylü aileler tarafından yapılıyordu. Son zamanlarda tarım ürünlerine olan ihtiyacın hem tüketim anlamında hem de ham madde olarak kullanımı anlamında ihtiyacın artması ve yaşanan teknolojik gelişmelerin tarım sektörlerini içerisine alması sebebiyle üst düzey üretim alanları ortaya çıkmaya başlamıştır. Böylece tarımsal anlamda modern üretime geçişler başlamıştır.

Anadolu'da tarım muhasebesi çok eski olmasına rağmen, tarım sektörü alanında yaşanan gelişmeler ile tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hususunda yaşanan gelişmeler aynı paralelde devam etmemiştir. Bunda, işletmelerin küçük aile işletmesi olması, vergiden muaf olmaları ve kaynaktan vergilendirilmesi gibi hususlar etkili olmuştur. Günümüzde tarım işletmelerin modern hale getirilmesi ve yapılan yasal düzenlemeler ile bu açık kapatılmaya çalışılmaktadır. Bu anlamda çalışmanın ikinci bölümünde, yasal düzenlemelerden olan TDMS ve TMS süreci incelenmiştir. Bu anlamda TMS'nin canlı

varlıkları ayırarak, canlı varlıkların cansız birer meta gibi değerlendirilmesi hususundaki eksikliğin kısmen azaltılması hedeflenmiştir.

Gelişmiş ülkelere bakıldığında, tarım sektörünün her zaman en üst seviyede desteklenmiş olduğu görülür. Bu sayede, şirketler ve tarım üreticileri serbestleşme sürecinden uzak tutulur. Gelişmekte olan ülkeler ise kendi sistemlerini kuramadıkları için DB, IMF ve DTÖ gibi kuruluşların sistemlerine tabi olmuşlardır. Türkiye’de tarım alanında uygulanan politikalarda 1980 yılına kadar devlet etkili olmuş ve devlet tarafından desteklenmiş, teşvik edilmiş ve korunmuştur. Daha sonraki dönemlerde ise serbestleşme süreci başlamış ve tarıma yön veren kurum ve kuruluşlar özelleştirilmiştir. Bu anlamda tarım sektörü üzerinde devletin etkisi azalmış, uluslararası kuruluşların etkisi artmıştır. Bu durum tarım ile uğraşan küçük işletmelerin gelirlerini etkilemiş ve tarımsal faaliyet alanında daralma olmuştur. Türkiye ‘de 1990’lı yılların sonlarına kadar kısa vadeli araçlar la tarımsal destek politikaları uygulanmıştır. 2000’li yıllar ise tarımsal reform sürecinin başlangıcı olmuştur. Bu süreçte AB ile ortaklaşa tarım politikalarında uyumluluk, DTÖ Tarım ve IMF gibi kurumlarla anlaşmalar hız kazanmıştır. Ancak bu uygulamalar tarımsal alandaki yapısal sorunların çözümü hususunda yetersiz kalmış ve tarım üreticileri arasındaki gelir bazındaki makas açılmıştır. Bu anlamda Türkiye tarımsal faaliyet kolları ve tarımsal ürün üretimi hususundaki yapısal problemler ve Türkiye’nin uluslararası arenada rekabet edebilirlik durumu değerlendirilmelidir.

Uygulanan tarım politikaları dönemsel dalgalanmaları beraberinde getirmektedir. Türkiye’de tarım ile uğraşan insanların özellikle kırsal bölgelerde yaşamaları, arazi yapısının çok küçük parçalara ayrılmış olması, düşük verimli ürünlerin tercih edilmesi ve sulamadaki yetersizlik gibi olumsuz katalizörler bu dalgalanmanın sebeplerindedir.

TMS 41 canlı varlıkların değerlemesinde, canlı varlıkların defter değerinden maliyet bedelinin düşülmesi ile ulaşılan gerçeğe uygun değer ile değerlemeyi esas almıştır. Tarımsal faaliyet sonucu, üretilen tüm tarımsal ürünlerde hasat zamanına kadar olan süreç TMS 41 standardı kapsamındadır ve bu standarda göre değerlendirilir. Hasat sonrası ise diğer ilgili standartlar devreye girmektedir.

