

**T.C.**  
**BARTIN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI  
VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLENDİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN**  
**MERAL GEBEŞ**

**DANIŞMAN**  
**PROF. DR. METİN SABAN**

**BARTIN-2019**

T.C.  
BARTIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI


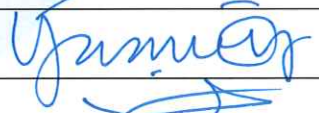

TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI  
VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEĞERLENDİRİLMESİ VE  
RAPORLANMASI: BÜYÜKBAŞ HAYVANCILIK İŞLETMESİNDE BİR  
UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN  
MERAL GEBEŞ

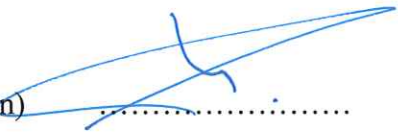
DANIŞMAN  
Prof. Dr. METİN SABAN

“Bu tez 08/02/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	İMZA
Prof. Dr. METİN SABAN	
Doç. Dr. YAŞAR ÖZ	
Dr. Öğr. Üyesi HAKAN VARGÜN	

## KABUL VE ONAY

Meral GEBEŞ tarafından hazırlanan “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama” başlıklı bu çalışma, 08.02.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :Prof.Dr.Metin SABAN (Danışman) 

Üye :Doç.Dr.Yaşar ÖZ..... 

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN ..... 

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ...../...../..... tarih ve .....sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof.Dr.Metin SABAN  
Enstitü Müdürü

## BEYANNAME

Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Prof. Dr. METİN SABAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

MERAL GEBEŞ

08.02.2019

## ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimleri ile desteğini esirgemeyen, hem tez dönemimde hem de eğitim süresi boyunca anlayışı, bilgisi, deneyimiyle bana yol gösteren ve ihtiyaç duyduğum her an yardımlarını aldığım saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Metin SABAN'a, önlisans, lisans ve lisansüstü eğitimim boyunca bilgilerini esirgemeyen sayın Doç. Dr. Orhan KANDEMİR ile Doç. Dr. Yaşar ÖZ ile hocalarıma, tezimin bir çok aşamasında katkıda bulunan Numan Serdar KULAKSIZOĞLU'na, ve Veteriner Hekim Ahmet ARSLAN'a sonsuz minnetlerimi sunarım.

Tüm hayatım ve eğitim öğretim yıllarım boyunca maddi ve manevi desteğini hep hissettiğim hayatımda önemli bir yere sahip olan başta kıymetli büyükbabam Mustafa GEBEŞ'e ve sevgili aileme, tez dönemi boyunca karşılaştığım sorunlarda motivasyonumu arttırdığı için nişanlım Arş. Gör. Ahmet Serkan OKAY'a, tez süresince yardımları ve tecrübeleri ile her daim yanımda olan Pınar KURT'a, yardımlarına başvurduğum arkadaşlarım Mustafa ŞEKER ve Esat KALAYCIOĞLU'na, manevi destek ve fikirlerini aldığım ismini tek tek yazamadığım diğer arkadaşlarıma teşekkür ediyorum

Meral GEBEŞ

Bartın, 2019

# ÖZET

**Yüksek Lisans Tezi**

**TMS 41 Faaliyetler Standardı Kapsamında Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi,  
Değerlendirilmesi ve Raporlanması: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir  
Uygulama**

**Meral GEBEŞ**

**Bartın Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Metin SABAN**

**Bartın-2019, Sayfa: XIII + 165**

Tarımsal sektör, sınırlı kaynakların bulunduğu doğa koşullarında sınırsız insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik faaliyette bulunan ve önemini ilk çağlardan beri koruyan bir sektördür. Bu sektörün, başta sağlık, sanayi, hizmet olmak üzere başka sektörlerle hammadde ve iş gücü yaratmak gibi katkıları bulunmaktadır. Tarım uygulamalarında yaşanan gelişmeler sonucu tarım sektörü geleneksel metotlar yerine makro ve işletme bazında verimlilik ve kârlılık hedeflerine yönelik çalışmaları yürütmek, işletmeler açısından kolaylık sağlamak için canlı varlıkların var olan hesap grupları yerine yeni hesap grupları içerisinde izlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Bu çalışmanın amacı; tarımsal faaliyet ve canlı hayvan üretimi yapan işletmelerde giderlerin tespit edilerek ürün maliyetlerinin hesaplanması ve Türkiye Muhasebe Standartları 41 çerçevesinde incelenmesidir. Çalışmanın sonucunda ise Tek Düzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları 41 arasında farklılıklar gözlenmiştir. Bu farklılıkların, canlı varlıkların biyolojik değişiklik geçirme özelliklerinden kaynaklanan değer artışlarının finansal tablolara aktarılmasıyla oluştuğu tespit edilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları 41'e göre canlı varlıklar ve tarımsal ürünler finansal tablolarda, gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Canlı varlıkların biyolojik değişimlerini dikkate alarak yapılan muhasebeleştirme işlemi sonucunda daha güvenilir ve gerçek finansal bilgi sağlanmış ve uygun raporlama işlemi yapılmış olacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Canlı Varlıklar; Tarımsal Muhasebe; TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı; Vergi Usul Kanunu; Maliyet Değeri; Gerçeğe Uygun Değer

# **ABSTRACT**

**M. Sc. Thesis**

**The Accounting, Evaluation And Reporting Of Live Assets Within IAS 41  
Agricultural Operations Standard: An Application In The Cattle Farming Business**

**Meral GEBEŞ**

**Bartın University**

**Institute of Social Sciences**

**Department of Business Administration**

**Thesis Adviser: Prof. Dr. Metin SABAN**

**Bartın-2019, Page: XIII + 165**

The agricultural sector, which operates with limited resources to meet unlimited human needs in natural conditions, preserves its importance since ancient times until today. It contributes to other sectors, particularly, health, industry, services business, by creating raw materials and labor force. With the recent development in agricultural practices, the agricultural sector, instead of using traditional method, carries out studies related to productivity and profitability, on macro and micro enterprise bases. In addition, the calculation of the livestock units, need to be monitored within the new account groups.

The aim of the study is to calculate the product costs and to examine them within the Turkey Accounting Standards 41 framework by determining the expenses of companies which involve in agriculture and livestock farming. At the end of the study, differences between The Uniform Chart Of Accounts and Turkey Accounting Standards 41 have been observed. In accordance with Turkey Accounting Standards 41, live assets and agricultural products should be presented at fair value in the financial statements. Reliable and realistic financial information will be provided as a result of the accounting process taking the biological changes of the livestock into account and reporting will be carried out thoroughly. In this context, some arrangements should be made on the existing Uniform Chart of Accounts.

**Keywords:** Livestock; Agricultural Accounting; TAS 41 Turkish Agricultural Activities Standard; Turkish Tax Law; Cost Value, Fair Value

# İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	ii
BEYANNAME.....	iii
ÖNSÖZ .....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	x
TABLolar DİZİNİ .....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	xiii
GİRİŞ .....	1
<b>1. TARIM, TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Tarım .....</b>	<b>4</b>
1.1.1. Türkiye’de Tarımın Yeri ve Gelişimi.....	5
<b>1.2. Tarımsal Faaliyet .....</b>	<b>9</b>
1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kapsamı ve Özellikleri .....	10
1.2.2. Tarımsal Faaliyet Türleri.....	12
1.2.2.1. Bitkisel Üretim .....	12
1.2.2.2. Hayvansal Üretim .....	13
1.2.2.3. Orman Ürünleri .....	13
1.2.2.4. Su Ürünleri Üretimi.....	14
<b>1.3. Tarım İşletmeleri.....</b>	<b>15</b>
1.3.1. Tarımsal İşletme Kavramı .....	15
1.3.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri .....	16
1.3.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması .....	18
1.3.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri .....	19
1.3.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri .....	20
1.3.3.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri.....	21
<b>1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi .....</b>	<b>22</b>
1.4.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Tanımı.....	22
1.4.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları.....	23
1.4.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebe Uygulamalarının Faydaları .....	24
1.4.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri.....	25
1.4.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar .....	26
1.4.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Türkiye’deki Gelişimi .....	28
1.4.7. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi .....	30
1.4.8. Tarım İşletmelerinde Envanter İşlemleri .....	31
1.4.9. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemleri .....	32
1.4.9.1. Değerleme Kavramı.....	33
1.4.9.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri.....	33
1.4.9.3. Türk Ticaret Kanunu’nda Bulunan Değerleme Ölçüleri.....	35



1.4.9.4. Vergi Usul Kanunu'nda Bulunan Değerleme Ölçüleri.....	36
1.4.9.5. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Bulunan Değerleme Ölçüleri .....	37
<b>2. TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI .....</b>	<b>39</b>
2.1. TMS 41 Standardı İle İlgili Genel Kavramlar.....	39
2.2. TMS 41 Standardının Amacı .....	41
2.3. TMS 41 Standardının Kapsamı .....	41
2.3.1. Belirlenmiş Şartlar Altında TMS 41 Standart Kapsamında Olan Varlıklar .....	42
2.3.1.1. Canlı Varlıklar .....	43
2.3.1.2. Hasat Zamanındaki Tarımsal Ürünler .....	43
2.3.1.3. Devlet Teşvikleri .....	44
2.3.2. Standart Kapsamı Dışında Olan Varlıklar.....	44
2.3.3. TMS 41 Standardının Sınırları.....	46
2.4. TMS 41 Standart Kapsamında Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Değerleme.....	47
2.4.1. TMS 41 Standardına Göre İlk Muhasebeleştirme ve Canlı Varlığın Aktife Alınması.....	48
2.4.2. TMS 41 Standardına Göre Gerçeğe Uygun Değerin Saptanması ve Ölçülmesi ...	49
2.4.2.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması.....	54
2.4.2.2. Nakit Akışlarının Bugünkü Değerinin Dikkate Alınması .....	55
2.4.2.3. Maliyet Değerinin Dikkate Alınması.....	56
2.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Doğru ve Güvenilir Şekilde Ölçüldüğü Durumda Muhasebeleştirme .....	56
2.4.4. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülemediği Durumda Muhasebeleştirme.....	57
2.4.5. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemi.....	59
2.4.5.1. TMS 41 Açısından Değerleme.....	59
2.4.5.2. VUK Açısından Değerleme .....	60
2.4.6. Tarihi Maliyet İle Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımının Karşılaştırılması .....	61
2.4.7. Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi .....	62
2.4.7.1. Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri .....	63
2.4.7.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri.....	66
2.5. Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanacak Bilgiler.....	67
2.6. Diğer Standartlarla Olan İlişkiler .....	71
2.6.1. Tarımsal Ürünlerin UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hâsılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi .....	71
2.6.2. Büyükbaş Canlı Varlıklarda TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması	73
2.6.3. Canlı Varlıklarda TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulanması.....	73
2.6.4. Canlı Varlıklarda TMS 16, TMS 40 ve TMS 38 Standartlarının Uygulanması ...	75
<b>3. CANLI VARLIKLARDA MUHASEBE UYGULAMALARI VE TMS İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>76</b>
3.1. Tek Düzen Hesap Planının TMS 41 İle İlişkisi.....	76
3.2. Tarım İşletmelerinde TMS 41 Standardına Göre Uygun Kullanılan Hesaplar .....	79
3.2.1. Duran Varlıklar İçinde İzlenecek Canlı Varlık Hesapları.....	81
3.2.2. Dönen Varlıklar İçinde İzlenecek Canlı Varlık Hesapları.....	85
3.3. Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	88
3.3.1. Satış Amaçlı Alınan Yetişmiş Büyükbaş Canlı Varlıklar.....	90
3.3.2. Yarı Mamul Olarak Satın Alınan ve Yetiştirildikten Sonra Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar .....	91
3.3.3. İşletme İçinde Doğup Büyüyen ve Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar .....	92

3.4. Canlı Varlıklarda Amortisman.....	93
3.4.1. Vergi Usul Kanuna Göre Canlı Varlıklarda Amortisman .....	94
3.4.2. TMS 41 Standardına Göre Canlı Varlıklarda Amortisman .....	96
3.4.3. VUK ve TMS Açısından Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması .....	98
3.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kâr ve Zararın Raporlanması .....	99
3.6. Literatür Taraması .....	101
<b>4. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA .....</b>	<b>105</b>
4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı .....	105
4.2. Uygulama Yapılan İşletme Hakkında Bilgiler.....	105
4.3. Uygulamanın Yöntemi .....	107
4.3.1. İşletme Giderlerinin Faaliyet Yerlerine Dağıtılması .....	109
4.3.1.1. İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı .....	109
4.3.1.2. Direkt İşçilik Giderleri Dağıtımı .....	110
4.3.1.3. Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı.....	110
4.3.1.4. Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Dağıtımı.....	110
4.3.1.5. Suni Tohumlama Giderlerinin Dağıtımı.....	111
4.3.1.6. İlaç Giderlerinin Dağıtımı.....	111
4.4. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri ve Kayıtları .....	112
4.4.1. THP ve VUK Çerçevesinde Envanter İşlemleri .....	117
4.4.1.1. Sağmal İnek Amortismanı .....	117
4.4.1.2. Binalar Amortisman Gider Dağıtımı .....	117
4.4.1.3. Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gider Dağıtımı.....	118
4.4.1.4. Taşıtlar Amortismanı Gider Dağıtımı .....	119
4.4.1.5. Demirbaşlar Amortisman Gider Dağıtımı.....	120
4.4.2 THP ve VUK Çerçevesinde Büyük Defter Kayıtları .....	127
4.4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Kesin Mizan .....	130
4.4.4. THP ve VUK Çerçevesinde Kapanış Bilançosu .....	130
4.4.5. THP ve VUK Çerçevesinde Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	131
4.4.6. THP ve VUK Çerçevesinde Kapanış Kayıtları .....	132
4.5. TMS 41 Kapsamında Muhasebe ve Kayıt İşlemleri .....	133
4.5.1. TMS 41 Kapsamında Envanter İşlemleri .....	137
4.5.2. TMS 41 Kapsamında Genel Geçici Mizan.....	140
4.5.3. TMS 41 Kapsamında Kapanış Kayıtları .....	143
4.5.4. TMS 41 Kapsamında Kesin Mizan.....	144
4.5.5. TMS 41 Kapsamında Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	146
4.5.6. TMS 41 Kapsamında Kapanış Kayıtları .....	147
4.5.7. TMS 41 Kapsamında Büyük Defter Kayıtları.....	148
<b>SONUÇ .....</b>	<b>154</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>157</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>166</b>

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Sayfa No
Şekil 1: Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar .....	46
Şekil 2: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi .....	53
Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Akış Şeması .....	64

## TABLolar DİZİNİ

Tablo No	Sayfa No
Tablo 1: Yıllara Göre Kullanılan Tarım Alanları.....	7
Tablo 2: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı .....	42
Tablo 3: Canlı Varlıklar Ve Tarımsal Ürünlerden Elde Edilen Kazançlar.....	68
Tablo 4: Dönen ve Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar.....	78
Tablo 5: Canlı Varlıkların Amortisman Oranları ile Yaralı Ömürleri .....	95
Tablo 6: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Maddi Duran Varlıklar .....	106
Tablo 7: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Canlı Varlık Sayısı ve Kayıtlı Değerleri .....	107
Tablo 8: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'ye Ait Gider Yerleri .....	107
Tablo 9: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş 2017 Yılı Gelir ve Giderleri .....	108
Tablo 10: Gider Çeşitlerine Ait Dağıtım Anahtarları.....	108
Tablo 11: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Gider Yerleri Dağıtım Anahtarı .....	109
Tablo 12: İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı .....	109
Tablo 13: Direkt İşçilik Gider Dağıtımı .....	110
Tablo 14: Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı .....	110
Tablo 15: Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtımı .....	111
Tablo 16: Suni Tohumlama Gider Dağıtımı.....	111
Tablo 17: İlaç Gider Dağıtımı .....	111
Tablo 18: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye Ait Açılış Bilançosu .....	113
Tablo 19: Dönem İçinde Gerçekleşen Büyükbaş Hayvan Hareketleri.....	117
Tablo 20: Bina Amortisman Gider Dağıtımı .....	118
Tablo 21: Tesis, Makine ve Cihazlar (Otomatik Süt Sağıım, Süt Soğutma ve Yemleme Vagonu) Amortisman Gider Dağıtımı.....	119
Tablo 22: Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman (Silaj Makinesi ve Sürü Yönetim Sistemi) Gider Dağıtımı.....	119
Tablo 23: Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı.....	120
Tablo 24: Demirbaş Amortisman Gider Dağıtımı.....	120
Tablo 25: Amortisman Giderleri Özet Dağıtım Tablosu.....	121
Tablo 26: Olgunlaşmamış İnekler Toplam Maliyeti.....	122
Tablo 27: Besi Hayvanlarının Toplam Maliyeti .....	122
Tablo 28: I. Dağıtım Tablosu .....	123
Tablo 29: II. Dağıtım Tablosu .....	124
Tablo 30: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kesin Mizanı .....	130
Tablo 31: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu .....	131
Tablo 32: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	132
Tablo 33: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye Ait Açılış Bilançosu .....	134
Tablo 34: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu.....	138
Tablo 35: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye İlişkin I. Dağıtım Tablosu.....	139
Tablo 36: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye İlişkin II. Dağıtım Tablosu .....	140
Tablo 37: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Genel Geçici Mizanı .....	141
Tablo 38: Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değerleri.....	142
Tablo 39: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye Ait Kesin Mizan.....	145
Tablo 40: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu .....	146
Tablo 41: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu .....	147
Tablo 42: Canlı Varlıklar Kayıtlı Değerlerinin Karşılaştırması.....	151
Tablo 43: Kayıtlı Değerlerinin Kâr/Zarar Raporlaması Bakımından Karşılaştırması.....	151

<b>Tablo 44: İşletme Gelir Tablosunun TMS 41 ile VUK-TMS Karşılaştırması.....</b>	<b>152</b>
---	------------

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

### KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı
<b>ÇMVA</b>	: Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>FADN</b>	: Tarımsal Muhasebe Veri Ağı
<b>GSYH</b>	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
<b>GUD</b>	: Gerçeğe Uygun Değer
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASB</b>	: International Accounting Standarts Board
<b>IPART</b>	: Instrument for Pre-accession Assistance in Rural Development
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Standartları Uygulamaları Genel Tebliği
<b>NGUD</b>	: Net Gerçeğe Uygun Değer
<b>OGM</b>	: Orman Genel Müdürlüğu
<b>PF</b>	: Piyasa Fiyatı
<b>PGM</b>	: Pazara Getirme Maliyetleri
<b>SNM</b>	: Satış Noktası Maliyetleri
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TAS</b>	: Turkey Accounting Standards
<b>TFRS</b>	: Türkiye finansal Raporlama Standartları
<b>THP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TİGEM</b>	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğu
<b>TKDK</b>	: Tarımsal ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standardı
<b>TMS 41</b>	: Tarımsal Faaliyet Standardı
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Tarım sektörü, insanların temel ihtiyaçlarını karşılayan ve tabiat koşullarında ekonomik fayda sağlama özelliğiyle insanlık tarihinden beri önemini koruyan çok geniş bir sektördür. İnsanların beslenme, giyinme, barınma gibi gereksinimlerini gidermeye yönelik malların üretilmesini sağlayan, hizmet, sağlık ve sanayi gibi başka sektörlerle ilişki halinde olan, işgücü ve ekonomik fayda yaratması gibi birçok nedenden dolayı geliştirilen bir sektördür. Günümüz koşullarında, devamlı artan dünya nüfusu ve bu nüfusun sınırsız ihtiyaçlarını karşılayan kaynaklar birçok etkenler nedeniyle zarar görmekte ve azalmaktadır. Bu yüzden tarım sektörü ve tarımsal faaliyetler insanlar açısından büyük öneme sahiptir.

İlk zamanlarda tarım, toplumunun ihtiyaç duyduğu gıdanın dikilmesi, hasadı ve tarımsal ürüne dönüştürülmesi, insan gücüyle basit aletler kullanılarak yapılmıştır. Tarımsal ürünlerin elde edilmesi, depolanması ve ticari amaçlarla kullanılmaya başlanması ile tarım sektörünün temelleri atılmaya başlanmıştır. Ülkemiz ekonomisinde tarım sektörünün rekabet ortamında belirli ağırlığının olması tarım işletmelerinin, rasyonel bir şekilde ve rekabet koşullarına uygun kararlar almalarının sonucudur.

Tarımsal faaliyetlerin insanlar için giderek önem kazanması ve tarım sektöründe yaşanan gelişmeler yatırımcıların da ilgisini çekmiş ve bu sektör büyümeye başlamıştır. Ülkemizde tarımsal üretim yıllardır küçük çaplı işletmelerde geleneksel yöntemler ile yapılmaktayken, teknolojinin gelişmesiyle geleneksel modelden çıkarak daha modern bir yapıya dönüşmektedir. Ayrıca, devletin tarım sektörüne verdiği teşviklerinin artmasıyla bu sektörde faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının ve sermayelerinin arttığı gözlemlenmektedir. Tarım faaliyetinin kapsamı oldukça geniştir. Bu kapsamın içerisine bitkisel ürünler, su ürünleri üretimi, hayvansal üretim ve orman ürünleri üretimi girmektedir.

Tarım işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi ile işletmelerin dönemlik faaliyet sonuçlarının mali durumu tespit edilebilmekte ve tarımsal faaliyetlerin gelir-gider açısından değerlendirip varsa aksayan yönleriyle ilgili düzeltmeler yapılmasını mümkün kılmaktadır. Tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe kayıtları, işletme ve işletmenin faaliyet konusuyla ilgili alınacak kararların zamanı, doğruluğu ve kârlılığı hakkında yol göstericidir ve bu doğrultuda muhasebe kayıtları işletmenin üretim planlarına dâhil edilirler.

Aynı zamanda muhasebe kayıtları işletme yönetiminin gelişmesi açısından ve yasal işlemler bakımından da bilgi verici niteliktedir.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi giderek önem kazanmaktadır ve bu önemin artmasının bir sonucu olarak ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılma gereği ortaya çıkmıştır. Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına güvenilir bilgi verilebilmesi için bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünün yapılması TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının oluşumuna neden olmuştur. Bu ihtiyaçlara yönelik olarak diğer ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe verilerinde ortak bir noktada birlik sağlanması amacıyla 2003 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hazırlanmış ve ardından Türkiye’de 24.02.2006’da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından uluslararası standartlara uyumlu bir şekilde TMS 41 No’lu standardı yayımlamıştır.

Dolayısı ile bu çalışmanın amacı, tarımsal faaliyet gösteren ve canlı hayvan üretimi yapan işletmelerde gelir ve giderin tespit edilerek, ürün maliyetlerinin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına göre incelenmesidir. Çalışmanın uygulama kısmında büyükbaş hayvancılık sektöründe standardın uygulanabilirliğini göstermek amacıyla, bir tarım işletmesinin verileri kullanılarak inceleme yapılmıştır. Tarım sektöründe muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri yapılırken karşılaşılan sorunların neler olduğu ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri getirilmesi hedeflenmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, tarım, tarımsal faaliyet, tarım işletmeleri ve tarımsal faaliyet muhasebesi ve tarım işletmelerinde değerlendirme ile ilgili bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, uluslararası muhasebe standartları kapsamında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı üzerinde durulmuştur. Standart ile ilgili kavramlar, standardın amacı, kapsamı, kapsam içinde ve dışında kalan canlı varlıklar, standardın sınırları, standarda göre muhasebeleştirme, ölçüm ve değerlendirme yöntemi ve diğer standartlar ile ilişkiler hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, TMS 41 standardında yer alan Gerçeğe Uygun Değer (GUD), gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında izlenecek yöntem ve buna bağlı olarak değerlendirme esasları hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde, canlı varlıklarda muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliği (MSUGT) ve Vergi Usul Kanuna (VUK) göre muhasebe uygulamaları ile TMS



karşılaştırılması yapılmıştır. Canlı varlıkların bir yıl içerisinde biyolojik değişim geçiren ya da satışı söz konusu olan varlıkların dönen varlıklarda, bir yıldan uzun süre kalacak olanların ise duran varlıklarda izleneceği belirtilmiştir. Devlet teşvikleriyle ilgili muhasebe bilgileri ve canlı varlıklara ilişkin kâr ve zarar durumun raporlanması yorumlanmıştır.

Son bölümde ise, öncelik olarak çalışmanın amacı, yöntemi ve tarım sektöründe faaliyet gösteren bir işletme hakkında bilgiler verilmiş olup ve bu işletmenin verileri irdelenerek örnek bir uygulama yapılmıştır.

# 1. TARIM, TARIMSAL FAALİYET, TARIM İŞLETMELERİ VE TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ

İnsanlık tarihinde üretim açısından önemli bir yere sahip olan tarım, ilkel üretimden en son yararlanılan teknolojik üretime kadar insanoğlunun ekonomik ilişkilerinde yer edinmiştir. Bu durum, tarımsal işletmelerin ortaya çıkmasına ve tarımsal faaliyetlerin ekonomik olarak genişlediği için muhasebeleştirilmesini gerekli kılmıştır. Bu bağlamda, çalışmanın birinci bölümünde; tarımın tanımı, tarım sektörünün işlevleri, Türkiye'deki tarımın tarihçesi ve gelişimi, tarımsal faaliyetler, türleri ve muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiştir.

## 1.1. Tarım

Ekonomik faaliyetler, tabiat adı verilen oldukça geniş ortam içinde yapılmaktadır. İnsanoğlu gereksinim duyduğu ekonomik faaliyetleri, tabiat içinde yaptığı ve bu faaliyetlerden yarar elde ettiği için insan ile doğa arasında etkileşim tarih boyunca devam etmiştir. Tarımsal faaliyetler, insanların temel gereksinimlerini karşılamada kullanılarak geliştirilmiştir. Tarım sektörü, başta beslenme gibi temel olan insan ihtiyaçlarını karşıladığı ve doğa şartlarında ekonomik fayda sağladığı için önemli bir faaliyet alanı olmuştur.

Tarım, en basit haliyle toprakla uğraşma ve sonucunda ürün elde etme etkinliğidir. Daha geniş ve sektör bazlı bakıldığında ise tarım, toprak işlerinin yanı sıra ürün elde etmek için kara ve deniz hayvancılığı, bahçecilik, sebzeçilik, ormancılık ve su ürünleri gibi başlıca alanları kapsayan ekonomik faaliyetlerdir (Aktuğlu, 1972:5).

Tarım, genel olarak bitkisel kökenli üretim ve hayvansal kökenli üretim olmak üzere iki tip tarımsal faaliyetten oluşmaktadır. Bu iki tarımsal faaliyetin temelinde, birinin bitki diğèrinin hayvan materyali vardır. Ancak, günümüz koşullarında tarım hayvansal üretim veya bitkisel üretim dışına çıkmıştır. Tarım sektörü, hayvansal ve bitkisel ürünleri işleyip geliştirerek yeni ürünler ortaya çıkaran faaliyetler zinciri haline gelmiş ve bir sanayi dalı olmuştur (Direk, 2012: 16).

Tarım sektörü, önceleri daha ilkel koşullarda yapılmış ve teknolojik gelişmelerin paralelinde daha geniş boyutlara ulaşmıştır. Bu durum, sektörün işlevlerinde artış sağlamaktadır. Tarım sektörünün işlevleri aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Mermut ve Öztürk, 2010: 33-34);

**1. Beslenme Gereksinimlerinin Karşlanması:** Tarımın en öncelikli işlevidir. İnsanların yaşamlarını devam ettirebilmelerini sağlayan besinleri üretmektir.

**2. Başka Sanayi Dallarına Hammadde Üretmek:** Gelişen teknoloji ve sanayileşmeyle beraber tarımsal ürünlere dayalı endüstriyel hammadde ihtiyacı artmış ve tarımsal ürünler talep edilir olmuştur.

**3. Toplumun Beden ve Ruh Sağlığı Korumak:** Tarımsal üretimin yapılacağı alanların doğal tabiat koşullarında yapılacağı düşüncesi ve bu düşüncesinin insanlar üzerinde fiziksel ve psikolojik olumlu etkilerinin olacağı açıklanmaktadır.

**4. Başka Sektörlere İşgücü Desteği:** Ekonomik kalkınma ve gelişme, tarım dışında kalan sektörlerin ihtiyaç duyduğu iş gücünü tarım sektöründen karşılamıştır.

**5. Kalkınmaya Finansal Destek Sağlamak:** Tarımdan sağlanan verim artışı sonucunda elde edilen üretim fazlasının, tarım dışında kalan sektörler için de yararlı düzeye ulaşmasını sağlayarak sanayi sektörünün gelişmesine katkı sağlamıştır. Tarımsal üretim, başka sanayi kollarına sadece hammadde sağlamakla kalmamış, aynı zamanda finansal katkılarda da bulunmuştur.

### **1.1.1. Türkiye’de Tarımın Yeri ve Gelişimi**

Türkiye, çok sayıda ve farklı medeniyetlere ev sahipliği yapmış bir coğrafyadır. Osmanlı devleti tarım politikalarına bakıldığında, 1858 yılında düzenlenen Arazi Kanunnamesine kadar olan süre iki ayrı kısma bölünmektedir. İlk zamanlarda tımar sistemi yer almaktaydı. Tımar sistemi, bazı memur ve askerlerin maaşlarının, toprakların işlenmesinden gelen gelir ile karşılanmasıdır. Osmanlı devletinde tarım arazileri, devletin mülkiyetindedir. Miri arazi olarak adlandırılan bu araziler dirlik esaslı modeline göre örgütlenmekteydi. Elde edilen yeni topraklar da dirliklere ayrılır, buradan öşür adı verilen vergiler toplanır ve bu topraklara da öşür arazileri adı verilirdi. Ayrıca işgal edilmiş olan yerlerde bırakılan topraklar da haraç arazileridir. Mülkiyeti devlete ait olan topraklarda uygulanan sistemle, tarımdan sağlanan gelir, devlet hazinesine düzenli bir gelir kaynağı olmuştur. 1858 yılında düzenlenen Arazi Kanunnamesine göre, miri arazilerin mülkiyeti devlete ait olmaya devam ederken, tasarrufu toprak kullanıcılarına verilmiştir. Ayrıca, kanunname ile kullanıcılara araziden yararlanma hakkını devretme hakkı da tanımıştır.

Böylece devlete ait miri arazi olarak adlandırılan arazilerin özel mülkiyete geçişi de başlamıştır (Rehber, 2013: 60-65).

Ülkemizde kalkınma planları dönemlerinin başından günümüze kadar tarım sektörü GSYH’de ve toplam ihracat içindeki paylarında düşmeler görülse de, diğer ülkeler ile karşılaştırıldığında kendi ülkemizde GSYH’de aldığı pay küçümsenmeyecek düzeydedir. Aynı zamanda tarım sektörünün ülke kalkınmasına önemli ölçüde gelişme sağlayan döviz katkısı 1980’li yıllarda genel ihracat içindeki payı %57 seviyesindedir (Çetin, 2012: 2). TÜİK (2016) verilerine göre; tarım sektörünün GSYH içerisindeki payı %6,1’e kadar gerilemiş olsa da bu durum tarım sektörünün payının göz ardı edilmesini gerektirmez (TÜİK, 2016).

Ülke ekonomisini oluşturan faaliyet dalları ekonomik sektörleri oluştururlar. Tarım sektörü de başlıca ekonomik sektörlerden biridir. Tarım, toprak üzerinde yapılan birtakım bitkisel faaliyetlerin yanı sıra suda da yapılan bitkisel ve hayvansal faaliyetler bütünüdür. Tarım, insanoğlunun varoluşundan itibaren önemini artırarak günümüz modern koşullarına kadar gelmiştir. Türkiye, yıllardır farklı uygarlıklara ev sahipliği yapmış ve bu uygarlıklar da farklı tarımsal faaliyetler yapmışlardır. Ülkemizde, her bir bölgenin iklim şartlarının farklı olması ve Anadolu’nun eskiden beri ticaret merkezi olmasını ve benzer nedenleriyle tarımsal faaliyetlerin çeşitli alanlarda yapılmasını sağlamıştır (Doğan vd., 2015: 32).

Tarım sektörünün ve tarıma dayalı sanayinin ülke ekonomisi içinde başka ülkelere daha fazla önem ifade ettiği, büyük bir üretim potansiyeline sahip olduğu ve ülkemizin gelişmesinde tarım ve tarıma dayalı politikaların, önemi büyüktür. Tarıma dayalı sanayinin gelişmesi ve dışarıya satım gücünün artması sağlanınca, bu faaliyet dalı içinde bulunan üreticinin alım gücü de artacaktır. Buna bağlı olarak tarıma dayalı sanayi ürünleri ve tarım dışı ürünlere talep yükselecektir. Kısaca, tarım sektörü bir ülkenin ekonomik gelişmesinde itici güç olma vasfını, elde ettiği fırsatlarla yerine getirebilecektir (Çetin, 2012: 2).

Böylelikle, tarım sektörünün ülke açısından yeterli besin kaynaklarını sağlamada, diğer sektörlerle üretim kaynağı sağlamada ve dış ticaret konularında önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Tarımsal üretim, belirli periyotlarla doğa şartlarında yapılırken, üretim miktarının ve üretim dengesinin sağlanması için tarımsal üretime devlet müdahalesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, bu sektörde yer alan üreticilerin korunması, kırsal kalkınmanın gerçekleşmesi ve çevrenin korunması devlet müdahalesini gerektirmektedir. Devlet bu

müdahaleleri, bedelsiz ya da cüzi fiyatlarda girdi sağlayarak ve doğru ödeme şekilleriyle üretim verimini ve miktarını artırmaktır. Üretimi yönlendirmek, endüstriyel değeri yüksek olan ürünlerin üretimini ve verimliliğini arttırmak, şeklinde devlet teşvikleri verilebilir (Ortaç vd., 2006: 2-3).

Tarımın ülkemiz ekonomisindeki yerine bakıldığında nispi bir azalma görülmekle birlikte, yurtiçi gıda ihtiyacının karşılanması, sanayi sektörün hammadde sağlaması, ihracat ve istihdam olanağı sağlaması açısından tarım büyük bir öneme sahiptir. Cumhuriyetin ilk yıllarında GSMH içinde tarım sektörünün payı %42,8, 1970'lerde %36, 1980'lerde %25, 1990'larda %16, 2000'lerde %13,5 iken 2003 yılında %12,6 düzeyindedir (Miran, 2005: 9). TÜİK (2016) yılı verilerine göre tarım sektörünün GSMH içerisindeki payı %6,2 ye gerilediği bildirilmiştir (TÜİK, 2016). TÜİK (2017) verilerine göre tarım alanlarının yıllara göre kullanımları aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Yıllara Göre Kullanılan Tarım Alanları**

YIL	TARIM ALANI (BİN HEKTAR)
2006	40 493
2007	39 504
2008	39 122
2009	38 912
2010	39 011
2011	38 231
2012	38 399
2013	38 423
2014	38 558
2015	38 551
2016	38 328
2017	38 002

**Kaynak:** (TÜİK) <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, Erişim Tarihi: 14.02.2018

Tarımın ülke ekonomisine pek çok katkısı vardır. Bu açıdan ülke ekonomisine olan katkıları özetle aşağıdaki gibidir;

**Nüfus ve İstihdam Katkısı:** Nüfus hareketleri ekonomik gelişmelerin de hızını etkilemiştir. Gelişmekte olan ülkelerde sektörler arasındaki nüfus hareketleri, gelişmiş ülkelere nazaran daha hızlıdır. Tarımda işlenebilir arazilerin var olması, modern hayatla birlikte gelen teknolojik gelişmeler, nüfusun hızlı artışı ve sanayi kollarının gelişmesi gibi sebeplerle iş gücüne olan ihtiyaç artmıştır (Kıral ve Akder, 2000).

**Beslenme Katkısı:** Toplumdaki bireylerin yeterli ve sağlıklı beslenmesi üretime yapılan katkının başında yer almaktadır. Toplum sağlığı ve sosyo-ekonomik gelişmenin sağlanması tarımla doğrudan ilgilidir. Sağlıklı ve yeterli beslenmek için toplumdaki bireylerin belli bir gelirin olması ve alınacak gıdaların yeterli miktarda alınmasını gerektirir (Kıral ve Akder, 2000).

**Sanayi Sektörüne Katkısı:** Sanayi devriminden önce tarımsal ürünler, beslenme amacı haricinde mimaride, giyim ve temizlik gibi birçok alanda kullanılmaktaydı. Sanayi devrimi ile tarımsal ürünlere bağlı sanayi gelişmiş, endüstriyel hammadde üretimine yönelik tarımsal ürünlere talep artmıştır. Sanayi devriminden sonra ise, tarımsal hammaddelere ikâme olabilecek bazı sentetik maddeler de ilgili sanayi kollarında üretilmeye başlanmıştır. Yine de sentetik hammaddeler, tarımsal hammaddelerin yerini bazı ürünlerde alamamaktadır (Dinler, 2014: 56).

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde tarım-sanayi ilişkisi ekonomik gelişme için yakından ilgilidir. Ekonomik gelişmeler tarım sanayi ve hizmet sektörü bir bütün olarak ele alınır (Demirtaş ve Tosun, 2005: 29).

**Döviz Katkısı:** Ülkeye döviz gelmesinin en birincil kaynağı, ülke içinde üretimini yapılan malların ihracatıdır. Döviz, gelişmekte olan ülkeler için iç tasarruf kadar önemlidir. Döviz yurt içinde üretimi mümkün olmayan veya üretim maliyetleri fazla olan malları yurt dışından alabilmeyi sağlar (Doğan, 2009: 8).

**GSYH'ya Katkısı:** GSYH, bir ülkede bir yılda üretilen mal veya hizmetlerin piyasa koşullarındaki parasal değeridir. Ulusal ekonomi gelişmesine paralel olarak tüm üretim sektörlerinde farklı oranlarda ürün miktarında artış gerçekleşmektedir (Kıral ve Akder, 2000: 18).

**Toplum Sağlığı ve Ruhsal Dengeyi Sağlama:** Orman ve yeşil alanların varlığı oksijen kaynağı olduğu için insan sağlığı açısından oldukça yararlı olmakla birlikte, varlıklarıyla insana canlılık aşılır ve insanın ruh sağlığını korur. Günümüz teknoloji çağının en önemli sorunu olan stresin en aza indirgenmesi için yeşil alanların korunmasına dikkat edilmiş, bunu yaparken de doğadan koparmayacak şekilde muhafaza çalışmaları yapılmıştır. Kısaca ifade edilecek olunursa, insan sağlığı ve geleceği açısından orman ve yeşil alan politikaları ile sağlıklı kentleşme politikaları birlikte yürütülmelidir (Dinler, 2014: 61).

## 1.2. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyet, satışı veya başka varlıklara dönüştürülebilme niteliği taşıyan canlı varlıkların tarımsal ürüne veya başka canlı varlığa dönüşmesi işlemidir. Tarımsal faaliyet, toprak ve tohum ile bitkisel ve hayvansal üretim yapmak ve bu faaliyetlerin sonucunda elde edilen ürünleri tam mamul ve yarı mamul şeklinde işlemek olarak tanımlanabilir (Rehber, 2013: 89).

Tarımsal faaliyet, Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) “*arazi, deniz göl ve nehirde, ekim, dikim, bakım, üretme yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihzasını, avlanmasını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinden istihsalının doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yaptırmak suretiyle erkek damızlık beslemesi, çiftçiye ait her türlü zirai makina ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri amacıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır*” şeklinde tanımlanmıştır (GVK 1961, md.52).

GVK'de yapılan bu tanımda, tarımsal ürünlerin işlenerek farklı bir mamule veya yarı mamule dönüşme işlemleri tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Örneğin, GVK'ye göre; toprak üzerinde tohum kullanılarak domates yetiştirilmesi tarımsal faaliyet kabul edilir, ancak domatesin salça, ketçap veya konserve yapılması işlemi tarımsal faaliyet kapsamında değildir. Bununla birlikte GVK'de balıkçılık faaliyetleri nerede (nehir, deniz vs.) yapıldığına bakılmaksızın tüm balıkçılık ile ilgili faaliyetler tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 md.5'te tarımsal faaliyetler tanımı, “*Satış konusu olabilecek canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işleminin bir işletme tarafından yürütülmesidir*” (TMS 41, 2006). Gökgez (2013), TMS 41 Standardına göre tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar kabul etmiş, elde edilen ürüne yapılacak işlemleri tarımsal faaliyet kapsamında kabul etmemiştir

(Gökgöz, 2013: 2). Örneğin, koyundan elde edilen yünü tarımsal faaliyet kabul ederken, yünden üretilen halıyı tarımsal faaliyet kapsamına dâhil etmemiştir.

### **1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kapsamı ve Özellikleri**

Teknolojinin gelişmesi, çağımızda çoğu sektörün gelişimine katkı sağladığı gibi tarımsal faaliyetler de gelişmiş ve kapsamını artırarak diğer sektörler ile iç içe girmiştir. Bu bağlamda, tarımsal faaliyetleri diğer sektörlerden ayırmak gerekmektedir. Tarımsal faaliyetleri, diğer faaliyet dallarından ayırmada belli başlı önemli noktalar vardır. Bu önemli noktalara değinecek olursak; tarımdan alınacak sonuç, sürekli olarak canlı varlığın doğmasına, yaşamını sürdürmesine ve olgunlaşıp yararlı konuma gelmesine bağlıdır. Ayrıca, tarımsal faaliyetlerin yapılmasında iklim koşulları da etkilidir. Bu yüzden, coğrafi açıdan topraklar göz önünde bulundurulmalıdır. Tarım faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin her aşamasında daima insan etkisi bulunmakta ve tarım faaliyetleriyle ilgili yapılan planlar, programlar da doğanın çizdiği sınırlara göre ayarlanmaktadır (Aktuğlu, 1972: 11-12).

Tarımsal faaliyetlerin belli başlı özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Gökgöz, 2013: 3-4);

- Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen ürünler, organik nitelikte olup diğer sektörler için hammadde niteliği taşımaktadır. Ancak, endüstri ve madencilikte ürünler organik nitelikte değildir.
- Tarımsal faaliyet, sadece bir uğraş değildir. Ailenin işidir ve değişen piyasa koşullarına derhal uydurulmasına olanak tanımayan bir yaşam şeklidir.
- Tarımsal üretim türü serbest değildir iklim ve toprak koşullarına bağlıdır.
- Aynı tarımsal ürün, değişik iklim ve topraklarda, farklı nitelik ve miktarda üretilebilir.
- Aynı toprakta, aynı ürünü uzun süre yetiştirmek verimliliği olumsuz derecede etkiler.
- Tarım işletmelerinde mahsul, tabiat ve piyasa koşullarına bağlı olarak çeşitlilik gösterir.
- Tarımsal üretim, mevsimsel değişimler nedeniyle sürekli değildir. Yani çeşitli işler, mevsim şartlarına göre sıraya konulmak durumundadır ve bu nedenle de ziraatta ileri bir iş bölümü yoktur.



- Ziraatta iş gücü gereksinimi mevsimlere göre değişkenlik gösterir. Kışın işler azalırken, ilkbaharda ve yazın özellikle de hasat zamanları artar.
- Üretim faaliyetlerinde bulunmak için farklı madde ve malzemeyi temin etmek zorunludur.
- Tarımsal üretimde makineler, diğer sektörler kadar her safhada kullanmaya elverişli değildir.
- Çeşitli tarımsal ürünlerin elde edilmesi için belli bir zaman geçmelidir, bu süre çoğunlukla da uzundur.
- Tarımsal faaliyetin amacı sadece kâr sağlamak değil, aynı zamanda üreticinin kendi gereksinimlerinin de karşılanmasıdır.
- Tarımsal faaliyetle uğraşan işletmelerde, toplam aktif sermaye içerisinde sabit sermayenin almış olduğu pay döner sermayeden daha büyüktür.
- Geleceğe ait bilginin yetersiz oluşu, gelecekteki verimi, fiyatı ve üretim sonuçlarını tam olarak tahmin edilemez. Bu nedenle tarımsal faaliyette daima risk ve belirsizlikler vardır.
- Ücret ödemeleri sanayi sektörüne göre farklı nitelikler taşımaktadır. Sanayide ücretler sadece nakit ödeme yapıldığı halde ziraatta nakdi, aynı veya karışık ücret koşuluna göre ödeme yapılır.
- Tarım işletmelerinde ihtiyaç duydukları ve üretmek istedikleri ürünlerin hepsini az miktarlarda da olsa üretebilirler. Örneğin; küçük bir tarımsal üretim işletmesi bahçesinin bir köşesinde domates, biber vb. ürün yetiştirir, hatta erik ağacı, elma ağacı gibi meyveler de üretimde çeşitlilik sağlayabilir. Fakat, sanayi işletmeleri faaliyet alanları dışına pek çıkamamaktadır, tek tip ürün üretirler (Dinler, 2014: 127).
- Tarımsal iş gücünde eğitim, kültür düzeyi ve iş gücü miktarı bakımından tarım sektörünün kendine has özellikleri vardır. Tarımda çalışanların eğitim düzeyi, tarım dışında kalan sektörlerde çalışanlara nazaran daha düşüktür. Özellikle az gelişmiş ülkelerde sektör içinde yer alanların okuma yazma bilmeyenlerin oranı %60'a çıkabilir. Bu durum, teknolojik gelişmelerin kırsal kesime ve tarım sektörüne girmesini zorlaştırır (Dinler, 2014: 126).
- Tarım sektörünün çoğunluğunu orta ve küçük çaplı işletmeler oluşturur. Gerekliği durumlarda işveren işçiyle birlikte çalışıp, aynı yaşam seviyesini yaşamakta ve

bununla birlikte ziraatta işçi birlik ve sendikaların azlığı ve gelişmemiş ülkelerde hiç bulunmaması, işçi işveren arasındaki çatışmaları kaldırmaktadır.

Son özellik olarak, tarımsal faaliyetlerde ulaşılan çıktının canlı varlık olma niteliği vardır. Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen ürünün, bitkisel ya da hayvansal bir tohumdan üreyerek, büyüyüp yetişmekte ve çoğalmaktadır. Tarımsal faaliyetler biyolojik ve organik etkinlikler sonucu oluşmaktadır. Zirai sektörü diğer sektörlerden ayıran başlıca özellik, tarımsal ürünün sürekli olarak kendini yenileyebilmesidir. Örneğin; büyükbaş hayvanlarda doğum ile elde edilen buzağuların büyüyüp yetişmesi, tosun ve düve haline gelerek üretim döngüsüne dâhil olmaları tarımsal faaliyetin bu özelliğini açıklamaktadır (Antepli, 2014: 13).

### **1.2.2. Tarımsal Faaliyet Türleri**

Günümüzde tarımsal faaliyetlerin kapsamı genişlemiş ve tarımsal faaliyetler çeşitli alanlarda yapılır olmuştur. Tarımsal faaliyetleri, orman ürünleri üretimi, su ürünleri üretimi, bitkisel üretim ve hayvansal üretim olmak üzere dört gruba ayırmak mümkündür (Şahin, 2009: 299).

#### **1.2.2.1. Bitkisel Üretim**

Türkiye, bitki türü bakımından özellikle tohumlu bitkiler yönünden, bulunduğu coğrafya ve iklim kuşağı oldukça zengin çeşitliliğin olduğu bir konumdadır (Aydın, 2012: 131). Bitkisel tarım üretimi 2013 yılı içinde bir önceki yıla nazaran tahıl üretiminde %12,3, sebze üretiminde %2,3 ve meyvelerde %1,2 oranında artış göstermiştir. Tahıl ürünleri 37,5 milyon ton, sebze üretimi 28,5 milyon ton ve meyve üretimi 18,2 milyon ton gerçekleşmiştir (TÜİK, 2013). 2016 yılında ise üretim miktarı 2015 yılına göre tahıl grubu ve diğer bitkisel ürünlerde %0,2, meyvelerde %6,8, oranında artış meydana gelmiştir. Üretim miktarı aynı yıl tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerde toplam 65 milyon 184 bin ton, sebzelerde 30 milyon 267 bin ton, meyvelerde 18 milyon 972 bin ton olmuştur (TÜİK, 2016). 2017 yılına bakıldığında; üretim miktarı 2016 yılına göre tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerde %4,2, sebze grubunda %1,8, meyvelerde %9,7 oranında artış görülmektedir. Aynı yıl tahıllar ve diğer bitkisel ürünler 68 milyon 61 bin ton, sebzeler 30 milyon 826 bin ton ve meyveler 20 milyon 809 bin ton olmuştur (TÜİK, 2017). Büyük ölçüde iklim ve doğa koşullarına bağlı kaldığı için verimlilik ve üretim miktarı doğrudan etkilenmektedir.

### 1.2.2.2. Hayvansal Üretim

Hayvancılık, Türkiye’de genel ekonomide ve tarım sektörü bağlamında önemli potansiyele sahiptir. Hayvansal üretim, ürünleriyle ve güçleriyle insanlara fayda sağlayan hayvanların bakımı, beslenmesi, büyütülmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsayan bir tarımsal faaliyet çeşididir. Süt, kırmızı et, beyaz et, deri, tiftik, kıl, ipek koza, balmumu gibi ürünler hayvansal üretim sonucu elde edilir (Gökgöz, 2013: 5).

Hayvansal üretim faaliyetlerinin birtakım bitkisel ve yan ürünlerin değerlendirilmesi, işgücü verimliliğinin ve işletme kârının artırması, ekonomik ve doğal şartlardan kaynaklanan risklerin azaltılması gibi faktörler ile hayvansal üretim yapan işletmelere olumlu katkılar sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra toplumun sağlıklı beslenmesi açısından da önemli yere sahiptir. Ülkemiz, coğrafi özellikler, doğal kaynaklar ve çevreyle ilgili koşullar açısından hayvancılığa oldukça elverişlidir. Fakat uygulanan yanlış faaliyet politikaları, hayvancılığın sektör içinde gerilemesine sebep olmuştur. Bunun nedenle de işletme ve hayvan sayıları azalırken, ürün fiyatları artmış ve hayvansal ürünler daha fazla tüketilir hale gelmiştir (Vural ve Fidan, 2007).

Herhangi bir hayvansal ürünün yıllık üretim miktarı, hayvan sayısına ve hayvan başına düşen verime bağlıdır. Hayvan üretim değeri hesabına, üretim miktarı ile üretici fiyatlarının çarpımıyla ulaşılır. Bu yüzden bir ülkedeki hayvansal üretimde yaşanan değişimleri gözlemlerken, hayvan sayısı ve hayvan başına verimi, üretimi hesaplarken de üretici fiyatlarını ilaveten düşünmek gereklidir. Kişi başına üretim rakamları hesaplanırken, toplam üretime ek olarak nüfus, kişi başı tüketim belirlenirken de nüfusa ek olarak ithalat ve ihracat rakamları da belli olmalıdır (Akman, 2015: 220).

TÜİK (2017) verilerine göre; büyükbaş hayvan sayısı haziran ayı sonunda 14 817 000 baş, küçükbaş sayısı ise 44 573 000 baştır. Etlik tavuk sayısı 230 820 000 adet iken yumurta tavuğu sayısı 114 963 000 adettir. Hindi sayısı 3 534 000, kaz sayısı 924 000 adet olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2017).

### 1.2.2.3. Orman Ürünleri

Dünyanın akciğerleri olarak bilinen ormanlar, sağlıklı yaşam kaynağıdır. Ormanlar, yaşam kaynağının yanı sıra, kâğıt, selüloz, inşaat ve mobilya gibi sektöre hammadde ve yardımcı madde sağlayarak ülke ekonomisine katkı sağlamaktadır. Ülke ekonomisine katkılarıyla birlikte, doğal afetlerin oluşumunu önlemede önemli payı vardır.

Ormanın ekolojik, ekonomik, politika, botanik gibi farklı bilim dallarına ya da yaklaşımlarına göre birçok tanımı yapılmaktadır. Orman kanununa göre orman, “Tabii olarak yerleşen veya emekle yetiştirilen ağaç veya ağaççık toplulukları yerleriyle birlikte sayılabilir” şeklinde tanımlanmıştır” (DPT, 2001: 2).

Ülkemizin yüzölçümünün yaklaşık olarak %28,6’sını oluşturan ormanların su rejimini dengeleme, toprak koruma ve çevre kirliliğini önleme gibi hayati işlevleri vardır. Ayrıca ormanların, doğadaki biyolojik çeşitliliğin korunmasında yeri ve önemi oldukça büyüktür. Ülke ormanları ve toplum talepleri göz önüne alındığında, biyolojik, ekolojik, ekonomik, sosyal, kültürel ve yönetsel ve teknik özellikleri bakımından bir bütün olarak ele alınması, modern ormancılığın temel yaklaşımını oluşturur (OGM, 2017).

#### **1.2.2.4. Su Ürünleri Üretimi**

Su ürünleri yetiştiriciliği, yaşam ortamı su olan organizmaların, biyolojik gelişim dönemlerine uygun çevresel koşulların kontrolü sağlanarak, su kaynaklarının ekolojik özelliklerini ve yapılarını bozmadan yetiştiricinin ekonomik menfaatlerini dikkate alan faaliyet dalıdır (Demir, 2011: 39).

Su ürünleri, insan sağlığının geliştirilmesinde hayati rol oynar ve hayvansal proteinlerin önemli bir kaynağıdır. İnsanların yaşam standardının yükselmesiyle birlikte, su ürünlerinin yüksek düzeyde protein içermesi ve birçok çeşidinin yüksek derecede doymamış yağ asidi nedeniyle daha fazla ilgi görür hale gelmiştir. Su ürünlerine olan talep gelişmiş ülkelerde hala artmaya devam etmektedir (Wang vd., 2008: 293). Ülkemizde su ürünleri üretimi; deniz ürünleri, tatlı su ürünleri ve kültür balıkçılığı olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmıştır (Gökgöz, 2013: 7).

TÜİK verilerine göre ülkemizde; “su ürünleri üretimi 2016 yılında bir önceki yıla göre %12,4 azalmış ve 588 bin 715 ton olmuştur. Üretimin %44,8’ini deniz balıkları, %6,4’ünü diğer deniz ürünleri, %5,8’ini iç su ürünleri ve %43’ünü yetiştiricilik ürünleri oluşturmuştur. Avcılık yapılan üretim miktarı 335 bin 320 ton, yetiştiricilik üretimi 253 bin 395 ton olarak gerçekleşmiştir. Deniz ürünleri avcılığı 2017 yılı rakamları, 2015 yılıyla kıyaslandığında %24,2, iç su ürünleri avcılığı %0,9 azalmıştır. Yetiştiricilik üretiminin %40,1’i iç sularda ve %59,9’u denizlerde yapılmaktadır. Deniz ürünleri avcılığıyla yapılan üretim %40,7 ile Doğu Karadeniz Bölgesi’nden, %33,3’ü Batı Karadeniz’den, %11,5’lik

*kısmı Ege Bölgesi'nden, %10,6 Marmara Bölgesi'nden ve %3,9 Akdeniz Bölgesi'nden sağlanmaktadır” (TÜİK, 2017).*

### **1.3. Tarım İşletmeleri**

İnsanoğlu hayattaki varlığını devam ettirebilmesi için temel gereksinimlerini karşılaması gerekir. Tarım bu yüzden önemli bir sektör olmuştur. Gıda kaynağı olmasıyla birlikte, istihdam sağlaması ve başka sektörlerle hammadde sağlaması bakımından da önemli bir faaliyet alanıdır. Bu yüzden tarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin sayıları geçmişten günümüze artarak devam etmektedir.

#### **1.3.1. Tarımsal İşletme Kavramı**

Genel olarak işletme tanımı; insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini (emek, sermaye, girişimci, doğal kaynaklar ve teknoloji) bir araya getirerek mal veya hizmet üreten birimlerdir denilebilir. Temel alınacak işlevsel tanıma göre işletme; belli bir ortamda, çevreden aldığı girdileri bünyesinde barındırdığı bilgi ve teknoloji kullanıp belli üretim sürecinden geçirerek, müşteriler için mal ve hizmete dönüştüren ve bunları piyasada oluşan fiyat karşılığı satarak gelir elde eden, bu gelirin bir kısmını işletme faaliyetinin devamlılığı için kullanan ve değişen ortam ve rekabet koşullarına uyum sağlayarak varlığını sürdüren bir sistemdir, iktisadi birimdir (Koçer, 2014: 75-76).

Tarım işletmeleri doğa ile nihai tüketici arasında yer alırlar. Elde edilen ürünler doğrudan tüketilecek maddeler veya başka herhangi bir üretim faaliyetinde kullanılabilecek maddelerdir. Tarlada ürün yetiştiriciliği, ormancılık, hayvancılık gibi faaliyetlerdir. Hammaddeleri veya yarı işlenmiş maddeleri işleyecek olan ticaret ve sanayi işletmeleri, bu faaliyetlere en baştan başlayarak değerlendirmeye başlarlar. Üreticinin domatesi salça fabrikasına, fabrikanın satın aldığı domatesleri belli üretim işlemlerinden geçirip salça durumuna getirmesi yapılan açıklamaya örnek verilebilir (Aktuğlu, 1972: 25). Tarımsal faaliyetle ilişki içinde olan tarım işletmelerinin ana faaliyet alanı, tarımsal üretim olan ekonomik birimlerdir.

5788 Sayılı Tarım Kanunu'nun 3. Maddesine göre tarım işletmeleri; “Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak, işleme depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletmedir” şeklinde tanımlanmaktadır (Tarım Kanunu, 2006).

TÜİK tarımsal işletmeleri “Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya hayvan besleyen veya bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir” biçiminde açıklamaktadır. Yine TÜİK tarafından yapılan tanımlamada yer alan tek yönetim: “Bir birey ya da hane halkı; ortaklaşa olarak iki ya da daha çok birey ya da hane haklıları; bir kooperatif, şirket ya da devlet kurumu gibi tüzel kişi olabilir” olarak tanımlanmaktadır (TÜİK, 2010).

Tarımsal işletmeler, belirlenen belli bir amaca ulaşmak için işletme idaresine bırakılmış, kontrol edilebilen ya da kontrol edilemeyen mal ve hizmet kullanımını ya da üretim faktörleri kullanımını ve dönüştürülmesi işlemi yoluyla başka mal veya hizmetlerin elde edildiği üretim birimidir (Çakır ve Işın, 1994: 59). Özetle, tarımsal işletmeler, tarımsal üretim faaliyetlerini bir araya getirip faaliyette bulunan iktisadi birimlerdir.

### **1.3.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri**

Tarım işletmelerinin temel özelliği, tarımsal üretim faaliyetinde bulunmaları yer almaktadır (Çetin ve Tipi, 2016: 15). Tarım işletmelerinin, tarımsal üretimde bulunan ekonomik birimler olarak tanımlanmasına karşılık, aynı ülke içinde yer alan işletmelerin buldukları bölge özelliklerine bağlı kaldığı ve farklı işletme modelleri olduğu görülmektedir. Teknolojik ve ekonomik gelişmesiyle birlikte tarım işletmeleri ticari amaçların güdüldüğü bir anlayış benimsemektedir (Rehber, 2013: 90).

Tarımsal işletmeler kuruluş, organizasyon, üretim, pazarlama, satış ve sermaye yapısı bakımından diğer organizasyonlardan farklılık göstermektedir. Tarım işletmelerini diğer işletmelerden ayıran bazı özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Gökgez, 2013:8; Erdamar, 1974: 293; Argiles ve Slof, 2003: 253; Demirkol, 2006: 13; Gökçe ve Kaya, 1997: 252; Başkol ve Hiperlink, 2012: 508-509; Erdiñ Z. ve Erdiñ M.H., 2001: 51; Rehber, 2013: 103; Kabukçu ve Oğuz, 1998: 153);

- Tarım işletmeleri, çoğunlukla aile ihtiyaçlarını karşılamakla beraber aile fertlerine istihdam olanağı sağlamak üzere kurulmuştur.
- Tarım işletmesinin kuruluş yerinin tespiti, toprak ve iklim faktörleri göz önünde bulundurulur.
- Tarım işletmelerinin özelliklerini genel olarak büyüklükleri ve faaliyet çeşitlilikleri ortaya koyar.

- Büyük tarım işletmelerinin performansı, küçük işletmelerin performansından daha iyidir. Çünkü ekonomileri geniş ölçeklidir ve teknolojik gelişmelere ve yenilikleri daha çok benimsedikleri için diğer işletmelere göre daha verimlidir.
- Parçalı arazi yapısına sahip olan işletmelerde tek bir merkezden üretim yapılamaz. İşletmeye olan uzaklık mesafesine göre fayda ve maliyet analizi yapıldığında tarım arazisinin bir kısmı boşta kalabilir.
- Tarım işletmelerinde üretim biyolojik dönüşme niteliği taşıyan canlı varlıklar üzerinden yapıldığı için, başlayan bir üretimi durdurmak (ekilen ürün) değişken maliyetlerin büyük bir bölümünün kaybına yol açar.
- Tarımsal işletmelerde elde edilen ürün, kısa vadeli talebe yanıt veremez çünkü üretim süresi biyolojik dönüşüme bağlıdır.
- Tarım işletmelerinin çoğunda yasal herhangi bir zorunluluk olmaması sebebiyle muhasebe kayıtları tutulmamaktadır.
- Tarımsal ürünlerin, kesin bir standartta ve özellikle elde edilemeyenleri, bu ürünlerin pazarlamasında dereceleme ve standartlaşma işlemini önemli hale getirmektedir.
- Tarımsal işletmeler çevre açısından önemlidir. Tarımsal ürünlerde maliyet hesabı sanayi ürünlerinden daha karmaşık yapıdadır. Bu açıdan çevresel faktörlerin maliyete yansımaları hususunda tarım ürünleriyle sanayi ürünlerinden farklı teori ve uygulamalar gerektirir.
- Tarım işletmelerinin büyüklüğünü bazı faktörler etkiler. Bu faktörler; iklim, toprak özellikleri, yetiştirilen ürünün çeşidi, ekonomik duruma göre bölgeden bölgeye farklılık göstermesidir. Esas nokta işletmenin tarımdaki önemli hususları yapılması için gerekli olan geliri elde edecek büyüklükte ve kapasitede olmasıdır.
- Türkiye’de tarımsal faaliyet alanında küçük işletmeler çoğunluktadır. Bu durum, tarım işletmelerinin büyüklüğü, işletmeler arası gelir dağılımındaki dengesizlik ya da çalışma biçimini etkileyen faktörlerden kaynaklanmaktadır.
- Tarımsal istihdamın azaltılamaması emek verimlilik artışının azalmasına sebep olmuş ve tarımsal üretim özelliklerinden dolayı üretimin belli dönemleri kapsaması mevsimsel işsizliği ortaya çıkarmıştır.
- Üretimde kaliteyi ve verimliliği artırmak amacıyla eğitim ve üreticinin bilgilendirilmesi konusunda yeterli gelişim sağlanmamıştır.

- Tarım işletmelerinin faaliyet alanlarında hane halkından bireyler de yer almaktadır. Yapılan araştırmalara göre, esas işi tarımsal faaliyet olan ve ikinci bir işle uğraşmayan hane halkı bireyleri işletme işlerinde yılda ortalama 181 gün, asıl işi tarımsal faaliyet olan ve ek bir işle de uğraşan hane halkı bireyleri tarım işletmesinde yılda ortalama 168 gün çalışmaktadır. Esas işi tarımsal faaliyet dışı bir iş olan ve ikinci işi tarım olan bir hane halkı bireyi yılda ortalama 91 gün tarım işletmesinde çalıştığına ulaşılmıştır.

Tarım işletmelerinde kullanılan topraklar, dağınık, küçük ve arazi yapıları düzensizdir. Nüfus artışıyla birlikte, nüfusun tarım dışında kalan kesimlere yayılmaması, miras yoluyla işletmelerin ve tarım arazilerinin sürekli bölünmesi tarım işletmelerinin ekonomik birim altına düşmesine sebep olmaktadır.

### **1.3.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması**

İşletmeler, sınıflandırma yapılırken aralarında çok az fark bulunanların aynı gruplandırma sınıfına konulması en yaygın sınıflandırma biçimidir. Başka bir deyişle, benzerlikleri fazla bulunan işletmeler aynı grupta toplanmaktadır. Tarımsal faaliyet gösteren işletmelerde de gruplandırma yapılırken farklı amaçlara uygun, farklı kriterlere sınıflandırma yapılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2016: 16).

Tarım işletmelerinde doğal, toplumsal ve ekonomik faktörlere bağlı olarak bulunan hayvan ve bitki çeşitliliği nedeniyle çok sayıda işletme türü ortaya çıkmıştır. Bu işletme türleri, iş gücü ve sermayenin kullanım durumuna, üretim araçlarının kullanım şekline, teknik ve ekonomik özelliklere göre gruplara ayrılır (Çetin ve Tipi, 2016: 16).

Tarım işletmeleri hakkında düzenli ve sağlıklı bilgiye ihtiyaç duyulması, işletmelerin geçerli standartlarda karşılaştırılması gereksinimi, işletmeler arası uygulama değişkenliğinin giderilmesi ve dönemlere ait verilerin sağlanması gibi nedenlerden dolayı giderek artmaktadır. Farklı yapılarıdaki tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin karşılaştırma yapılabilmesi için ortak esaslar doğrultusunda sınıflandırma yapılması gereklidir. Böylelikle ortak birimlerle açıklanarak yapılan gruplandırmalar, güvenilir ve gerçeği yansıtan karşılaştırmalar yapılabilir (Çakır ve Işın, 1994: 57-58).

Tarımsal faaliyet gösteren işletmelerin sınıflandırılmasında genellikle üç temel husus dikkate alınır. Bunlar;



- İşletme büyüklüğü,
- Hukuki yapı,
- İşletme üretiminin ana faaliyet kolu veya kolları,

şeklinde sıralanabilir (Rehber, 2013: 91).

### **1.3.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri**

Büyüklüklerine göre tarım işletmelerini; küçük, büyük ve orta düzeydeki tarım işletmeleri olarak üç gruba ayırmak mümkündür. Bu gruplandırmalar yapılırken büyüklük kavramının ne olduğunun açıklanması gerekir. İşletme büyüklüğü olarak nitelendirilen tanımın, ne kadarlık kısmının girdi ne kadarlık kısmının üretim sonucu elde edilen çıktıya dayandığıdır. Bu durumda tarımsal işletmelerle ilgili analizler yapılırken aşağıdaki iki temel ölçüt dikkate alınır (Çetin ve Tipi, 2016: 17).

**Üretim Girdisi Özelliği Taşıyan Kriterler:** Ürün girdisi özelliği taşıyan kriterler genellikle ürün bazında uzmanlaşmış işletmelerin büyüklüğüne göre sınıflandırılırken kullanılmaya uygundur. Üretim girdisi özelliğini taşıyan kriterler;

- Arazi büyüklüğü,
- İşgücü miktarı,
- Hayvan varlığı,
- Sermaye miktarı,
- Üretim masrafları toplamı,

olmak üzere bu beş ölçüt esas alınarak yapılır (Çetin ve Tipi, 2016: 17).

**Üretim Değeri Özelliği Taşıyan Kriterler:** İşletme büyüklüğünü belirlemede genellikle üretim faktörlerinin mevcut kapasiteleri esas alınır. Her işletme içerisindeki temel amaç, mevcut ekipmanların en etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasıdır. İşletmede etkin işgücü temel amaç kabul edildiğinde, işletme organizasyonları iş gücünü hedefledikleri seviyede etkin olmasını sağlamaya çalışacak ve işletme bazı özel isteklerine göre organizasyon şemaları ortaya konulacaktır. İşletme büyüklüğünün saptanmasında en temel ölçüt ekonomik ölçütlerdir. İşletme geliri, brüt kâr, tarımsal kâr, satış geliri vs. değerlerle ifade edilmektedir. Ekonomik boyutların tam olarak ortaya konmadığı durumlarda arazi genişliği baz alınarak sınıflandırma da yapabilirken yine de üretim değeri asıl kriter alınması gereklidir (Erkuş vd., 1995: 116).

Üretim değerini gösteren kriterler;

- Gayri safi hasıla veyahut gayri safi üretim değeri,
- Satış değeri,
- Tarımsal gelir,

şeklinde sıralanabilir (Çetin ve Tipi, 2016: 17).

Yukarıda ürün girdisi ve ürün değeri olarak yapılan gruplandırmadan; birinci gruptaki ölçütler, daha çok belli bir ürün üzerinde uzmanlaşmış işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmada kullanılır. İkinci grupta yer alan ölçütler ise işletmelerin büyüklükleri bakımından tarım işletmeleri ile tarım dışı işletmelerin karşılaştırmalarında uygulanabilir (Rehber, 2013: 92).

### **1.3.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri**

Hukuki yapılarına göre sınıflandırma, üretim aracı olarak kullanılan değerlerin hukuksal açıdan mülkiyet durumlarına göre yapıldığı sınıflandırma türüdür. Bu sınıflandırmada, üretim araçlarının üreticilere ait olup olmadığı, kiracı ya da ortakçı olma durumlarına göre, devlete ya da bir şirkete ait olma durumları esas alınarak sınıflandırma yapılır (Aksoy, 1984: 74). Hukuki yapılarına göre tarım işletmelerini özel işletmeler, kamu işletmeleri ve kolektif işletmeler olmak üzere üç gruba ayrılması mümkündür (Çetin ve Tipi, 2016: 19).

**i. Özel İşletmeler:** Üretim faaliyetlerinde kullanılan araçlarının özel mülkiyeti söz konusudur. Özel işletmeler, zati işletmeler, ortakçılık yapan işletmeler, kiracılık yapan işletmeler, olmak üzere alt başlıklara ayrılır. Kısaca bu tanımlamalar şu şekilde yazılabilir. Zati işletmeler; işletme sahibinin toprağa ve işletme sermayesine sahip olduğu ve üçüncü şahısların müdahalelerinden bağımsız olarak işletme adına kararlar alıp kendi iş gücüyle değerlendirdiği işletme biçimine zati işletmecilik denilebilir. Kiracılık yapan işletmeler ise; zati işletmelerdeki gibi toprak mülkiyeti işletme sahibine ait değildir. İşletmeci toprak sahibine, toprağını kullanma karşılığı olarak önceden belirlenmiş olan bir bedel karşılığında ödeme yapar. Ortakçılık türü işletmelerde kiracılık işletmeleri gibi elde edilen ürün miktarından bağımsız değildir. Bu işletmelerde, kira bedeli ödemek yerine üretim süreci sonunda elde edilen ürünün anlaşılan belli bir miktarının ortakçı ile toprak sahibinin bölüşmesidir (Aksoy, 1984: 77-89).

**ii. Kamuya Ait İşletmeler:** Üretim faaliyetlerinde kullanılan üretim araçlarının tamamı ve işletmenin yönetsel gücü kamuya bağlı birimlere aittir. Ülkemizde bu işletmeler Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)'ne bağlıdır. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, TİGEM verilerine göre toplamda 3 720 448 dekarlık arazi üzerinde tarım işletmesi bulunmaktadır (Rehber, 2013: 98).

**iii. Kolektif İşletmeler:** Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen ürünlerin pazarlanması, elden çıkarılması, bağlı şirketlere tarımsal girdi ve finansman sağlama gibi görevleri üstlenmektedir (Kıllı, 2014: 26).

### **1.3.3.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri**

Faaliyet alanına göre gruplandırma, diğer bir deyişle işletmenin ana faaliyet konusunda yer alan üretim kollarına göre sınıflandırma yöntemi beş gruba ayrılmaktadır (Demirkol, 2006: 14). Bu gruplar;

- Bitkisel üretim işletmeleri,
- Hayvansal üretim işletmeleri,
- Su ürünleri üretimi yapan işletmeler,
- Orman ürünleri üretimi yapan işletmeler,
- Karma üretim yapan işletmelerdir.

Bitkisel üretim işletmeleri, faaliyet konusu tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere iki türde faaliyet gösterirler. Bitkisel üretimde, kârı ve verimliği arttırmak için seracılık ve organik tarım yapılmaktadır. Hayvansal üretim işletmeleri, büyükbaş, küçükbaş, kanatlı hayvan gibi elde hayvanlardan elde edilen ürünleri üreten işletmelerdir. Su ürünleri işletmeleri; deniz ve tatlı su balıkçılığı yapan işletmelerdir.

Orman ürünleri üreten işletmeler grubunda her türlü ağaç, tıbbi ve sınai bitkiler ve bu bitkilerden elde edilen kök, fidan, tohum, meyve çiçek gibi ürünlerin üretimini yapan işletmeler yer alır. Son olarak karma işletmeler, sermaye yapısı, fiziki özellikler ve piyasa koşullarına göre birden fazla alanda üretim yapabilen tarım işletmeleridir. Örneğin; bitkisel üretim alanında meyve üretimi yapan işletmenin, tatlı su balıkçılığı alanında da faaliyette bulunabilir (Tunçez, 2011: 9-10).

#### **1.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi**

Tarımsal Faaliyet Muhasebesi konusunun irdelenmesi için ilk önce muhasebenin tanımına bakmak gerekmektedir. Muhasebe ile ilgili literatürde pek çok tanım yapılmıştır. Genel olarak muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu ve mevcut durumunu, söz konusu kaynakların kullanılış hareketlerini, işletmenin yaptığı işlemler sonucu kaynaklardaki artış ve azalışlarını kısacası, işletmenin finansal açıdan durumu hakkında kişi ve kurumlara bilgi veren sistemdir (Sevilengül, 2011: 3).

Başka bir tanıma göre muhasebe; organizasyonlarda mal veya hizmet üretimi yapılırken, organizasyonların finansal hareketlerini belirli dönemler halinde bir düzen halinde kaydetmek, sınıflandırma, özetlenme, raporlanma ve yorumlamak suretiyle kişilere ve kurumlara bilgi veren sistemdir (Çetin ve Tipi, 2016: 3). Tarımsal faaliyet muhasebesi ise; tarım işletmelerinin yürüttüğü faaliyetler sonucu ortaya çıkan mali işlemleri ve hareketleri kayıt altına alan, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan fayda sağlayan muhasebe dalıdır (Aras, 1988: 2).

##### **1.4.1. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Tanımı**

Muhasebe genel olarak üç ana türe ayrıldığı kabul edilir. Genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Bu üç türün yanı sıra ihtisas muhasebesi olarak isimlendirilen banka, tarım, sigorta, ulaştırma, konaklama ve inşaat muhasebesi de vardır. İhtisas muhasebesi uygulamalarında genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi türlerinden faydalanılır (Acar ve Tetik, 2015: 10). Tarımsal faaliyet muhasebesi diğer ihtisas muhasebe türlerinde olduğu gibi yönetim muhasebesi, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden yararlanmaktadır (Örten, 2000: 3).

Tarım muhasebesi, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin finansal işlem ve durumlarını kaydedip, amaçlara uygun şekilde özetleyip, ulaşılan sonuçlar hakkında analiz ve yorumlarda bulunan bir muhasebe dalıdır (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 2).

Yapılan tanımlar doğrultusunda, tarım muhasebesinin konusunu tarımsal faaliyetler oluşturur. Tarım işletmelerinin bir yılı kapsayan faaliyet sonuçlarını tespit etmek, analiz ve yorumlarda bulunmak, gelecek dönemlere yönelik planlar yapmayı kolaylaştırmak için işletmelerden elde edilen bilgilerin belli bir standart doğrultusunda mali tablolarını hazırlamak, finansal tablo kullanıcıları ve işletmeler arası kıyaslama yapmada tarım muhasebesi önem taşımaktadır.

Muhasebe sistemlerinde birbirinden farklı gelir ve maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılması farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olmaktadır. Tarım işletmelerinde uygulanan muhasebe sistemlerinin, ülkeden ülkeye değişen farklı uygulama örnekleri de mevcuttur. Ülkelerin farklı muhasebe sistemi uygulamasının neden olduğu değişken muhasebe yapıları, ülkeler ve işletmeler arası finansal durumlarını karşılaştırırken sorunlara yol açmaktadır. Bu doğrultuda Avrupa Birliği (AB)'ne üye ülkeler arasında karşılaştırma fırsatı sağlayan ortak bir kayıt sistemi geliştirme ihtiyacı duyulmuştur. Bu amaçla Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) sistemi geliştirilip kabul edilmiştir (Çelik, 2014: 42). Tarımsal Muhasebe Veri Ağı (FADN) ilk kez 1965 yılında gündeme gelmiştir. Günümüze kadar üzerinde bazı güncellemeler yapılsa da temel amaç, ortak tarımsal faaliyet politikalarının yönlendirilmesi ve üye ülkelerdeki işletmelerin aynı baza sahip verilerin oluşturulmasıdır (Keskin, 2004: 52).

#### **1.4.2. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Amaçları**

Tarım muhasebesinin öncelikli amacı, tarım işletmesinin finansal ve fiziki durumu hakkında bilgi vermektir. İşletme sahipleri veya bilgi kullanıcıları tarımsal muhasebe verilerini inceleyerek gelecek dönemlerde faydalı karar alabilirler. Tarım muhasebesinin bu esas amaçların yanı sıra aşağıdaki amaçlardan da bahsedilebilir (Tokay ve Deran, 2011: 42; Gökğöz, 2013: 14-15; Aktuğlu, 1972: 42; Mihaela, 2015):

- İşletmelerin finansal durumlarına dair yıllara ait değişiklikleri tespit etmek,
- Vergi matrahının hesaplamak,
- Belirli dönemlere ait işletme durumunu ve performansını analiz etmek,
- Faaliyette bulunan işletme ortaklarının paylarını dürüstçe yansıtmak,
- Gelecek dönemlere yönelik plan yapabilmeyi mümkün kılmak,
- Tarım politikası hakkında devlete ve kredi kuruluşlarına işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sunmak,
- Tarımsal yardım ve teşviklere gerekli olabilecek tüm bilgileri sağlamak,
- İşçi ücretleri ve ürün fiyat politikalarının saptanmasına yardımcı olmak,
- En uygun ve yüksek verimli ürüne ulaşmada ve varlıkların kiralanması ya da satın alınması konusunda kişi ve kuruluşlara bilgi vermek,
- Üretim yerleri verimliliğini belirlemeye katkı sağlamak,
- Tarım işletmelerinin kanun, yönetmelik ve standartlar gibi yasal düzenlemelere uygun kayıt yapılmasını sağlamak,

- Ürün maliyetlerinin ve ürün fiyat belirlemede izlenecek yolun tespit etmek,
- Girişimciye sağladığı bilgiler ışığında, üretici yetiştirdiği ürünün herhangi miktarından ne kadar kazanç elde edeceğini, hangi ürünün daha kârlı olduğunu, giderini ve maliyetini bilmek,
- Tarımsal işletmelerin iç kontrol prosedürlerinin oluşturulmasına yardımcı olmak.
- Mali kontrol faaliyetlerinin planlanması, hazırlanması, kontrol belgelerinin oluşturulması ve bulguların işletme içinde sermayeleştirilmesine ışık tutmak,
- Tarım işletmesinin yıllar itibariyle mali durumunu kontrol etmek ve işletmenin performansını ölçmektir.

### **1.4.3. Tarımsal Faaliyet Muhasebe Uygulamalarının Faydaları**

Tarım muhasebesinin en temel yararı, başka sektörlerde kullanılan muhasebe sistemlerine benzer şekilde tarımsal işletme yönetimine düzenli bilgi akışını sağlamaktır. Tarımsal finansman sağlama, kredi temini, tarımsal faaliyetlerden doğan kazançların vergilendirilmesi, dönemlere ait işletme varlıklarında meydana gelen değişikliklerin takibin yapılması gibi yararları vardır (Çetin ve Tipi, 2016: 4-5). Tarım muhasebe sistemi üretici veya üreticilerin daha fazla kazanç elde etmelerini sağlar ve bu sebepten dolayı tarım işletmeleri için muhasebe kayıtları büyük önem taşımaktadır (Aktuğlu, 1972: 42).

Tarım işletmelerinde muhasebe kayıtlarının tutulması zorunludur. Bu zorunluluk işletmelerin temel amaçları için de gereklidir. İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmesi için muhasebe kayıtlarından bilgi alır ve bu muhasebe kayıtları işletme verimliliğini ve başarı durumunu ölçer. Dolayısıyla muhasebe uygulaması, yönetime karar almada yardımcı olan önemli bir sistemdir ve elde edilen kâr üzerinden ödeme zorunluluğu olan vergi miktarı belirlemektir. Tarım muhasebesi işletme içine ve dışına bilgi akışı sağlar ve bununla birlikte hesaplanacak vergiye temel olma, yönetim analizi ve işletme kararlarına kaynak olmak, işletmedeki iç tüketim ve ortaklar arasındaki ürün paylaşımı hatalarını önleme gibi yararları vardır (Özkan, 2001: 37-41).

Ayrıca tarım işletmelerinde tutulan muhasebe verileri, tarımsal kredi ve finansman sağlama açısından da oldukça önem taşımaktadır. Çünkü, işletmelere kredi ve borç sağlayan (finansman desteği) sağlayan kurumlar, kredi verecekleri tarım işletmesine ait net varlık durumunu yansıtan tabloları istemektedir. Dolayısıyla tarımsal işletmelerinin de amaçları doğrultusunda kaydı tutulan muhasebe bilgileri, işletmelerin işlerini kolaylaştırmaktadır.

Bazı kredi kuruluşları işletmelerden borç kayıtlarını isterler ve eski borçlarının minimum düzeyde olmasını beklerler. Kredi sağlayıcıların yanı sıra muhasebe kayıtları devlet için de önemlidir. Muhasebe kayıtları dönemlere ait istatistikler yayımlanırken devlet bültenlerine temel oluştururlar (Özkan, 2001: 41).

#### **1.4.4. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Özellikleri**

Tarım sektöründeki işletmelerin kullandıkları muhasebe sistemleri ile diğer sektörlerde kullanılan muhasebe sistemi arasında farklılık bulunmamaktadır. Genel olarak muhasebe ana ilkeleri, tarım muhasebesinde de aynıdır. Tarım işletmelerinde kullanılan muhasebe uygulamalarının, tarım ürünleri hasat zamanının belirli zamanlarda veya birden fazla zamanlarda olması nedeniyle muhasebeleştirme dönemlerinin farklı olması, iklim şartlarının üretim sürecinde ve ürün üzerinde etkili olması, doğa şartlarında yetişen ürünün değerlendirme yöntemlerinde değişkenlik göstermesi gibi nedenlerle diğer muhasebe uygulamalarından farklıdır. Tarım sektöründe kullanılan muhasebe sistemlerinin diğer sektörlerin muhasebe sistemlerinden farklılık gösterdiği diğer özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Gökgöz, 2013: 15; Tunçez, 2011: 23). Bu özellikler;

- Tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetler belli zamanlarda yapılmaktadır. Ayrıca iklim koşullarında öngörülemeyen olaylar maliyetin hesaplanmasında zorluklar ortaya çıkartır ve ölü mevsim giderlerinin maliyete yüklenmesi sorunlar meydana getirmektedir.
- Tarımsal üretim çeşidi fazlalığı tarla bitkileri yetiştiriciliği, seracılık, hayvancılık, ormancılık, balıkçılık vb. faaliyetlerinin her birinde farklı teknolojilerden yararlanılmaktadır. Dönem sonu muhasebe uygulamaları tarım işlemlerinde bu durum değişik çözümler uygulanmasını gerektirir.
- Tarım işletmelerinde üretim aşamalarında ve işletme içi diğer işlerde işletme sahipleri veya aile fertlerinin çalışması üretimin bir kısmının tüketilmesine sebebiyet vermektedir. Tarım işletmelerinde öz tüketim fazlalığı, kazancın doğru hesaplanmasına engel olmaktadır.
- Bitkisel ve hayvansal üretimin yapıldığı işletmelerde bir tarım üretim dalının ürünü, diğer üretim dalına hammadde ve malzeme sağlayabilir. Bu durum muhasebeleştirme esnasında, her bir tarım dalı kazancının ayrı olarak hesaplanmasında zorluklar meydana getirir.