TMS 41 standardında finansal tablo kayıtlarına canlı varlıklar kaydedilirken gerçeğe uygun değer verileri kullanılmaktadır. Ayrıca piyasanın koşullarındaki artış ve azalışlara

bağlı olarak canlı varlığa ait değerdeki değişimler dikkate alınmakta ve bu artış ve azalışlar dönem karı veya zararına eklenmektedir.

TMS 41 tarım ile ilgili faaliyet standartlarına göre muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi bir takım faydaları da beraberinde getirecektir. Bu faydalar aşağıda verilmiştir.

- ✓ Tarımsal faaliyetler muhasebesinde TMS 41 kullanılması, işletmelerin şeffaflığına pozitif olarak katkı sağlayacaktır. Bir işletmenin şeffaf olması muhasebe hilelilerine de pozitif manada katkı sağlayacaktır.
- ✓ Tarımsal faaliyetler muhasebesinde TMS 41 kullanılması, işletmeye ait defter değeri ile piyasa değeri arasındaki uyumsuzluğu ortadan kaldıracaktır. Bu durumda devlet için vergi anlamında bir kazançtır.
- ✓ Tarımsal faaliyetler muhasebe işlemlerinde tüm işletmelerin TMS 41 standardını kullanması şirket için de büyük bir katkı olacaktır.
- ✓ TMS 41 standardının bütün tarım işletmelerince rahat ve sorunsuz bir şekilde kullanılabilmesi için TDHP’de yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır.
- ✓ Günümüz Türkiye’inde, TMS 41 tarafından benimsenen gerçeğe uygun değer belirlenmesinde işletmeler tarafından bir takım sorunlar yaşanmakta olup, değerlendirme sorunu aktif tarımsal piyasa fiyatının belirlenmesi ile aşılmalıdır. TMS 41 gerçeğe ilişkili değer oluşacağı yerin aktif piyasalar olduğunu belirtmektedir.

Büyükbaş hayvan işletmesi yapan şirketlerde, hayvanlardaki büyüme, kilo alma veya zayıflama gibi biyolojik değişiklikler önemli bir meseledir. Mevcut vergi ve muhasebe standartları açısından bu biyolojik değişimi muhasebeleştirme mümkün değildir. TMS 41 açısından ise, canlı hayvanlardaki bu biyolojik değişimin muhasebeleştirilmesi istenen bir durumdur. Çünkü bu biyolojik olarak artış veya azalış, şirket açısından kar veya zarardır. Söz konusu fiziksel değişimden kaynaklanan artış veya azalış, fiyat artışından kaynaklanan artış ve azalış gibi kaydedilip raporlanmalıdır.

TDMS’de, satış amaçlı yetişen buzağular, üretim aşamasındaki yemler “151 YARIMAMULLER-ÜRETİM”, sağmal inekler “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına kaydedilmektedir. TMS’de ise bu alan da yapılmış olan bilimsel çalışmalarındaki hesap önerileri dikkate alınarak yapılan muhasebe kayıtlarında satış amaçlı yetiştirilen buzağular ”164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR”, üretim aşamasındaki

yemler “160 TARLA BİTKİLERİ” ve sağmal inekler “212 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR” hesabına kaydedilmiştir. Bu ayırım gerçeğe uygun değer belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

TDMS’den farklı olarak TMS’de 164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar adlı bir hesap kullanılacaktır. Damızlık olarak şirketin devamı için gelecek senelerde kullanılması düşünülen dişi buzağular ise, 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında uzun vadeli yatırım için takip edilecektir.