- Tarımsal işlerde çalıştırılan işçilere veya başkasına ait makinelerin üretimde çalıştırıldığında, makine sahiplerine verilen ücret yerine ürün verilmesi biçiminde yapılabilir. Aynı zamanda tarım işletmelerinde trampa da yapılabilmektedir. Bu durum tarımsal işlerden doğan kazancın doğru hesaplanmasını ve tarımsal ürünlerin doğru değerlendirilmesini güçleştirir.
- Tarımsal faaliyette kullanılan arazilerde sulama, gübreleme, arazinin üretime elverişli biçime getirilmesi gibi gelecek dönemlere yansıyan yatırımlar yapılmaktadır.
- Tarım işletmelerinde hayvanlar açısından sabit ve dönen varlıkların ayrımının belirlenmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Sütü için beslenen hayvan ya da yumurtası için beslenen tavuk veya bal arıları sabit değerdeki varlıklardır. Bu tür canlılar yaşlanmaya, eskimeye ve yıpranmaya tabi oldukları için dönem sonlarında kayıtları birtakım özellikler gösterir. Süt hayvanlarının bir kısmı satışı yapılacağı durumda dönen varlık grubuna da atılabilir. Bu tür durumda hangi grubun sabit değer hangilerinin dönen varlık sayılacağı ayırdı güçlük çıkartabilir.
- Belge hazırlayıp verme işlemlerinin yaygınlaşmamış olması, işletme sahiplerinin faaliyet kolu hakkında yeterince eğitim almamış olması, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirme düzeni konusunda zorluklar meydana gelmektedir.
- Tarımsal işletmelerde çoğu defa giderler her üretim safhaları süresince yapılırken, gelir ise tek sefere mahsus alınmaktadır. Bu yüzden, giderin meydana geldiği dönem ile gelirin doğduğu dönem arasında fiyat, süre ve enflasyon oranı etkisiyle, ürün maliyetlerinin doğru hesaplanamamasına neden olabilmektedir.
- Tarımsal sektörde yer alan işletmelerin büyüklükleri genellikle farklı olması ve bu durumun gelecek dönemlerde de aynı olacağı düşüncesi vergi mevzuatına da yansımıştır. Tarımsal kazancın saptanmasında işletme büyüklüklerine göre belirlenmiş ayrı yöntemler ile hesaplanması öngörülmektedir.

#### **1.4.5. Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar**

Tarımsal faaliyetlerin çok çeşitli olması ve faaliyetlerle ilgili işlerin birbirleriyle içi içe çakışık olması nedeniyle muhasebe işlemleri hakkında bilgi edinilememekte ve bu işlemler tam olarak anlaşılammaktadır (Aktuğlu, 1972: 42). Ülkemizde tarım işletmelerinin



küçük çaplı çiftçiler tarafından kurulması nedeniyle tarımsal faaliyetlerin çoğunun aile fertleri tarafından yapılması, tarımsal işletmelerin farklı büyüklükte olması ve ürün çeşitliliğinin fazla olması gibi nedenler tarım muhasebesinin uygulanmasında sorun yaratabilmektedir (Çevik, 2015: 39).

Ülkemizde tarım muhasebesi uygulamalarına yeterli özenin ve önemin gösterilmemesi, biyolojik dönüşüm, işletme içi tüketim, çok amaçlı tarım faaliyeti, amortisman ve değerlendirme gibi konulardan kaynaklı muhasebe sistemlerinin uygulanmasında farklılıklar meydana gelmesi sebebiyle tarım muhasebesi uygulamalarında yaşanan diğer sorunlardır. Bu konuda son zamanlarda yapılan ulusal ve uluslararası 41'nolu Tarımsal Faaliyetler Muhasebe Standardı ile sorunların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Tarımsal muhasebe uygulamasında yaşanan sorunlar, ölü mevsim giderleri sorunu, giderlerin dönemlere yüklenmesinde yaşanan sorunlar, biyolojik değişim (çağ değişikliği) sorunu, faaliyet grupları arasındaki transfer ve öz tüketim sorunu, vergi mevzuatı sorunu, yeterli bilgiye sahip olunmaması sorunu, Tek Düzen Hesap Planı sorunları olmak üzere yedi gruba ayrılmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür (Gökgöz, 2013: 17).

**i. Ölü Mevsim Giderleri Sorunu:** Tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünler iklim koşullarından doğrudan etkilendiği için tarım işletmelerinde belli bir düzeyde istikrarlı üretim yapılamaz. Bu nedenle doğa koşullarından dolayı faaliyetlere ara verildiği zamanlarda ölü mevsim giderlerinin, toplam işletme maliyetlerine nasıl yansıtılacağından kaynaklanan sorunlar, ölü mevsim giderleri sorunları kapsamına girmektedir.

**ii. Vergi Mevzuatı:** Tarım işletmesi sahipleri muhasebe verilerini tutmalarındaki asıl sebep vergi mevzuatının zorunlu kılmasıdır (Gökgöz, 2013: 17-18).

**iii. Giderlerin Dönemlere Yüklenmesi Sorunu:** Bazı giderler birden fazla hesap dönemini kapsayabilir. Katlanılan giderlerin içinde bulunulan yıla ya da gelecek yıllara ait olduğunun hesaplanması gereklidir (Aktuğlu, 1972: 43).

**iv. Faaliyetler Arası Transfer ve Öz Tüketim Sorunu:** Tarım işletmelerinde ürünlerin bir kısmı işletme sahipleri veya ailesi tarafından tüketilir. Üretimi tamamlanan bir mamul, farklı diğer bir tarımsal ürünün hammaddesi olarak kullanılabilir. Örneğin orman ürünleri üretimi yapan bir işletme odun talaşlarını, işletme içi ısınmada kullanabilir. Böyle

durumlarda faaliyetler arası transfer ve öz tüketim nedenleriyle doğan giderlerin maliyetlendirme sorunudur (Gökgöz, 2013: 18).

**v. Biyolojik Dönüşüm:** Tarımsal üretime konu olan bazı canlı varlıkların büyüme, yaşlanma veya değer artışlarının finansal tablolarda gösterilip gösterilmeyeceği veya bu canlı varlıkların ne şekilde, hangi hesap içinde gösterileceği karışıklık nedeni olması biyolojik dönüşüm sorunu kapsamına girmektedir (Demirkol, 2006: 29).

**vi. Tekdüzen Hesap Planından Kaynaklanan Sorunlar:** Canlı varlıklar, değişim özelliğine sahip olan, değişimleri kontrol altına alıp yönlendirebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Canlı varlıklar, belirli süre elde tutulduktan sonra değerlendirilirler. Bu konuda yapılan çalışmalarda, canlı varlıklardan kısa vadeli olanlar 16 no.lu grubun içinde, uzun vadeli olanlar da 23 no.lu hesap grubunda kullanılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45).

**vii. Bilgisizlik Sorunu:** Tarımsal faaliyet muhasebe kayıtlarının tutulmasında ortaya çıkan sorunlardan birisi de üreticilerin muhasebe konusunda isteksiz ve yeterince bilgi sahibi olmamalarıdır. Bu grupta üreticiler, muhasebe sisteminin işletmeye sağladığı yararlarından habersizdirler (Gökgöz, 2013: 19).

#### **1.4.6. Tarımsal Faaliyet Muhasebesinin Türkiye’deki Gelişimi**

Muhasebenin ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı bilinmemektedir. Fakat çok eski tarihlerde var olduğu ifade edilmektedir. Bazı tarihçiler, insanların yazıyı ve rakamı kullanmaya başlamasıyla muhasebe biliminin ortaya çıktığını ve gelişme gösterdiğini belirtmektedirler (Can, 2007: 2).

Günümüzde uygulanan Çift Taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi tarihi eskiye dayanmaktadır. Bu konudaki ilk kaynak 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan kitap olmuştur. Fakat geçmişte İlhânlılar döneminde yaşamış, Abdullah İbn Muhammed, İbni Kiya Al Mazandarani 1363 yılında Farsça olarak yazılan eserde “Risale-i Felekkiye/Kitab-us Siyagat” bugün kullandığımız çift taraflı kayıtlamanın örnekleri görülmektedir (Örten vd., 2011: 36).

Çift taraflı kayıt sistemi, bir mali nitelikteki işlemin karşılıklı iki veya daha fazla hesaba kayıt yapılması vasıtasıyla, aktif ve pasif (borçlu ve alacaklı) hesap veya hesaplara ait tutarların eşitliği ilkesine dayanan sistemdir. Bu kayıt yöntemine göre bir işlem

yapılırken, en az hesaplardan birini borçlandırırken, diğer yandan hesaplardan en az birini alacaklandırma şartıyla muhasebeleştirme işlemi yapılır (Gökçen, 2013: 16).

Cumhuriyetten önce ülkemizde muhasebe eğitimi bazı mekteplerde yer almaktadır. Fakat o dönemlerde muhasebe uygulama devlet muhasebesiyle sınırlı kalmıştır. 1926-1960 yılları arasında muhasebe ilke ve uygulamaları Alman etkisinde olduğu belirtilmektedir. Alman Profesör Sachsenberg'in Sümerbank için düzenlediği muhasebe sistemi, iktisadi devlet kuruluşlarının çoğu tarafından uygulanmaya başlanmıştır. 1968 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ilkeleri ortaya konmuş, devlet teşekkülleri için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı olması önerilmiş ve bu muhasebe sistemi 1994'te yürürlüğe girmiştir (Yalkın, 2012: 9-12).

Avrupa'da ilk kez tarımsal alanda muhasebe kullanımı 1700'lü yılların sonlarına doğru olmuştur. Türkiye'de tarım muhasebesi çalışmaları da bu tarihlerde yapıldığı belirtilmektedir. Osmanlı Devleti döneminde tarım muhasebesi alanında yazılmış en ünlü eser Aram Margosyan tarafından 1884'te yazılan "Muhabese-i Ziraiye"dir. Yazar tarım muhasebe uygulamalarında dört defter tutulmasını belirtmiştir. Bunlar, demirbaş defteri, ayniye defteri, muhasebe-i nakdime defteri ve sonuncusu da muhasebe-i ziraiye defterleridir. Bu eserde, çift taraflı kayıt usulü ile birlikte aynı zamanda dönem kârı veya zararının hesabında, dönem başı ve dönem sonu öz sermayenin karşılaştırılması yöntemi benimsenmiştir (Özkan, 2001: 46).

Ülkemizde, tarım muhasebesi alanında ve tarım muhasebesi uygulamalarında vergi kanunlarımız yönlendirici olmuştur. Gelir vergisi kanunu hükümleri, 1950 ile 1960 yılları arası tarım alanında herhangi bir kayıt tutulmasını gerektirmemiştir (Özkan, 2001: 46). 1964 yılında birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de ki tarım üreticilerinin büyük çoğunluğu vergi ödeme zorunluluğunun dışında kalmış ve tarım muhasebesi uygulamaları askıda kalmıştır (Erdamar,1985: 17).

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde tarım muhasebesi alanında yapılmış ilk eser 1921-1922 yıllarında yayınlanmış olan "Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi"dir. Bu eser Halkalı Yüksek Ziraat Okulu Tarım Ekonomisi ve Muhasebe hocası olan İbrahim Fazıl tarafından yazılmıştır. Eserde, tarım muhasebesi uygulamalarının tarımsal üretime sağladığı faydalara yer verilmiş ve tarım muhasebesinde tutulması zorunlu

olan defterleri, müfredat defteri, kasa defteri, demirbaş defteri ve mukayese defteri olmak üzere dört sınıfa ayırmıştır (Gökgöz, 2013: 60).

Türkiye’de tarım muhasebesi sadece vergisel açıdan yaklaşıldığı için tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde basit muhasebe sistemi tercih edildiği saptanmıştır. Türk tarımını geliştirmek amacıyla Atatürk’ün kurmuş olduğu Devlet Üretme Çiftliklerinde uygulanan muhasebede Amerikan sistemi uygulanmıştır. KİT’lerde uygulanması zorunlu tutulan Tek Düzen Hesap Planı bu çiftliklerde de uygulanmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin haricinde Ziraat Odaları Birliği, Toprak Su Araştırma Enstitüleri, Türkiye Şeker Fabrikaları işletme içinde kendileri istatistikî yöntemleri kullanarak maliyet kayıtlarını tutmakta ve tarımsal ürünlere ait birim maliyetlerini hesaplayabilmektedirler (Özkan, 2001:47).

#### **1.4.7. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi**

Vergi mevzuatı ve muhasebe kurallarının gerekli tuttuğu ilkelere göre, defterler hesap dönemleri halinde tutulur. VUK 174. maddesinde hesap dönemleri hakkında çeşitli açıklamalar ifade edilmektedir. VUK ile ilgili maddeye göre, muhasebede defterler hesap dönemleri itibariyle tutulur ve muhasebe kayıtları her hesap dönemi sonunda kapatılır. Bir sonraki dönem başında hesaplar yeniden açılır.

İşletmelerde bir takvim yılı yani 1 Ocak- 31 Aralık hesap dönemi olarak kabul edilir. VUK’a göre *“takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerin mahiyetine uygun olmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edilir”* ve ayrıca *“yeniden işe başlama veya işi bırakma durumlarında, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi hesap dönemi sayılır”* ifadeleri yer almaktadır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilen ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır (VUK, md.174).

Bazı işletmelerin faaliyet konularından dolayı hesap dönemlerini bir takvim yılı olarak kabul edilip işlem yapılması, işletmenin faaliyetleri açısından uygun değildir. Başka bir deyişle, birtakım işletmeler faaliyetlerinin başlaması ve sonlanması bir takvim yılı kapsamında yapılmamaktadır. Bu nedenle, bu işletmeler için 12’şer aydan oluşan özel hesap dönemleri oluşturulur ve dönemlere ait ticari kâr veya zararları tespit edilir. Yukarıda belirtildiği gibi, VUK’un 174. Maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı’na başvuru yapılarak özel hesap döneminin belirlenmesi talebinde bulunur. Maliye Bakanlığı gerekli incelemelerin

ardından uygun gördüğü takdirde işletme için özel hesap dönemi belirler. Özel hesap dönemi belirlenmesine en çok ihtiyaç duyan sektör, tarım ve eğitim sektörleridir (Antepli, 2014: 50).

#### **1.4.8. Tarım İşletmelerinde Envanter İşlemleri**

Envanter işlemi, genel olarak tüm ticari işletmeler açısından önem taşımaktadır. Envanter ile ilgili VUK 186. Maddeye göre, envanter çıkarmak, bilanço gününde mevcutlar, alacak ve borçları saymak, suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri ifade eder (VUK, md.186).

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre envanter çıkartmak, ticari işletmenin açılışında, alacaklarını, taşınmazlarını, borçlarını, nakit parayı ve diğer varlıkları eksiksiz ve doğru biçimde gösteren, varlıklarıyla borçlarının değerlerinin belirtilmesidir. Açılıştan sonra her faaliyet dönemi sonunda envanter düzenlenir. Faaliyet dönemi (hesap yılı) on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışın düşen zaman içinde çıkarılır (TTK, md.66). Envanter işlemi, dönem sonunda, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını miktar ve değer olarak tespit edilmesidir. Gerekli hallerde bu tespitlere göre kayıtlı durumun düzeltilmesi olarak tanımlama yapılabilir (Örten ve Karapınar, 2003: 4).

Tarım işletmeleri tarafından tutulan envanter kayıtları, işletmenin yatırdığı öz sermaye miktarı, faaliyette bulunabilmek için yatırılan sermaye miktarı, borçların miktarları hakkında bilgi verir. Aynı zamanda sermaye unsurların yıllık yıpranma paylarını ve kıymet azalma paylarını hesap edilebilmesi açısından da işletmelerdeki envanter kayıtları önemlidir. İşletmelerin envanter kayıtlarını çıkartmadan tarım işletmesinin borç ve varlık bilgilerini tespit etmek imkansızdır (Çetin ve Tipi, 2016: 27).

Envanter işlemleri dönemi başında yapılan kayıtların gerçek durumunu ortaya koymaktadır. Dönem içinde birtakım nedenlerden dolayı muhasebe verileri ile ticari işlemler arasında farklılıklar olabilmektedir. Herhangi bir farklılık olduğu durumda, bu farklılıkların nedenleri teker teker araştırılır. Farklılıkların olma ihtimalinden dolayı, dönem sonunda muhasebe kayıtlarını bakarak hazırlanan genel geçici mizanlar, söz konusu işletmenin o tarihteki durumunu doğru şekilde yansıtamaz. Bu yüzden dönem sonlarında envanter işlemleri yapılır (Yalkın, 2012: 463).

Dönem sonu envanter işlemleri özellikleri bakımından ikiye ayrılır Bunlar; muhasebe dışı ve muhasebe içi envanterdir. Muhasebe dışı envanter, varlıkların ve borçların sayılıp ölçme ve değerlendirme yapılması gibi saptama işlemleridir. Muhasebe içi envanter ise, muhasebe dışı envanter tamamlandıktan sonra, belirlenen durumlara göre muhasebe kayıtlarında gerekli düzenlemelerin yapıldığı işlemlerdir (Sevilengül, 2005: 721).

Envanter işlemlerinin ardından kapanış kayıtları yapılır ve dönem içindeki işlemler bitirilmiş olur (Antepli, 2014: 50). Envanter sonuçları envanter defterine aktarılır. İşlerinde büyük çapta ve çeşitli mal işleyen büyük işletmeler envanter kayıtlarını listeler halinde oluşturabilirler. Envanter listelerini toplu halde envanter defterine kayıt yapabilirler (VUK, md.188).

#### **1.4.9. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemleri**

Ekonomik varlıklar ve kaynaklar gibi finansal özellik taşıyan tüm işlemlerin muhasebe konusu olabilmesi için, ortak ölçü birimiyle ifade edilmelidirler. Muhasebenin en kapsamlı konusu olan değerlendirme, varlık ve kaynakların ilk muhasebeleştirilmesinde ve sonraki izleyen zamanlarda finansal tablolarda gösterilmesinde esas olarak kabulü yapılacak parasal değerlerin saptanması işlemidir. Değerleme işleminde birbirinden farklı ölçü biriminin ve esaslarının kullanılması finansal tablolarda sunulan bilginin farklılaşmasına neden olur. Bu durum dönem kârını etkilemektedir (Özerhan, 2008: 1).

Türkiye’de değerlendirmeyle ilgili hükümler VUK’ta detaylı biçimde açıklanmaktadır. VUK’ta değerlemeye dair tanımına ve iktisadi kıymetlerin değerlendirme işleminde tabi olacakları değerlendirme ölçüleri ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Değerleme, yapılma amacına göre farklı sonuçlara ulaşılabilir. Kamulaştırma yapılırken yapılan değerlendirme ile vergilendirme yapılan değerlendirme veya ipotek işlemlerinde yapılan değerlendirme gibi konularda yapılacak değerlendirme işlemi, tarım muhasebesine ilişkin bir değerlemeden kısmen farklıdır (Aras, 1988: 56).

Tarım muhasebesi konusu dışında kalan değerlemelerde ölçülemeyen çeşitli faktörler de değerlendirme işleminde etkili olabilmektedir. Sonuç olarak ulaşılan değer, itibari bir değer taşır. Tarım muhasebesi için yapılan değerlendirme ve ulaşılan sonuç daha objektiftir ve diğerlerinden ayırmak için envanteri bilanço günündeki sayım ve değerlendirme, envanter değeri olarak da tarım muhasebesi için yapılan değerlendirme sonucu bulunan değer ile birlikte

açıklanmalıdır (Aras, 1988: 56). Aynı zamanda geniş bir piyasaya sahip olan tarım ürünü ile piyasası olmayan tarım ürününün değerlemeleri birbirlerinden farklı olur (Özkan, 2001: 49).

#### **1.4.9.1. Değerleme Kavramı**

Değerleme, işletme faaliyetlerine parasal değeri olan olayların eklenmesi süreci, başka bir deyişle işletme aktif ve pasiflerine parasal değer saptanması işlemleridir (Özerhan, 2008: 2). Değerleme kavramına ilişkin kanun, mevzuat veya standartlarda bilim dallarınca ortak bir tanımlama mevcut değildir. Genel olarak değerlendirme, bir işletmenin varlık ve kaynak hesaplarında belirli bir tarihteki değerlerin para birimi ile ifade edilmesidir. Genellikle iki aşamada değerlendirme işlemi yapılır. Birinci aşamada sayım yapılır yani işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler sayılır. İkinci aşamada ise, birinci aşamada miktarı belirlenen iktisadi kıymetlerin değerleri saptanır (Gökgöz, 2013: 121). Değerlemenin amacı, işletme finansal durumunu ve faaliyet sonucunu doğru şekilde ortaya koymaktır (Özerhan, 2008: 1).

Değerleme konusunda birçok bakış açısı vardır ve bu bağlamda değerlendirme ile ilgili birbirinden değişik tanımlar ortaya çıkmıştır. Muhasebe bilimine göre değerlendirme tanımı; işletme faaliyetlerine işletmenin aktif ve pasif hesap değerinin parasal ifadesidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 388). Aynı şekilde VUK'ta değerlendirme tanımı; “vergi matrahının hesaplanması ile ilgili kıymetlerin takdir ve tespitidir” şeklinde yapılmıştır (VUK, md.258). Değerlemede, iktisadi varlıkların vergi kanunlarında belirtilen gün ve zamanlama haiz oldukları kıymetler esas alınır (VUK, md.259).

Envanter işlemleri sonunda işletmede olan varlıkların ve alacakların bilanço günündeki gerçek değerlerinin belirlenmesi gerekir. Belirlenen bu değer üzerinden değerlemeye tabi olurlar. İşletme kayıtlarında yer alan varlıkların değerlendirme işleminde, TTK ve VUK'taki düzenlemeler dikkate alınır. Değerleme işleminde kanunla belirlenmiş ölçü ve yöntemler uygulanır. Kanunla belirlenmiş herhangi ölçü veya yöntem olmadığı durumda işletme yönetimi tarafından belirlenen objektif kriterlerin kullanılması gereklidir (Tunçez, 2011: 39).

#### **1.4.9.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri**

TMS'de genel olarak, gerçeğe uygun değer kavramı üzerinde durulmuş ayrıca varlık ve borçların gerçeğe uygun bir biçimde ölçülmesi, değerlemesinin yapılması, raporlanması ve finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgiyi en doğru şekilde sunulacağı

açıklanmaktadır. TMS’de finansal tablo unsurlarının ölçüleriyle bağlantılı olarak, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 4.55 maddesinde ve çeşitli standartlarda bazı değerlendirme ölçülerinden bahsedilmiştir. Bu ölçümler aşağıda belirtildiği gibidir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011);

**Tarihi Maliyet:** “Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanana borçlar borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya benzerlerinin tutarı ile gösterilir”.

**Cari Maliyet:** “Varlıkların aynı varlığı veya bu varlıklarla eş değer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerleri tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün katılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı ile gösterilir”.

**Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değer):** “Varlıklar, işletmenin normal faaliyet ortamlarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet şartlarında kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerleri değerlerin iskonto edilmediği tutarları ile açıklanır”.

**Bugünkü Değer:** “Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilir”.

**Gerçeğe Uygun Değer:** “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır” ( TMS 41, Md:8). Başka bir tanıma göre gerçeğe uygun değer bir iktisadi varlığın satışıyla gerçekleşmesi beklenen tahmini fiyat veya bir yükümlülüğün yapılması için ödenmesi gereken tutardır (Senel vd, 2011: 61).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili düzenlemelerde gerçeğe uygun değer yöntemi kabul edilmiştir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının biyolojik çağ değişimleriyle birlikte ortaya çıkan durumların etkilerini yansıtan en uygun ölçüttür. Bundan dolayı tarımsal faaliyetlerle



ilgili standartta gerçeğe uygun değer modeli seçilmiştir. Canlı varlıklara ait gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, işletmelerin ileriki dönemlerde elde etmek istediği ekonomik faydadaki değişimle doğrudan bağlantılıdır (Tuğay, 2013: 150).

### **1.4.9.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Bulunan Değerleme Ölçüleri**

TTK'ye göre değerlemede, bütün aktifler, daha çok bilançodaki işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydedilir. Borsada kota edilen emtia ve kıymetler o güne ait borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafları bulunan müstesna olmak üzere bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesaplanır. Pasifler, tüm borçlar, şarta bağlı ya da vadeli olsa bile itibari değer üzerinden değerlendirilir. TTK'nin değerlendirmeyle ilgili hükümlerinin amacı, işletme sermayesinin haksız biçimde yönetici veya ortaklara aktarılmasına engel olmak ve işletmeyle ilişkisi olan üçüncü şahıslara dair hak ve menfaatlerinin korunmasına yöneliktir. TTK'nin gerçek kişi işletmelerine ve şahıs şirketlerini kapsayan değerlendirme hükümleri yoktur. Bu durumda ilgililerin, işletmenin iktisadi ve finansal durumu hakkında mümkün olduğunca doğru görüş sahibi olabilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar doğrultusunda tam, net ve anlaşılır bir biçimde sunulması gerekir (Tunçez, 2011: 39).

TTK madde 78'de değerlemeden bahsedilmiş ve bu maddenin hükümleri şu şekildedir (TTK, Md.78). "Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir.

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetlerinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibariyle gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS standartlarındaki esaslara uyulur.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur”.

“Varlık ve borçların değerlendirme ölçülerinde, duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler içinde aynı standart uygulanır” (TTK, Md.79). TTK hükümlerine göre değerlendirme konusunda TMS’de belirtilen ilkelerde ve kullanılacak yöntemlere tabi olunacağı ve dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

#### 1.4.9.4. Vergi Usul Kanunu’nda Bulunan Değerleme Ölçüleri

VUK’ta güvenilir bir değere ulaşmak için kabul görmüş değerlendirme yöntemleri kullanılır. Bu yöntemlerin bir kısmı yasal düzenlemelerdeki değerlendirme yöntemleri, diğer kısmı ise tarım muhasebesinde kullanılan değerlendirme modelleridir (Aras, 1988: 57).

VUK’ta yer alan madde 261 ve bu maddeden sonraki maddelerde de iktisadi kıymetleri ilgilendiren değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Bu değerlendirme ölçüleri ile ilgili açıklama ve tanımlamalar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

**Maliyet Bedeli:** “İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” (VUK, 1961: md.262).

**Borsa Rayici:** “Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerini ifade eder” (VUK, 1961: md.262).

**Tasarruf Değeri:** “Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir” (VUK, 1961: md.234).

**Mukayyet Değer:** “Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir” (VUK, 1961: md.265).

**İtibari Değer:** “Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir” (VUK, 1961: md.266).

**Rayiç Bedel:** “Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir” (VUK, 1961: md.266).

**Emsal Bedel:** “Gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeye ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir” (VUK, 1961: md.267).

**Vergi Değeri:** “Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. Maddesine göre tespit edilen değeridir” (VUK, 1961: md.268).

Vergi Değeri; “Arsa ve araziler için, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazini cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bin metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir” (Emlak Vergisi Kanunu,1970: md.29).

Sıralaması yapılan değerleme ölçüleri vergi matrahı hesaplamasında kullanılacak değerleme ölçüleridir. Ancak işletmeler kullanacakları değerleme ölçütlerini kendileri seçemezler. Hangi değerleme ölçüsünün, hangi durumda, hangi koşullarda, hangi iktisadi kıymete uygulanması gerektiği konusu yukarıda değinildiği gibi VUK’un çeşitli maddelerinde belirtilmiştir (Gökgöz, 2013: 123).

#### **1.4.9.5. Sermaye Piyasası Kanunu’nda Bulunan Değerleme Ölçüleri**

Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) Mevzuatı uyarınca, işletmelerde mali tabloların hazırlanmasında Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS/TFRS’ye uygun işlem yaparlar (SPK, 2013). Bu mevzuat kapsamındaki işletmeler, sermaye piyasası kurumlarında yer alan ve menkul kıymetlerini halka arz eden işletmelerdir. Bu işletmelerin dönem sonu varlıklarını ve borçlarını TMS/TFRS esaslarına göre düzenleme zorunlulukları vardır (Örten ve Karapınar, 2003: 15).

İşletmeler, yayımlanan bu tebliğde dzenlenen hdkumlere uygun olarak finansal raporlarını hazırlaması gereklidir. Fakat, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatmış gibi diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşları 3, 6 ve 9 aylık dönemler halinde ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdür (SPK, 2013).

## 2. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, 31.12.2005 yılında başlayan ve her bir hesap dönemi için uygulanması gereğine, ilk olarak 24.02.2006 tarihinde 26090 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### 2.1. TMS 41 Standardı İle İlgili Genel Kavramlar

TMS 41 standardı, canlı varlıklara ve tarım ürünlerine yönelik hükümleri maddeler halinde açıklamakta ve bu maddelerde standardın amacı, kapsamı ve tanımlamalar yer almaktadır. TMS 41 standardının içeriğinde, tanımı yapılan canlı varlık ve tarımsal muhasebe uygulamaları ölçüm, kazanç ve zararlar ilgili esaslar hakkında bilgi verilmektedir. Standartta, devlet teşvikleri hakkında bilgiler ile gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde saptanamadığı durumda canlı varlıklarla ilgili gereken ek açıklamalı bilgiler de bulunmaktadır.

Standartta yer alan ilgili tanımlar sırasıyla aşağıdaki gibidir. Bunlar (TMS 41, 2006: md.5-8; TMS 20, 2005: md.3);

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

Standartta göre bir faaliyetin tarımsal faaliyet kapsamında olması üç ayrı şarta bağlanmıştır. Bu koşullar (Yanık ve Özerhan, 2012: 765-766):

**Değişim kapasitesi:** Tarımsal faaliyet konusu olan ürünlerin, canlı olmaları ve biyolojik dönüşüm geçirme niteliğine sahip olmalarıyla ilgilidir. Örneğin, yeni doğan buzağının büyüüp inek haline gelmesi ve süt üretmeye başlaması değişim kapasitesinin göstergesidir.

**Değişim yönetilmesi:** Biyolojik dönüşüm sürecinin yönetilmesi veya bu sürecin kolaylaştırılır olmasına yönelik işletme yönetiminin yetkisini ifade etmektedir. Ayrıca, biyolojik dönüşüm sürecinin gerçekleşebilmesi için gerekli koşulların geliştirilip korunması gereklidir.

**Değişimin ölçülmesi:** Biyolojik dönüşüm süreci içinde belirli aralıklarda tarımsal ürünün kalitesinde ya da miktarında oluşacak değişimlerin sürekli olarak saptanmasıdır. Örnek verilecek olursa, tarımsal ürünlerin genetik özellikleri, yoğunluğu, olgunluk seviyesi, yağ miktarı ve protein yapısı gibi kalite özellikleri ya da ağırlık, hacim, çapı, tomurcuk ve tohum sayısı gibi miktar özellikleri sürekli olarak belirli aralıklarda ölçülmesidir.

**ii) Tarımsal ürün:** İşletme tarafından, canlı varlıklardan hasadı tamamlanmış ürünüdür.

**iii) Taşıyıcı bitki:** Aşağıdaki nitelikleri taşıyan ve yaşamı devam eden bir bitkidir:

- Tarımsal ürünlerin üretimi veya elde edilmesi için kullanılması,
- Bir hesap döneminden fazla ürün elde edilmesinin hedeflenmesi,
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satış olasılığının çok az olması.

**iv) Canlı varlık:** Yaşamı devam eden hayvan veya bitkidir.

**v) Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişimi sağlayan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme evresidir. Biyolojik dönüşüm, TMS 41 standardının temelini ifade etmektedir. Büyüme; canlı varlığın miktarında ya da kalitesindeki artış, bozulma; canlı varlığın miktarında ya da kalitesindeki azalış olmasıdır. Dölleme ise; mevcut canlı varlıklara ilave olarak yenilerinin meydana gelmesidir.

**vi) Satış maliyetleri:** Finansman maliyetleri ile gelir vergileri dahil etmeden, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ilave maliyetlerdir.

**vii) Canlı varlık grubu:** Yaşayan hayvanlar veya bitkilerin topluluğudur.

**viii) Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşamının sona ermesidir.

**ix) Defter değeri:** Varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değerdir.

**x) Gerçeğe uygun değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemlerde varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır.

**xi) 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 atfetmeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

## **2.2. TMS 41 Standardının Amacı**

Muhasebe standartları, finansal tablolarda anlaşılır, karşılaştırılabilir, tutarlılığı denetlenmiş, ilgili ve güvenilir mali bilgiler verme amacıyla düzenlenmiştir (Taştan, 2013: 65). TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe yöntemlerini belirlemek ve gerekli açıklamaları yapmaktır. TMS 41 standardı; canlı varlıklar, hasat zamanında elde edilen tarımsal ürünler ve belli nitelikteki canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz devlet teşvikleri, koşullu teşviklerin alacak haline gelmeleri durumunda yapılacak muhasebeleştirme işleminde uygulanır (TMS 41, 2006).

Tarım ile ilgili bir muhasebe standardının oluşturulmasında çeşitli faktörler yer almaktadır. Bu faktörler, tarım sektörünün GSMH içindeki payının yüksek olması, tarım işletmelerinde bulunan canlı varlıkların yapısında değişikliğe neden olan biyolojik dönüşümün, işletmeler tarafından ne zaman ve ne şekilde muhasebeleştirileceğinin netleştirilemeyen konu olmasıdır. Ayrıca tarım işletmelerinde kendine özgü özellikler taşıyan canlı varlıkların, finansal durum tablolarında nasıl yer alacağına ortak bir görüşe varılamamış olması da etkili olmaktadır. Bu faktörlerin yanı sıra mevcut muhasebe yöntemlerinin tarım işletmelerine uygulanmasında zorluk yaşanması ve tarımsal muhasebe uygulamalarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesi gibi sorunları çözmek için tarımsal faaliyet standardı doğmuştur (Ağca ve Sağlam, 2008: 997).

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

TMS 41 standardı, sadece tarıma özgü nitelikler taşıyan canlı varlıkları konu alır ve uygulanır. Canlı varlıkların biyolojik dönüşümleri tamamlandığında TMS 41’e göre muhasebeleştirme işlemi sona erdirilir. TMS 41, biyolojik dönüşümün çıktığı olan tarımsal ürünlerin, hasat anındaki ilk ölçümlerine dair hususları ve tarımsal varlıklara yönelik yapılan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hakkında bilgiler içerir. Başka bir deyişle ilgili standardın kapsamında, tarımsal faaliyetlerle ilgili olması şartı altında, canlı varlıklar, hasat zamanında elde edilen tarımsal ürünler ve belirli nitelikteki devlet teşvikleri yer almaktadır (Ağca ve Sağlam, 2008: 998).

TMS 41 standardında yer alan madde 3'e göre, tarımsal faaliyetler hasat zamanına kadar olan kısmı içermektedir. Hasat zamanından sonraki kısım TMS 2 Stoklar standardında veya ilgili başka bir standartta değerlendirilir. Standart, tarımsal ürünü kapsamına alır. Ancak tarımsal ürünün işlenerek yün ipliği veya halıyı standart kapsamına dâhil etmemektedir. TMS 41 standardı, canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenerek elde edilen ürünleri kapsam dışında bırakmaktadır (TMS 41, 2006: md.4). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının kapsamı aşağıda Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı**

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşleme Ürünleri
Koyun	Yün	Yün ipliği, Halı
Orman Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir, Yoğurt
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, İşlenmiş Tütün
Pamuk Bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	Pamuk
Meyve Bahçeleri	Hasat edilmiş meyve	İşlenmiş Meyve
Palmye Ağaçları	Hasat edilmiş meyve	Palmye Yağı

**Kaynak:** <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS41.pdf>. Erişim Tarihi: 11.01.2018

### 2.3.1. Belirlenmiş Şartlar Altında TMS 41 Standart Kapsamında Olan Varlıklar

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında, aşağıda açıklanan varlıklar bulunmaktadır. Bu varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmaları şartı altında tarımsal faaliyetler standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bu varlıklar (TMS 41, 2006: md.1)

- Canlı varlıklar
- Hasat zamanında oluşan tarımsal ürünler
- Gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin çıkarılması koşuluyla ölçülen canlı varlıklara ilişkin şartsız devlet teşvikleridir (TMS 41, 2006: md.34-35).

Söz konusu standarda göre tarım işletmeleri, yukarıda maddelerde açıklanan varlıklara sahip olmaları durumunda TMS 41'de yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm kriterlerine uygun esaslara göre işlem yapılır (Yanık ve Özerhan, 2012: 767).



### **2.3.1.1. Canlı Varlıklar**

Canlı varlıklar, yaşayan hayvan veya bitkilerin tamamı şeklinde tanımlanır. Örneğin, tavuk, koyun, inek, sığır, asma bahçesi, erik ağacı gibi örnekler verilebilir. Canlı varlıklar, yetiştirilmek amacıyla yavru veya fide halinde elde edilebilir ya da yetiştirilmiş olarak da elde edilebilir. Her iki durumda da TMS 41 standardı kapsamında işlem görebilir (Yanık ve Özerhan, 2012: 767).

İşletmeler bütün canlı varlık grubu için uygun bulundukça, tüketilen veya taşıyıcı canlı varlıklar ile olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıkları birbirlerinden ayırmak koşuluyla sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerini grup olarak tutabilir. Söz konusu kayıtlı değeri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıkları ayırabilir. Yapılan ayırma işlemi, gelecek dönemlerdeki nakit akışların zamanlamasına ilişkin faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, buna benzer tüm ayırıştırma işleminin gerekçelerini açıklar (TMS 41, 2006: md.43).

Tüketilebilir canlı varlıklar, hasadı yapılan tarımsal ürünler veya canlı olarak satışı yapılabilir varlıklardan oluşmaktadır. Et üretmek veya satış yapmak için elde tutulan canlı hayvan, tesislerde üretilen balıklar, mısır ve buğday gibi ürünler ve kereste elde etmek için dikilen ağaçlar tüketilebilen bu canlı varlıklara örnektir. Canlı varlıklardan taşıyıcı olanlar ise, tüketilebilir canlı varlıklar dışında kalan, örneğin, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek oluşturmaktadır. Taşıyıcı canlı varlıklar, tarımsal ürün değildir ancak ürün sağlamak amacıyla yetiştirilmektedir (TMS 41, 2006: md.44).

Canlı varlıklar, olgunlaşmış ya da olgunlaşmamış varlıklar şeklinde de gruplandırılabilirler. Olgunlaşmış canlı varlıklar; hasat edilebilir duruma gelmiş (tüketilebilen canlı varlıklar) ya da düzenli sıklıklarda hasat edilmeye uygun olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar) (TMS 41, 2006: 45). Buğday gibi tek seferde hasat edilenler tüketilebilir canlı varlıklara, süt üretimi amacıyla bulundurulan ineklerde yapıldığı gibi düzenli aralıklarla hasat edilebilenler de taşıyıcı canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

### **2.3.1.2. Hasat Zamanındaki Tarımsal Ürünler**

Tarımsal ürünler, elde edilen ürünün özelliği doğrultusunda tek seferde hasat edilebileceği gibi, belirli aralıklarla birden fazla da hasat edilebilirler. Bir tarımsal ürünün

tarımsal faaliyetler standardı kapsamında değerlendirilmesi, söz konusu varlıktan elde edilebilecek ürünün henüz hasat edilmemiş olmasına veya bir yetiştirme döneminin sonunda hasat edilebilecek olması koşuluna bağlıdır. İşletmenin hasat zamanı geldiğinde, hala hasat edilmemiş varlıkları varsa, tarımsal faaliyet standardı kapsamında ele alınıp değerlendirilmesi yapılır (Yanık ve Özerhan, 2012: 767-768).

### **2.3.1.3. Devlet Teşvikleri**

Literatürde “teşvik” kavramının anlamı; belirli bir sosyal ve ekonomik faaliyetlerin daha verimli ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından birtakım yöntemlerle verilen nakit veya nakit olmayan destek, yardım veya özendirici faaliyetlerdir. Başka bir ifade ile devletin desteği olmadan yapılması zor olan birtakım faaliyetlere özendirmek ve yardım etmek amacıyla devletin; sektörler, ülkelere, ürünlere, işletmelere ve iş kollarına göre devlet teşviklerini ve devlet yardımlarını yürütmesidir (Sevim, 2007: 637).

Devlet teşvikleri, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) madde 3’te “*İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte ve gelecekte yerine getirilmesi suretiyle işletmeye kaynak transferi yoluyla yapılan devlet yardımlarıdır*” şeklinde tanımına yer verilmiştir (TMS 20, 2005). Bir devlet teşvikinin tarımsal faaliyet standardı kapsamına alınması için; o teşvikin gerçeğe uygun değeri üzerinden, satış maliyetlerinin düşülmesi koşuluyla ölçülmüş canlı varlığa ilişkin olması veyahut bahsi geçen devlet teşviki için işletmenin belirli türdeki bir tarım ile ilgili faaliyette bulunmaması öngörülmesi gereklidir (Yanık ve Özerhan, 2012: 768).

### **2.3.2. Standart Kapsamı Dışında Olan Varlıklar**

Tarımsal faaliyetle ilgili olmasına rağmen tarımsal faaliyet standardı kapsamında yer almayan ve atıfta bulunduğu varlıklar ve standartlar vardır. Bunlar (TMS 41, 2006: md.2);

- Tarımsal faaliyetle ilişkili olan arsa (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller)
- Tarımsal faaliyetle ilişkili olan taşıyıcı bitkiler (TMS 16)
- Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması)
- Tarımsal faaliyetlerle bağı olmayan maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)

Standartta yer alan 3. madde doğrultusunda, tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan bölümü TMS 41 kapsamında değerlendirmekte, hasat noktasından sonrada “TMS 2 Stoklar” standardına ya da ilgili başka bir standarda tabi görmektedir. Dolayısıyla standart, hasat noktası sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez. Örneğin; bir balık üretim işletmesinde, faaliyet sonucunda alınan ürün tarımsal ürün grubuna dâhilken, ürünün birtakım işlemler geçirerek elde edilen yeni tarımsal ürünü (balıktan konserve yapılması gibi) standardın kapsamı dışında tutulmaktadır (Kırlıoğlu ve Gökgöz, 2012: 109).