TDMS’de üretim yapılamayan kuru döneme ait katlanılmak zorunda kalınan maliyetler buzağı üretim maliyetleri içerisinde görülmemektedir. Bu problemi çözmek için TMS’de bulunmamasına rağmen bir öneri olarak, buzağuların doğum anına kadarki maliyetlerinin buzağı üretim maliyetine eklenmesi ve satış maliyetleri düşülerek ulaşılan gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi tavsiye edilmiştir.

## 5. KAYNAKLAR

- Akbay, C., Candemir, S., & Orhan, E. (2005). Türkiye’de yaş meyve ve sebze ürünleri üretim ve pazarlaması. *KSÜ. Fen ve Mühendislik Dergisi*, 2(8), 96–1007. Retrieved from [https://www.researchgate.net/profile/Cuma\\_Akbay/publication/237205101\\_Turkiye'de\\_Yas\\_Meyve\\_ve\\_Sebze\\_Urunleri\\_Uretim\\_ve\\_Pazarlamasi/links/54dfb7310cf2953c22b42d54/Tuerkiyede-Yas-Meyve-ve-Sebze-Ueruenleri-Ueretim-ve-Pazarlamasi.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Cuma_Akbay/publication/237205101_Turkiye'de_Yas_Meyve_ve_Sebze_Urunleri_Uretim_ve_Pazarlamasi/links/54dfb7310cf2953c22b42d54/Tuerkiyede-Yas-Meyve-ve-Sebze-Ueruenleri-Ueretim-ve-Pazarlamasi.pdf)
- Arıcı, K. (2003). Türkiye’de Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanların (Çiftçilerin) Sosyal Güvenliği. *Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası*, 7(2), 1–25.
- Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33–67. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/muftad/issue/30124/325025>
- BAKA. (2012). Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu. *Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı*, 1–15. Retrieved from <https://www.baka.org.tr/.../1357649370ORMAN-URUNLERI-RAPORU-12ARALIK>.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, (98), 89–116. Retrieved from [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/4\\_H\\_osman\\_bayri.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/4_H_osman_bayri.pdf)
- Büyükipekci, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105–113.
- Ceylan, S. (2015). *Türkiye’de Devlet ve Tarım İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Giresun.
- Çelik, Y. (2014). Türkiye’de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1), 41–52. Retrieved from <http://journal.tarekoder.org/download/article-file/253489>
- Çetin, B., & Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi (Uygulamalı Örneklerle)* (3. baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Sakarya.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(2), 113–124. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/uploads/issuefiles/4577/4e85/562d/57fe37ee64448.pdf>
- Demiryürek, K. (2011). Organik Tarım Kavramı ve Organik Tarımın Dünya ve Türkiye’deki Durumu. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 28(1), 27–36.

- Dikmen, O. (1945). Türkiye'de Muamele Vergisinin İnkışafı. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 5(1-4), 96-126. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/854/9445>
- Doğan, Z., Arslan, S., & Berkman, A. N. (2015). Türkiye ' de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 29-41. Retrieved from <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/%0ATürkiye'de>
- DPT. (2000). *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kaşkınma Planı 2001-2005*. Ankara. Retrieved from <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/content.aspx?List=8661bcf7-9da5-4ecb-a190-fd4aadbacc02&ID=2&Source=http%3A%2F%2Fwww.kalkinma.gov.tr%2FPages%2FKalkinmaPlanlari.aspx&ContentTypeId=0x0100B6043AD55C311E41A48571E65B9E1AD1>
- Fidan, H. (2018). Tarım Muhasebesi Sistemindeki Çalışmaların Tarihsel Gelişimi. *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Fidan*, 01(04), 08-15. Retrieved from [http://ibaness.org/bnejss/2018\\_04\\_01/02\\_Fidan\\_1.pdf](http://ibaness.org/bnejss/2018_04_01/02_Fidan_1.pdf)
- Gökgöz, A. (2012). *Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Sakarya.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi: Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gökgöz, A., & Kırlioğlu, H. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127. <https://doi.org/10.16951/IIBD.97271>
- Green, R. E., Cornell, S. J., Scharlemann, J. P. W., & Balmford, A. (2005). Farming and the Fate of Wild Nature. *Science*, 307(5709), 550-555.
- Hacıhasanoğlu, T., & Ünlü, A. (2017a). Canlı Varlıkların Tms 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), 394-410. Retrieved from [www.javstudies.com](http://www.javstudies.com)
- Hacıhasanoğlu, T., & Ünlü, A. (2017b). Canlı Varlıkların Tms 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), 394-410. Retrieved from [www.javstudies.com](http://www.javstudies.com)
- İnan, M. (2010). Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, (158), 349-364. Retrieved from [https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/158/16.Mahmut.INAN.pdf](https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/16.Mahmut.INAN.pdf)

- Karakuzulu, Z. (2011). *Anadolu'da İlk Çağ Medeniyetlerinin Gelişimini Destekleyen Coğrafi Şartlar Türkiye'nin Bugünkü Coğrafi Potansiyelini Doğru Kullanabilmenin Önemi*. (Z. Dilek, M. Akbulut, Z. C. Arda, Z. B. Özer, R. Gürses, & B. K. Taşkın, Eds.), 38. ICANAS (Uluslararası Asya ve Kuzey Afrika Çalışmaları Kongresi) Kültürel Değişim, Gelişim ve Hareketlilik (PRESMAT MA). Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu. Retrieved from <http://www.ayk.gov.tr/wp-content/uploads/2015/01/KARAKUZULU-Zerrin-ANADOLU%252525E2%25252580%25252599DA-%252525C4%252525B0LK-%252525C3%25252587A%252525C4%2525259E-MEDEN%252525C4%252525B0YETLER%252525C4%252525B0N%252525C4%252525B0N-GEL%252525C4%252525B0%25>
- Kıral, T., & Akder, H. (2000). *Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü*. Ankara. Retrieved from [http://www.zmo.org.tr/etkinlikler/etkinlik\\_detay.php?kod=8889](http://www.zmo.org.tr/etkinlikler/etkinlik_detay.php?kod=8889)
- Killi, M., & Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazımına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Journal of Economics and Management Sciences*, 3(31), 1–12.
- Koç, Y. (1972). Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 27(3), 971–990.
- Murat, N. (2013). *Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (TMS 2 ve TMS 41 Çerçevesinde)*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Öcal, D. (2016). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, Kırıkkale.
- Örten, R., Kurt, G., & Torun, S. (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 34–69.
- Özkan, A. (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özkan, M., & Terzi, S. (2009). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (92), 23–50. Retrieved from [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/92malicozum/2 mehmet ozkan-serkan terzi.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/92malicozum/2%20mehmet%20ozkan-serkan%20terzi.pdf)
- Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 10(1–2), 157–182. Retrieved from <http://sbmyod.selcuk.edu.tr/sumbtd/article/view/183>

- Özulucan, A., & Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(25), 1–23. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/erusosbilder/issue/23758/253200>
- Selimoğlu, S. K., Aslan, Ü., & Güvemli, B. (2009). 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 217–228. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/mufad/issue/35618/395834>
- Sevinç, F. (2008). Hititlerin Anadolu’da Kurdukları Ekonomik ve Sosyal Sistem. *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (17), 11–32.
- Sosyolojisi.com. (2017). Avcı -Toplayıcılık Antropolojisi. Retrieved February 27, 2017, from <http://sosyolojisi.com/avci-toplayicilik-antropoloji/3081.html>
- Sönmez, F. (2004). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi(25 No’lu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak). *ISMMMO Mali Çözüm Dergisi*, (69), 143–169.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), 125–140.
- Sönmez, F. (2006). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (Sığır İşletmeleri İçin Uygulanabilir Kayıt Önerileri)* (2. Baskı). İzmir: Aitın Nokta Basım Yayın.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2013). *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)*. Ankara. Retrieved from [http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma\\_Planlar/Attachments/12/Onuncu\\_Kalkinma\\_Planı.pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalkinma_Planlar/Attachments/12/Onuncu_Kalkinma_Planı.pdf)
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *T.C. Kalkınma Bakanlığı Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Hayvancılık Özel İhtisas Komisyon Raporu*. Ankara.
- T.C. Tarım ve Ormancılık Bakanlığı. (2017). Hayvancılık Desteklemeleri. Retrieved June 3, 2017, from <http://www.tarim.gov.tr/Konular/Tarimsal-Destekler/Hayvancilik-Desteklemeleri>
- T.D.K. (2017). Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük. Retrieved February 22, 2017, from [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.58ad4918598425.30612875](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.58ad4918598425.30612875)
- Tazegül, A., & Kahramani, A. (2018). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 9(17), 235–256. <https://doi.org/10.9775/kauibfd.2018.010>
- 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. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194581>