Öte yandan aşağıdaki varlıklar işletmenin aktifinde yer alsalar bile TMS 41 kapsamında değerlendirilmezler. Bu varlıklar (Pop ve Deaconu, 2008: 9);

- Hayvanat bahçeleri, botanikler ve eğlence alanları için alınan hayvan ve bitkiler,
- Atmosferde meydana gelen karbondioksite azaltmak amacıyla ormanlara yapılan yatırımlar,
- Korumak amacıyla alınan köpek vb. hayvanlar,
- Dövüşler için alınan hayvanlar ve kuşlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler,
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlardır.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili arsa TMS 41 kapsamında değil, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ya da TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında değerlendirilir.

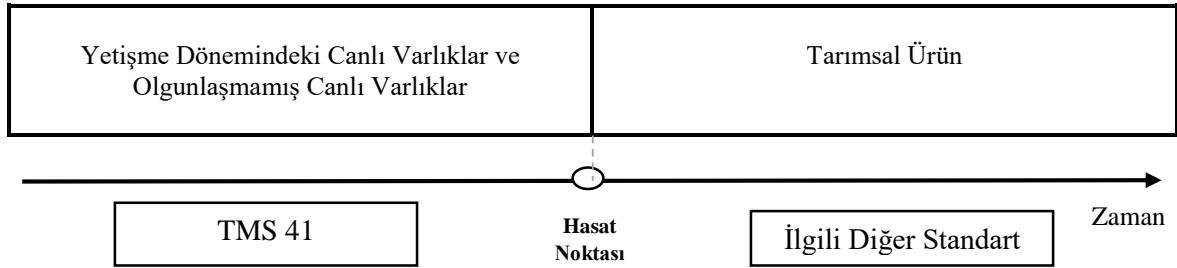
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı doğrultusunda arsalar, binalarla birlikte alındığı durumda bile ayrılabilir maddi duran varlık olarak kabul edilir ve ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesi yapılır. Örneğin; bir arsa üzerinde canlı varlık yetiştirilmesi veya tarımsal bir faaliyet yapılırsa dahi, TMS 41 standardı kapsamında yer almaz, TMS 16 standardı kapsamında tutulur. Değerleme ve amortisman uygulamaları, bu standart kapsamında değerlendirilir.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yapılan tanıma göre, bir işletmenin mal veya hizmet üretiminde ya da idari amaçla kullanılmak üzere edindiği arsalar haricinde kalan; kira geliri veya değer artış kazancı ya da ikisini de elde etmek için bulundurulmuş arsalar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilir. Bunlar, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yer almaz, TMS 40 standardı dahilinde tutulur (Yanık ve Özerhan, 2012: 768-769).

Faaliyetlerin geliştirilmesi için kullanılan kaynaklar, teknik ve bilimsel bilgi elde etmek amacıyla yapılan harcamalar, süreç ve takip edilecek sistemin saptanması, lisanslar, piyasa bilgisi ve marka hakları gibi maddi olmayan duran varlıklar tarımsal faaliyetlerle ilgili olsa dahi TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamındadır (Yanık ve Özerhan, 2012: 769).

### 2.3.3. TMS 41 Standardının Sınırları

Tarımsal faaliyet standardı, işletmede bulunan canlı varlıkları ve bu varlıklardan elde edilecek ürünlerin yetiştirilme sürecinden hasat zamanına kadar uygulanır. Hasat noktası, tarımsal faaliyet standardında ürünlerin değerlendirilmesi açısından önemli bir aşamadır. Hasat noktasından sonra elde edilen tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması veya canlı varlığın yaşamının sona ermesi sonucu elde edilen ürünler TMS 41 kapsamında yer almaz, tarımsal ürünün niteliğine uygun bir standartta değerlendirilir. Canlı varlığa ait hasat noktasının öncesinde ve sonrasında ilgili muhasebe standardı Şekil 1'deki gibi şemalize edilebilir (Yanık ve Özerhan, 2012: 769).



### Şekil 1: Canlı Varlıkların Hasat Noktasına Göre Tabi Olduğu Standartlar

**Kaynak:** Yanık, S. ve Özerhan, Y. (2012). Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Hasat noktasında çıkan ürün için genellikle işletmeler TMS 2 Stoklar Standardını kullanırlar çünkü stok niteliği taşımaktadır. Stok dışı bir özellik taşıması durumunda ilgili ürünün niteliği ne ise o standart kullanılır. Söz konusu canlı varlıkların hasat noktasından sonra tekrarlanabilen hasat zamanlarına elverişli olup olmama durumu, ilgili standardın belirlenip değerlendirilmesi konusunda önemlidir. Canlı varlık hasat noktasında yaşamını devam ettiriyorsa yani birden fazla seferlik hasat noktası var ise hasat noktasında tarımsal ürün canlı varlıktan ayrılır (Yanık ve Özerhan, 2012: 770-771).

Canlı varlık TMS 41 standardı kapsamında kalmaya devam ederken, elde edilen tarımsal ürün ilgili standarda göre değerlendirilir. Diğer yandan canlı varlık hasat noktasını

yaşamını yitiriyorsa yani tek seferlik hasat noktası var ise; canlı varlıktan elde edilen ürün TMS 41 standardı kapsamına alınmaz (Yanık ve Özerhan, 2012: 770-771).

Tarımsal faaliyetler için arsa vb. gayrimenkuller kullanılsa bile TMS 41 kapsamında değil, TMS 16 kapsamında değerlendirilir. Kullanımdan çekilen arsa, bina, ahır gibi amaçlarla kullanılan gayrimenkuller üretimde kullanılmayacaksa TMS 16 kapsamından çıkartılır, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamına alınır ve değerlendirmeleri yapılır (Taştan, 2013:70).

#### **2.4. TMS 41 Standart Kapsamında Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Değerleme**

TMS 41 standardına göre, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için değer, kontrol ve ölçüm kriterlerinin sağlanmış olması gerekmektedir (TMS 41, 2006:10). Tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmeler için bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesinde aşağıda belirlenen koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar (Feleaga vd., 2012: 34);

- Canlı varlığın geçmişteki faaliyetlerinin sonucu olarak kontrol edilebilir olması başka bir deyişle işletmenin canlı varlığa sahip olması,
- Canlı varlıklardan gelecekte elde edeceği ekonomik faydaların işletmeye aktarılma ihtimalinin olması yani canlı varlığın işletmelere nakit sağlama özelliği taşıması,
- Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilir olmasıdır.

Kısaca bahsedilen bu koşullardan birincisi; canlı varlığın veya tarımsal ürünün geçmişte gerçekleşmiş olaylar sonucunda işletme kontrolü altında olmasına ilişkindir. İkinci ve üçüncü koşul kavramsal çerçevede açıklanan finansal tablo unsurlarının tahakkuk koşullarıdır. İkinci koşul, işletmelere sağlanacak muhtemel yarar ile ilgilidir. Örneğin; bir ineğin günlük ortalama süt verimi veya et miktarı gibi özelliklerinden sağlanacak yararın ölçülme fırsatı sağlamaktadır. Son koşul ise; canlı varlığın ya da tarımsal ürünün muhasebeleştirilmesinde, kayıtlara kaynaklık edecek değer belirlenmesine yöneliktir (Yanık ve Özerhan, 2012: 770-773).

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek değer belirlenmesinde, o varlığın veya ürünün gerçeğe uygun değerinden veya maliyet değerinden hareket edilmelidir. Fakat bunun için ilgili değer güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

gerekmektedir (Yanık ve Özerhan, 2012: 773). Bu koşullar gerçekleştiğinde ve canlı varlıklar hesap planlarında yer aldıktan sonra canlı varlıklara dair muhasebeleştirme işlemi yapılmaya başlanılabilir.

Zirai açıdan örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinilmesi, doğumu veya ekonomik verimliliğinin sona ermesi sırasında damgalanması kontrol altında olduğunun ispatıdır. Ayrıca gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziki özellikleri ölçmek amacıyla değerlendirilir (TMS 41, 2006: md.11). Örneğin, bir büyükbaş hayvan çiftliğinde işletme sahibinin gelecek dönemlerde kazanacağı faydaları belirlerken, hayvanların yaşı ve ırkı gibi özellikleri dikkate alınmalıdır. Çünkü farklı yaş ve ırklardaki hayvanlardan elde edilmesi beklenen faydalar birbirine göre farklılık gösterebilir.

TMS kriterleri dikkate alındığında, tarımsal faaliyetlerle ilişkili “finansal işlemlerin ilk muhasebeleştirme ve ölçme ve değerlendirme” başlıklarında ele alınıp açıklanması gerekmektedir (Yazarkan, 2016: 418).

#### **2.4.1. TMS 41 Standardına Göre İlk Muhasebeleştirme ve Canlı Varlığın Aktife Alınması**

TMS 41 standardı, Türkiye’deki mevcut muhasebe uygulamalarına çeşitli yenilikler getirmiştir. Bu standart, büyükbaş varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Benimsenen bu ilkeye göre, canlı varlıklardaki değer değişiklikleri dönem kârı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir. Bu durumda dönem içinde katlanılan maliyetler ise dönem gideri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de mevcut uygulamaların büyük kısmında dönemde katlanılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildikleri, büyükbaş canlı varlıkların maliyet değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın, canlı varlık değer artışı veya azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak değerlendirildiği söylenilebilir. Fakat bu standardın temel ilkesi; canlı varlığın satın alma maliyeti hariç tutularak, dönemde katlanılan toplam maliyetlerin gelir tablosu hesaplarında gider olarak işlenmesini; büyükbaş canlı varlıkların net gerçeğe uygun değeri ise gelir olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir (Taştan, 2013: 73).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirilme yapıldığı tarihte ve her raporlama dönemi sonunda (madde 30’da belirtilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç), gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşürülerek ölçülür (TMS 41: md.12). Bir varlığa dair gerçeğe uygun değer, o varlığın mevcut durumdaki yeri ve

durumuyla ilişkilidir. Örneğin; herhangi bir tarım işletmesindeki ineğin gerçeğe uygun değeri, söz konusu ineğin bulunduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve pazara getirilmesinde katlanılan masrafların çıkarılmasıyla elde edilir. Standart doğrultusunda net gerçeğe uygun değer şu şekilde ifade edilebilir (Cihangir, 2010: 25).

$$\text{NGUD} = \text{PF} - (\text{SNM} + \text{PGM})$$

**NGUD** = Net Gerçeğe Uygun Değer

**PF** = Piyasa Fiyatı

**SNM** = Satış Noktası Maliyetleri

**PGM** = Pazara Getirme Maliyetleri (Nakliye giderleri gibi)

Duran varlık amaçlı kullanılmak istenen bir canlı varlığın yetiştirilme süresinde katlanılan bazı giderlerin beraberinde yapılan yatırımlar, yabancı kaynaklardan finanse edilmiş olabilir. Yapılan bu finansman işlemi sonucunda faiz masrafları da doğabilir. Bu faiz tutarı, duran varlık olan canlı varlığın maliyetine yansıtılacağı ya da doğrudan gider olarak kaydedileceği konusunda bilgi, TMS 38 standardında açıklanmaktadır. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre genel uygulama borçlanma maliyetinin doğduğu anda giderler içinde muhasebeleştirilmesinin yapılmasıdır (Taştan, 2013: 73). TMS 23 standardında yer alan hükme göre; işletmeler tarafından, özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan bağlantılı olan borçlanma maliyetleri, söz konusu özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler (TMS 23, 2005: md.8).

#### **2.4.2. TMS 41 Standardına Göre Gerçeğe Uygun Değerin Saptanması ve Ölçülmesi**

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme esaslarından biri olan “gerçeğe uygun değer” kavramı finansal (mali) tablolarda doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasını sağlamaktadır. İngilizcede “fair value” olarak kullanılan bu kavram Türkçede “gerçeğe uygun değer” veya “makul değer” olarak ifade edilmektedir (Pamukçu, 2011: 81). Gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir seçim olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür (TFRS 13, 2012: md.2).

Tarımsal faaliyet standardında yer alan gerçeğe uygun değerin nasıl belirleneceği TMS 41 madde 9'da örneklendirilmiştir. Canlı varlıkların satışı esnasında katlanılan ve satışla doğrudan bağlantısı kurulabilen giderlerin düşülmesi suretiyle gerçeğe uygun değerin belirlenebileceği yer almaktadır. Yine TMS 41 standardına göre; canlı varlıkların ölçümünün, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle yapılacağı ifade edilirken, canlı varlığın aktif piyasasının bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyatın, gerçeğe uygun değerin saptanmasına uygun bir esas teşkil edeceği vurgulanmaktadır (TMS 41, 2006: md.17).

TMS 41 standardının en belirgin dikkat çekici özelliği canlı varlıkların her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesidir. Gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde esas alınan, o varlığın piyasadaki değeridir. TMS 41 standardına göre, gerçeğe uygun değerin saptanmasında, biyolojik varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif piyasa koşullarının varlığında ve bu piyasada açıklanmış olan fiyatın uygun olacağına dikkat çekmektedir. Bu standart, işletmenin farklı piyasalara ulaşmasının mümkün olduğu durumlarda bu piyasadaki işletme için en uygun olanına göre işlem yapması gerektiğini belirtmektedir (Ağca ve Sağlam, 2008 :1004).

Örneğin, Amasya'da büyükbaş hayvan besiciliği yapan bir tarım işletmesinin, yetiştirdiği hayvanların bir kısmı Amasya canlı hayvan piyasasında, diğer kısmı İstanbul canlı hayvan piyasasında satılmaktadır. Bu işletmenin gerçeğe uygun değeri saptarken baz alacağı piyasa fiyatı Amasya canlı hayvan piyasasındaki fiyatıdır. Sebebi ise; Amasya piyasası diğer piyasaya göre işletmenin daha kolay ve daha ucuz erişebileceği piyasadır (Ağca ve Sağlam, 2008 :1004).

Esas olarak gerçeğe uygun değer, diğer varlıkların ölçümünde de satışı esnasında doğan maliyetlerin düşülmesi suretiyle saptanması gereken bir değerdir. Buna karşılık diğer varlıkların, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan varlıklar olmaması, bu varlıkların satış maliyetlerinin olmaması ya da dönem gideri olarak kabul edilmesi hesaplanmış olan gerçeğe uygun değerin piyasa değerine eşit olmasına yol açmaktadır. Canlı varlıklar için; satış esnasında katlanılması gereken maliyetlerin bulunması, hesaplanacak olan gerçeğe uygun değerin, piyasa değerinin altında olmasına neden olmaktadır (Yanık ve Özerhan, 2012: 775).

Tarım işletmelerinin aktiflerinde yer alan canlı varlıklar, ana faaliyet konusuyla ilgilidir. Bundan dolayı canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin saptanmasında farklı bir



ölçüm yapılmamaktadır. Gerçeğe uygun değer ile piyasa değerindeki farklılığın nedeni satış maliyetlerinin mevcut durumundan kaynaklanmaktadır (Yanık ve Özerhan, 2012: 775).

Gerçeğe uygun değer, büyükbaş canlı varlıklardan gelecek dönemlerde beklenen ekonomik faydaların ölçümünün, tarihi maliyet yöntemine göre daha fazla karşılaştırılabilir, güvenilir, geçerli ve anlaşılır olduğu bazı nedenlere bağlanmaktadır. Büyükbaş canlı varlıkların maliyet değeri, gerçeği yansıtamayabilir. Büyükbaş canlı varlıkların piyasa fiyatlarının olduğu aktif piyasalar, o canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilirliğini sağlamlaştırmasına neden olmaktadır. İşletmelerde bulunan tüm canlı varlıklara, maliyetlerin doğru şekilde dağıtımının yapılamayacağı gibi, maliyetlerin yeni canlı varlığın değerini göstermede de yetersiz kalacaktır. Besicilik faaliyetleri kapsamında bulunan canlı varlığın değerindeki artışlar, canlı varlığın maliyetine yüklenmeyecektir. Ancak, raporlama dönemindeki gerçeğe uygun değer ile değerlemesi durumunda varlık olarak kayıtlı olan büyükbaş canlı varlıklar, finansal tablolara doğru değerle işlenmiş olacaktır (Taştan, 2013: 75).

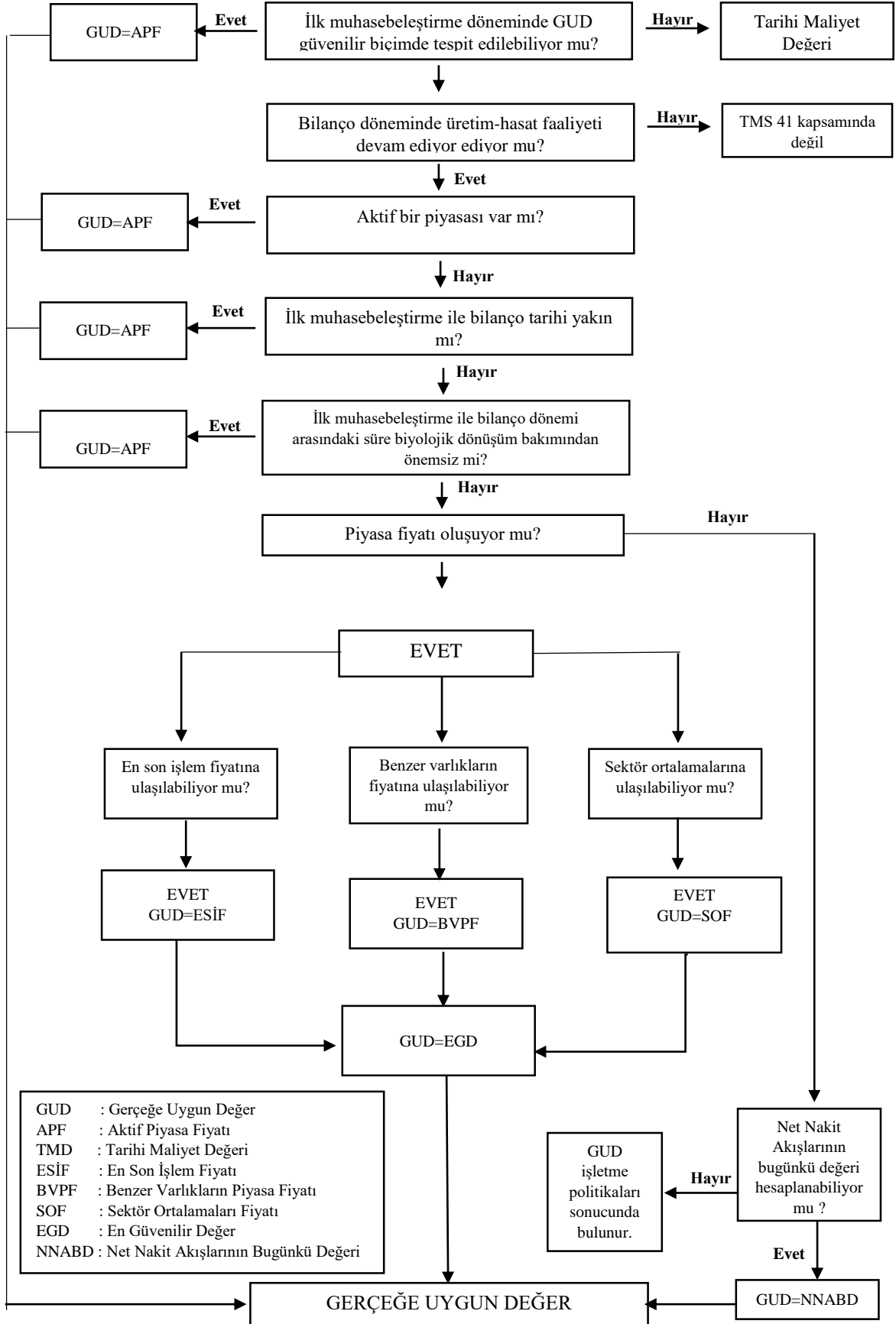
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı (2012) kapsamına göre gerçeğe uygun değer, *“fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, mevcut piyasa koşullarında, ölçüm tarihinde asıl piyasada olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek fiyattır”* (TFRS 13, 2012: md.24).

Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı; mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Diğer bir ifadeyle; varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır (TFRS 13, 2012: md.2).

Bazı durumlarda canlı varlığın, mevcut durumunu yansıtan piyasada, oluşmuş bir fiyatı ya da değeri olmayabilir. Bu durum, gerçeğe uygun değer tespitinde, canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akımlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda ulaşılabilecek bugünkü değerleri kullanılır (Kırlıoğlu ve Gökgez, 2012: 113).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemlerinin sonunda, gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun

değerden, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, ilgili o varlıkları elden çıkarana kadar ki süreçte gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerini düşürüp ölçme işlemine devam eder (Taştan vd, 2013: 122). Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer belirlenmesi ile ilgili hiyerarşi aşağıda Şekil 2’de gösterilmiştir.



**Şekil 2: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi**

**Kaynak:** Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1 (2), s.113-124.

TMS 41 standardında canlı varlık ve tarımsal ürünlere ilişkin gerçeğe uygun değer in saptanmasında açıklayıcı yöntemler yer almaktadır. Bu açıklamalar kapsamında gerçeğe uygun değer in hesaplanması üç ana başlık altında incelenebilir (Gökgöz, 2013: 127).

#### **2.4.2.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması**

Canlı varlık veya tarımsal ürünün yeri nedeniyle aktif bir piyasasının bulunması halinde, piyasada var olan fiyat, gerçeğe uygun değer in belirlenmesinde temel unsur teşkil eder. İşletmeler bu piyasadan en uygun olanı seçer ve canlı varlığın gerçeğe uygun değeri tayin edilir. Aktif piyasasının bulunmaması halinde işletmelere; aşağıda yer alan bilgilerden biri ya da birkaçı gerçeğe uygun değeri saptarken yol gösterici olabilir (Yanık ve Özerhan, 2012: 775).

- En son piyasa işlem fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasadaki mevcut fiyatları,
- Sektör emsalleri,

En son piyasa işlem fiyatı, işlem tarihi ve raporlama dönem sonu arasında ekonomik koşullarda ciddi bir değişiklik olmaması kaydıyla en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değer in tespitinde esas alınabilir. Örneğin; bir tarım işletmesi 01.07.2017 tarihinde tanesi 4.500 TL'den 10 adet büyükbaş hayvan satın almıştır. İşletme, raporlama dönemi sonu olan 31.12.2017 tarihinde canlı varlıkları değerlemektedir. İşletme, büyükbaş hayvanlarda biyolojik gelişim olmasına rağmen ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik gözlemlenmediğinden, en son piyasa işlem fiyatı olan 4.500 TL'yi gerçeğe uygun değer in saptanmasında göz önünde bulundurmaktadır (Gökgöz, 2013: 128-129).

Benzer varlıkların piyasadaki fiyatları, piyasa fiyatı oluşmayan canlı varlığın ya da tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan benzer başka bir varlığın emsal olarak baz alınıp, iki varlık arasında oluşan farklılıkların düzeltilmesinden sonra elde edilen değeri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilebilir. Örneğin; bir tarım işletmesi, kuluçkahanede balık üretimi yapmaktadır. 31.12.2017 itibarıyla 1.000.000 tane levrek balığı bulunmaktadır. Fakat levrek yavru balıklarının aktif piyasası bulunmadığından gerçeğe uygun değeri saptanamamaktadır. Benzer birtakım özellikler taşıyan çipura balığının piyasa fiyatına ulaşılmaktadır. Dönem sonunda yavru çipura balığının piyasa fiyatı 0.55 TL'dir. Levrek ile çipura üretiminde farklı olan, kullanılan alg adı verilen oldukça ucuz maliyetli bir yem in kullanılmasıdır. Bu durumda; çipuranın piyasa fiyatından, bir çipura için kullanılan alg miktarı düşülürse levreğin fiyatı elde edilir. Yavru çipura balığının birim piyasa fiyatı 0,55

TL ve bir çipurada için kullanılan alg bedeli 0.05 TL olursa, Levreğin gerçeğe uygun değeri 0.50 TL olarak hesaplanır (Gökgöz, 2013: 128-129).

Son olarak sektör emsal fiyatı; piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri göz önünde bulundurulur. Örneğin; bir tarım işletmesinde 31.12.2017 tarihinde piyasa fiyatı belirli olmayan 10 adet inek bulunmaktadır. İşletme bu ineklerden 2 500 kg et çıkacağını öngörmektedir. Benzer özellikteki etin piyasa fiyatının 20 TL olduğu bilgine ulaşmıştır. Böylece söz konusu ineklerin gerçeğe uygun değeri 50.000 TL (2 500 kg x 20 TL/kg) şeklinde hesaplayabilir (Gökgöz, 2013: 128-129).

Tarımsal faaliyet standardı, canlı varlık ya da tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasası olması halinde içlerinden en uygun olanını seçim hakkını işletmeye bıraktığı gibi yukarıda sıralanan kriterlerdeki en uygun fiyatı seçme kararını da işletmelere bırakmaktadır (Demirkol, 2008: 117).

#### **2.4.2.2. Nakit Akışlarının Bugünkü Değerinin Dikkate Alınması**

Canlı bir varlığın hâlihazırda piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda, işletme gerçeğe uygun değer tespitinde, söz konusu canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerini gerçeğe uygun değer tespitinde kullanabilir (TMS 41, 2006: md.20).

Bugünkü değer, gelecekteki tutarı (nakit akışlarını ya da nakit değerleri) bir iskonto oranı kullanarak bugünkü tutara indirmek için kullanılan bir yöntemdir. Gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan bugünkü değer yöntemi, ölçülmek istenen varlığa veya borca dair durum ve koşullara (karşılaştırılabilir nitelikteki varlıklara ve borçlara ait fiyatlar piyasada gözlemlenebilir olup olmaması fark etmeksizin) ve yeterli verilerin olmasıyla ilişkilidir (Otlu ve Çenberlitaş, 2017: 353). Net nakit akışları yöntemi kullanılarak gerçeğe uygun değer şu şekilde hesaplanır (Gökgöz, 2013: 129-130):

- Canlı varlığa ilişkin dönem itibarıyla nakit girişleri, nakit çıkışları ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderler (amortisman) tespit edilerek net nakit akışları saptanır.

- Net nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplanabilmesi için uygun iskonto oranı belirlenir.
- Tahmin edilen net nakit akışları, saptanan iskonto oranı ile bugünkü değeri hesaplanır. Bu şekilde, tahmin edilen net nakit akışlar bilanço gününe getirilir.

#### **2.4.2.3. Maliyet Değerinin Dikkate Alınması**

Cari yenileme maliyeti de denilen maliyet yaklaşımı, bir varlığın mevcut hizmet kalitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı yansıtır (Otlu ve Çenberlitaş, 2017: 353). Canlı varlıkların değerlendirilmesinde tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerekli kılan durumları, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülememesi, canlı varlığın ilk muhasebeleştirme ve ilk raporlama dönemi arasında geçen zamanın biyolojik dönüşüm bakımından önemsiz olduğunu dikkate alarak ayırmak mümkündür (Gökgöz, 2013: 131).

#### **2.4.3. Gerçeğe Uygun Değerin Doğru ve Güvenilir Şekilde Ölçüldüğü Durumda Muhasebeleştirme**

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin ilk defa muhasebeleştirme esnasındaki ölçümü, güvenilir şekilde ölçülen gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, söz konusu canlı varlığın piyasadaki mevcut fiyatından, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle saptanır. Satış maliyetleri, finansman masrafları ve gelir vergileri hariç tutulmak suretiyle, canlı varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan bağlantılı olan maliyetlerdir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın yerine ve durumuna göre değişmektedir. Örneğin; bir mısır bahçesinin aşırı kuraklık nedeniyle zarar görmüş olması gerçeğe uygun değerinde değişiklik meydana getirecektir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşağıdaki şekilde formül edilebilir (Yanık ve Özerhan, 2012: 776).

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri= Piyasa Fiyatı- Satış Maliyetleri

**Örnek:** “X” Süt üretim işletmesinde süt üretmek üzere piyasa değeri 38.100 TL olan 10 adet ineği, 01.06.2017 tarihinde %18 KDV dâhil toplam 47.200 TL’ye satın alınmıştır. Söz konusu hayvanların işletmeye getirilmesinde 100 TL nakliye ödemesi yapılmıştır.

Verilen bilgiler eşliğinde, satın alınan ineklerin gerçeğe uygun değeri, canlı varlık değer farkına dair hesaplamalar ve yevmiye kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

İneklerin Piyasa Değeri	38.100 TL
Katlanılan Satış Maliyeti	- (100) TL
<b>İneklerin TMS 41 Standardına Göre Değeri</b>	<b>38.000 TL</b>

#### **Değer Farkı Hesaplaması**

İneklerin Gerçeğe Uygun Değeri	38.100 TL
İneklerin Alış Maliyeti	- (40.000) TL
<b>İneklerin TMS 41 Standardına Göre Değeri</b>	<b>-2.000 TL</b>

01.06.2017			
214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.		40.000.-	
214.01. Sağmal İnekler			
191 İNDİRİLECEK KDV H.		7.200.-	
100 KASA H.			47.200.-
<i>Satın alınan ineklerin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle İneklerin Alış Bedeli = 47.200 TL /1,18 = 40.000TL, KDV Tutarı= 47.200 TL- 40.000TL= 7.200TL</i>			
01.06.2017			
606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.		2.000.-	
214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H.			2.000.-
<i>İlk Muhasebeleştirme Esnasında tespit Edilen Değerleme Zararı</i>			

#### **2.4.4. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülemediği Durumda Muhasebeleştirme**

Normal şartlarda standarda göre, canlı varlıklara ait gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenebileceği varsayılmaktadır. Ancak bu varsayım her koşulda mümkün değildir. Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme esnasında, canlı varlığın piyasa fiyatının bulunmaması ve gerçeğe uygun değerine alternatif diğer yöntemlerin de güvenilir olmayacağı belli olan durumlarda, gerçeğe uygun değer belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Böyle bir durumda, canlı varlığın maliyet değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçüleceği ifade edilmektedir. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilir duruma geldiğinde, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetlerinin

düşülmesiyle ölçülebilir (TMS 41, 2006: md.30). Bu açıklamalar aşağıdaki şekilde özetlenip örneklendirilebilir (Yanık ve Özerhan, 2012: 789)

İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki maliyet değeri
(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortisman
(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş değer düşüklüğü karşılığı
= Canlı Varlığın Değeri

Bu açıklamalar ile ilgili aşağıda bir örneğe yer verilmiştir.

**Örnek:** “OKAY” Tarım İşletmesi’nde 50 adet keçi bulunmaktadır. İşletme bünyesinde bulunan hayvanların maliyet bedeli 100.000 TL ve hayvanlar için ayrılan amortisman bedeli 20.000 TL’dir. 2017 yılı dönem sonundan itibaren küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenememektedir. Böyle bir durumda işletme, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarını düşürerek hesaplamayı yapabilmektedir.

Mevcut Küçükbaş Hayvanların Maliyet Değeri	100.000 TL
Mevcut Küçükbaş Hayvanların Birikmiş Amortisman Tutarı	(20.000) TL
Mevcut Küçükbaş Hayvanların Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı	(-----) TL
Mevcut Küçükbaş Hayvanların 2017 Yılı Sonu Değeri	80.000 TL

İlk muhasebeleştirme işleminin yapıldığı dönem ile ilk bilanço dönemi arasında sürenin biyolojik değişim bakımından önem durumu da, gerçeğe uygun değeri hesaplarken dikkate alınır. İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra ilk bilanço dönemi de önem arz etmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasında geçen süre işletmenin finansal tablo kullanma sıklığına göre değişkenlik göstermemektedir. Bu aşamada önemli olan husus, geçen süre zarfında canlı varlığın fiziksel açıdan geçirdiği değişikliğin önem derecesidir (Demirkol, 2008: 116). Örneğin; YİĞİT Tarım İşletmesi, domates üretimi yapmaktadır. İşletme 01.05.2017 tarihinde 20.000 TL değerinde domates dikmiştir. İşletme 15.06.2017 tarihinde domates bahçesini değerlemek istediğinde domateslerin dikim tarihi ile raporlama tarihi arasındaki geçen 1,5 aylık süre domateslerin biyolojik dönüşümleri bakımından önemsizdir. Bundan dolayı domateslerin değeri olarak katlanılan maliyet değeri dikkate alınır.



## **2.4.5. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemi**

Değerleme işlemi konusunda, TMS 41 ve VUK bakımından farklılıklar mevcuttur. Bundan dolayı tarım işletmelerinde değerlendirme konusu, TMS 41 ve VUK açısından ayrı olarak ele alınacaktır.

### **2.4.5.1. TMS 41 Açısından Değerleme**

TMS 41 standardı canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi hususunda gerçeğe uygun değer yaklaşımını kabul etmektedir. Aynı zamanda canlı varlıkların fiyatlarında oluşan değişimleri ve miktarlarında meydana gelen değişimleri de kapsamaktadır (Gökgöz, 2013: 125). Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimi iki faktör etkiler. Bunlar; fiziksel değişim ve piyasalardaki şartlardır (Taştan, 2013: 90). Tarımsal faaliyetlerle ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemelerde gerçeğe uygun değer benimsenmesinin nedeni, gerçeğe uygun değer yaklaşımının biyolojik dönüşümün sonucu olarak meydana gelen değişimlerin etkisini en iyi ortaya koyan yaklaşımdır (Tuğay, 2013: 150).

Tarım işletmeleri, taşıdıkları üretim özellikleri nedeniyle takvim yılı ya da özel hesap dönemi belirlemektedirler. Tarım işletmelerinde kullanılan mevcut hesap dönemleri ve finansal tablolara alınma süreleri, dört grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar; özel hesap dönemi ve yıllık finansal tablo, takvim yılı ve yıllık finansal tablo, özel hesap dönemi ve ara finansal tablo, takvim yılı ve ara finansal tablolardır.

Tarım işletmelerinde bulunan canlı varlıklar genellikle bir yıl yaşayan canlı varlıklar ve bir yıldan fazla yaşayan canlı varlıklar olarak iki kısımda incelenmektedir. Özel hesap dönemi kullanıp yıllık finansal tablo kullanan işletmelerde, birden çok yıl yaşayan canlı varlıklar TMS 41 kapsamında ilk muhasebeleştirme işlemi ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değer modeliyle değerlendirilerek, finansal tablolar düzenlenir. Ancak özel hesap dönemi kullanan yıllık finansal tablo düzenleyen işletmelerde; bir yıl yaşayan canlı varlıkların üretimi özel hesap dönemi içinde tamamlanarak, hasat yapılması mümkün olarak satışı gerçekleşiyorsa, değerlendirme konusu önemsiz kabul edilmektedir. Raporlama dönemi sonunda üretilen bir yıl yaşayan canlı varlıkların satışı olduğu için, dönem sonu bilançolarında yer almamaktadır. Bu sebepten dolayı değerlendirme konusu olamamaktadır (Gökgöz, 2013: 126).

Özel hesap dönemi kullanıp, ara finansal tablo düzenleyen tarım işletmeleriyle, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanıp yıllık ya da ara finansal tablo düzenleyen tarım işletmeleri, TMS 41 kapsamında bir yıl ve çok yıl yaşayan canlı varlıkları, ilk muhasebeleştirme işleminde ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerinde satış maliyetlerinin düşülmesi koşuluyla değerlendirilmelidir. Ancak ilk muhasebeleştirme esnasında gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenemiyorsa tarihi maliyet değeri kullanılır. Hasadı yapılmış tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek değerlemeye tabi olur (Gökgöz, 2013: 126). Tarihi maliyet yöntemi, varlıkların elde edildikleri tarihte ödenen nakit ve nakit benzerlerinin tutarlarıyla veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasadaki tutarıdır (Pamukçu, 2011: 82).

#### **2.4.5.2. VUK Açısından Değerleme**

Tarım işletmelerinde üretimi yapılan canlı varlıkların veya hasadı yapılmış tarımsal ürünlerin Tekdüzen Hesap Planı (THP)'ye göre stok olarak değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2013: 136). Üretim için, sütünden ya da diğer mamullerinden yararlanmak amacıyla yetiştirilen veya satın alınan canlı varlıklar cinsleri, yaşları gibi birtakım özelliklerine göre sınıflandırılırlar (İçöz, 2015: 1232).

VUK'a göre; tarım işletmelerinde üretimi yapılan hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınır (VUK, 1961: md.277). Kısaca; VUK'a göre, tarım işletmelerindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, maliyet bedeli ile değerlendirilir.

VUK madde 275'e göre tarımsal üretimde aşağıda sıralanan maddeler maliyetlerin kapsamına alınmayacakları vurgulanmıştır. Bunlar:

- Mamulün üretilmesinde kullanılan ilk madde ve malzeme tutarı,
- Mamulün üretilmesindeki işçilik,
- Genel imalat giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel yönetim giderlerinde mamule düşen hisse (pay),
- Ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir.

#### 2.4.6. Tarihi Maliyet İle Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımının Karşılaştırılması

MSUGT'e göre maliyet esası kavramı para, alacaklar, borçlar ve maliyetlerin belirlenmesi için, işletmelerde elde edilen mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, mal ve hizmetlerin elde edilirken katlanılan maliyetleri esas alınır (MSUGT, 1992). Maliyet bedeli değerlendirme yöntemine göre, mal ve hizmetlerin işletmeye girdikleri tarihten itibaren varlığın değerinde meydana gelen değişiklikler, maliyet bedeline dâhil edilememektedir. Bu durumda maliyet bedeli esasına göre değerlemesi yapılan varlıklar, finansal tablolarda tarihi maliyetleriyle yer almaktadırlar (Akgün, 2016: 131).

İşletmeler finansal tablolarını sunma ve raporlama zamanında en yaygın kullandıkları ölçüm ve değerlendirme yöntemi, tarihi maliyet yöntemidir. Tarihi maliyet değeri, bir varlığın elde ediliş tarihindeki alış için katlanılan fedakarlıkları ifade etmektedir. Bu değer muhasebe kayıtlarındaki değerini de göstermektedir (Akgün, 2016: 131).

Sermaye piyasalarında meydana gelen gelişimler işletmelerde, beklenen bilginin doğru ve güvenilir olmasının önemini arttırmıştır. Hisse sahiplerine yönelik raporlamalarda doğru ve dürüst olma daha önemli hal almıştır. Bu gelişimler aynı zamanda işletme dışında yer alan finansal bilgi kullanıcılarına, vergi kanunlarda uygun görülen biçimde finansal tabloların hazırlamasını gerekli kılmaktadır. Bu durum, işletme içindeki finansal tablo kullanıcılarına bekledikleri bilgiyi sunarken, farklı finansal tablolarda farklılıklar yapılmasına neden olmaktadır (Doğan vd, 2008: 454).

Tarihi maliyet yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin gerçek mali durumu hakkında bilgi vermemektedir. İşletme varlıklarının ve borçlarının tarihi defter değerleri, piyasa değerinden oldukça farklıdır. Tarihi maliyet yönteminin aksine, gerçeğe uygun değer muhasebesi, işletmelerin varlıklarını ve borçlarını gerçek değerleriyle ölçerek raporlamaktadır. Bu özelliğinden dolayı, işletmelerin gerçek geliri ve mali durumlarını gizleme ihtimali taşıyan tarihi maliyet muhasebesinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer, işletmelere ait finansal tabloların mevcut piyasa şartlarında gerçek ve doğru bilgiler sunarak anlaşılır olmasına ve kolay yorumlanma imkânı sağlayan değerlendirme yöntemidir (Doğan vd, 2008: 454). Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile tarihi maliyet yönteminin farklı olduğu yönleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Demirkol, 2006: 43-44).

- Tarihi maliyet yaklaşımı güvenilir nitelik taşır, fakat alınacak kararlarla ilgili değildir. Gerçeğe uygun değer güçlü yönü kararlarla ilgilidir fakat güvenilir değildir.

- Tarihi maliyet yöntemi tüm kayıtları belgelere dayandırıldığı için suiistimallere kapalıdır. Gerçeğe uygun değer yönteminde, piyasa fiyatı geçerli olduğu için suiistimallere tarihi maliyet yaklaşımın nazaran daha açıktır.
- Tarihi maliyet yaklaşımında, gerçekleşmemiş zarar dikkate alınıp ihtiyatlılık ilkesi temel alınırken, gerçeğe uygun değer yaklaşımı da esneklik.
- Tarihi maliyet yaklaşımı belgelere dayanmaktadır, gerçeğe uygun değer ise yorumu ön planda tutmaktadır.
- Tarihi maliyet yaklaşımı gerçekleşmiş işlemlere dayandığı için hesap verme sorumluluğu önemlidir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, gerçekleşmemiş işlemlere dayandığından dolayı hesap verme hususunda esneklik.
- Tarihi maliyet yaklaşımı geçmişteki kayıtlara dayanmaktadır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı gelecek konuları ele almaktadır.
- Tarihi maliyet yaklaşımında gerçekleşmemiş zararlar gösterilirken, kârlar belirtilmediğinden dolayı kâr azalmaktadır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımında gerçekleşmemiş kâr ve zarar belirtildiği için, kâr artmaktadır.
- Tarihi maliyet yaklaşımı kâr hesaplaması nedeniyle temettüyü azaltacağı için kârdan pay alacakların tepkisini çekmektedir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ise kâr ve temettüyü arttırdığı için hisse sahiplerinin ilgisini çekmektedir.
- Tarihi maliyet yaklaşımında duran varlıklar satılmak amacıyla ziyade kullanılmak suretiyle alınır. Bu yüzden piyasa fiyatı ile değerlendirilmektedir.

#### **2.4.7. Tarımsal Faaliyetlerle İlgili Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Genel olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; sermaye yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda teşvik doğrudan doğruya öz kaynak olarak kaydı yapılır. İkinci yaklaşım olan gelir yaklaşımında; teşvik bir ya da daha fazla dönemlerde gelir kaydedilir (TMS 20, 2005: md.13).

Sermaye yaklaşımının dayandığı bazı gerekçeler bulunmaktadır. Birinci gerekçe; finansman aracı olarak görülen devlet teşviklerinin geri ödemesi beklenmemektedir ve bundan dolayı söz konusu teşvikler doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmelidir. Bir diğer gerekçe ise; kazanılmış bir gelir olmamasına karşın herhangi bir maliyetleri olmadan devlet tarafından sağlanan bir teşviki ifade ettiği için, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir (TMS 20, 2005: md.14). Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şu şekilde açıklanabilir. Birincisi; devlet teşvikleri, hissedarlar haricinde bir kaynaktan elde

edilmiş olmaları sebebiyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemelidir. Ancak uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 20, 2005: md.15).

İkinci gerekçe; devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeden önceden belirlenmiş hükümleri yerine getirerek ve gerekli görülen şartları tamamlayarak teşvikleri almayı hak kazanır. Bu sebepten dolayı, söz konusu teşvikler gelir olarak kaydedilmelidir ve teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle denkleştirilmelidir. Son olarak; gelir ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülmesi dikkate alındığında, finansal tabloların uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile arasında bağlantı kurmalıdır (TMS 20, 2005: md.15).

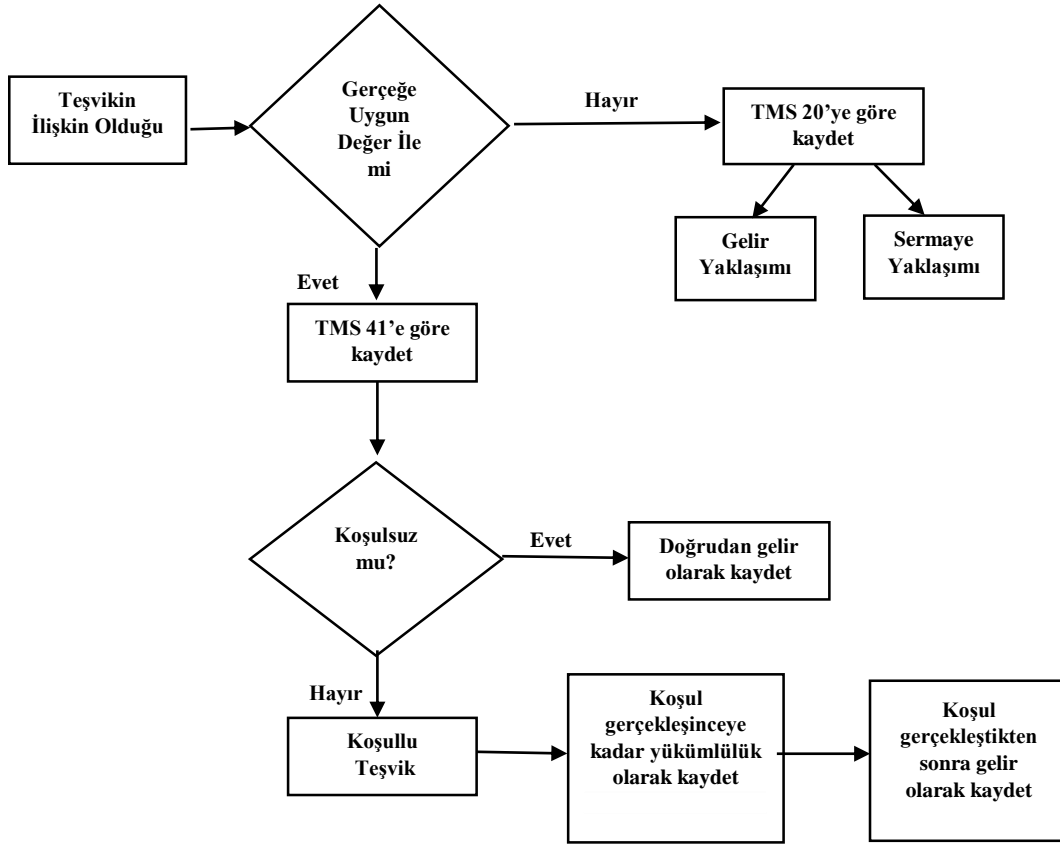
Bu iki yaklaşımın dayandığı gerekçelere ve Avrupa ülkelerindeki mevcut uygulamalara göre, gelir yaklaşımının, sermaye yaklaşımına kıyasla daha tatminkâr ve etkili olduğu düşünülmektedir (Ertaş vd, 2017:580).

Standarda göre devlet teşvikleri; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri şeklinde gruplandırılmış ve bu devlet teşviklerine dair muhasebe işlemleri açıklanmıştır (Tuncez, 2011: 324).

#### **2.4.7.1. Gerçeğe Uygun Değer İle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri**

Teşviklerin verilme amaçları, sosyal ve ekonomik açılardan farklılık göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde teşvikler aracılığıyla sağlanan ekonomik gelişim, uluslararası rekabet gücü sağlama, iş gücü olanaklarını geliştirme, teknolojiyi kullanma, sanayileşmede avantaj kazanma ve yabancı sermayeyi çekme amaçlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde teşviklerle birlikte ise, rekabet gücünü koruma, sermayeyi elde tutma, bölgesel gelişmeleri sağlama ve geride kalmış sektörleri desteklemesi hedeflenmektedir (Tuncez, 2016: 32).

Tarımsal Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Akış Şeması Aşağıda Şekil 3'te gösterilmiştir.



**Şekil 3: Tarımsal Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Akış Şeması**

**Kaynak:** Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6 (2), s.57-71.

Gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi olan canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirme işlemleri yapılırken, teşvikler koşullu ve koşulsuz olarak iki kısma ayrılmıştır (Tuncez, 2011: 324).

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek canlı varlıklara dair koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri ve bu teşviklerin alacak haline geldikleri durumda, kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi yapılır (TMS 41, 2006: md.34). Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmesi koşuluyla ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; işletmenin belirlenmiş tarımsal faaliyetlerde bulunmama halinde dahi, şartlı olarak verildiklerinde, sadece ilgili devlet teşvikine belirlenmiş koşullar karşılandığında kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 41, 2006: md.35).

Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından hazırlanan hesap planı uygulama genel tebliğ taslağı dikkate alınmıştır. Bu taslağa göre alınan devlet teşviklerinin gelir olarak kaydedilmesi halinde, 643 Devlet Teşvikleri Gelirleri hesabı kullanılır. Koşullu alınan devlet

teşvikleri, koşul sağlanıncaya kadarki süreye bağlı olarak 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları ya da 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesapları kullanılarak izlenir. TMS 20 uyarınca, muhasebeleştirilmesi yapılacak devlet teşviklerinde sermaye yaklaşımı esas alındığında, 559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi hesabı veya 549 Özel Fonlar hesabı kullanılır (Yılmaz, 2014: 64).

Örneğin: ARDA Tarım İşletmesi, buğday üretiminde kullanmak amacıyla 240.000 TL değerindeki makineyi satın alabilmek için, 10 yıl üretim yapma taahhüdüyle devletten teşvik almaktadır. Teşvik, 10 yıl boyunca her yıl ürünün hasat edilmesi gerektiğini, hasat edilmeyen yıl olması halinde o yıla ait teşvikin geri alınması şartıyla ödenmiştir. TMS 41 standardına göre, bu örnekte yer alan teşvik koşullu bir destektir. Dolayısıyla; standart uyarınca koşul sağlanana kadar teşvik kâr veya zarar olarak kaydı yapılamaz. Teşvikin hak kazanılması için gerekli koşullara sağlandığında kâr ya da zarar içinde muhasebeleştirilmesi yapılabilir. Örnek işletmenin yevmiye kayıtları da aşağıdaki gibidir.

01.01.2017	102 BANKALAR H.	240.000.-	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI H.		24.000.-
	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI H.		216.000.-

Teşvik elde edildikten sonra ilk yılın sonunda yapılacak kayıt:

31.12.2017	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. 240.000/10 yıl = 24.000	24.000.-	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		24.000.-
31.12.2017	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI H.	24.000.-	
	643 DEVLET TEŞVİKLERİ GELİRLERİ H.		24.000.-
31.12.2017	482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI H.	24.000.-	
	382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI H.		24.000.-

Birinci yılın sonunda yapılan bu kayıtlar, kalan diğer yıllar için aynı şekilde tekrarlanır. Koşulsuz devlet teşvikleri bir örnek eşliğinde kısaca şu şekilde açıklanabilir.

“X” İşletmesi Bartın’da organik tarım ürünleri üretimi yapmaktadır. Tarım ürünleri üretimin arttırılması amacıyla bu yörede bulunan tarım işletmelerine, üretimde kullanılan arazinin yüz ölçümüne göre devlet tarafından karşılıksız destek verilecektir.

İşletmenin kullandığı ekili arazinin yüz ölçüyle orantılı olarak hesaplanan yardım bedeli 25.000 TL olacağı saptanmıştır. İlgili işletme herhangi bir koşula bağlı kalmadan verilen yardımı alacaktır. Bundan dolayı alına teşvik tutarı olan 25.000 TL doğrudan kâr olarak kaydedilir. TMS 41’e göre; alınan koşulsuz teşvikler doğrudan gelir kaydı yapılarak kâr ve zarar içinde muhasebeleştirilirler.

100 KASA H.	643 DEVLET TEŞVİKLİRİ GELİRİ H.	25.000.-	25.000.-
-------------	---------------------------------	----------	----------

#### **2.4.7.2. Maliyet Değeriyle Değerlemeye Tabi Tutulmuş Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri**

Devlet teşvikleri maliyet değeri ile değerlendirilecek canlı varlıklarla ilgili olduğu durumda, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı düşülerek ölçülmüş canlı varlığa ilişkin devlet teşviki (Bknz: madde 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uygulanır (TMS 41, 2006: md.37).

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal değeri olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, işletmenin devlet teşvikleri ile ilgili koşulları yerine getirmesi ve teşvikin işletme tarafından elde edilmesi şartları sağlandıktan sonra söz konusu devlet teşvikleri gelir olarak kaydedilmesi gerekir (TMS 20, 2005: md.7).

TMS 20, sadece maliyet değeri ile değerlendirilmiş varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde uygulanacak muhasebe uygulamalarında kullanılır ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde standart iki yaklaşımı benimsemiştir. Teşvikin öz kaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngören sermaye yaklaşımı ve teşviki kâr zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımında teşvik, ertelenmiş gelir olarak görülmekte ve varlığın yararlı ömrü süresince gelir olarak mali tablolarda gösterilir. Sermaye yaklaşımında ise; teşvik işletme faaliyetleri sonucu kazanılmış bir gelir olmadığı için kâr



zarar içinde muhasebeleştirilmemesi gerektiği esasına dayanır (Akdoğan vd, 2011: 532-533). Sermaye yaklaşımın benimsediği hususlar şunlardır (TMS 20, 2005: md.14):

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirme amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.
- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kâr veya zararda yer verilmemelidir.

Örneğin: Kümes hayvancılığı yapan (X) işletmesi 50.000 TL tutarındaki kuluçka makinesini Tarımsal ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu tarafından, bu makinenin %60'ı karşılıksız olarak hibe verilecektir. Kuluçka makinesinin gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemediği için TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilerek sermayeye eklenecektir.

Sermaye yaklaşımına göre teşviklere bilançoda öz kaynak kısmında yer verileceği için “549 Özel Fonlar Hesabı” kullanılabilir (Ateş ve Tunçez: 93).

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	30.000.-	
549 ÖZEL FONLAR H.		30.000.-

Sermaye yaklaşımına göre yapılan bu kayıta sermaye hesabı olan 549 Özel Fonlar hesabı kullanılmıştır.

## 2.5. Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanacak Bilgiler

Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler içinde oldukları dönem boyunca, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlığın gerçeğe uygun değeriyle satış maliyetleri arasında oluşan farkta ortaya çıkan değişikliklerden doğan kâr ve zararlar toplamını açıklamaları gereklidir. Örneğin; “X” işletmesi aşağıda yer alan tarımsal ürün ve canlı varlıklarının gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasında kalan farkta meydana gelen değişikliklere dair bilgileri aşağıdaki şekilde açıklamaktadır (Yanık ve Özerhan, 2012:

796). Canlı varlık ve tarımsal ürünlerden elde edilen kazanç aşağıda Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3: Canlı Varlıklar Ve Tarımsal Ürünlerden Elde Edilen Kazançlar**

Canlı Varlıklardan Elde Edilen Kazanç/Zarar		Tarımsal Ürünlerden Elde Edilen Kazanç/Zarar	
İnek	200	Süt	(-15)
Koyun	(-40)	Yün	(-15)
Toplam	160	Toplam	-30

Verilen bilgiler doğrultusunda işletmenin toplam kazancı 130 TL (160 TL - 30 TL) olduğu açıklanmıştır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların anlaşılması güç, karışık durumların oluşmaması ve finansal tablo kullanıcılarının kolay anlamaları için de gereksiz ayrıntılara yer verilmemesi gerekmektedir (Tuğay, 2013: 162). İşletmeler, mali tablolarla beraber verilen başka herhangi bir bilgide yer verilmediğinde, aşağıda yer alan bilgileri de dipnotlarda açıklanması istenmektedir (TMS 41, 2006: md.46).

- İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerin niteliği,
- İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin finansal olmayan ölçümleri ya da tahminleri.

Ayrıca standarda göre; tarımsal faaliyetler ile ilgili finansal tablolarda yer almayan aşağıdaki bilgilerin de açıklanması gerekmektedir (TMS 41, 2006: md.49).

- Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri,
- Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem sonu ve dönem başında oluşan değişimlerin mutabakatını gösterir. Bu mutabakat aşağıdaki maddeleri kapsar (TMS 41, 2006, s. md: 50);

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkla ortaya çıkan değişimden yararlanan kazanç ve zarar,
- Satın alınmalardan kaynaklanan artış,

- TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dâhil edilen) canlı varlık ile ilişkilendirilen azalmalar,
- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
- Hasattan kaynaklanan azalışlar,
- Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurt dışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda meydana gelen net kur farkları,
- Diğer değişiklikler.

*“Bir canlı varlığın, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle elde edilen değeri, ilgili varlığın fiziksel özelliklerinde ve piyasa fiyatlarında oluşan farklılıklar nedeniyle değişebilir. Fiziksel özelliklerde ve fiyatlardaki değişimin ayrı ayrı açıklanması, özellikle üretim döngüsünün bir yıldan fazla olması durumunda, cari dönem performansının ve geleceğe yönelik beklentilerin değerlendirilmesinde fayda sağlar. Böyle durumlarda, fiziksel özelliklerde ve fiyatlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan ve kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan gerçeğe uygun değerdeki değişikliğin açıklanmasında fayda bulunur. Diğer taraftan, üretim döngüsünün bir yıldan az olduğu durumlarda (örneğin, tavuk veya tahıl ürünü yetiştiriciliği) bu bilginin faydası daha düşüktür”* (TMS 41, 2006: md.51).

Biyolojik dönüşümlerin her aşaması takip edilebilen ve ölçülebilen boyutta olup büyüme, bozulma, üretim ve döllenme gibi çeşitli değişimler geçirilir. Fiziksel değişimler, ekonomik fayda ile doğrusal olarak ilişkilidir. Hasat edilme sebebinden dolayı, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinde oluşan değişim de fiziksel nitelik taşır (TMS 41, 2006: md.52).

Tarımsal faaliyetler yapılırken, zaman zaman hastalık veya diğer doğal risklerle karşılaşılabilir. İşletmenin gelir ve giderinde önemli boyutta bir hareketin gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu” standardı uyarınca açıklanır. Bir hastalık salgının oluşması, su baskınları, aşırı kuraklık veya don olayları bunlara örnek gösterilebilir (TMS 41, 2006: md.53).

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar standartta yer almaktadır. “Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer

düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre ölçülmesi durumunda, işletme canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 41, 2006: md.54):

- Canlı varlığın türü,
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
- Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları,
- Amortisman yöntemi,
- Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları,
- Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle)”.

Cari dönem süresince canlı varlıkların, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının düşülmesi esasına göre (TMS 41 madde 30'da belirtildiği gibi) ölçülmeleri halinde, işletme ilgili canlı varlıkların satışıyla bağlantılı olarak meydana gelen kazanç ve zararları muhasebeleştirir ve paragraf 50 kapsamınca yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu canlı varlık tutarlarını ayrıca açıklar. Ayrıca buna ek olarak canlı varlıklara ilişkin kâr ya da zararın hesaplanmasında dikkat edilen aşağıda bahsedilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır (TMS 41, 2006: md.55):

- Değer düşüklüğü tutarı,
- Değer düşüklüğü iptalleri,
- Amortisman.

Daha önceden maliyet değeriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, canlı varlıklara ilişkin aşağıda yer alan açıklamaları yapar (TMS 41, 2006: md.56):

- İlgili canlı varlığın tarifi,
- Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri,
- Değişimin etkileri.

İşletme standart kapsamında tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak devlet teşvikleri konusunda aşağıda bulunan açıklamaları yapar (TMS 41, 2006: md.57).

- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin özelliği ve kapsamı,

- Devlet teşviklerine ilişkin gerçekleştirilememiş şartlar ve başka olasılıklar,
- Devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

## **2.6. Diğer Standartlarla Olan İlişkiler**

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının ilişkide bulunduğu birtakım başka standartlar mevcuttur.

### **2.6.1. Tarımsal Ürünlerin UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hâsılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi**

BOBİ FRS'ye (Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Sistemi) göre hâsılat; işletmelerin ana faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirdir (BOBİ-FRS, 2017: md.5). Üçüncü şahıslar namına satışlardan tahsil edilen vergiler, mal veya hizmetlerle ilgili vergiler ve katma değer vergileri gibi tutarlar işletmeler için ekonomik yarar değildir. Bunlar öz kaynakta artış yaratmaz ve bu sebepten dolayı hâsılat olarak değerlendirilemezler (Gökçe vd, 2011:262).

TFRS 15 standardı hükümlerine göre ise; edim yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde dağıtılmış olan işlem fiyatı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmesi yapılır (TFRS 15, 2017: md 46). İşlem fiyatı, müşterilere verilen mal ya da hizmet karşılığında işletmenin sahip olmayı planladığı tutardır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 30). Bu standart tarımsal faaliyetler bölümü hükümler doğrultusunda, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde ya da gerçeğe uygun değerinde oluşan gelirler kullanılmaz (BOBİ-FRS, 2017: md.5.4).

TFRS 15 standardı beş aşamadan oluşmaktadır. Sözleşmenin tanımlanması, ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, sözleşme bedelinin belirlenmesi, belirlenmiş olan sözleşme bedelinin sözleşme edim yükümlülüklerine paylaşılması ve en son olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi yapılmaktadır (Arabacı, 2017: 59).

Önceki TMS 18 standardına göre; hasılat alınması söz konusu olan varlığın bedelinin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesini uygun görmektedir (TMS 18 , 2005: md:9). Standartta herhangi bir işlemten doğan hâsılat tutarı, çoğunlukla işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenmektedir. Hasılat tutarı, varlığın kullanıcı taraf ile alıcı taraf arasında gerçekleşen anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletmelerce uygulanan ticari

iskonto ve miktar indirimleri dikkate alınarak, alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri değerlendirilmektedir (TMS 18 , 2005:10).

Nakit ve nakit benzeri değer girişinin ertelendiği durumda başka bir ifade ile vadeli satış durumunda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal (yazılı) tutarından düşük olabilmektedir. Örneğin; işletme alıcılara vade farkı olmadan bir satış yapabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliğindeyse, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecek zamanlardaki tüm tahsilâtların emsal faiz oranı ile iskonto edilerek belirlenir. Satış bedelinin, nominal değeri ile gerçeğe uygun değer ile arasında oluşan fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi yapılır (Gökçen vd, 2011: 264-265).

Hâsılatın gerçeğe uygun değerle kayıt edilmesi gerektiğinden, vadeli satışlarda vadenin içine gömülü olan vade farkının, malın satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gereklidir. Dolayısıyla işletmeler bu durumda, vadeli satışları ayrı muhasebe kayıt sistemi içerisinde geliştirmeleri gerekecektir. Düzenlemenin yol açtığı temel sorun, muhasebeleştirmekten ziyade, peşin değere indirgemedede kullanılacak faiz oranının saptanması ve faizin hesaplanmasında yer almaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 257).

TFRS 15 standardı hükümlerince, alıcı ve satıcıların karşılıklı olarak belirlenmiş ödemelerin zamanlaması, müşteri ya da işletmeye yarar sağlaması durumunda, paranın zaman değeri etkilerine istinaden finansman unsuru vardır, bu durum nakit satış bedelinin saptanmasına ilişkin düzeltmeler yapılmaktadır (TFRS 15, 2017: 60).

TFRS 15 standardı hükümleri, TMS 18 hasılat standardında yer alan hükümlerinden birtakım farklılıklar taşımaktadır. Vadesi bir yıldan az olan işlemler için finansman bileşen unsuru taşımamaktadır. Bu yüzden düzeltme yapılmasını gerekli kılmamaktadır (TFRS 15, 2017: 63). İşletme, faiz geliri ya da giderlerini, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden meydana gelen hasılattan ayrı şekilde gelir tablosunda gösterir. Faiz gelirleri ve giderleri sözleşmenin bir sözleşme varlığı ya da sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde, mali tablolara aktarılır (TFRS 15, 2017: 65).

Kısaca, TFRS 15 standardın da dikkat çeken hususlar, edim yükümlülüğü ve işlem bedelidir. İşlem bedelinin, edim yükümlülüğüne değişken satış fiyatı ile dağıtılması kapsamlı ve uzun bir süreç gerektirmektedir. Bu standartta, en önemli nokta hasılat tutarının ölçülmesidir. Edim yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde söz konusu edim yükümlülüğüne

dağıtılmış işlem bedeli hasılat olarak muhasebeleştirilmesi yapılır (Ataman ve Cavlak, 2017: 428).

### **2.6.2. Büyükbaş Canlı Varlıklarda TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması**

Tarımsal faaliyette bulunan canlı varlık işletmeleri; duran varlık olarak değerlendirebilecekleri canlı varlıkları öz sermayeyle veya kredi kullanarak finanse edebilirler. Finansal kiralama da kredi kullanma seçeneklerinden birisidir. Finansal kiralama sözleşmeleriyle elde edilen canlı varlıkların mülkiyeti kiralama süresince finansal kiralama şirketlerinden ilgili canlı varlık işletmelerine devredilmektedir (Taştan, 2013: 104).

Kiracılar tarafından finansal kiralama ile edinilen canlı varlıklar ile kiraya verenler tarafından faaliyet kiralaması kapsamında, kiraya verilen canlı varlıkların kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi yapılırken, TFRS 16 Kiralamalar Standardı değil, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kullanılır (TFRS 16, 2018: md.3).

TFRS 16 standardına göre kiracılar için, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması ayrımı ortadan kaldırılır ve kiralama işlemleri yapılırken aynı muhasebeleştirme modeli benimsenmiştir. Bu model, kiracıların 1 yıldan uzun tüm kiralama işlemlerinde finansal durum tablolarında varlık ve yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesini göstermesi gerekmektedir. Fakat kiralamada söz konusu olan varlığa dair amortisman gideri ve kira ödemelerindeki faiz giderinin, kâr zarar tablosunda raporlanması gerektiği vurgulanmaktadır (Aktaş vd, 2017, s. 861). Kiraya verenler için de finansal ya da faaliyet kiralama sınıflandırılması TFRS 16'ya göre devam etmektedir. Her bir kiralama türünün muhasebe işlemleri farklılık göstermektedir. Kiraya veren açısından; kiralamada sözleşme konusu olan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli ölçüdeki risk ve yararlar kiracı tarafa devredilirse, ilgili sözleşme finansal kiralama sınıflandırmasına girmektedir. Kiralama sözleşme konusu olan varlığın mülkiyetinden doğan tüm risk ve faydalar önemli ölçüde devretmiyorsa, faaliyet kiralama sınıflandırılmasıdır (TFRS 16, 2018: md.62).

### **2.6.3. Canlı Varlıklarda TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulanması**

TMS 21 standardı, yabancı para işlemlerinin ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para biriminin nasıl çevrileceğini düzenlemektedir (TMS 21, 2005: md.1). Canlı varlık işletmelerinde, canlı

varlıklar ya da canlı varlıkların beslenmesinde kullanılan besi maddeleri yurt dışından alınabilir veya yurt içinden yabancı para birimleriyle satın alınmış olabilir. Böyle durumlarda TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı ışığında muhasebeleştirme işlemi yapılmalıdır (Taştan, 2013: 105).

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21, 2005: md.21). Her raporlama dönemi sonunda yabancı para parasal değerler kapanış kurundan, tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir. Ayrıca gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir (TMS 21, 2005: md.23).

Defter değerinin, tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın, tutarın bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, söz konusu tutar bu standart kapsamında geçerli para birimine çevrilir (TMS 21, 2005: md.24). Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme esnasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, 2005: md.28).

Yabancı para birimiyle canlı varlık satın alındığında ve satın alma tarihi ve ödeme yapılma tarihi arasında döviz kurunda değişim meydana geldiğinde, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolarda gösterilir. Fakat işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilmesi yapılacak kur farkları, her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS 21, 2005: md.29).

“Diğer standartlar bazı kazanç ve zararların, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin; TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması halinde yeniden değerlendirilmiş tutar, değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilip oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir” (TMS 21, 2005: md.31). Canlı varlık



işletmelerinde yer alan makine, tesis ve diğer duran varlıklar için bu durum geçerli olurken, yine duran varlıklar sınıfında bulunan büyükbaş canlı varlıkların yeniden değerlendirilmesinden oluşan kâr ve zararlar kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmeyip doğrudan kâr veya zarar da muhasebeleştirilmesi yapılır (Taştan, 2013: 107). Bundan dolayı canlı varlıklar ile ilgili doğabilecek kur farkları da yine doğrudan kâr veya zarar olarak muhasebeleştirileceklerdir

#### **2.6.4. Canlı Varlıklarda TMS 16, TMS 40 ve TMS 38 Standartlarının Uygulanması**

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetler ile ilgili arazi için yeni uygulamalar belirlememiştir. İşletmeler hangi standardın durumlarına uygunluğuna bağlı olarak, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” veya “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standartlarını benimser. TMS 16, arazinin maliyetinden birikmiş değer düşüklüğü zararının düşölerek ölçölmesini veya yeniden değerlenmiş bedelde ölçölmesini gerekli görür. “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerle veya maliyetinden birikmiş değer düşüklüğü zararı düşölerek ölçölmesini gerektirir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak maddi olmayan duran varlıklar için yeni prensipler belirlememiştir. İşletmelerin, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardına uyması gerektiğini belirtmiştir (Taştan, 2013: 107-108).

### **3. CANLI VARLIKLARDA MUHASEBE UYGULAMALARI VE TMS İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Çalışmanın bu bölümünde, Tek Düzen Hesap Planının TMS 41 ile ilişkisi, tarım işletmelerinde TMS 41'e uygun olarak kullanılan hesaplar, canlı varlıklarda amortisman ve canlı varlıklara ilişkin kâr ve zararın raporlanması konuları irdelenmiştir.

#### **3.1. Tek Düzen Hesap Planının TMS 41 İle İlişkisi**

Maliye Bakanlığının 1994'te yürürlüğe koyduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile muhasebenin temel ilkeleri ve muhasebe politikaları belirlenmiş olup finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yararlanılacak tek düzen hesap planı (THP) ve hesap çerçevesi ortaya konulmuştur. Bu tebliğdeki amaç; muhasebe sistemlerinin uygulanmasında tek düzeni oluşturmak ve denetimi kolaylaştırmaktır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) adı altında oluşturulan bu yapı, Türkiye'de anlaşılabilir, doğruluğu ve güvenilirliği ölçülebilir bir muhasebe kayıt sistemi ile mali raporlamanın oluşmasında, ulusal çaplı muhasebenin standart hale gelmesinde önemli bir rol oynamıştır (Bayrı, 2010: 91).

THP'nin yürürlüğe girmesi ile muhasebe alanındaki ihtiyaçlar ve gereklilikler doğrultusunda hesap ve grup bazlı birtakım eklemeler yapılmıştır. Buna karşın THP'de canlı varlıklara ilişkin özel hesaplar yer almamaktadır. TMS 41 ile Türk Vergi Mevzuatı'nda canlı varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemleri, aynı prensip ile çalışmamaktadır. THP'de hesapların, canlı varlıkların ilk kayıtlarında ve değerlendirme zamanlarında, canlı varlıkların değerlerinde meydana gelen değişiklikleri kaydetme aşamasında yetersiz olması nedeniyle, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi zorlaşmaktadır (Tunçez, 2011: 117).

Canlı varlıklar elde tutuldukları süre içerisinde değişim geçirme özellikleri sebebiyle diğer dönen varlıklardan ve duran varlıklardan farklılaşır. Canlı varlıklar, elde bulundurma ve kullanım amaçları doğrultusunda sınıflandırma yapılıır. Örneğin; büyükbaş hayvan besisi için temin edilmişse dönen varlıklar grubunda, sürüye katmak amacı ile temin edilirse duran varlıklar grubunda izlenir. Büyükbaş hayvanlar belli bir zaman sonunda çağ değiştirirler. Bu farklılaşmanın söz konusu hayvanların kullanım türünü değiştirmesi, muhasebeleştirilmesi sürecinde birtakım değişiklikleri de beraberinde getirmektedir. Çağ değişimi sergileyen büyükbaş hayvan sürü içinde kullanılırsa, duran varlıklar hesabında veya besisi için kullanılıp bir süre sonunda satılacaksa dönen varlıklar hesabında gösterilir. Buzağuların

muhasabeleştirilmesi TMS 41 uyarınca, yetiştirilme amacı dikkate alınarak yapılır. Standarda göre yeni doğan buzağı besiye alınırsa dönen varlık grubu içerisinde, sürüye kalacaksa duran varlıklar grubunda muhasabeleştirilmesi yapılır (Usul ve Top, 2010: 74). Bu sebeple TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulamasını daha basit hale getirmek için THP’de canlı varlıklar için, diğerlerinden farklı bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır (Tunçez, 2011: 117). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gereğince, canlı varlıkların finansal tablolarda ayrı bir grup ve başlık altında raporlanması gereklidir (TMS 1, 2005: prf.54).

Canlı varlıkların muhasabeleştirilmesi yapılırken birtakım öneriler bulunmaktadır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının uygulanmasını daha basit hale getirmek için TDMS içerisinde canlı varlıklara ait ayrı bir hesap grubu oluşturulmalıdır. Canlı varlıklar; yönetilebilen ve ölçülebilen değişim kapasitesine sahiptirler. İlgili varlıklar belirli bir zaman boyunca muhafaza edilip daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklarla benzeşmektedir. Ancak muhafaza edilen süre içerisinde birtakım değişiklikler geçirme özelliğinden dolayı stoklardan ayrılmaktadır. Bu nedenle THP’de canlı varlıklar için dönen varlık grubunda 16 Canlı Varlıklar, duran varlıklar grubunda ise 21 Canlı varlıklar hesap gruplarının belirlenmesi önerilmektedir. Bunun yanı sıra canlı varlıklarda meydana gelen değer farklılıklarının muhasabeleştirilmesi adına 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları Hesabı tavsiye edilmiştir (Akdoğan & Sevilengül, 2007: 45). Özulucan’a (2008) göre, yukarıda açıklanan biyolojik dönüşüm nedenlerinden dolayı TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında da canlı varlıkların farklı bilançolarda gösterilmesi önerilmektedir. Bundan dolayı THP’de bulunan 16’lı grubun dönen varlıklar niteliği taşıyan canlı varlıkların, 21’li gruptaki duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların muhasabeleştirilmesinde kullanılması önerilmektedir (Özulucan, 2008: 9).

Hesap Planı Uygulama Genel Taslağı’nda önerilen dönen varlıklar ve duran varlıklar hesapları aşağıda Tablo 4’te olduğu şekilde gruplandırılmıştır.

**Tablo 4: Dönen ve Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar**

<b>Dönen Varlık Hesapları</b>	<b>Duran Varlık Hesapları</b>
16 Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)	21 Canlı Varlıklar (Biyolojik Varlıklar)
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar
162 Canlı Kümes Hayvanları	212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Kümes Hayvanları
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	216 Diğer Canlı Varlıklar
168 Diğer Canlı Varlıklar	217 Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

Canlı varlıkların gerçek değerinde oluşan yükseliş ya da azalışların hangi ilgili hesaplarda takip edileceği konusunda birtakım görüşler vardır. Canlı varlıkların artışları veyahut azalışları tarım işletmelerinin asıl faaliyet konusu ile bağlantılı olduklarından 60 Brüt Satışlar grubunda 606 Canlı Varlık Değerleme Farkları gibi bir hesapta artış ve azalışlar için yardımcı hesaplar açılarak takip edilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 200).

Canlı varlıkların gerçek değeri doğrultusunda değerlendirme yapılması sebebiyle oluşan artışlar, vergi mevzuatı uyarınca kanun tarafından kabul görmeyen gelirdir. Bu sebeple TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü meydana gelmektedir (Kıllı, 2014: 85). Ertelenen vergi yükümlülüğü borcu, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ileriki dönemlerde ödenmesi gereken gelir vergileri anlamına gelmektedir (TMS 12, 2006: prf.5). Bu durumda işletmenin gelecekte ödeyecekleri vergiler artacaksa ertelenmiş vergi yükümlülüğü, azalacaksa ertelenmiş vergi varlığı biçiminde muhasebeleştirilmelidir (TMS 12, 2006: prf.10).

Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, bilançoda diğer varlık ve yükümlülüklerden farklı bir biçimde, ertelenmiş vergi varlıkları aktifte uzun vadeli duran varlıklarda yer alırken; ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise pasifte uzun vadeli kaynaklarda yer alır. Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin değer artışlarında meydana gelecek farkların 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri, değer azalışlarında meydana gelecek farkların da 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesaplarında takip edilmesi önerilmektedir (Bozdemir, 2014: 89).

### 3.2. Tarım İşletmelerinde TMS 41 Standardına Göre Uygun Kullanılan Hesaplar

Canlı varlıkların büyüme, olgunlaşma, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklerinin olması yani farklılaşma özelliği taşımaları, bu farklılıkların yönetilebilmesi, canlı varlıkların kalite ve miktar olarak ölçülebilmesi sebebiyle, THP’de ayrı olarak gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir (Özulucan, 2008: 9). TMS 41 standardı, canlı varlıkların finansal durum tablolarında gösterilmesini önerilmektedir. TMS 41 konulu çalışmalarda tek yıllığı kapsayan dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler, 14 ve 16’nolu hesaplarda, çok yıllık duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların ise hesap planında boş olan 20 ve 21’nolu hesapların önerildiği Tablo 4’te belirtilmiştir.

Mal üreten işletmelerde üretimi yapılan mamullerin, mamul tamamlanana kadar, yarı mamul haldeyken katlanılan maliyetler, yansıtma hesaplarıyla “151 Yarı Mamul-Üretim” hesabında, üretim tamamlandığında kullanılacak hesap ise “152 Mamuller” hesabıdır. Tarımsal üretimde ise tarımsal ürünün üretim süresince katlanılan maliyetler, ilgili canlı varlık için açılan hesaba alt hesap açılarak üretim tamamlandığında yine ilgili alt hesaba bir alt hesap açılarak kaydedilmesi uygun görülmektedir (Gökgöz, 2013: 41).

Tarımsal üretim yapan işletmelerde, genel olarak iki çeşit ürün elde edilmektedir. Birincisi; canlı varlıktan canlı varlık üretimi (koyundan kuzu üretimi), ikincisi ise; canlı varlıktan tarımsal ürün üretimi (koyundan yün elde edilme işleminde olduğu gibi) şeklindedir. Canlı varlıktan canlı varlık üretimi sonucunda elde edilen canlı varlık ile ilgili canlı varlık için oluşturulan hesapta takip edilmektedir. Fakat canlı varlıktan tarımsal ürün üretimine geçiş sürecinde, elde edilen tarımsal ürün biyolojik farklılaşmayı gerçekleştirdiğinde yani mamul niteliği kazandığında, bir stok özelliği göstermekte ve stoklarla ilgili hesapta takip edilmesi doğru olmaktadır. Bu nedenle, canlı varlıktan elde edilen tarımsal ürünler, TMS 41 kapsamından çıkıp TMS 2 Stoklar kapsamına girmektedir. TMS 41 uyarınca tarımsal ürünler stoklar hesap grubunda incelenmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46). Bununla birlikte tarımsal ürünlerin “152 Mamuller” hesabı kullanılarak izlenmesi uygundur. Ayrıca, tarımsal ürünlerin stoklar hesabında oluşturulacak olan “154 Tarımsal Ürünler” hesabında takip edilmesi de mümkündür (Gökgöz, 2013: 42).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre, canlı varlıklar önce gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte ve değerlemeden sonra maliyet değeri ile karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırma sonucunda açığa çıkan olumlu ya da olumsuz farklar satış hâsılatı ile

ilişkilendirilip gelir tablosuna aktarılır. TMS ve TFRS'lere uyan THP taslağı çalışması çerçevesinde, değerlendirme neticesinde elde edilen pozitif farklar için "605 Canlı Varlık Değerleme Artışları" hesabının, negatif farkları için ise "628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları" hesaplarının kullanılması tavsiye edilmektedir. Fakat canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yerine, maliyet bedeli ile değerlendirilirse bu hesaplar kullanılmaz (Gökgöz, 2012: 42).

Tarım işletmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunda önem taşıyan başka bir husus ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uyarınca, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususunda iki görüş bulunmaktadır. Bu görüşler kısaca, teşvikin kâr ya da zarardan farklı olarak muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvikin bir veya birden fazla dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır. Sermaye görüşünün benimsendiği durumda, alınan devlet teşvikinin THP bünyesinde açılacak "528 Devlet Teşvikleri" hesabında izlenmesi uygundur. Ayrıca gelir yaklaşımı benimsendiğinde ise "643 Devlet Teşvik Gelirleri" hesabında takip edilmesi uygun görülmektedir (Gökgöz, 2013: 42).

Tarım işletmelerinde maliyetlerin muhasebeleştirilmesi diğer üretim işletmelerinde olduğu gibidir. THP'de yer alan 7.grup maliyet hesapları kullanılır. MSUGT'de maliyeti oluşturan giderlerin kayıt altına alınmasında 7/A ve 7/B şeklinde iki yöntem bulunmaktadır (Yanık, 1996: 125). 7/A kapsamında giderler fonksiyon temel alınarak sınıflandırılırken, 7/B kapsamında giderler çeşit esasına dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır (Saban ve Erdoğan, 2010: 56). İşletmeler özelliklerine ve büyüklüklerine göre bu iki seçenektен herhangi bir tanesini seçer. 7/A seçeneğinde giderlerin sorumluluk merkezine göre ayrılması, eş zamanlı kayıt, gider bütünlüğünü koruma ve maliyet muhasebesini uygulama özellikleri bakımından 7/B seçeneğine göre yöntemi daha önemli ve üstün yapmaktadır (Yanık, 1996: 120).

Tarımsal faaliyet gösteren bir işletmede sadece canlı varlık alımı ve satımı yapılıyorsa, bu tür işletmelerin ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerden farkı bulunmamaktadır. Besicilik işletmeleri, işletme içinde doğup yetişen hayvanların haricinde dışarıdan satın alma vasıtasıyla büyümüş hayvanı barındırabilir. Alınan büyümüş canlı varlıklar, 153 Ticari Mallar hesabında izlenir. Elde bulunduruldukları sürede yapılan besi, veterinerlik hizmeti ve diğer giderler ticari malın maliyetine eklenir. Bu hesabın bakiyesi devamlı envanter yöntemine göre 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına yansıtılır.

Hesap yenilenmesi durumunda satın alınan büyümüş canlı varlık bu kez 153 Ticari Mallar hesabına değil, 16 Canlı Varlıklar hesabı grubunda ilgili alt hesapta izlenir. Canlı varlığın satılması durumunda aynı anda ve dönem sonunda 621 Satılan Ticari Malın Maliyeti hesabına yansıtılır (Taştan, 2013: 112-113).

Yarı mamul olarak satın alınıp yetiştirildikten sonra canlı varlık olarak satışı yapıldığı durumda aşağıdaki hesaplar kullanılabilir. Örneğin, yıl içerisinde satın alınıp ve bir yıl içinde satılması hedeflenen canlı varlıklar ile alındıklarında ve sonrasında yapılan harcamalar şu hesaplarda izlenir: 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderler, 730 Genel Üretim Giderleri kullanılır. Besi dönemi sürecinde canlı varlıklar ile ilgili yapılan tüm giderler maliyeti oluşturmaktadır. Dönem sonunda ise 151 Yarı mamuller-Üretim hesabına yansıtılarak aktarılır. Satış yapıldığında satışın gerçekleştiği ana kadar yapılan giderler de yansıtılır ve 151 Yarı Mamuller- Üretim hesabına eklenir. Bu hesaptan sonra, 152 Mamuller hesabına aktarılır ve daha sonra 620 Satılan Malın Maliyeti hesabına aktarılarak Gelir Tablosu hesaplarına satılan canlı varlık olarak gösterilir. Hesap planı yenilediği durumda ise, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderler, 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında oluşan maliyetler, 16 Canlı Varlıklar hesabında ilgili alt hesap kaydedilebilecektir. Daha sonra 620 Satılan Malın Maliyeti hesabına aktarılarak Gelir Tablosu hesaplarına satılan canlı varlık olarak gösterilir (Taştan, 2013: 113-114).

### **3.2.1. Duran Varlıklar İçinde İzlenecek Canlı Varlık Hesapları**

Tarım şirketlerinde bir yıldan daha fazla bir sürede, muhafaza edilen canlı varlıklar duran varlıklar sınıfında yer almaktadır. Örneğin, damızlık üretim yapan işletmelerde canlı varlıklar birden fazla dönemi kapsayacak şekilde elde tutulurlar. Duran varlık grubundaki canlı varlıklar, dönen varlık grubundakiler gibi belli bir değişim özelliği gösterir. Bu değişim ölçülebilir ve kontrol altına alınabilir. Canlı varlıklar, öteki maddi varlıklarda olan tahmini kullanım süreci bitiminde hurda değerinden daha fazla bir kıymette elden çıkartılabilir (Antepli, 2014: 129).