- TMS 20. (2005). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Retrieved from <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS20.pdf>
- TMS 41. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Retrieved from <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS41.pdf>
- Top, T. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İsparta.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi - According To Turkish Accounting Standart 41 Living Assets At Fair Value Determining And Accounting. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 148–165. <https://doi.org/10.20875/SB.84782>
- TÜİK. (2017a). İstatistik Verileri (Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler). Retrieved March 13, 2017, from [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001)
- TÜİK. (2017b). Türkiye İstatistik Kurumu Konularına Göre İstatistikler. Retrieved March 12, 2017, from [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1001](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001)
- TÜİK. (2018). Türkiye İstatistik Kurumu. Retrieved March 7, 2019, from <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>
- Tunçez, H. A. (2011). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Turan, O. (1999). *Selçuklular ve İslamiyet* (7. baskı). İstanbul: Ötüken Neşriyat.
- Uysal Seçkin, G., & Taşeri, L. (2015). Yarı Kurutulmuş Meyve ve Sebzeler. *Pamukkale Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 21(9), 414–420. Retrieved from <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/pajes/article/view/5000164378>
- Ünlü, A. (2016). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS\_41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yozgat.
- Van Biljon, M. (2012). Clarifying Fair Value Accounting Challenges in the Reporting of Biological Assets in the Public Sector by Referring to ASGISA-EC. *Universite Of South Africa*, (October), 1–186.
- VUK. Vergi Usul Kanunu. Türkiye. Retrieved from [www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf](http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf)
- Wikipedia. (2017). Cilalı Taş Devri. Retrieved February 27, 2017, from [https://tr.wikipedia.org/wiki/Cilalı\\_Taş\\_Devri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Cilalı_Taş_Devri)

- Yalçınkaya, I. (Ed.). (2009). *Arkoloji ve Sanat Tarihi Eski Anadolu Uygarlıkları Paleolitik (Eski Taş Çağı / Yontma Taş Çağı)*. Ankara: T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Türkiye Kültür Portalı Projesi.
- Yavuz, F. (Ed.). (2005). *Türkiye 'de Tarım*. Ankara: Tarım ve Köyşleri Bakanlığı.
- Yavuzcan, H., Pulatsü, S., Demr, N., Kirkağaç, M., Bekcan, S., Topçu, A., ... Başçınar, N. (2010). Türkiye'de Sürdürülebilir Su Ürünleri Yetiştiriciliği. *TMMOB Ziraat Mühendisliği VII. Teknik Kongresi, Bildiriler Kitabı-2*, 767-789. Retrieved from [http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/1a94cef23357f68\\_ek.pdf](http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/1a94cef23357f68_ek.pdf)
- Yazan, Ö. (2010). *Canlı Varlıkların TMS 41 Çevresinde Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.



# ÖZGEÇMİŞ

## Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Zekayi ŞAKAR

Doğum Yeri ve Tarihi : Çameli / 07.06.1988

## Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi Kamu Yönetimi

Yüksek Lisans Öğrenimi : ADÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Muhasebe ve  
Finansman Anabilim Dalı

Bildiği Yabancı Diller :Arapça / İngilizce

## İş Deneyimi

## İletişim

E-posta adresi : zekayisakar@gmail.com

Tarih : 29.07.2019