İşletmenin aktifinde yer alan duran varlıklar, örneğin süt üretimi yapan bir işletmenin faaliyetlerine devam etmesi için ilgili canlı varlığın doğum yapması gereklidir. Doğum ile kazanılan yavrunun büyüüp belli bir olgunluk derecesine gelene kadar işletmede beslenir. Yavrunun büyüyünce işletme içinde değerlendirileceği ya da satılacağı kararı daha sonra belirlenir. O zaman kadar söz konusu canlı varlık “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında takip edilir. Satışının gerçekleşmesi veya işletme faaliyetlerinde

kullanılacağı konusunda karar verilene kadar bu hesabın alt hesaplarında izlenir. İşletme içinde kalacak ise; ürün vermeye başladığında bu hesabın alacağına kayıt yapılarak kapatılır. Buna karşılık olarak 232 “Büyükbaş Hayvanlar” hesabının borç taraflı kayıt yapılır. Eğer söz konusu canlı varlığın satışın karar verilmiş ise; “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabına alacak kaydedilerek bu hesap kapatılır. Bu karşılık yine dönen varlıklar hesap grubu içinde yer alan “162 Büyükbaş Hayvanlar” hesabının borç kısmına kaydedilir. Satılması halinde bu hesap kapatılır ve “620 Satılan Mamuller Maliyeti” hesabına yansıtılır. THP çerçevesinde ise, “238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabı kullanılmayıp “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kayıt yapılabilir. Canlı varlığın işletme içinde kullanılmaya başlaması zamanında ise; “232 Büyükbaş Hayvanlar” yerine “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabı kullanılır. Satılması yönünde alınmış bir kararda “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının alacak kısmına yazılarak bu hesap kapatılır. Buna karşılık olarak “151 Yarı Mamuller” hesabının borcuna, satılması halinde bu hesap kapatılır sırasıyla “152 Mamuller” ardından “620 Satılan Mamuller Maliyeti” hesabına yansıtılır (Taştan, 2013: 119-117). Duran varlıklar grubu içinde bulunan hesaplar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 273).

### **210 Meyve Ağaçları**

Meyve ağaçları hesap grubu, meyve bahçelerinde yetiştirilen ve ürettikleri ürünlerden uzun süreli fayda elde edilen elma, armut, fındık vs. meyve ağaçlarının izlendiği hesap grubudur. Meyve ağaçları grubundaki varlıklara uygulanan ilaçlama, budama, gübreleme gibi bakım maliyetleri, bu hesabın borcuna kayıt edilir. Hasadı yapılan meyve ağaçlarından elde edilen ürünler 152 Stoklar hesabına alınarak muhasebeleştirilmesi yapılırken, hasadı yapılmadan direkt olarak bahçede satışının yapılması halinde ise 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına borç olarak, söz konusu 210 Meyve Ağaçları hesabı alacak olarak kayıtlandırılır. Meyve ağaçlarının değerlendirme işlemi yapılırken standardın getirdiği hükümlere uygun davranılmalıdır. Değerleme işleminde, meydana gelen değer artışları 606 Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabı alacaklandırılır, azalışlar da borçlandırılarak kayıt açılır (Antepli, 2014: 129).

### **211 Meyve Vermeyen Ağaçlar**

Meyve vermeyen ağaçlar hesap grubu, yatırım amaçlı üretimi yapılan ve ürününden sürekli olarak faydalanılması hedeflenen çam, kavak ağacı gibi meyve vermeyen ağaçların



izlendiği hesap grubudur. Meyve vermeyen ağaçları budama, ilaçlama gibi bakım çalışmalarından kaynaklanan harcamalar için maliyet hesapları kullanılarak bu hesap borç kaydedilir. Meyve ağaçlarının hasadı yapıldıktan sonra stoklara alınarak 152 Mamuller hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak taraflı kayıt açılır. Bunun yanı sıra meyve vermeyen ağaçların hasadı yapılmadan satışı gerçekleşir ise; 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak taraflı kayıt edilir. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır (Öcal, 2016: 39). Satış amaçlı yetiştirilen ormanlar, amortisman tabi tutulmamaktadır. Bu canlı varlıklar, işletmede sürekli olarak tarımsal ürün sağlama durumunun olması ve hasadı yapıldıktan sonra satılmak için dikilen ağaçlar da amortisman hesaplanmaz. VUK Genel Tebliğinde ormanlara dair amortisman oranı yer almaz iken kavak ağalıklarına dair %10 amortisman oranı bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, meyve vermeyen ağaçlar olgunluk zamanı gelince hasadı edilerek değerlendirilirler ve bu ağaçların aşınma payları hesaplanmaz. Bundan dolayı TMS ya da VUK kapsamında amortisman tabi tutulmazlar. Bu bağlamda, TMS 41 standardı hükümleri gereğince, dönem başı değerı ile dönem sonu arasındaki değerinin farkı gelir tablosuna aktarılması gereklidir (Akdoğan vd, 2011: 597).

## **212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar**

Canlı büyükbaş hayvanlar hesap grubu, işletmede en az bir yıl ve daha uzun süre tutulan ve ürünlerinden sürekli olarak faydalanılan inek, manda, at gibi büyükbaş hayvanların takibi yapıldığı hesaptır. Büyükbaş hayvanlar için yapılan yiyecek, ilaç ve tohumlama masrafları, maliyet hesapları kullanılarak bu hesap borç; büyükbaş hayvanların canlı olarak veya yaşamına son verilerek satılması durumunda, ilgili hesabın karşılığında bu hesap alacak kayıt yapılır. Canlı varlıklarda oluşan değer artışları 606 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer kayıpları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 273). Büyüme dönemi tamamlanmış besi, süt ve damızlık hayvanları VUK'a göre, maliyet ya da emsal değerı ile değerlemesi yapılır ve amortisman hesaplanmasına tabi olurlar. TMS 41 standardına göre ise duran varlıklar özelliğinde bulunan hayvanlar net gerçeğe uygun değerıyla veya istisna olarak sadece ilk kayıt zamanında maliyet değerı ile kaydedilir ve bu hayvanlara değerleme yaklaşımları doğrultusunda amortisman ayrılması gerekl görülmetedir (Akdoğan vd, 2011: 600).

### **213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar**

Canlı küçükbaş hayvanlar hesap grubu, işletmede en az 1 yıl ve daha uzun süre tutulan ve ürünlerden sürekli olarak faydalanılan koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanların takibinin yapılabileceği hesaptır. Küçükbaş hayvanlar için yapılan yiyecek, ilaç, nakliye ve tohumlama masrafları, maliyet hesapları kullanılarak bu hesap borç yazılır. Küçükbaş hayvanların canlı olarak ya da yaşamına son verildikten sonra satılması durumunda ise; bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak taraflı kaydedilir. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır.

### **214 Kümes Hayvanları**

Kümes hayvanları hesap grubu, işletmede en az 1 yıl ve daha uzun süre tutulan ve ürünlerinden sürekli olarak faydalanmak amacıyla ördek, hindi, tavuk gibi kümes hayvanlarının takibinin yapılabileceği hesaptır. Kümes hayvanları için yapılan yem, ilaçlama ve su gibi harcamalar, maliyet hesapları vasıtasıyla bu hesap borç yazılır. Kümes hayvanların canlı olarak ya da yaşamına son verildikten sonra satılması durumunda ise bu hesap ilgili hesabın karşılığında alacak taraflı kaydedilir. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır.

### **216 Diğer Canlı Varlıklar**

Diğer canlı varlıklar hesap grubu, yukarıda bahsedilen hesaplar içine girmeyen, ürünlerinden sürekli olarak yararlanmak maksadıyla, işletme bünyesinde bir yıldan uzun süre durdurulan canlı hayvan ve bitkilerin izlendiği hesap grubudur. Diğer canlı varlıkların yetiştirilmesi sürecinde yapılan harcamalar maliyet hesapları kullanılarak bu hesap borç, satışı yapıldığında ya da yaşamsal ömrü bittiğinde ise; bu hesap alacak kaydedilir. Canlı varlıkların değerinde meydana gelen artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarıyla takibi yapılır.

### **217 Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap grubunda, canlı varlıklar için ayrılan amortisman ve değerinde meydana gelen önemli azalışların açığa çıkması halinde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenilebileceği hesaptır. Canlı varlıklarda amortisman ayrılırken ilgili gider hesabı borç;

karşılığında ise bu hesap alacak kaydedilir. Canlı varlıklarda değer düşüklüğü saptandığında, 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak taraflı kayıt yapılır. Karşılık ayrılan canlı varlığın stoka dahil edilmesi durumunda ise; ayrılan karşılık 158 Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları**

Canlı varlıkların yatırım aşaması ve verimli olmaya başladığı zamanlarda ilgili canlı varlık hesabına aktarılacak hesaptır. Canlı varlıklarla ilgili her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderler ile ilgili masraflar da bu hesapta takip edilir. Canlı varlıkların olgunlaşmasından sonra başka bir ifade ile verimli hale geldikleri noktadan sonra ilgili canlı varlık hesabın borcu karşılığında 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabı alacak yazılır. Canlı varlıkların değerinde oluşan artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır.

### **3.2.2. Dönen Varlıklar İçinde İzlenecek Canlı Varlık Hesapları**

Dönen varlıklar hesap grubunda bulunan canlı varlıklar, en fazla bir yıl sürede ya elden çıkarılacak ya da canlı olma özelliğini kaybedecek olan canlı varlıklardır. Bu varlıklar, 16 no'lu Canlı Varlıklar grubunda bulunan hesaplarda izlenecektir. Dönen varlık niteliği taşıyan canlı varlıklar; değişim kapasitesi taşımaktadırlar. Bu gruptaki canlı varlıklar belirli süre işletmede bulundurulup daha sonra değerlendirilmesi bakımında stoklara benzemektedir ancak elde bulunduruldukları süre içinde değişim geçirmeleri özelliğinden dolayı stoklardan ayrılır. Canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünler ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar 15 No'lu Stoklar grubunda yer alan hesaplar kullanılarak izlenmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45). Dönen varlıklar hesap grubu kapsamında bulunması önerilen canlı varlık hesapları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

### **160 Tarla Bitkileri**

Tarla bitkileri hesap grubu, buğday, fındık, ayçiçeği, mısır, fasulye domates gibi bir yıllık bitkilerin izlenebileceği hesaptır. Tohum, ilaçlama, gübreleme, sulama gibi tarla bitkileri bakım maliyetleri bu hesapta izlenir. Tarla bitkilerinin hasatları yapıldıktan sonra elde edilen ürünlerin stoklara alınıp 152 Mamuller hesabının borcuna karşılık, bu hesaba alacak taraflı kaydedilir. Bunun yanı sıra hasadı henüz yapılmadan tarladayken ürünün

satılması halinde ise; 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcuna karşılık olarak bu hesap alacaklandırılır. Canlı varlıkların değerinde oluşan artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları ise; 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır.

### **161 Bahçe Bitkileri**

Bahçe bitkileri hesap grubu, domates, biber, kabak gibi sebzeler ve gül gibi çiçeklerin izlenebileceği hesaptır. Bahçe bitkileri için tohum, ilaçlama, sulama gibi masraflar bu hesaba kaydedilir. Bahçe bitkilerinin hasat işlemleri yapılmasının ardından ürünlerin stoklara alınıp 152 Mamuller hesabının borcuna karşılık bu hesap alacak kayıt yapılır. Bunun yanı sıra ayrıca hasat işlemi yapılmadan bahçe bitkilerinin satışının yapılması durumunda, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kayıt yapılır. Canlı varlıkların değerinde meydana gelen artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabında, değer azalışları ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesabıyla takibi yapılır.

Bahçe bitkilerinin ekiminden olgunlaşmasına kadar olan süreci etkileyen birtakım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler kısaca; toprağın sıcaklığı ve nem oranı, toprak tipi, arazi yapısı, tohum yatağı hazırlama yatağı, ekim yaparken tohumun atıldığı toprağın derinliği ve yüzey eğiminden söz edilebilir. Bu durumda bahçe bitkilerinin standart kapsamında yer alan şartları taşıdığı başka bir ifade ile bahçe bitkilerinin biyolojik değişim geçirme özelliği taşıdığı ve bu değişimin yönetilebildiği ve ölçülebildiği açıklanabilir.

### **162 Canlı Kümes Hayvanları**

Canlı kümes hayvanları hesap grubu, bir yıl içinde satışı yapılacak veya canlı olma özelliğini kaybedecek olan tavuk, ördek, hindi gibi kümes hayvanlarının izlendiği hesaptır. Bu hayvan grupları için yapılacak olan yem, su, ilaç gibi giderler bu hesaba borç; kümes hayvanlarının canlı olarak veya yaşamına son verilerek satılması durumunda ise; 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesap alacak kayıt yapılır. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları için de 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır. Canlı kümes hayvanları yetiştiriciliğinde yem, veterinerlik, bakım ve aydınlatma gibi harcamaların yapılması ve bu hayvanların istenilen olgunluğa ulaştıktan sonra satış işleminin

gerçekleşmesi değişim niteliğinin olduğunu, değişimlerin yönetilebilirliğini ve ölçülebilirliğini ispatlamaktadır.

### **163 Canlı Su Hayvanları**

Canlı su hayvanları hesap grubu, açık denizlerde, nehirlerde, göl veya göletlerde, balık üretim işletmelerindeki her türlü balık, sünger ve diğer su hayvanlarının izlenmesinde kullanılan hesaptır. Su hayvanlarının bakımından doğan yem, ilaç ve nakliye gibi harcamalar bu hesaba borç kaydedilir. Canlı su varlıklarının satışının yapılması durumunda 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

### **164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar**

Canlı büyükbaş hayvanlar hesap grubu, işletmenin satış amacıyla satın aldığı inek, manda, deve, dana gibi büyükbaş hayvanların izlendiği hesaptır. Büyükbaş canlı varlıklar için yapılan bakım, yem, ilaç, nakliye gibi masraflar maliyet hesapları vasıtasıyla bu hesaba borç; büyükbaş hayvanların canlı ve canlı olma özelliklerine son verilerek satıldığı durumda; 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kayıt yapılır. Canlı varlıkların değerinde meydana gelen artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, azalışlar ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takibi yapılır. Büyükbaş hayvanlar kullanım amaçları doğrultusunda dönen varlıklar ya da duran varlıklar grubu kapsamına girmektedir. Bu ayırım yapıldıktan sonra satın alımlarda ya da satış işlemlerinde ilgili hesaplara, girişler veya çıkışlar net gerçeğe uygun değer ile kaydedilecektir. Fakat büyükbaş hayvanların çoğalma özelliği taşımaları ve bu nedenden dolayı ilk muhasebeleştirme esasında bir yavrunun doğması kazanç oluşturmaktadır. TMS 41 standardına göre elde edilen bu kazanç gerçekleştiği dönemin karının hesaplanmasında göz önünde bulundurulur.

### **165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar**

Canlı küçükbaş hayvanlar hesap grubu, işletmelerin satmak amacıyla aldığı koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanların izlendiği hesap grubudur. Küçükbaş hayvanların bakım giderleri, yem giderleri, ilaç, nakliye ve veterinerlik harcamaları maliyet hesapları aracılığıyla bu hesaba canlı varlıkların canlı veya yaşamlarına son verilerek satışının yapılması durumunda; 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcuna karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları 605 Canlı Varlık

Değerleme Artışları hesabında alacak, değerleme azalışları ise 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında borç taraflı kayıt yapılarak takip edilir.

### **168 Diğer Canlı Varlıklar**

Diğer canlı varlıklar hesap grubu, yukarıda sıralanan hesapların kapsamı dışında kalan, satış amaçlı elde tutulan canlı varlıkların takip edildiği hesaptır. Diğer canlı varlıklar için yapılan harcamalar bu hesaba borç olarak kayıt yapılır. Diğer varlıkların satış işlemleri yapıldığında veya canlı olma özelliği sona erdiğinde ise bu hesap alacak taraflı kayıt yapılır. Canlı varlıkların değerinde meydana gelen artışlar 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları, değer azalışları ise, 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları hesaplarında takip edilir.

### **169 Canlı Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap grubunda izlenen canlı varlıkların değerinde meydana gelen önemli azalışlar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenilebileceği hesaptır. Bir canlı varlık hesabının tamamlanma ve satış maliyetlerinin çıkartılmış satış bedelinin, defter değerinden daha düşük olması halinde, defter değeri ile tamamlama ve satış giderleri düşülmüş satış bedeli arasındaki fark kadar, değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Gelir tablosuna satışların maliyeti kapsamında, canlı varlıklar değer azalışı olarak raporlanır. İşletme, bütün dönemlerde canlı varlıkların net gerçekleşebilir değeri yeniden hesaplar. Daha öncesinde canlı varlıklarda değer düşüklüğünün ortadan kalktığı veya ekonomik durumların değiştiğinde tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış bedelinde artış olduğunun net olarak görüldüğü durumda, ayrılan değer düşüklüğünün karşılığı iptal edilir. Böylelikle kontrol edilen tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış bedelinden düşük olan fiyat, ilgili canlı varlığın yenilenmiş defter değeri olarak hesaba alınır. Karşılığı aşan değer artışları canlı varlık maliyetine eklenmez (Akdoğan vd. 2011: 586).

Canlı varlıklarda değer düşüklüğü belirlendiği zaman 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesap alacaklandırılır. Karşılık ayrılan canlı varlıkların stoka alınması durumunda; ayrılan karşılık 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabına aktararak hesap kapatılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46-47).

### **3.3. Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Tarım sektöründe uygulanan tarım muhasebesi, kendine özgü özellikler taşımaktadır. Bu bağlamda, her türlü tarım faaliyetleri için özel birtakım yardımcı hesaplar açılmaktadır.

Ayrıca tarımsal faaliyet kapsamında uygulanan bazı giderlerin yüzdelerini hesaplamak için kullanılan hesaplar ile her türden büyükbaş canlı varlık için değer artışlarını ve diğer açıdan yaşam sürelerinin kısalmasını dikkate alan hesaplar kullanılması gereklidir (Erdamar, 1985: 18). Büyükbaş canlı varlıkların besicilik faaliyetleri ürünlerinin elde edilmesi sürecinde kullanılan girdiler için yapılan giderler, ürünlerin maliyetini oluştururlar. Bu ürünlerin maliyetleri, belirli maliyet dönemleri sonunda hesaplanmaktadır. Süt amaçlı besicilik faaliyetlerinin yetiştirilme döneminde katlanılan giderler ile elde edilen ürünlerdeki özdeşlik maliyet tespiti açısından evre maliyet yönteminin uygulanmasını gerekli görmektedir (Taştan, 2013: 123).

Hayvansal üretim faaliyetleri sonucunda elde edilen tarımsal ürünlerin maliyet hesaplamaları, diğer tarımsal ürünlerin maliyetler unsurlarından farklı ölçütler olması nedeniyle kendine özgü farklılıklar taşımaktadır. Örneğin; süt sığırcılığı faaliyetlerinde süt maliyeti hesabında faiz masrafı yer almamaktadır. Bunun nedeni, süt için gerçekleşen cari masrafların kısa sürede geri dönüşüm niteliğinde olmasıdır. Öte yandan en az 3 aylık süreyi kapsayan besicilik faaliyeti yapılacaksa, cari giderlerin geri dönebileceği süre uzun olacağından, uygun bir döner sermaye faizinin maliyet kalemlerinde yer alması gerekmektedir. Hayvansal ürün maliyeti hesabında birleşik ürün yaklaşımı daha uygun düşmektedir fakat maliyeti hesaplanacak ürünlerin değeri ve toplam maliyet içindeki paylarını da dikkate alarak maliyet hesaplarının yapılması daha doğru olacaktır (Çetin ve Tipi, 2016: 172).

Maliyetleri oluşturan bazı masraf unsurları bulunmaktadır. Üreticiler maliyetlerini hesaplarırken, bu unsurlara göre hesap yapmaktadırlar. Yem masrafları, işletme üreticileri tarafından üretilen veya dışarıdan satın alınan bedellerin toplamından oluşmaktadır. İşgücü giderleri, yüksek oranda verim elde etmek amacıyla işgücü miktarı yetişkin erkek personel birimi cinsinden saptanmıştır. Veteriner masrafları, üretim aşamasını etkileyen süt sığırcılığı ile ilgili olarak veterinerlik ücretleri, sağlık ve tedavi ücretleri, tohumlama gibi masraflar bu grupta değerlendirilir. Amortismanlar, süt ve besi sığırcılığında üretimin yapılacağı ahır ve ekipmana ilişkin amortisman giderleri, iktisap ve hurda değerleri alınarak eşit aralıklı amortisman metoduyla değerlendirilmiştir (Demir vd., 2014: 2).

Canlı varlıklardaki amortisman ise bölgedeki yerli ırkın yoğun olması nedeniyle ineklerin damızlık değeri ile kasaplık değeri arasındaki farkın, ekonomik ömre bölünmesiyle hesaplanır. Bununla birlikte, canlı varlıkların amortismanı, bakım onarım masrafları, genel

yönetim giderleri, aydınlatma, sigorta gibi giderleri kapsayan masraflara da bağlıdır (Demir vd., 2014: 2).

Canlı varlıkların maliyetinde besi yeri ve iklim koşulları da etkilidir. Ayrıca hayvan barınaklarının şekli, yapımı ve onarımı, izolasyonu da bu maliyeti etkilemektedir. Elde edilen tarımsal ürünlerin pazarlama ve satış şartları, istihdam edilecek personel miktarı ve kalitesi, hayvanların besin maddeleri ve kullanılacak ilaçların temini bölgelere göre farklılık gösterdiği için maliyetlerde de fark yaratmaktadır. Bu nedenlerden dolayı ve fizibilite raporlarına yansıyan önemli derecedeki farklar sonucunda, son zamanlarda büyükbaş hayvancılık yatırımcıları, işletmelerinin kuruluş yerlerini seçerken Trakya, Ege ve Akdeniz bölgelerine yoğunlaşmaktadır (Taştan, 2013: 123).

### **3.3.1. Satış Amaçlı Alınan Yetiştirilmiş Büyükbaş Canlı Varlıklar**

Hayvancılık faaliyetlerinde canlı varlıklar yurt içinden ya da yurt dışından temin edilebilir. Yurt içinde alınan büyükbaş hayvanların satın alma, işletmeye getirilmesinde katlanılan nakliye bedeli, sigorta ve diğer giderler satın alınan canlı varlıkların maliyetini oluşturur. Toplam maliyetin, hayvan adetine bölünerek canlı varlık başına düşen maliyet bedeli hesaplanır. İthalat vasıtasıyla edinilmesi durumunda yurt dışına gönderilen mal bedelinin yanı sıra sigorta, gümrük vergileri ve diğer birtakım yükümlülükler işletmeye erişinceye kadar taşınma esnasından doğan tüm giderler toplanarak toplam maliyeti oluşturur. Toplam maliyetin ithal edilen hayvan adetine bölünerek bir büyükbaş canlı varlığın maliyeti hesaplanır (Taştan, 2013: 124).

İthalat sebebiyle oluşacak kur farkları, söz konusu canlı varlığın elde bulundurulduğu sürece maliyetlere eklenebilir ya da yılsonuna kadar maliyetine ilave edilip ertesi yıldan itibaren gider olarak kaydedilebilir. Bu durum VUK açısından işletme hakkında karar vericilere tanınan ihtiyatlılıktır. Diğer taraftan TMS 41 standardına göre veya TMS 21 standardına göre ortaya çıkan kur farkları doğrudan gider veya doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilir. Gider oluşması halinde, 656 Kambiyo Zararları Hesabı kullanılır. Bu hesap yabancı para varlık ve borçların kayıtlarına dair olumsuz kur farklarının izlendiği hesaptır. Değerleme gününde saptanan olumsuz kur farkları, bu hesaba borç taraflı kayıt edilir. İlgili varlık veya kaynak hesabına alacak kayıt yapılır. Dönem sonuna gelindiğinde 690 Sürdürülebilir Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı hesabına kapatılarak hesaba alacak kaydedilir. Gelir oluşması durumunda; 646 Kambiyo Karları Hesabında izlenir ve daha sonra kâr veya zarar hesabına aktarılır. Bu hesap yabancı para varlık ve borçların



değerlemesine dair olumlu kur farklarının izlendiği hesaptır. Değerleme zamanında saptanan olumlu kur farkları bu hesaba alacak taraflı kayıt yapılır. İlgili varlık veya kaynak hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında; 690 Sürdürülen Faaliyetlerin Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılırken borç kaydedilir (Taştan, 2013: 126).

*“Yabancı para bir işlemde parasal kalemlerin oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlemlerin gerçekleştiği muhasebe döneminde, bütün kur farkları aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ayrıca işlemler, daha sonraki izleyen muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma zamanına kadar geçen her dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları, bu dönemde döviz kurlarında oluşan değişime göre belirlenir”* (TMS 21, 2005: prf.29).

Duran varlık amaçlı yurt dışından alınan canlı varlıklar 159 Verilen Sipariş Avanslar hesabında muhasebeleştirme başlanır. Canlı varlıklar işletmeye geldiğinde ve maliyet doğduğunda bu hesap kapatılarak duran varlıklar grubunda ilgili hesapta takip edilmeye başlanır. Yurt içinden alım işlemi yapıldığında ise doğrudan duran varlıklara borç olarak kayıt açılır. TMS’ye göre duran varlıklarda canlı varlıklar satın alınırken meydana gelen finansman giderleri olmuş ise; VUK ve MSUGT uyarınca canlı varlıkların maliyetine atılan bu tutar, canlı varlığın maliyetinden ayrıştırılarak TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı doğrultusunda dönem gideri olarak finansman giderleri hesabında muhasebeleştirilir (Taştan, 2013: 145).

### **3.3.2. Yarı Mamul Olarak Satın Alınan ve Yetiştirildikten Sonra Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar**

Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler, çeşitli piyasalardan satın aldıkları büyükbaş hayvanları belirli bir süre, hedefledikleri olgunluğa erişinceye kadar besleyip daha sonra satmaktadırlar. Bu canlı varlıklar, işletme bakımından yarı mamul niteliği taşımaktadır. Bu hayvanlar satın alındığında 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilir. Fakat bu hayvanlar işletme için yarı mamul niteliğine sahip olduğu için satın alınma sonrasında katlanılan giderler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesaplarına kayıt yapılır. Dönem sonuna gelindiğinde, yetiştirilme süreci bitmemiş ise hesaplardaki toplam tutarlar yansıtma hesapları kullanılarak 151 Yarı Mamuller hebasına aktarılır. Daha sonra yetiştirilme süreci bitince büyükbaş hayvan önce 152 Mamuller hesabına kayıt edilir ve bu işlem sonunda kalan bakiye büyükbaş canlı varlığın maliyetini ortaya koyar. Daha sonra satış işlemiyle birlikte 620 Satılan Mamuller

Maliyeti hesabına aktarılır. Gelir tablosu hesaplarına satılan büyükbaş hayvanın maliyeti olarak yansıtılmış olur. Mevcut hesap planının güncellenmesi durumunda ise; 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında oluşan bakiyeler, bu kez dönem sonlarında 16'lı Canlı Varlıklar grubunda yer alan ilgili hesaba kaydedilir. Satış yapılırsa devamlı envanter yöntemi kullanan işletmeler, yine satıldığı anda bu hesabın alacağına, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcuna kaydedilir ve böylece gelir tablosu hesaplarına satışı yapılan büyükbaş hayvanın maliyeti aktarılmış olur (Taştan, 2013: 129).

TMS'ye uygun olarak, büyükbaş canlı varlıkların elden çıkarılmasında, yaşama son verilip stoklara nakledilmesinde, değerlendirme gününde gerçeğe uygun değer ile değerlemesi halinde, büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde herhangi bir azalış meydana geldiğinde ya da başka nedenlerden dolayı ölmesi durumunda alacaklandırılacaktır. Raporlama esnasında gerçeğe uygun değerde meydana gelen artışlar, 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabına alacak kaydedilir. Azalışlar için 628 Canlı varlık Değerinde Değerleme Azalışları hesabına borç taraflı kayıt yapılarak muhasebeleştirme işlemi yapılır (Öcal, 2016: 48).

### **3.3.3. İşletme İçinde Doğup Büyüyen ve Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar**

VUK veya MSUGT'a göre doğumdan sonra canlı varlık ile ilgili giderler, söz konusu canlı varlığın maliyetine eklenir. Endirekt giderler, dönem sonuna gelindiğinde dağıtım anahtarları kanalıyla, işletmede bulunan tüm varlıkların paylarına düşen tutar oranında maliyetlerine eklenir. Bu şekilde büyükbaş canlı varlığın maliyeti hesaplanır. Yeni doğan varlıklar, nasıl kullanılacağına dair karar verilmeye kadar 258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeye başlanır (Taştan, 2013: 136-138).

Canlı varlıklar üretime başlandığı anda duran varlıklar grubuna alınır ya da duran varlıklar grubundan çıkartılıp satışın yapıldığı anda oluşan maliyet, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alacağına karşılık 151 Yarı mamuller hesabının borcuna kayıt yapılır. Bundan önce 152 Mamuller hesabına oradan da satışın yapıldığı anda 620 Satılan Malın Maliyeti Hesabına aktarılır. Aynı zamanda gelir tablosuna da yansıtılmış olur. TMS'ye göre muhasebeleştirme işlemi, doğumla beraber yapılmaya başlanmaktadır. İşletme açısından yeni bir varlık değerinde olan yavrular, finansal tablolarda gösterilmelidir ve gerçeğe uygun değer ile 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabına borç, 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları hesabına alacak kaydı yapılır ve dönem kârı olarak raporlanır. Yavru

için herhangi bir dönemde satış kararı alındığında, 238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabındaki maliyet tutarı bu hesabın alacağına kaydedilerek, 162 Büyükbaş Hayvanlar hesabının borcuna kayırt yapılarak dönen varlıklar grubuna aktarılmış olurlar. Satışın gerçekleşmesi durumunda 620 Satılan Malın Maliyeti Hesabına borç taraflı kayıt edilir. Böylelikle Gelir Tablosu hesaplarına satışı yapılan canlı varlığın maliyeti gösterilmiş olacaktır (Taştan, 2013: 136-138).

İşletme içerisinde damızlık veya süt üretimi gibi amaçlarla durdurulan büyükbaş canlı varlıkların yavruları, yetiştirilme amacı belirleninceye kadar 219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları hesabında izlenir. Söz konusu varlıklardan ürün elde edilme evresine gelindiğinde işletme için kullanılacaksa, 212 Büyükbaş Canlı Varlıklar hesabına kayıt edilir. İşletmede yetiştirilip uzun vadeli duran varlık olarak durdurulan büyükbaş canlı varlıkların muhasebe kayıtları, dönen varlıklardaki büyükbaş canlı varlıkların kayıtları gibidir. Yeni doğan yavrular gerçeğe uygun değeri ile doğdukları anda kayıt edilmeye başlanır. Tüm dönem sonlarında gerçeğe uygun değeri yeniden belirlenerek alt hesaplarda izlenmeye devam edilir (Öcal, 2016: 53).

### **3.4. Canlı Varlıklarda Amortisman**

Bu bölümde canlı varlıklarda amortisman düzenlemeleri hakkında VUK ve TMS 41 standardına ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Amortisman kelimesi Latin kökenli olup ve yavaş yavaş ömrünü tüketme anlamına gelmektedir. Bu sözcüğün dilimizde “amorti etmek, aşınma payı, itfa, yıpranma payı” gibi anlamlara denk gelmektedir. Amortisman kelimesi Fransızca’da “*amortissement*”, İngilizce’de “*amortization*”, İtalyanca’da “*amortizzazione*” ve İspanyolca’da “*amortizacion*” biçiminde kullanılmaktadır (Şen, 2011: 134).

Amortisman kavramını, bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin gidere dönüşmesi ve varlığın gelecekte sağlayacağı yarar ile bağlantılı olduğu belirtilmelidir. Bu bağlantı konusu muhasebe konusu içerisinde, varlığın maliyetinin faydalı ömre dağıtılması olarak tanımlanabilir. Varlığın faydalı geçen bir ya da daha fazla dönemi kapsamı halinde, varlık maliyetinin her bir dönem için gidere dönüştürülen kısmı, amortisman kavramı olarak açıklanmaktadır (Tunçez, 2011:70).

Başka bir amortisman tanımlaması, işletmelerde oluşan kıymet kayıplarının, bunlardan faydalanılan yıllara bölünerek karşılanması işlemidir. Canlı varlık işletmelerinde, modernleşme ve teknolojinin getirmiş olduğu makineleşme sonucunda, özellikle büyükbaş hayvan işletmelerinde süt sağım makinesi, süt tankları, buzağı emzirme makinesi, tırnak törpüleme makinesi, yem kırma makinesi, yem karma makinesi, hayvan kaşıma makinesi, hayvan kilitleme makinesi gibi gelişmiş sistemlerini bilgi işlem desteği olarak kullanmaya başlamıştır (Gökgöz, 2013: 178).

Büyükbaş hayvan işletmelerinin üretim faaliyetleri gereği işletmenin aktifinde uzun vadeli kayıtlı bulunan canlı varlıklar da süt amaçlı inekler ve damızlık hayvanlar amortismanına tabi tutulmaktadır. Öte yandan canlı varlıkların beslenmesinde kullanılacak olan besinler, yine işletme aktifinde kayıtlı alan arazilerde yonca, fiğ, silajlık, mısır, ekim ve dikim faaliyetleri de sürdürülüyor olabilir. Bu durumda; yıpranma, yaşlanma ya da değerden düşmelere uğramadıkları için amortisman hesaplaması yapılmamaktadır. Aynı zamanda satış amaçlı işletmede bulundurulan canlı varlıklar, bir yıl içerisinde satışın yapılması planlandığında duran varlıklar grubunda değildir ve dönen varlıklar içerisinde değerlendirilir. Bu nedenden dolayı satış amacı güdülen canlı varlıklar, amortismanına tabi tutulmazlar (Gökgöz, 2013: 178).

Besi amacıyla yetiştirilen büyükbaş hayvanlar, kazanılacak ürünlerden faydalanmak için değil, alım satım amaçlı edinildikleri için uzun vadeli olarak işletmede bulundurulabilirler bile, amortismanına tabi tutulmazlar. Besi amaçlı satın alınan söz konusu varlıkların, yaşam dönemi içinde bulunmalarının da bir önemi yoktur (Tunçez, 2011: 74).

### **3.4.1. Vergi Usul Kanuna Göre Canlı Varlıklarda Amortisman**

VUK'ta amortisman konusu olan tarımsal varlıklar, bitki ve hayvan olarak iki grup halinde açıklanmıştır. VUK madde 277'de canlı hayvanlar maliyet bedeli ile değerlemeye tabidir. Maliyet bedellerinin bulunamaması halinde ise; maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulurlar. Bu bedel, ilgili canlı varlıkların amortismanına tabi tutulan değeridir (Tunçez, 2011: 70).

*“Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:*

*1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;*

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; Amortismanına tabi tutulur” (VUK: md.314).

Tarım işletmelerinde bir yıldan uzun süre tutulacağı planlanan damızlık amaçlı büyükbaş hayvanların, duran varlıklar grubuna kayıt edilmesi gereklidir. Fakat, verimli çağa ulaşmamış yani ürün vermeye başlamamış olan damızlık hayvanların amortismanı ayrılmaz. Çünkü VUK’a göre amortisman ayırma şartları arasında, yıpranma ve aşınmanın gerçekleşmiş olma durumu yer almaktadır. Bu doğrultuda büyükbaş hayvanların henüz ürün vermedikleri için yıpranmaya ve aşınmaya başlamadıklarından amortisman ayrılmaz. Fakat ürün vermeye ve hizmet etmeye başladıkları zamandan itibaren amortisman hesaplamaya başlanır. Yani söz konusu varlıklardan olgunluk evresine erişmemiş olanların amortismanına konu olmayacağı kabul edilir (Tuncez, 2011: 64).

Dişi yavrular ilk doğumlarının gerçekleşeceği zamana kadar değerlerinde artış meydana gelmektedir. Aynı şekilde erkek yavruların olgunluk aşamasına gelene kadar fiziksel olarak gelişim gösterdiklerinden dolayı değer kazanmaktadırlar. Fakat ergin çağa gelen tosunlar ve ilk doğumlarını yapan düvelerde biyolojik bakımdan gelişimleri yavaşlar yani yıpranma ve yaşlanma başlar (Taştan, 2013: 180). Canlı varlıklara ait amortisman oranları ve yararlı yaşam süreleri 333 ve 389 nolu VUK Genel Tebliği Tablo 5’te gösterilmiştir.

**Tablo 5: Canlı Varlıkların Amortisman Oranları ile Yaralı Ömürleri**

Hayvan ve Bitkiler	Amortisman Oranı	Yaralı Ömürleri
Sağmal İnekler ve Damızlık Hayvanlar	%20	5
Sağmal Koyun ve Keçi	%20	5
Damızlık Amaçlı Durdurulan 4 Yaşından Büyük Atlar	%5,55	18
Diğer Atlar (2 Yaşından Büyük Yarış Atları vb)	%10	10
Arılar	%20	5
Deniz ve Tatlı su Hayvanları	%20	5
Yumurta Tavukları	%50	2
Köpek ve Özel Amaçlı Hayvanlar	%20	5
Zeytinlikler	%2	50
Dutlar	%2,50	40
Fındıklıklar	%4	25
Süs Ağaçları ve Bağlar	%5	20
Kayısı, Elma, Armut, Ayva vb. Meyve Ağaçları	%4	25
Ceviz, Kestane ve Fıstık Ağaçları	%2,50	40
Sair Meyve Ağaçları	%10	10

**Kaynak:**[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari2009.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari2009.html), Erişim Tarihi: 15.12.2018.

### 3.4.2. TMS 41 Standardına Göre Canlı Varlıklarda Amortisman

TMS 41 standardında canlı varlıkların amortismanı açıkça belirtilmemiştir ancak canlı varlıkların amortisman işlemleri yapılırken değerlendirme yaklaşımı kabul edilmiştir. Değerleme yaklaşımına göre; canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonları arasındaki azalışlar direkt olarak zarar, gelir ve gider tablosunda yer almaktadır. Geleneksel amortisman ayırma metotları da yani amortisman maliyet yaklaşımında, ayrılan amortisman tutarı üretimi yapılan ürünün maliyetine verilirken, değerlendirme yaklaşımında amortisman tutarı dönem zararı olarak kaydedilmektedir. VUK ve TMS 41 standartlarına göre, amortisman hesaplanması ve kayıt altına alınırken farklı ilkeler kabul edilmiş olmaları, canlı varlıkların farklı değerler ile bilançoda yer almasına yol açmakta ve bu durumda gelir gider tablolarında farklı değerlerin yer almasını gerektirmektedir (Uyar ve Güner, 2015: 222).

Değerleme yaklaşımına göre amortisman, duran varlığın değerinde, kullanma zamanının geçmesi gibi nedenler doğrultusunda meydana gelen azalmalar olarak ifade edilmektedir. Bu tanımlamaya göre amortisman bir aktif düzeltmesi olarak görülmektedir (Sevilengül, 2005: 422).

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlerin amortisman uygulamalarında, varlıkların maliyet değeri ile değerlemesi durumunda, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Madde 6'da amortisman şu şekilde tanımlanmaktadır: "Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi olan tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağılmasını ifade eder".

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme işlemi yapılırken, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi görülmüş ise, amortismanına tabi değer, maliyet bedeli olmaktadır. İlk muhasebeleştirme esnasında ve sonraki dönemlerde canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri kullanılmışsa, gerçeğe uygun değerinden amortismanına tabi tutulur (Uyar ve Güner, 2015: 221). Tarım işletmelerinde amortisman uygulamaları, hayvan varlığında ve bitki varlığında amortisman olarak iki grupta incelenebilir.

**Hayvan Varlığında Amortisman:** Küçük ve büyükbaş hayvanların ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre içerisinde amortisman işlemine tabi tutulmaktadır (Uyar ve Güner, 2015: 221). Ürün vermeye başlamamış damızlık büyükbaş ya da küçükbaş canlı varlıklar ise amortismanına tabi tutulmamaktadırlar.

Hayvancılık faaliyetinde bulunan işletmelerde hayvan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesinden dolayı, maliyet bedeliyle ölçümün yapıldığı durumda, süt üretiminde kullanılan hayvanlar amortismanına tabidir (Kıllı, 2014: 71).

Yetiştirilen süt veya damızlık amaçlı hayvanlar çağ gelişimlerini tamamlayınca amorti edilmeye başlanır. Çağ değişimi; canlı varlıkların ekim veya doğum itibarıyla olgunluk çağına gelene kadar geçirdiği biyolojik dönüşüm sürecidir. Yeni doğan dişi yavru 0-6 aylık arası buzağı, 7-12 ay arasında dana, 12 aylıktan doğum yapana kadar düve ve doğumundan sonra inek sınıfında değerlendirilir (Kıllı, 2014: 71).

İşletmelerdeki canlı varlıkların biyolojik çağ değişimleri tamamlanarak amortismanına tabi olan varlıklar olmaları, farklı sürelerde tamamlanmaktadır. Dolayısıyla büyükbaş hayvancılıkla uğraşan canlı varlık işletmelerindeki her bir inek ile her bir damızlık için ayrı ayrı amortisman hesaplaması gereklidir. Süt üretimi yapılan işletmelerde kullanılan ineklere amortisman ayrılırken, kalıntı değer göz önünde bulundurulmalıdır (Kıllı, 2014: 71).

Süt üretiminde kullanılan ineklerin amortisman süresi bitince süt üretiminde önemli ölçüde azalma olduğu için kasaplık olarak satıldığında bir gelir doğmaktadır. Yani amortisman süresi bitince de canlı varlığın kasaplık olarak da bir değere sahiptir. Bu durumda amortisman ayrılırken, bu değer canlı varlığın amortismanına tabi tutulan değerinden düşülmesi gereklidir (Kıllı, 2014: 71).

**Bitki Varlığının Amortismanı:** Tarım işletmelerinde gerçeğe uygun değerinin ölçülemediği durumda ya da güvenilir olarak ölçülemediği durumda amortisman hesaplanmasında gereken meyve ağaçları, uzun süre yetiştirilen tarla bitkileri ile çok yıllanmış bitkiler vardır. Meyve ağaçları, meyvesinden faydalanmak amacıyla yetiştirilen ve uzun dönemler boyunca yaşayan elma, armut, erik kayısı, ceviz, fındık gibi ağaçlar, tarla bitkilerine ise yonca, korunga gibi yem bitkileri örnek olarak verilebilir (Deran, 2005: 163).

Uzun süre yetiştirilen tarla bitkilerinde amortisman, bitkilerin ilk hasat edilmeye başladığı zamandan itibaren ayrılmaya başlanması gereklidir. Meyve ağaçlarında amortisman ayrılma zamanı, meyve ağaçlarının yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkartılıp, duran varlık hesabına aktarılmasıyla başlanır. Bir meyve bahçesinde yetiştirilen fidanlar meyve vermeye başlayıncaya kadar amortisman ayrılmaz. Çünkü meyve vermediğinden dolayı bahçe henüz tesis aşamasında olduğundan bu aşamadaki ağaçlar

aşınma ve değerinde alma söz konusu değildir. Bu nedenle meyve ağaçları verimli hale geldikten sonra aktife girdikleri ve amortismanına konu olabilecekleri kabul edilir (Deran, 2005: 163).

### **3.4.3. VUK ve TMS Açısından Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması**

Ülkemizde uzun yıllar boyunca VUK'ta belirtilen hükümler uyarınca amortisman yapılmaktadır. Fakat amortisman uygulamalarını düzenleyen TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı amortisman ile ilgili pek çok yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ışığında, VUK ile TMS arasındaki farklılıklar şu şekilde özetlenebilir (Gökgöz, 2013: 144):

**Amortisman Tabi Değer:** VUK'a göre amortisman tabi değer maliyet değeridir. TMS 16 ya göre ise; maliyet bedelinden kalıntı değeri düşülmesinden sonra oluşan değerdir. Kalıntı değer zaman içinde meydana gelen değişmelerin dikkate alınması gereklidir.

Kalıntı değerinde meydana gelen azalmalar, varlığın amortisman tabi tutulan bedelini arttırırken, kalıntı değerinde artma olması halinde azaltacaktır. Kalıntı değerinin artması veya azalmasından dolayı amortisman tabi değerinde meydana gelen değişmeler nedeniyle, önceki dönemlerde ayrılmış olan amortismanlar üzerinde düzeltme yoluna gidilmez. Bu değişiklik, TMS 8 standardına uygun şekilde dikkate alınır (TMS 16, 2005: md.51). Değişiklikler etkisini sürdürdükleri içinde bulunulan döneme ve sonraki dönemlere yansıtılır (Marşap, 2008: 139).

**Amortisman Hesaplama Yöntemi:** VUK'a göre normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman, kıst amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri vardır. TMS 16'ya göre; normal (doğrusal) amortisman, azalan bakiyeler yöntemi yanı sıra kullanım ya da üretim miktarı esas alan "üretim miktarı yöntemi" önerilmektedir.

**Yararlı Ömür:** VUK'a göre yararlı ömür Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliği ile belirlenir ve uygulanır. TMS 16'ya göre ise muhasebe uygulamalarını yapanlar tarafından tahmin edilir ve her yıl tekrar incelemeler yapılır. İncelemeler sonucunda doğacak herhangi bir değişiklik TMS 8'e göre düzenlenir. Ayrıca VUK yararlı ömrü "yıl" bazında alınırken, TMS 16 "yıl" ya da "üretim birimi" bazında belirlenir.



**Kıst Amortisman:** Kıst amortisman yöntemi, VUK' a göre sadece binek otomobiller için uygulanırken; TMS 16' ya göre bütün duran varlıklar için uygulanabilir.

**Parçalara Ayırarak Amortisman Hesaplama:** VUK'a göre duran varlıklar eklentileri ile birlikte bir bütün olarak amortismanına konu olur. TMS 16'ya göre ise parçalara ayırarak amortismanına tabi tutulabilir. Örneğin; otomobilin kendisi için ve motoru için ayrı ayrı yararlı ömür belirlenip amortisman ayrılabilir.

**Gruplandırarak Amortisman Hesaplama:** VUK'a göre maddi duran varlıklar gruplandırarak amortismanına tabi tutulmazlar. Fakat TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutulabilmektedir. Örneğin; bir nakliye şirketinin bir kamyonu ait birden fazla kasanın gruplandırarak birlikte amortismanına tabi tutulabilir.

**Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar:** VUK'a göre satış amacıyla elde tutulan veya gelecek dönemlerde fayda sağlaması hedeflenen duran varlıklar için amortisman ayrılmasına devam edilmelidir. TMS 16'ya göre satış amacıyla elde tutulan duran varlıklara ilişkin amortisman ayırma işlemine son verilir.

### **3.5. Canlı Varlıklara İlişkin Kâr ve Zararın Raporlanması**

Muhasebe ilkelerinde olan dönemsellik kavramı gereği, kâr ve zararın ilgili dönemin finansal tablolarında gösterilmesi canlı varlıklar ve bu varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler içinde gereklidir (Demirkol, 2006: 56).

TMS 41 Standardına göre; “Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır” (TMS 41, 2006: md.26). “Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında bir zarar oluşabilir. Çünkü tahmini bir pazar yeri maliyeti, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek yapılan hesaplamada düşülür” (TMS 41, 2006: md.27). Örneğin; bir kuzunun doğumundaki gibi, canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da meydana gelebilir. Görüldüğü üzere standart, kâra ilişkin örnek olarak ilk defa finansal tablolara almayı buzağı doğmasını, zarara örnek olarak ise canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden pazar yeri maliyetlerini indirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için geçerli olan şartlar ve durumlar aynıdır. “Tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır” (TMS 41, 2006: md.28). Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir (TMS 41, 2006: md.29).

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde kârı veya zararı meydana getiren durumlar, diğer sanayi kollarındaki işletmelere göre farklı özellikler taşımaktadır. Tarım işletmelerinde canlı varlıkların bulunması ve bu varlıkların biyolojik dönüşüm geçirme özelliğine sahip olması nedeniyle kâr veya zararın nedenini bulma konusunda belirsizlikler vardır. Bu durum üzerinde; kârın veya zararın piyasadaki dalgalanması, canlı varlıklardaki kalite değişimleri vs. etkili olabilir. TMS 41 standardı üretime başlama döngüsünün bir yıldan uzun olduğu durumda, fiziksel etkenlerden kaynaklanan değişimlerle, fiyatlardaki değişimlerin detaylı şekilde açıklanmasını önermektedir. TMS 41 standardı kâr veya zararın kaynağını iki sınıfa ayırmıştır. Bunlardan ilki; fiyatlardaki değişikliklerden (artış /azalışlar) doğan kâr ya da zarar, ikincisi ise; varlıkların biyolojik dönüşümü sonucunda oluşan artış ya da azalışlardan doğan kâr/ zarardır (Demirkol, 2006: 58).

Örneğin, iki farklı bölümde büyükbaş besi çiftliği yapan işletmede aynı cins hayvanların yetiştirilmesi ve aynı pazara sunulması durumunda, birinde yüksek verim sayesinde kâr, diğerinde daha az beside hayvanlar nedeniyle zarar söz konusu olabilir. Ürünler işletmede satışa elverişli halde beklerken, biyolojik dönüşüm nedeniyle büyümekte ve bu yüzden gerçeğe uygun değerinde artış meydana gelmektedir. Mevcut durumdaki artış ürünün biyolojik dönüşümün sonucunda büyümesinden kaynaklanana bir değer artıştır ve doğrudan fiyattan kaynaklanana bir artış sayılamaz.

*“İşletme cari dönem boyunca, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile satış maliyetleri arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar”* (TMS 41, 2006: md.40). Bu açıklamalar sayısal ya da yazılı metin olarak her bir canlı varlık grubu için ayrı olarak tanımlanır (TMS 41, 2006: md.41-42). Bu gruplandırma içeriğinde tüketilebilir/üreyen veya olgunlaşmış/olgunlaşmamış şeklinde olabileceği gibi bunlara ait rakamsal bilgilere de yer verilmesi faydalı görülmektedir (Demirkol, 2006: 59).

### 3.6. Literatür Taraması

Demirkol (2006), Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında ürün maliyetlerinin belirlenmesi ile ilgili doktora çalışmasında; seracılık faaliyetlerinde bulunan işletmelerin özel hesap dönemi kullanarak ürün maliyetlerinin hesaplanması üzerinde çalışılmıştır. Ortak giderlerin belirlenmesi, gider yerlerine dağıtılması sonucu tarihi maliyet değeri yöntemi ile hasat zamanındaki tarımsal ürün değerlemesi sonucunda hesaplanacak net gerçeğe uygun değerın kıyaslanması ve UMS 41 kapsamında mali tablolarda gösterilmiştir. Çalışmada; UMS 41'e göre bitkileri, toprakta yetiştirmelerinden dolayı aktif piyasa içinde olmadığı ve durumdan dolayı gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasının birkaç koşulla belirlenebileceğini dile getirmiştir. Ayrıca Tarımsal Faaliyet Standardının amortisman konusunda yetersiz olduğu görüşüne ulaşıldığı belirtilmiştir.

Özulucan ve Deran (2008), TMS 41, VUK ve THP açısından küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerini incelediği çalışma kapsamında; TMS 41 ve VUK'a göre küçükbaş ve büyükbaş canlı varlıkların değerlemelerinde farklı hususların olması ve VUK'un yetersizlik kalma nedenleri üzerinde durulmuştur. Sonuç olarak; canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan güçlükleri ortadan kaldırmak veya azaltmak için çözüm önerilerinde bulunulmuş ve THP esasına göre hesaplanan maliyetlerin, TMS 41 çerçevesinde hesaplanan maliyetlere eşit olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Cihangir (2010), zirai işletmelerde muhasebe uygulamaları konulu tez çalışmasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında muhasebeleştirme işlemleri incelenmiştir. Meyve üretimi yapan işletmelerde üretimde katlanılan maliyetler TMS 41 kapsamında hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda TMS 41 ve SPK Tebliğinin birbirine benzeştiği ancak Türk Vergi Mevzuatı ile aralarında farklı hususlar olduğu ortaya konmuştur. Bu farklılıklar ağaçlar ile meyvelerin farklı değer ile kaydedilmesine sebep olmaktadır. Bu farklılık finansal tablolarda dönen ve duran varlık değeri üzerinden gelir tablosunda kâr/zarar rakamının değişmesine neden olmaktadır. Tek Düzen Hesap Planı'nın meyvecilik faaliyetinde bulunan işletmelerdeki mali durumu finansal tablolarda göstermede eksik kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Gökgöz (2012), balık üretim işletmelerinde TMS 41 çerçevesinde ürün maliyetlerinin tespit edilmesiyle ilgili çalışmada; Tek Düzen Hesap Planının balık üretim

faaliyetlerinde bulunan işletmeler için yetersiz kalması nedeniyle TMS 41'in bu işletmelerin hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Ayrıca söz konusu işletmelerin normal mali yıla göre hesap yapıldığı durumda maliyetlerin mamul, yarı mamul, ürün maliyetlerinin doğru hesaplanmasında ve dönemsellik noktasında sorunlar yaşanacağı sebebinden dolayı özel hesap döneminin belirlenip kullanılması gerektiği belirtilmiştir. THP, balık üretimi yapan işletmelerde ürün maliyetlerinin üzerinde durmazken TMS 41 standardının etkili maliyet sistemi getirerek ürün maliyetlerini doğru ve tam olarak hesaplandığı sonucuna varılmıştır. Yine Gökgez'ün (2012), gerçeğe uygun değer belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi konulu makale çalışmasında, TMS 41 standardının üzerinde durduğu gerçeğe uygun değer belirlenme süresi ve canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için önemi üzerinde durulmuştur. Bu değerlemeden kaynaklı değer artış veya azalışlar hakkında THP'ye alınması gerektiğini vurgulanmıştır.

Özkan (2012), büyükbaş hayvancılık sektöründeki işletmelerin maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konulu çalışmada; değerlendirme, maliyet hesaplama ve tek düzen muhasebe uygulamaları üzerinde durulmuştur. Büyükbaş hayvanlarda amortisman, yeniden değerlendirme, yenileme fonları ve maliyet bedelleri arttırılması işlemlerinin var olan düzen kapsamında ele alınmıştır. Maliyet hesaplama modellerine, hayvancılık sektöründeki maliyet ve muhasebe işlemlerine muhasebe standartları açısından yarar sağlanacağı görüşü dile getirilmiştir. Tarımsal faaliyette bulunan bir işletmesi muhasebe sistemi ve teknikleri donanımlı ve düzgün olması durumunda güvenilir tablolar oluşturulabilir. Hâsılat, maliyet gelir ve giderlerde oluşan yanlış hesaplamalar, eksiklik ya da aksaklıklar maliyet muhasebesi kısmını ve diğer üretim birimlerindeki verileri olumsuz etkiler, tarım işletmelerinde bu konuya dikkat edilmesi gerektiği dile getirilmiştir.

Tuğay (2013), canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili çalışmada; Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin saptanması ve muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Çalışma sonunda birkaç noktada farklılıklar tespit edilmiştir. VUK'taki usullere göre hesaplanarak ulaşılan maliyet ile TMS 41'a göre oluşan maliyetten farklı olmasıdır. Bu farklılık VUK canlı varlıklarda maliyet yaklaşımı kapsamında amortisman tabi görmesi ve amortisman bedelinin tarımsal ürün maliyetlerinin hesap edilmesinde kullanılırken; TMS 41'in amortisman değerlendirme yaklaşımını ve canlı

varlıkların değerinde meydana gelen azalış elde edilen tarımsal ürün ile bağımsız olarak dönem zararı olarak kaydedilir. Canlı varlıklar ilk defa muhasebeleştirildikleri zamankiyle her rapor edildikleri dönemde gerçeğe uygun değerden üzerinden satış maliyetleri düşülerek mali tablolara aktarılır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenir ve daha sonra değerlemeden oluşan artışlar veya azalışlar gelir tablosunda gösterilir. Gerçeğe uygun değerlerin güvenilir olarak ölçülememesi ve varlığın ilk muhasebe altına tarih ile ilk raporlama dönemi arasındaki zamanın biyolojik değişim bakımından önemsiz olması hallerinde tarihi maliyet yöntemi kullanılabileceği çalışma sonunda belirtilmiştir.

Antepli (2015), canlı varlıkların maliyetlerinin 7/B seçeneği ile izlenmesiyle ilgili çalışmada; giderlerin çeşitlerine göre takibi esasına dayanan 7/B seçeneğinin maliyetlerin izlenmesinde kullanılması gerektiğinin üzerinde durmuştur. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında faaliyet döneminde oluşan tüm giderlerin çeşitleri esas alınarak ilgili hesaba gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilerek kayıt edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Çevik (2015), TMS 41 kapsamında canlı varlıkların değerlendirilmesi ve raporlama işlemlerinin yapılması ile ilgili çalışmada; kanatlı hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan işletmelerde VUK ve TMS kapsamlarında muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin yapılması üzerinde çalışılmıştır. Tez çalışması sonucunda THP' de bulunan hesapların canlı varlıklara yönelik uygun bir hesap noktasında yetersiz kaldığı ve bundan dolayı THP' ye canlı varlıklar için yeni hesap gruplarının ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca kanatlı hayvanların işletme içerisinde üretime başladıkları dönem ile yararlı ömürlerini doldurdukları dönem arasında bir yılı doldurmadıkları için amortisman tabii tutulamayacakları açıklanmıştır. Çalışmada ülkemizde kanatlı hayvanlar için fire oranı belirlenmesinin gerektiği de vurgulanmıştır. Bu fire oranı ile normal dışı fireler için uygun biçimde muhasebeleştirilmesi ürün maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından önemli görülmüştür.

Timurtaş (2016), tarımsal faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ile ilgili çalışmada; tarımsal faaliyette bulunan işletmelerde canlı varlıkların biyolojik değişim geçirmeleri özelliği taşımasından dolayı muhasebeleştirme ve değerlendirme ve ölçüm işlemlerinin diğer varlıklardan farklı olması gerektiği belirtilmiştir. TMS 41 canlı varlıkların biyolojik değişimleri dikkate almaktadır. THP canlı varlıkları diğer varlıklardan ayrı tutmamaktadır. Standart ile mevcut vergi mevzuatı arasında muhasebeleştirmede ve değerlemede yaklaşım farklılıkları olduğunu dile getirmiş ve Borsa İstanbul'da işlem gören

birkaç tarım işletmesinin mali tabloları üzerinde incelemelerde bulunulmuştur. İnceleme yapılan mali tablolar yorumlanarak, satış maliyetleri düşülerek gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplamalar yapıldığı, dönem kâr veya zararda gösterilmesi gereken kazançlar standart hükümleri doğrultusunda canlı varlık değerlendirme farkları grubunda izlenmiştir. Canlı varlık değerlendirme farkları ve tarımsal stok gerçeğe uygun değerlendirme farklarından oluşmaktadır. Ayrıca THP doğrultusunda canlı varlıkların maliyet bedeline ulaşamadığı durumda emsal bedel ile hesaba alındığı ve önceden saptanmış amortisman oranları kullanılarak amortisman ayrılabilmesini ve bu durumun mali tablo kullanıcılarının yetersiz bilgi alabileceklerini vurgulanmıştır.

Hatunoğlu ve Kılılı (2016), bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilme işlemlerini konu alan çalışmada; bitki üretim işletmelerinde TMS 41 kapsamında muhasebe kayıtlarını incelemiş ve gider çeşitlerine göre benimsenen 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41 usulüne daha uygun olduğu vurgulanmıştır. 7/B seçeneğinin maliyetlerin takibi konusunda iyi bir model olduğu önerilmiştir.

## **4. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA CANLI VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Bu bölümde tarımsal faaliyette bulunan büyükbaş canlı varlık üretimi yapan işletmenin örnek muhasebe uygulamaları ele alınacaktır. Öncelik olarak çalışmanın amacı, kapsamı, yöntemi ve işletme ile ilgili bilgiler verilip daha sonra uygulama yapılacaktır.

### **4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı**

Bu bölümde Kastamonu ilinde bulunan Tarımsal ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) tarafından sübvansede edilen ve büyükbaş hayvancılık sektöründe üretim faaliyetinde bulunan örnek işletmenin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilmesi ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik örnek uygulamalara yer vererek bu alana katkı sağlamaktır. Bu amaçla, TMS kapsamında yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin TMS 41 No'lu standart incelenerek, THP ve VUK ile mukayeseli kayıtlara yer verilmiştir. Faaliyette bulunan örnek işletmenin TMS 41 çerçevesinde ürün maliyetleri incelenirken, finansal tablolara aktarılması konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

Kastamonu ilinde faaliyette bulunurken iklim koşulları, büyükbaş varlıkların beslenmesinde kullanılacak malzemelerin temini, ulaşım gibi elde edilme maliyetlerini etkileyen etkenler de göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılmaya çalışılmıştır.

### **4.2. Uygulama Yapılan İşletme Hakkında Bilgiler**

Kastamonu'da bulunan büyükbaş hayvan çiftliğinde gözlem ve çalışmalar yapılmış olup genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarının hazırlanmasına yönelik örneklere yer verilerek, maliyet hesaplama sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Çalışmada yer verilen bilgiler örnek işletmeden mülakat, gözlem ve görüşmeler yoluyla elde edilmiştir. Uygulamaya esas teşkil edecek bilgi ve belgeler kaynağından elde edilmiştir. Aynı zamanda çalışma kapsamında gerekli olan diğer bilgiler, işletmenin üretim takibini yaptığı bilgisayar kayıtlarından yararlanılmıştır.

Görüşme yapılan işletme yönetimi işletmenin tüzel kişiliğinin beyan edilmesini istemediğinden uygulamada konu olan işletme (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş. olarak anılacaktır. Bu işletme, 60 dönümlük arazide faaliyet göstermektedir. İşletmede süt üretimi yapılmaktadır, fakat doğan erkek buzağular üzerinde belli bir süre işletme bünyesinde

besicilik faaliyetleri yapılmaktadır. İşletmede, 2 veteriner hekim ve 4 kişi diğer departmanlarda olmak üzere toplam 6 kişi çalışmaktadır.

İşletmede, organik gübre ve biyogaz tesisleri de mevcuttur. İşletme üretim, idare, pazarlama ve muhasebe departmanlarından oluşmaktadır. İşletme üretim bölümünde buzağı kulübeleri, minyatür ahırlar, kantar, yemekhane, kazan dairesi, soyunma odaları, sağım hane, revir, doğumhane, yem ve ot depoları, lojman, gübre depoları gibi bölümler bulunmaktadır.

Besi amaçlı yetiştirilen erkek hayvanlar 1 yıllık süre içinde satılmaktadır. İşletmede süt üretim amaçlı 120 adet olgunlaşmış inek, 50 adet besi ve 50 adet olgunlaşmamış dişi hayvan bulunmaktadır. Olgunlaşmamış dişiler sürünün devamı için işletmede uzun dönemli tutulmaktadır. (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş işletmesine ait maddi duran varlıklar ve bu maddi duran varlıkların tutarları aşağıda Tablo 6'da gösterilmektedir.

**Tablo 6: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Maddi Duran Varlıklar**

<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>TUTAR (TL)</b>
<b>Arazi ve Arsalar</b> (60.000m <sup>2</sup> )	300.000 TL
<b>Binalar</b>	
Ahır Binası	1.135.000 TL
Yem Deposu	155.000 TL
Silaj Çukuru	40.000 TL
Gübre Çukuru	70.000 TL
Sağım hane	100.000 TL
<b>Tesis Makine ve Cihazlar</b>	
Sürü Yönetim Sistemi	400.000 TL
Otomatik Süt Sağım Makinesi	125.000 TL
Süt Soğutma ve Depolama Tankı	75.000 TL
Yemleme Vagonu	20.000 TL
Silaj Makinesi	80.000 TL
<b>Taşıtlar</b>	
Traktör (2 adet)	300.000 TL
Yem Karma Römork	150.000 TL
<b>Demirbaşlar</b>	
Buzağı Kulübesi	50.000 TL
Su Deposu	20.000 TL
Hayvan Yatağı (200 adet)	30.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>3.050.000 TL</b>

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş, mevcut yatırımını TKDK %60 hibe desteğinden faydalanarak kurmuştur. IPART (Instrument for Pre-accession Assistance in Rural Development) destekli 120 başlı süt sığırı projesi kapsamında 3.050.000,00 TL'lik maddi duran varlık bedelinin %60'ı olan 1.830.000 TL desteği alınmıştır. Dönem içerisinde sermaye yaklaşımı benimsenerek sermayeye eklenmiştir. Ayrıca envanter işlemleri aralıklı



envanter yöntemi hükümlerince yapılmıştır. (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş işletmesinin sahip olduğu canlı varlıklar, canlı varlıkların sayıları ve birim fiyatları ile ilgili bilgiler Tablo 7’de gösterilmiştir.

**Tablo 7: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Canlı Varlık Sayısı ve Kayıtlı Değerleri**

CANLI VARLIKLAR	Miktar (Adet)	Birim Fiyat (TL)	Değerler (TL)
Sağmal Süt İneği	120	10.000	1.200.000
Olgunlaşmamış Canlı Varlık Yatırımları	50	4.000	200.000
Besi Hayvanları	50	5.000	250.000
<b>TOPLAM</b>			<b>1.650.000</b>

### 4.3. Uygulamanın Yöntemi

İşletmede giderlerin dağıtımında geleneksel maliyet yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde giderler esas üretim gider yeri, yatırım gider yeri, hizmet üretim gider yeri ve faaliyet gider yerleri olarak ayrılmaktadır (Kurt, 2018: 5). İşletmede gider yerlerinin oluşturulması amacıyla Tablo 8’de gösterildiği gibi 7 adet gider yeri oluşturulmuştur. İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan sağmal inekler ve satış amaçlı elde bulunduran erkek doğan büyükbaş canlıların bulunduğu esas üretim gider yeri vardır. Sağmal inek olarak kullanılmak için dişi buzağuların yetiştirildiği yatırım gider yeri; esas üretim gider yerine ve yatırım gider yerine hizmet veren yem depolama gider yeri ve ot depolama gider yerinde oluşan hizmet gider yeri bulunmaktadır. Ayrıca faaliyet gider yeri olarak pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderlerinin toplandığı genel yönetim gider yeri bulunmaktadır. Tablo 8’de gider yerleri ve kodları yer almaktadır.

**Tablo 8: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş’ye Ait Gider Yerleri**

Kodu	Gider Yerleri
	<b>Esas Üretim Gider Yeri</b>
10	Besi Hayvanları Gider Yeri
11	Süt Üretim Gider Yeri
	<b>Yatırım Gider Yeri</b>
40	Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri (Düveler)
	<b>Hizmet Üretim Gider Yeri</b>
20	Yem Depolama
21	Yem Hazırlama
	<b>Faaliyet Gider Yeri</b>
60	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri
70	Genel Yönetim Gider Yeri

Üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderler ve genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır. Direk ilk madde ve malzeme gideri, yemler ve

diğer maddelerdir. Direkt işçilik gideri hayvanlar ve işletme için çalışan işçilerin ücretlerini, genel üretim giderleri, endirekt işçilik, elektrik, yakıt, ilaç ve benzer giderleri içermektedir. Tablo 9’da (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş’nin 2017 yılında gerçekleşmiş olan gider ve gelirleri gösterilmiştir.

**Tablo 9: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş 2017 Yılı Gelir ve Giderleri**

<b>İşletme Giderleri</b>	<b>TUTAR</b>	<b>İşletme Gelirleri</b>	<b>TUTAR</b>
İşletme Malzemesi	32.500 TL	Besi Hayvanları Satış Geliri	500.000 TL
Besi Yemi Giderleri	464.375 TL	Süt Hayvanı Satış Geliri	50.000 TL
Süt Yemi Gideri	1.038.125 TL	Gübre Satış Geliri	6.000 TL
Buzağı Yemi	100.000 TL	Süt Satış Geliri	2.331.000 TL
Direkt İşçilik	175.000 TL	Süt Satış Teşvik Geliri	100.800 TL
Endirekt İşçilik Giderleri (veteriner vs.)	120.000 TL	Sağmal İnek Teşvik Geliri	48.000 TL
Yakıt Elektrik Giderleri	80.000 TL		
Suni Tohumlama Gideri	12.500 TL		
İlaç Gider	20.000 TL		
Muhasebe Gideri	2.500 TL		
Pazarlama ve Satış Gideri	5.000 TL		
<b>TOPLAM</b>	<b>2.050.000 TL</b>		<b>2.320.000 TL</b>

İşletmenin yem giderleri süt satış tutarının %68’ine tekabül etmektedir. Süt satış geliri KDV ihmal edilerek hesaplamıştır. Tablo 10’da (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş’nin gider türlerine ait dağıtım anahtarları verilmiştir.

**Tablo 10: Gider Çeşitlerine Ait Dağıtım Anahtarları**

<b>Gider Çeşitleri</b>	<b>Dağıtım Anahtarları</b>
Yem Depolama	Direkt İşçilik Saati
Yem Hazırlama	Hayvan Sayısı
Endirekt İşçilik	Hayvan Sayısı
Direkt İşçilik	Çalışma Saatleri
İşletme Malzemesi	Alan (m <sup>2</sup> )
İlaç Giderleri	Hayvan sayısı
Suni Tohumlama Gideri	Hayvan Sayısı

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş’nin gider yerleri için belirlenen dağıtım anahtarlarıyla birlikte Tablo 11’de belirtildiği gibidir.

**Tablo 11: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Gider Yerleri Dağıtım Anahtarı**

Gider Yerleri	Hayvan Miktarı (adet)	Direkt İşçilik Giderleri (DİS)	Alan (m <sup>2</sup> )	Güç Tüketim Miktarı (kws)
Besi Hayvanları Gider Yeri	50	1 800	1 000	960
Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri	50	1 800	1 000	1 920
Süt Üretim Gider Yeri	120	9 080	3 500	2 880
Yem Depolama Gider Yeri			600	400
Yem Hazırlama Gider Yeri			200	400
Yönetim Gider Yeri			200	160
<b>TOPLAM</b>	<b>220</b>	<b>12 680</b>	<b>6 500</b>	<b>6 720</b>

#### 4.3.1. İşletme Giderlerinin Faaliyet Yerlerine Dağıtılması

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş ile İlgili Finansal İşlemler ve Muhasebe Kayıtları yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmıştır.

- ✓ Toplam maliyeti 135.000 TL (27 besi hayvan x 5.000 TL) olan besi hayvanları, 500.000 TL'ye satılmıştır. Toplam maliyeti 100.000 TL (10 sağmal inek x 10.000) olan verimsiz süt hayvanları 50.000 TL'ye satılmıştır.
- ✓ Satın alınan ilk madde ve malzeme tutarı 1.850.000TL'dir. 1.800.000 TL'lik kısmı yem 50.000TL'lik kısmı işletme malzemesidir.
- ✓ 2017 yılında 1.602.500 TL yem ve 32.500 TL işletme malzemesi kullanılmıştır. İşletme ile ilgili ödemeler banka hesabından yapılmıştır.
- ✓ Yem tutarının, 464.375 TL'lik kısmı besi hayvanı faaliyet yerinde, 100.000 TL'lik kısmı hayvan yatırım gider yerinde ve 1.038.125 TL'lik kısmı süt üretim yerinde kullanılmıştır.

##### 4.3.1.1. İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı

İşletmede, 32.500 TL işletme malzemesi kullanılmış olup, işletme malzemesinin gider dağıtımını aşağıda Tablo 12'de gösterilmiştir.

**Tablo 12: İşletme Malzemesi Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	İşletme Malzeme Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 1 000 m <sup>2</sup>	5.000 TL
Süt üretim gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 3 500 m <sup>2</sup>	17.500 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 1 000 m <sup>2</sup>	5.000 TL
Yem depolama gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 600 m <sup>2</sup>	3.000 TL
Yem hazırlama gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 200 m <sup>2</sup>	1.000 TL
Yönetim gider yeri	32.500 TL / 6 500 m <sup>2</sup> x 200 m <sup>2</sup>	1.000 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>32.500 TL</b>

#### 4.3.1.2. Direkt İşçilik Giderleri Dağıtımı

İşletmede 2017 yılında 12 680 direkt işçilik saati çalışılmış ve 175.000 TL direkt işçilik gideri meydana gelmiştir. Buna göre direkt işçilik gideri dağıtımını aşağıda Tablo 13'te gösterilmiştir.

**Tablo 13: Direkt İşçilik Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Direkt İşçilik Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	175.000 TL / 12 680 DİS x 1 800 DİS	24.843 TL
Süt üretim gider yeri	175.000 TL / 12 680 DİS x 9 080 DİS	125.314 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	175.000 TL / 12 680 DİS x 1 800 DİS	24.843 TL
TOPLAM		175.000 TL

#### 4.3.1.3. Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı

İşletmede 2017 yılında 120.000 TL'lik endirekt işçiliğin % 54'ü süt hayvanlarına, %23'ü besi hayvanlarına ve %23ü olgunlaşmamış ineklere göre dağıtımını yapılmıştır. Bu bağlamda endirekt işçilik giderlerinin dağıtımını Tablo 14'te gösterilmiştir.

**Tablo 14: Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Endirekt İşçilik Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	120.000 TL x 0,23	27.600 TL
Süt üretim gider yeri	120.000 TL x 0,23	27.600 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	120.000 TL x 0,54	64.800 TL
TOPLAM		120.000 TL

#### 4.3.1.4. Elektrik ve Yakıt Giderlerinin Dağıtımı

İşletmede 2017 yılında 80.000 TL (her birimde ayrı sayaç bulunmakta) elektrik ve yakıt gideri söz konusudur. Buna göre elektrik ve yakıt giderlerinin dağıtımını Tablo 15'te gösterilmiştir.

$$\begin{aligned}\text{Maliyet Yükleme Oranı} &= \text{Toplam Elektrik ve Yakıt Bedeli} / \text{Toplam Tüketilen Kws} \\ &= 80.000 \text{ TL} / 6 720 \text{ kws} \\ &= 11,9047 \text{ TL/kws}\end{aligned}$$

**Tablo 15: Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtım**

Gider Yerleri	Elektrik ve Yakıt Gider Dağıtım	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	11,9047 TL/kws x 960 kws	11.428 TL
Süt üretim gider yeri	11,9047 TL/kws x 1 920 kws	22.858 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	11,9047 TL/kws x 2 880 kws	34.285 TL
Yem depolama gider yeri	11,9047 TL/kws x 400 kws	4.762 TL
Yem hazırlama gider yeri	11,9047 TL/kws x 400 kws	4.762 TL
Yönetim gider yeri	11,9047 TL/kws x 160 kws	1.905 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>80.000 TL</b>

**4.3.1.5. Suni Tohumlama Giderlerinin Dağıtım**

Suni tohumlama gider dağıtım, dağıtım anahtarı hayvan sayısıdır. Süt üretim gider yeri ve büyükbaş yatırım gider yerlerine hayvan sayısı temel alınarak dağıtım yapılır. Süt üretim hayvanları ve olgunlaşmamış hayvan sayısı toplam 170 adettir. Bu bağlamda, suni tohumlama giderlerinin dağıtım Tablo 16’da gösterilmiştir

$$\begin{aligned}
\text{Maliyet Yükleme Oranı} &= \text{Toplam Suni Tohumlama Gideri} / \text{Hayvan sayısı (adet)} \\
&= 12.500 \text{ TL} / 170 \text{ adet} \\
&= 73,53 \text{ TL/adet}
\end{aligned}$$

**Tablo 16: Suni Tohumlama Gider Dağıtım**

Gider Yerleri	Suni Tohumlama Gider Dağıtım	Tutar
Süt üretim gider yeri	73,52 TL/adet x 120 adet	8.824 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	73,52 TL/adet x 50 adet	3.676 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>12.500 TL</b>

**4.3.1.6. İlaç Giderlerinin Dağıtım**

İşletmenin 2017 yılında 20.000 TL ilaç gideri olup, buna göre dağıtım aşağıda Tablo 17’de gösterilmiştir.

**Tablo 17: İlaç Gider Dağıtım**

Gider Yerleri	İlaç Gider Dağıtım	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	20.000 TL x 0,23	4.600 TL
Süt üretim gider yeri	20.000 TL x 0,54	10.800 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	20.000 TL x 0,23	4.600 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>20.000 TL</b>

- ✓ Dönem içinde katlanılan muhasebe gideri 2.500 TL ve pazarlama satış dağıtım gideri ise 5.000 TL olarak hesaplanmıştır.

- ✓ Dönem içerisinde 6.000 TL gübre satış geliri elde edilmiş olup banka hesabına yatırılmıştır.
- ✓ Olgunlaşmış bir ineğin yıllık ortalama süt verimi 10.500 litredir.
  - Dönemde elde edilen süt miktarı 120 inek x 10.500 litre = 1.260.000 litredir.
  - Sütün Satış Fiyatı = 1,85 TL
  - Toplam Süt Geliri = 1.260.000 litre x 1,85 TL  
= 2.331.000 TL
- ✓ 2017 yılı içerisinde süt üretim devlet teşvik primi litre başına 0,08 TL'dir.
- ✓ Süt teşvik primi geliri = 1.260.000 Litre x 0,08 TL  
= 100.800 TL
- ✓ Sağmal inek teşviki inek başına 240 TL'dir
- ✓ Süt ineği teşvik geliri = 400 TL x 120 adet  
= 48.000 TL
- ✓ Dönem içinde olgunlaşmış ineklerden 40 adet dişi 55 adet erkek olmak üzere toplam 95 adet buzağı doğmuştur.
- ✓ 20 adet olgunlaşmamış (düve) ilk doğumlarını yapmış çağ değişimi geçirmiştir.
- ✓ İlk doğum yapan ineğin gerçeğe uygun değeri 9.000 TL'dir.
- ✓ Çağ değiştiren 20 adet olgunlaşmamış ineğin kayıtlı değeri = 20 inek x 4.000 TL  
= 80.000 TL'dir.
- ✓ Düvelerin ilk doğumları sonucunda 11 dişi 9 erkek olmak üzere toplam 20 adet buzağı doğmuştur. Doğan buzağuların bir adetinin gerçeğe uygun değeri 3.000 TL'dir.

#### **4.4. THP ve VUK Çerçevesinde Muhasebe İşlemleri ve Kayıtları**

İşletmeden elde edilen veriler doğrultusunda (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş açılış bilançosu aşağıdaki Tablo 18'de gösterilmiştir.

**Tablo 18: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş.' ye Ait Açılış Bilançosu**

AKTİF		(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş.' ye Ait Açılış Bilançosu		PASİF	
<b>I- DÖNEN VARLIKLAR</b>				<b>III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
A- HAZIR DEĞERLER				A- TİCARİ BORÇLAR	1.830.000.-
KASA	10.000.-			<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI</b>	1.830.000.-
BANKALAR	2.500.-			<b>IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	-----
B- CANLI VARLIKLAR				<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	-----
CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	250.000.-				
<b>DÖNEN VARLIK TOPLAMI</b>	<b>262.500.-</b>				
<b>II- DURAN VARLIKLAR</b>				<b>V- ÖZKAYNAKLAR</b>	
A- CANLI VARLIKLAR				A- SERMAYE	2.882.500.-
CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.200.000.-			<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>2.882.500.-</b>
YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	200.200.-				
B- MADDİ DURAN VARLIKLAR					
ARAZİ VE ARSALAR	300.000.-				
BİNALAR	1.500.000.-				
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	700.000.-				
TAŞITLAR	450.000.-				
DEMİRBAŞLAR	450.000.-				
<b>DURAN VARLIK TOPLAMI</b>	<b>4.450.000.-</b>				
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>4.712.500.-</b>			<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>4.712.500.-</b>

İşletmeye ait açılış kaydı ve dönem içerisinde gerçekleşen işlemlerin yevmiye kayıtları aşağıda belirtildiği gibidir.

1	100 KASA H.	10.000.-	
	102 BANKALAR H.	2.500.-	
	151 YARI MAMULLER H.	250.000.-	
	151.10 Besi Hayvanları		
	250 ARSA VE ARAZİLER H.	300.000.-	
	252 BİNALAR H.	1.500.00.-	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	700.000.-	
	254 TAŞITLAR H.	450.000.-	
	255 DEMİRBAŞ H.	100.000.-	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	200.000.-	
	258.40 Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar		
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR H.	1.200.000.-	
	256. Süt Üretim Hayvanları		
	320 SATICILAR H.		1.830.000.-
	500 SERMAYE H.		2.882.500.-
	<i>Açılış Kaydı</i>		

2	102 BANKALAR H. 549 ÖZEL FONLAR H. <i>TKDK Tarafından Yapılan Hibe</i>		1.830.000.-	1.830.000.-
3	549 ÖZEL FONLAR H. 500 SERMAYE H. <i>Hibe Tutarının Sermayeye Eklenmesi</i>		1.830.000.-	1.830.000.-
4	320 SATICILAR H. 102 BANKALAR H. <i>Satıcılara Ödeme Kaydı</i>		1.830.000.-	1.830.000.-
5	102 BANKALAR H. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR H. <i>Besi Hayvanları Satış Kaydı (27 x 18.518,52 TL)</i>		500.000.-	500.000.-
6	102 BANKALAR H. 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H. 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR H. <i>Sağmal İnek Satış Kaydı</i>		50.000.-	100.000.-
7	102 BANKALAR H. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Gübre Satış Kaydı</i>		6.000.-	6.000.-
8	102 BANKALAR H. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR H. <i>Süt Satış Kaydı</i>		2.231.000.-	2.231.000.-
9	102 BANKALAR H. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Süt Satış Teşvik Prim Kaydı</i>		100.800.-	100.800.-
10	102 BANKALAR H. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Sağmal İnek Teşvik Prim Kaydı</i>		48.000.-	48.000.-
11	150 İLK MADDE VE MALZEME H. 150.00 Besi Yemi Alışları 1.800.000.- 150.01 İşletme Malzemesi Alışları 50.000.- 102 BANKALAR H. <i>İlk Madde ve Malzeme Satın Alma Kaydı</i>		1.850.000.-	1.850.000.-



12	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME H.		1.602.500.-	
	710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri DİMM	464.375.-		
	710.11 Süt Üretim Gider Yeri DİMM	1.038,125.-		
	710.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri DİMM	100.000.-		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.		31.500.-	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri İşl. Malz.	5.000.-		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri İşl. Malz.	17.500.-		
	730.20 Yem Depolama Gider Yeri İşl. Malz.	3.000.-		
	730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri İşl. Malz.	1.000.-		
	730.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri İşl. Malz.	1.000.-		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.000.-	
	150 İLK MADDE VE MALZEME H.			1.635.000
	<i>İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı</i>			
13	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.		175.000.-	
	720.10 Besi Hayvanları Gider Yeri Direkt İşçilik	24.843.-		
	720.11 Süt Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik	125.314.-		
	720.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Direkt İşçilik	24.843.-		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		120.000.-	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri Endirekt İşçilik	27.600.-		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri Endirekt İşçilik	64.800.-		
	730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Endirekt İşçilik	27.600.-		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.			295.000.-
	<i>İşçilik Giderleri Kaydı</i>			
14	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		78.095.-	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri Elektrik Gideri	11.428.-		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri Elektrik Gideri	34.285.-		
	730.20 Yem Depolama Gider Yeri Elektrik Gideri	4.762.-		
	730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri Elektrik Gideri	4.767.-		
	730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Elektrik Gideri	22.858.-		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.905.-	
	770.01 Elektrik ve Yakıt Giderleri			
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.			80.000.-
	<i>Elektrik ve Yakıt Giderleri Kaydı</i>			
15	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		20.000.-	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri İlaç Gideri	4.600.-		
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri İlaç Gideri	10.800.-		
	730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri İlaç Gideri	4.600.-		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.			20.000.-
	<i>İlaç Gider Kaydı</i>			

16	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 730.11 Süt Üretim Gider Yeri Tohumlama Gideri 8.824.- 730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Tohumlama Gideri 3.676.- 381 GİDER TAHAKKUKLARI H. <i>Suni Tohumlama Gider Kaydı</i>	12.500.-	12.500.-
17	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H. 760.60 Reklam Giderleri 100 KASA H. <i>Reklam Gider Kaydı</i>	5.000.-	5.000.-
18	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 770.70 Muhasebe Giderleri 102 BANKALAR H. <i>Muhasebe Gider Kaydı</i>	2.500.-	2.500.-
19	381 GİDER TAHAKKUKLARI H. 102 BANKALAR H. <i>Giderlerin Ödeme Kaydı</i>	407.500.-	407.500.-
20	151 YARI MAMULLER H. 151.10 Besi Hayvanları Üretim Yeri 55 Adet x 3.000 TL 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H. 258.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 40 Adet x 3.000 TL 482 ERTELENMİŞ GELİRLER H. <i>Olgunlaşmış İneklerin Doğum Kaydı</i>	165.000.- 120.000.-	285.000.-
21	151 YARI MAMULLER H. 151.10 Besi Hayvanları Üretim Yeri 9 Adet x 3.000 TL 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H. 258.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 11 Adet x 3.000 TL 482 ERTELENMİŞ GELİRLER H. <i>Olgunlaşmamış İneklerin Doğum Kaydı</i>	27.000.- 33.000.-	60.000.-
22	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR H. 256.11 Süt Üretimi Yapan Olgunlaşmış İnekler 20 Adet x 6.513 TL 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H. <i>Olgunlaşmamış İneklerin Çağ Değişim Kaydı</i>	130.260.-	130.260.-

#### 4.4.1. THP ve VUK Çerçevesinde Envanter İşlemleri

Dönem sonuna gelindiğinde işletmenin elinde kalan canlı varlık sayısını bulmak için; dönem başındaki büyükbaş hayvan sayısı, dönemde doğanlar, gelişimlerini sürdürüp çağ değiştirenler toplanır, satılanlar ve faydalı ömrü bitip verimsiz olanlar çıkarılır. 2017 yılına ait bu hareketler aşağıda Tablo 19’da gösterilmektedir.

**Tablo 19: Dönem İçinde Gerçekleşen Büyükbaş Hayvan Hareketleri**

Büyükbaş Hayvanlar	Dönem Başındaki Hayvan Sayısı	Olumlu Çağ Değişimi (+)	Olumsuz Çağ Değişimi (-)	Doğan Hayvan Sayısı	Satışı Yapılan Hayvan Sayısı	Dönem Sonu Hayvan Sayısı
Besi hayvanı	50			64 (55+9)	(27)	87
Süt hayvanları	120	20			(10)	130
Olgunlaşmamış inekler	50		(20)	51 (40+11)		81
<b>TOPLAM</b>	<b>220</b>	<b>20</b>	<b>(20)</b>	<b>115</b>	<b>(37)</b>	<b>298</b>

##### 4.4.1.1. Sağmal İnek Amortismanı

İşletmede, normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. İşletmede, satılmak amacıyla durdurulan besi hayvanlarına ve yatırım aşamasında bulunan hayvanlara amortisman ayrılmaz. Süt üretiminde bulunan hayvanların amortismanı ayrılır. VUK kapsamında sağmal inekler için %20 amortisman ayrılması hükmü yer almaktadır. Sağmal ineklerin değeri 1.230.260 TL’dir. Sağmal ineklerin amortisman tutarı, süt üretim gider yeri hesabına dahil edilmiştir.

$$\begin{aligned}\text{Sağmal İnek Amortismanı} &= \text{Maliyet (Kayıtlı) Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı} \\ &= 1.230.260 \text{ TL} \times \%0,20 \text{ (1/5)} \\ &= 246.052 \text{ TL}\end{aligned}$$

##### 4.4.1.2. Binalar Amortisman Gider Dağıtım

Hayvancılık faaliyetlerinde kullanılan bina değeri 1.500.000 TL olup, bu değer 50.000 TL’si yönetim binasına aittir. Hayvancılık faaliyetlerinde kullanılan bina değerinin faydalı ekonomik ömrü 20 yıldır. Amortisman oranı ise %5’tir. Hayvancılık faaliyetinde kullanılan binaların amortisman hesabı aşağıdaki şekildedir.

$$\begin{aligned}\text{Binaların Amortismanı} &= \text{Maliyet Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı (1/20)} \\ &= 1.450.000 \text{ TL} \times \%0.05 \\ &= 72.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

Binaların gider yerlerine dağıtımı kapladıkları alanlar baz alınarak hesaplanmıştır. Bu gider dağıtımı aşağıda Tablo 20’de gösterilmiştir.

$$\begin{aligned}\text{Maliyet Yükleme Oranı} &= \text{Toplam Bina Amortisman Giderleri} / \text{Bina Alan (m}^2\text{)} \\ &= 72.500 \text{ TL} / 6\,300 \text{ m}^2 \\ &= 11,5079 \text{ TL/m}^2\end{aligned}$$

**Tablo 20: Bina Amortisman Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Bina Amortisman Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	11,5079 TL/ m <sup>2</sup> x 1 000 m <sup>2</sup>	11.508 TL
Süt üretim gider yeri	11,5079 TL/ m <sup>2</sup> x 3 500 m <sup>2</sup>	40.277 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	11,5079 TL/ m <sup>2</sup> x 1 000 m <sup>2</sup>	11.508 TL
Yem depolama gider yeri	11,5079 TL/ m <sup>2</sup> x 600 m <sup>2</sup>	6.905 TL
Yem hazırlama gider yeri	11,5079 TL/ m <sup>2</sup> x 200 m <sup>2</sup>	2.302 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>72.500 TL</b>

Yönetim binasının faydalı ömrü 50 yıldır ve amortisman oranı %2’dir. Yönetim binasının amortisman hesabı aşağıdaki hesaplanmış olup, bu tutar genel yönetim giderleri hesabına dahil edilmiştir.

$$\begin{aligned}\text{Yönetim Binası Amortisman Tutarı} &= \text{Maliyet Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı} \\ &= 50.000 \text{ TL} \times \%0,02 (1/50) \\ &= 1.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

#### **4.4.1.3. Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gider Dağıtımı**

İşletmede, otomatik süt sağım sistemi, süt soğutma sistemi, yemleme vagonu, silaj makinesi ve sürü yönetimi sistemi bulunmaktadır. Otomatik süt sağım sistemi 125.000 TL, süt soğutma sistemi 75.000 TL, yemleme vagonu 20.000 TL, silaj makinesi 80.000 ve sürü yönetim sistemi 400.000 TL değerindedir. Otomatik süt sağım sistemi ve süt soğutma sistemi, sadece süt üretim gider yerinde kullanılmakta ve yemleme vagonu ise yem hazırlama gider yerinde kullanılmaktadır. Aşağıda Tablo 21’de bu tesis makine ve cihazların gider yerlerine göre dağıtımı yapılmıştır.

**Tablo 21: Tesis, Makine ve Cihazlar (Otomatik Süt Sağım, Süt Soğutma ve Yemleme Vagonu) Amortisman Gider Dağıtımı**

Tesis, Makine ve Cihazlar	Gider Yeri	Tutar
Otomatik Süt Sağım Sistemi	Süt Üretim Gider Yeri	125.000 TL x 0,20 = 25.000 TL
Süt Soğutma Sistemi	Süt Üretim Gider Yeri	75.000 TL x 0,20 = 15.000 TL
Yemleme Vagonu	Yem Hazırlama Gider Yeri	20.000 TL x 0,20 = 4.000 TL

Silaj makinesi ve sürü yönetim sistemi, tüm canlı varlıklar için ortak kullanıldığı için hayvan sayısına 480.000 TL'lik (80.000 TL + 400.000 TL) makine ve cihazların amortisman tutarına göre gider yerlerine dağıtımı yapılmış olup, Tablo 22'de gösterilmiştir.

Silaj Makine ve Sürü Yönetim Sistemi Amor. Tutarı = Maliyet Değeri x Normal Amortisman Oranı

$$= 480.000 \text{ TL} \times \%0,20$$

$$= 96.000 \text{ TL}$$

Maliyet Yükleme Oranı = Silaj Makine ve Sürü Yönetim Sistemi Amor. Tutarı / Hayvan Sayısı (adet)

$$= 96.000 \text{ TL} / 298 \text{ adet}$$

$$= 322,14 \text{ TL/adet}$$

**Tablo 22: Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman (Silaj Makinesi ve Sürü Yönetim Sistemi) Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	322,14 TL/adet x 87 adet	28.027 TL
Süt üretim gider yeri	322,14 TL/adet x 130 adet	41.879 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	322,14 TL/adet x 81 adet	26.094 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>96.000 TL</b>

#### 4.4.1.4. Taşıtlar Amortismanı Gider Dağıtımı

Taşıtlar hesabında bulunan traktör ve yem karma römorkunun faydalı ömrü 5 yıl olup, amortisman oranı %20'dir. Bu araçlar esas üretim ve yatırım gider yerlerinde ortak kullanıldığı için hayvan sayısı dikkate alınarak amortisman gider yerlerine dağıtımı yapılmaktadır. Taşıtlar amortismanının gider dağıtımı Tablo 23'te gösterilmiştir.

Taşıtlar Amortisman Tutarı = Maliyet değeri x Normal Amortisman Oranı (1/5)

$$= 450.000 \times \%0,20$$

$$= 90.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned}
\text{Maliyet Yükleme Oranı} &= \text{Taşıtlar Amortisman Tutarı} / \text{Hayvan Sayısı (adet)} \\
&= 90.000 / 298 \text{ adet} \\
&= 302,0134 \text{ TL/adet}
\end{aligned}$$

**Tablo 23: Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Taşıtlar Amortisman Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	302,0134 TL/adet x 87 adet	26.275 TL
Süt üretim gider yeri	302,0134 TL/adet x 130 adet	39.261 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	302,0134TL/adet x 81 adet	24.464 TL
<b>Toplam</b>		<b>90.000 TL</b>

#### 4.4.1.5. Demirbaşlar Amortisman Gider Dağıtımı

İşletmede, kullanılan demirbaşların amortisman oranı %20, faydalı ömrü 5 yıldır. Ahırda kullanılan demirbaşlar esas üretim ve yatırım yerinde ortak kullanıldığından dolayı hayvan sayıları dikkate alınarak amortisman giderleri gider yerlerine dağıtılır ve bu dağıtım aşağıda Tablo 24’te gösterilmiştir.

$$\begin{aligned}
\text{Demirbaşlar Amortisman Tutarı} &= \text{Maliyet değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı} \\
&= 100.000 \text{ TL} \times \%0,20 \\
&= 20.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Maliyet Yükleme Oranı} &= \text{Demirbaş Amortisman Tutarı} / \text{Hayvan Sayıları (adet)} \\
&= 20.000 \text{ TL} / 298 \text{ adet} \\
&= 67,114 \text{ TL/adet}
\end{aligned}$$

**Tablo 24: Demirbaş Amortisman Gider Dağıtımı**

Gider Yerleri	Bina Amortisman Gider Dağıtımı	Tutar
Besi hayvanları gider yeri	67,114 TL/adet x 87 adet	5.839 TL
Süt üretim gider yeri	67,114 TL/adet x 130 adet	8.725 TL
Büyükbaş hayvan yatırım gider yeri	67,114 TL/adet x 81 adet	5.436 TL
<b>Toplam</b>		<b>20.000 TL</b>

Her bir amortisman gider türünün, gider yerlerine dağıtılmış tutarları özet olarak aşağıda Tablo 25’te gösterilmiştir.

**Tablo 25: Amortisman Giderleri Özet Dağıtım Tablosu**

Amortisman Gider Türleri	10. Besi Hayvan Gider Yeri (TL)	11. Süt Hayvan Gider Yeri (TL)	40. Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri (TL)	20. Yem Depolama Gider Yeri (TL)	21. Yem Hazırlama Gider Yeri (TL)	70. Yönetim Gider Yeri (TL)	Toplam (TL)
Sağmal inek Amortismanı		246.052.-					246.052.-
Binalar Amortismanı	11.508.-	40.277.-	11.508.-	6.905.-	2.302.-	1.000.-	73.500.-
Tesis Makine ve Cihaz Amort.	28.027.-	81.879.-	26.094.-		4.000.-		140.000.-
Taşıtlar Amortismanı	26.275.-	39.261.-	24.464.-				90.000.-
Demirbaşlar	5.839.-	8.725.-	5.436.-				20.000.-
<b>Toplam</b>	<b>71.649.-</b>	<b>416.194.-</b>	<b>67.502.-</b>	<b>6.905.-</b>	<b>6.302.-</b>	<b>1.000.-</b>	<b>569.552.-</b>

Tablo 25'te gösterilen amortisman giderlerinin, gider yerlerine göre dağıtımına dair yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

23	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.					568.552.-	
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri						
	730.10.00 Amortisman Gideri	71.649.-					
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri						
	730.11.00 Amortisman Gideri	416.194.-					
	730.12 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri						
	730.12.00 Amortisman Gideri	67.502.-					
	730.20 Yem Depolama Gider Yeri						
	730.20.00 Amortisman Gideri	6.905.-					
	730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri						
	730.21.00 Amortisman Gideri	6.302.-					
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.					1.000.-	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.						569.552.-
	257.00 Sağmal İnekler	246.052.-					
	257.01 Binalar	73.500.-					
	257.02 Tesis, Makine ve Cihaz.	140.000.-					
	257.03 Taşıtlar	90.000.-					
	257.04 Demirbaşlar	20.000.-					
	<i>Amortisman Kaydı</i>						

İşletmenin 2017 yılında dönem başında 50 adet olgunlaşmamış inekleri mevcuttur. Bu 50 adet inekten dönem içerisinde 20 adeti büyüyüp gelişerek çağ değiştirmiştir. Dönem içerisinde gelişen ve çağ değişimi geçiren olgunlaşmamış ineklerin maliyeti, bakıldıkları süre ve bakım maliyetinin yüzdesel dağılımı dikkate alınarak hesaplanmış olup Tablo 26'da gösterilmiştir.

**Tablo 26: Olgunlaşmamış İnekler Toplam Maliyeti**

	(a)	(b)	(c) = (axb)	(d)	(e)	(f) = (d+e)
	İnek Sayısı (adet)	Bakılan Ay sayısı	Toplam Bakılan Ay Sayısı	Kayıtlı Değeri	Bakım Maliyeti	Toplam Maliyet
Olgunlaşmamış İnekler	50	12	600	200.000 TL	125.654 TL	325.654 TL
	51	6	306	155.000 TL	64.084 TL	219.084 TL
<b>TOPLAM</b>	101	18	906	355.000 TL	189.738 TL	544.738 TL

Çağ değişimi geçiren hayvanların birim maliyeti = 325.654 TL / 50 adet  
= 6.513 TL/adettir.

Gelişen 20 adet olgunlaşmamış büyükbaş hayvanın maliyeti 130.260 TL (20 adet x 6.513 TL/adet)'dir.

İşletmenin 2017 yılında dönem başında 50 adet besi hayvanı mevcuttur. Bu 50 adet besi hayvanından, 27 adeti dönem içerisinde satılmıştır. Dönem başında ve dönem içerisinde büyüyen ve gelişen besi hayvanlarının maliyeti, bakıldıkları süre ve bakım maliyetinin yüzdesel dağılımı dikkate alınarak hesaplanmış olup Tablo 27'de gösterilmiştir.

**Tablo 27: Besi Hayvanlarının Toplam Maliyeti**

	(a)	(b)	(c) = (axb)	(d)	(e)	(f) = (d+e)
	İnek Sayısı (adet)	Bakılan Ay sayısı	Toplam Bakılan Ay Sayısı	Kayıtlı Değeri	Bakım Maliyeti	Toplam Maliyet
Besi Hayvan Sayısı	50	12	600	250.000 TL	375.060 TL	625.060 TL
	64	6	384	192.000 TL	240.039 TL	432.039 TL
<b>TOPLAM</b>	114	18	984	342.000 TL	615.099 TL	1.057.099 TL

Dönem başındaki devri yapılan hayvanların birim maliyeti = 625.060 TL / 50 adet  
= 12.501,20 TL/adettir.

Satışı yapılan besi hayvanlarının birim maliyeti = 27 adet x 12.501,20 TL/adet  
= 337.532 TL'dir.

Gider çeşitlerinin diğer yerlerine dağıtılması I. Dağıtım gider tablosunda yer almaktadır. I. dağıtımda tüm giderler gider yerlerine dağıtılır. Gider yerlerine direkt yüklenebilen giderler doğrudan, endirekt giderler ise dağıtım anahtarları göre dağıtılmış olup, aşağıda Tablo 28'de gösterilmiştir.



**Tablo 28: I. Dağıtım Tablosu**

Gider Çeşitleri	Esas Üretim Gider Yerleri		Yatırım Gider Yeri	Hizmet Gider Yerleri		Faaliyet Gider Yerleri		TOPLAM
	10.Besi Hayvanları Gider Yeri	11.Süt Üretim Gider Yeri	40. Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri	20.Yem Depolama Gider Yeri	21.Yem Hazırlama Gider Yeri	60.Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	70.Genel Yönetim Gider Yeri	
Direkt İlk Madde Malzeme	464.375 TL	1.038.125 TL	100.000 TL	-----	-----	-----	-----	1.602.500 TL
Direkt İşçilik	24.843 TL	125.314 TL	24.843 TL	-----	-----	-----	-----	175.000 TL
<b>Direkt Giderlerin Toplamı</b>	<b>489.218 TL</b>	<b>1.163.439 TL</b>	<b>124.843 TL</b>	-----	-----	-----	-----	<b>1.777.500 TL</b>
İşletme Malzemesi	5.000 TL	17.500 TL	5.000 TL	3.000 TL	1.000 TL	-----	1.000 TL	32.500 TL
Endirekt İşçilik	27.600 TL	64.800 TL	27.600 TL	-----	-----	-----	-----	120.000 TL
Elektrik ve Yakıt Giderleri	11.428 TL	34.285 TL	22.858 TL	4.762 TL	4.762 TL	-----	1.905 TL	80.000 TL
Suni Tohum Gideri	-----	8.824 TL	3.676 TL	-----	-----	-----	-----	12.500 TL
İlaç Giderleri	4.600 TL	10.800 TL	4.600 TL	-----	-----	-----	-----	20.000 TL
Muhasebe Gideri	-----	-----	-----	-----	-----	-----	2.500 TL	2.500 TL
Pazarlama Satış Gideri	-----	-----	-----	-----	-----	5.000 TL	-----	5.000 TL
Amortisman Giderleri	71.649 TL	416.194 TL	67.502 TL	6.905 TL	6.302 TL	-----	1.000 TL	569.552 TL
<b>Endirekt Giderlerin Toplamı</b>	<b>120.277 TL</b>	<b>552.403 TL</b>	<b>131.236 TL</b>	<b>14.667 TL</b>	<b>12.064 TL</b>	<b>5.000 TL</b>	<b>6.405 TL</b>	<b>842.000 TL</b>
<b>I. Dağıtım Toplamı</b>	<b>609.495 TL</b>	<b>1.715.842 TL</b>	<b>256.079 TL</b>	<b>14.667 TL</b>	<b>12.064 TL</b>	<b>5.000 TL</b>	<b>6.405 TL</b>	<b>2.619.552 TL</b>

II. dağıtım aşamasında yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler, esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Yani üretimle ilgili tüm giderler esas üretim gider yerinde toplanır. Tablo 29’da VUK ve THP’ye göre ikinci dağıtım tablosu düzenlenmiştir. Esas üretim ve yatırım gider yerleri dışında kalan hizmet üretim gider yerindeki yem depolama giderleri toplanan 14.667 TL tutarındaki gider DİS’e göre, yem hazırlama gider yerinde toplanan 12.064 TL’lik tutar hayvan sayısı dağıtım anahtarları kullanılarak esas üretim ve yatırım gider yerine dağıtılacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Yem depolama} &= 14.667 \text{ TL} / 12 \text{ 680 DİS} \\ &= 1,157 \text{ TL/DİS} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yem Hazırlama} &= 12.064 \text{ TL} / 298 \text{ adet} \\ &= 40,49 \text{ TL/adet} \end{aligned}$$

**Tablo 29: II. Dağıtım Tablosu**

	10.Besi Hayvanları Gider Yeri (TL)	11.Süt Üretim Gider yeri (TL)	40.Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider yeri (TL)	20.Yem Depolama Giderleri (TL)	21.Yem Hazırlama Giderleri (TL)	60.Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (TL)	70.Genel Yönetim Gider Yeri (TL)	TOPLAM (TL)
Direkt Giderler Toplamı	489.218	1.163.439	124.843	-----	-----	-----	-----	1.777.500
<b>GÜG Endirekt Giderler Toplamı</b>	<b>120.277</b>	<b>552.403</b>	<b>131.236</b>	<b>14.667</b>	<b>12.064</b>	<b>5.000</b>	<b>6.405</b>	<b>842.052</b>
Yem depolama Giderleri	2.082	10.504	2.081	(14.667)	-----	-----	-----	-----
Yem hazırlama Giderleri	3.522	5.263	3.279	-----	(12.064)	-----	-----	-----
<b>Dağıtımdan Gelen Giderler</b>	<b>5.604</b>	<b>15.767</b>	<b>5.360</b>	-----	-----	<b>5.000</b>	<b>6.405</b>	<b>26.731</b>
GÜG II. Dağıtım Toplamı	125.881	568.170	134.596	-----	-----	5.000	6.405	848.052
<b>TOPLAM</b>	<b>615.099</b>	<b>1.731.609</b>	<b>261.439</b>	-----	-----	<b>5.000</b>	<b>6.405</b>	<b>2.619.552</b>

II. dağıtım sonucunda hesaplanan 2.619.552 TL’nin 615.099 TL’si besi hayvanları gider yerine, 1.731.609 TL’si süt üretim gider yerine ve 261.439 TL’si de yatırım gider yerine aittir.

II. dağıtım yapıldıktan sonra ilgili işlemlerin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

24	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 5.604 TL 730.11 Süt Üretim Gider Yeri 15.767 TL 730.40 Yatırım Gider Yeri 5.360 TL	26.731.-	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 730.20 Yem Hazırlama 14.667 TL		26.731.-
	<i>Hizmet Üretim Gider Yerinde Oluşan Giderlerin Dağıtımı ve İkinci Dağıtım Yansıtma Kaydı</i>		
25	151 YARIMAMULLER H. 151.11 Süt Üretim Maliyeti	1.731.609.-	
	711 DİMM ve MALZ. YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.		1.038.000.- 125.314.- 568.170.-
	<i>Süt Üretim Maliyetlerinin Yansıtılması</i>		
26	152 MAMULLER H.	1.731.609.-	
	151 YARI MAMULLER H. 151.11 Süt Üretim Maliyeti		1.731.609.-
	<i>Süt Üretiminin Mamuller Hesabına Devri</i>		
27	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H. 152 MAMULLER H.	1.731.609.-	
	<i>Satılan Sütlerin Maliyet Kaydı</i>		1.731.609.-
28	151 YARI MAMULLER H. 151.10 Besi Hayvanları	615.099.-	
	711 DİM ve MALZ. YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.		464.375.- 24.843.- 125.881.-
	<i>Besi Maliyetlerinin Yansıtılması</i>		
29	152 MAMULLER H.	337.532.-	
	151 YARI MAMULLER H.		337.532.-
	<i>Üretimi Tamamlanan ve Satılan Besi Hayvanlarının Devri 27 x 12.501,20 TL</i>		
30	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H. 152 MAMULLER H.	337.532.-	
	<i>Besi Hayvanlarının Maliyet Kaydı</i>		337.532.-
31	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H. 258.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri	261.439.-	
	711 DİM ve MALZ. YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.		100.000.- 24.843.- 136.596.-
	<i>Yatırım Gider Yerine Maliyetlerin Yansıtılması</i>		

32	631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM YANSITMA H. 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H. <i>Dönem Giderlerinin Yansıtma Kaydı</i>	5.000.- 6.405.-	5.000.- 6.405.-
33	711 DİM ve MALZ. GİDERLERİ YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA H. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H. 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H. 710 DİM ve MALZ. GİDERLERİ H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. <i>Dönem Giderlerinin Yansıtma ve Kapanış Kaydı</i>	1.602.500.- 175.000.- 830.647.- 5.000.- 6.405.-	1.602.500.- 175.000.- 830.647.- 5.000.- 6.405.-
34	600 YURT İÇİ SATIŞLARI H. 600.00 Süt Satış Geliri 600.01 Besi Hayvanı Satış Geliri 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H. <i>Gelirlerin Kâr veya Zarar Hesabına Devri</i>	2.831.000.- 154.800.-	2.895.800.-
35	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H. 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H. 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H. <i>Giderlerin Kâr veya Zarar Hesabına Devri</i>	2.130.546.-	2.069.141.- 5.000.- 6.405.- 50.000.-
36	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H. 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. H. 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H. <i>Net Kâr veya Zararın Bulunması</i>	855.254,00	171.050,80 684.203,20
37	691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. H. 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H. 370 DÖNEM KÂRI VEYA DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. H. 590 DÖNEM NET KÂRI <i>Dönem Net Kârı</i>	171.050,80 684.203,20	171.050,80 684.203,20

#### 4.4.2 THP ve VUK Çerçevesinde Büyük Defter Kayıtları

İlgili işlemlerin yevmiye kayıtları yapıldıktan sonra aşağıda büyük defter kayıtları gösterilmiştir.

100 KASA H.		102 BANKALAR H.		150 İLK MADDE VE MALZEME H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
10.000.-	5.000.-	2.500.-	1.830.000.-	1.850.000.-	1.635.000.-
		1.830.000.-	1.850.000.-		
		500.000.-	2.500.-		
		50.000.-	407.500.-		
		6.000.-			
		2.331.000.-			
		100.800.-			
		48.000.-			
10.000.-	5.000.-	4.868.300.-	4.090.000.-	1.850.000.-	1.635.000.-
5.000.-		778.300.-		215.000.-	

151 YARI MAMULLER H.		151 YARI MAMULLER H. 151.00 Süt		151 YARI MAMULLER H. 151.00 Besi	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
250.000.-	1.731.609.-	1.731.609.-	1.731.609.-	250.000.-	337.532.-
165.000.-	337.532.-			165.000.-	
27.000.-				27.000.-	
1.731.609.-				615.000.-	
615.000.-					
2.788.609.-	2.069.141.-	1.731.609.-	1.731.609.-	1.057.099.-	337.532.-
719.469.-				719.567.-	

152 MAMULLER H.		250 ARSALAR H.		252 BİNALAR H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.731.609.-	1.731.609.-	300.000.-		1.500.000.-	
337.532.-	337.532.-				
2.069.141.-	2.069.141.-	300.000.-		1.500.000.-	
		300.000.-		1.500.000.-	

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		254 TAŞITLAR H.		255 DEMİRBAŞLAR H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
700.000.-		450.000.-		100.000.-	
700.000.-		450.000.-		100.000.-	
700.000.-		450.000.-		100.000.-	

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	1.200.000.-	100.000.-		569.552.-		200.000.-	130.260.-	
	130.260.-					120.000.-		
						33.000.-		
	1.330.260.-	100.000.-		569.552.-		614.439.-	130.260.-	
	1.230.260.-			569.552.-		484.179.-		

320 SATICILAR H.			370 DÖNEM KÂRI DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIĞI H.			381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
1.830.000.-	1.830.000.-			171.050,80		407.500.-	407.500.-	
1.830.000.-	1.830.000.-			171.050,80		407.500.-	407.500.-	
				171.050,80				

482 ERTELENMiŞ GELİRLER H.			500 SERMAYE H.			549 ÖZEL FONLAR H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	345.000.-			4.712.500.-		1.830.000.-	1.830.000.-	
	345.000.-			4.712.500.-		1.830.000.-	1.830.000.-	
	345.000.-			4.712.500.-				

590 DÖNEM NET KÂRI			600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.			620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	484.203,20		2.831.000.-	500.000.-		1.731.609.-	2.069.141.-	
				2.331.000.-		337.532.-		
	484.203,20		2.831.000.-	2.831.000.-		2.069.141.-	2.069.141.-	

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.			632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.			649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
5.000.-	5.000.-		6.405.-	6.405.-		154.800.-	6.000.-	
							100.800.-	
							48.000.-	
5.000.-	5.000.-		6.405.-	6.405.-		154.800.-	154.800.-	

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR			690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.			691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIĞI H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	50.000.-	50.000.-		2.985.800.-	2.985.800.-		171.050,80	171.050,80
	50.000.-	50.000.-		2.985.800.-	2.985.800.-		171.050,80	171.050,80

692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARAR			710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME H.			711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	684.203,20	684.203,20		1.602.500.-	1.602.500.-		1.602.500.-	1.602.500.-
	684.203,20	684.203,20		1.602.500.-	1.602.500.-		1.602.500.-	1.602.500.-

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.			721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA H.			730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	125.314.-		31.500.-	26.731.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	24.843.-		120.000.-	830.647.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	24.843.-		78.095.-	78.095.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	175.000.-		20.000.-	20.000.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	175.000.-		12.500.-	12.500.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	175.000.-		568.552	568.552
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	175.000.-		26.731.-	26.731.-
	175.000.-	175.000.-		175.000.-	175.000.-		857.378.-	857.378.-

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.			760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.			761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	380.647.-	568.170.-		5.000.-	5.000.-		5.000.-	5.000.-
	380.647.-	125.881.-		5.000.-	5.000.-		5.000.-	5.000.-
	380.647.-	136.596.-		5.000.-	5.000.-		5.000.-	5.000.-
	380.647.-	830.647.-		5.000.-	5.000.-		5.000.-	5.000.-

770 GELEN YÖNETİM GİDERLERİ			771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.		
Borç	H.	Alacak	Borç	H.	Alacak
	6.405.-	6.405.-		6.405.-	6.405.-
	6.405.-	6.405.-		6.405.-	6.405.-

#### 4.4.3. THP ve VUK Çerçevesinde Kesin Mizan

Büyük defter kayıtları yapıldıktan sonra aşağıda işletmenin kesin mizanı Tablo 30'da gösterilmiştir.

**Tablo 30: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kesin Mizanı**

Hesap No	HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ (TL)	ALACAK (TL)	BORÇ (TL)	ALACAK (TL)
100	KASA	10.000.-	5.000.-	5.000.-	-----
102	BANKALAR	4.868.300.-	4.090.000.-	778.300.-	-----
150	İLK MADDE ve MALZ.	1.850.000.-	1.635.000.-	215.000.-	-----
151	YARI MAMULLER	2.788.708.-	2.069.141.-	719.567.-	-----
152	MAMULLER	2.069.141.-	2.069.141.-	-----	-----
250	ARSALAR	300.000.-	-----	300.000.-	-----
252	BİNALAR	1.500.000.-	-----	1.500.000.-	-----
253	TESİS MAKİNE ve CİHAZLAR	700.000.-	-----	700.000.-	-----
254	TAŞITLAR	450.000.-	-----	450.000.-	-----
255	DEMİRBAŞLAR	100.000.-	-----	100.000.-	-----
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.330.260.-	-----	1.230.260.-	-----
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-----	569.552.-	-----	569.552.-
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	614.439.-	130.260.-	484.179.-	-----
320	SATICILAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
370	DÖNEM KÂRI ve DİĞER YASAL YÜK.	-----	171.050,80	-----	171.050,80
381	GİDER TAHAKKUKLARI	407.500.-	407.500.-	-----	-----
482	ERTELENMİŞ GELİR	-----	345.000.-	-----	345.000.-
500	SERMAYE	-----	4.712.500.-	-----	4.712.500.-
549	ÖZEL FONLAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
590	DÖNEM NET KÂRI	-----	684.203,20	-----	684.203,20
600	YURTİÇİ SATIŞLARI	2.831.000.-	2.831.000.-	-----	-----
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	2.069.141.-	2.069.141.-	-----	-----
631	PAZARLAMA SAT. Ve DAĞITIM GİDERİ	5.000.-	5.000.-	-----	-----
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.405.-	6.405.-	-----	-----
649	DİĞER OLAĞAN GELİR KÂRLAR	154.800.-	154.800.-	-----	-----
659	DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	50.000.-	50.000.-	-----	-----
690	DÖNEM KÂRI ZARARI	2.985.800.-	2.985.800.-	-----	-----
691	DÖNEM KÂRI ve DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	171.050,80	171.050,80	-----	-----
692	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	684.203,20	684.203,20	-----	-----
710	DİM ve MALZEME GİDERLERİ	1.602.500.-	1.602.500.-	-----	-----
711	DİM ve MALZEME GİDER YANSITMA	1.602.500.-	1.602.500.-	-----	-----
720	DİREK İŞÇİLİK GİDERİ	175.000.-	175.000.-	-----	-----
721	DİREK İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	175.000.-	175.000.-	-----	-----
730	GENELÜRETİM GİDERİ	857.378.-	857.378.-	-----	-----
731	GENELÜRETİM GİDERİ YANSITMA	830.647.-	830.647.-	-----	-----
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞIT. GİDERİ	5.000.-	5.000.-	-----	-----
761	PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ YANSITMA	5.000.-	5.000.-	-----	-----
770	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.405.-	6.405.-	-----	-----
771	GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	6.405.-	6.405.-	-----	-----
	<b>TOPLAM</b>	<b>34.187.380.-</b>	<b>34.187.380.-</b>	<b>6.482.306.-</b>	<b>6.482.306.-</b>

#### 4.4.4. THP ve VUK Çerçevesinde Kapanış Bilançosu

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kesin mizanı yapıldıktan sonra aşağıda Tablo 31'de işletmenin kapanış bilançosu gösterilmiştir.



**Tablo 31: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu**

AKTİF		(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu		PASİF	
<b>I- DÖNEN VARLIKLAR</b>				<b>III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
A- HAZIR DEĞERLER				DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜML. KARŞ.	171.050,80
KASA	5.000.-			<b>TOPLAM KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR</b>	<b>171.050,80</b>
BANKALAR	778.300.-			<b>IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
B- STOKLAR				GELECEK YILLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI ERTELENMİŞ GELİRLER	345.000.-
İLK MADDE VE MALZEME	215.000.-			<b>TOPLAM UZUN VADELİ YAB. KAYNAK</b>	<b>345.000.-</b>
YARI MAMULLER - ÜRETİM	719.657.-			<b>V- ÖZ KAYNAKLAR</b>	
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.717.957.-</b>			A- ÖDENMİŞ SERMAYE SERMAYE	4.712.500.-
<b>II- DURAN VARLIKLAR</b>				B- DÖNEM NET KÂR / ZARARI DÖNEM NET KÂRI	684.203,20
A- DURAN VARLIKLAR ARSA VE ARAZİLER	300.000.-			<b>TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>5.396.703,20</b>
BİNALAR	1.500.000.-				
TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	700.000.-				
TAŞITLAR	450.000.-				
DEMİRBAŞLAR	100.000.-				
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(569.552.-)				
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.230.260.-				
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	484.179.-				
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.194.887.-</b>				
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>5.912.754.-</b>			<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>5.912.754.-</b>

#### 4.4.5. THP ve VUK Çerçevesinde Ayrıntılı Gelir Tablosu

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin ayrıntılı gelir tablosu aşağıda Tablo 32'de gösterilmiştir.

**Tablo 32: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu**

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Gelir Tablosu		2017 YILI	
<b>A BRÜT SATIŞLAR</b>			<b>2.831.000,00</b>
1- Yurtiçi Satışlar	2.831.000,00		
2- Yurtdışı Satışlar	----		
3- Diğer Satışlar	----		
<b>B SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>			
1- Satıştan iadeler (-)	----		
2- Satış İskontoları (-)	----		
3- Diğer İndirimler (-)	----		
<b>C NET SATIŞLAR</b>			<b>2.831.000,00</b>
<b>D SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>			<b>(2.069.141,00)</b>
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(2.069.141,00)		
2- Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	----		
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	----		
4- Diğer Satışların Maliyeti	----		
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI veya ZARARI</b>			<b>761.859,00</b>
<b>E FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>			<b>(11.405,00)</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	----		
2- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (-)	(5.000,00)		
3- Genel Yönetim Giderleri	(6.405,00)		
<b>FAALİYET KÂRI veya ZARARI</b>			<b>750.454,00</b>
<b>F DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>			<b>154.800,00</b>
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri	----		
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	----		
3- Faiz Gelirleri	----		
4- Komisyon Gelirleri	----		
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar	----		
6- Menkul Kıymet Satış Kârları	----		
7- Kambiyo Kârları	----		
8- Reeskont Faiz Gelirleri	----		
9- Enflasyon Düzeltme Kârları	----		
10- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	154.800,00		
<b>G DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>			<b>(50.000,00)</b>
1- Komisyon Giderleri	----		
2- Karşılık Giderleri	----		
3- Menkul Kıymet Satış Zararları	----		
4- Kambiyo Zararları	----		
5- Reeskont Faiz Giderleri	----		
6- Enflasyon Düzeltme Zararları	----		
7- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(50.000,00)		
<b>H FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>			
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>			<b>855.254,00</b>
<b>I OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>			
1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları	----		
2- Diğer Gelir ve Kârlar	----		
<b>J OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)</b>			
1- Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	----		
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları	----		
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	----		
<b>DÖNEM KÂRI veya ZARARI</b>			<b>855.254,00</b>
<b>K DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI</b>			<b>(171.050,80)</b>
<b>DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI</b>			<b>684.203,20</b>

#### 4.4.6. THP ve VUK Çerçevesinde Kapanış Kayıtları

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kapanış kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

39	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	569.552.-	
	370 DÖNEM KÂRI VEYA DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI H.	171.050,80	
	482 ERTELENMİŞ GELİRLER H.	345.000.-	
	500 SERMAYE H.	4.712.500.-	
	590 DÖNEM NET KÂRI H.	684.203,20	
	100 KASA H.		5.000.-
	102 BANKALAR H.		778.300.-
	150 İLK MADDE VE MALZEME H.		215.000.-
	151 YARI MAMULLER H.		719.657.-
	250 ARAZİ VE ARSALAR H.		300.000.-
	252 BİNALAR H.		1.500.000.-
	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR H.		700.000.-
	254 TAŞITLAR H.		450.000.-
	255 DEMİRBAŞLAR H.		100.000.-
	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR H.		1.230.260.-
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		484.179.-
	<i>Kapanış Kaydı</i>		

#### 4.5. TMS 41 Kapsamında Muhasebe ve Kayıt İşlemleri

TMS 41 kapsamında canlı varlıklar ilk aktife alındıkları dönemden başlayarak gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Besi hayvanları için “164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar” hesabı kullanılır. Yatırım dönemindeki canlı varlıklar ise TMS 41 uyum kapsamında canlı varlıkların büyümesinde katlanılan giderler yatırım dönemi içerisinde “218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabı kullanılır verimli hale gelince “214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar” hesabına devredilir. TMS 41 standardına göre canlı varlıklardaki değer artış ve azalışları doğrudan doğruya ilgili yılın kâr veya zararına yansıtılması öngörülmektedir. Büyükbaş hayvanların değer artış ya da azalışlarında oluşan kâr veya zarar işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili gelir ve kârdır. Dolayısıyla değer artışlarının esas olarak canlı varlık için yapılan harcamaya karşılık oluşturduğu dikkate alınarak 60 Brüt Satışlar hesap grubu altında “606 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabına kaydedilir. Aşağıda (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş.’nin açılış bilançosu Tablo 33’te gösterilmiştir

**Tablo 33: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye Ait Açılış Bilançosu**

AKTİF	(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş	PASİF
<b>I-DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>
A- HAZIR DEĞERLER		A-TİCARİ BORÇLAR
KASA	10.000.-	1.830.000.-
BANKALAR	2.500.-	
B - CANLI VARLIKLAR		<b>IV-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>
CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	250.000.-	-----
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>262.500.-</b>	
<b>II-DURAN VARLIKLAR</b>		<b>V-ÖZ KAYNAKLAR</b>
A- CANLI VARLIKLAR		A-SERMAYE
CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.200.000.-	2.882.500.-
YAPILM. OLAN CANLI VARLIK YATIR.	200.000.-	
B- MADDİ DURAN VARLIKLAR		
ARSA VE ARAZİLER	300.000.-	
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	700.000.-	
BİNALAR	1.500.000.-	
TAŞITLAR	450.000.-	
DEMİRBAŞLAR	100.000.-	
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.450.000.-</b>	
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>4.712.500.-</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>
		<b>4.712.500.-</b>

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin açılış bilançosu verildikten sonra aşağıda işletmenin TMS 41 standardına göre yevmiye kayıtları gösterilmiştir.

**(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş 2017 Yılı yevmiye kayıtları**

1	100 KASA H.	10.000.-	
	102 BANKALAR H.	2.500.-	
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.	250.000.-	
	164.10 Besi Hayvanları		
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.	1.200.000.-	
	214.11 Süt Üretim Hayvanları		
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H.	200.000.-	
	218.40 Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar		
	250 ARSA VE ARAZİLER H.	300.000.-	
	252 BİNALAR H.	1.500.000.-	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	700.000.-	
	254 TAŞITLAR H.	450.000.-	
	255 DEMİRBAŞLAR H.	100.000.-	
	320 SATICILAR H.		1.830.000.-
	500 SERMAYE H.		2.882.500.-
	<i>Açılış Kaydı</i>		
2	102 BANKALAR H.	1.830.000.-	
	549 ÖZEL FONLAR H.		1.830.000.-
	<i>TKDK Tarafından Yatırılan Hibe</i>		
3	549 ÖZEL FONLAR H.	1.830.000.-	
	500 SERMAYE H.		1.830.000.-
	<i>Hibe Tutarının Sermayeye Eklenmesi</i>		

4	320 SATICILAR H. 102 BANKALAR H. <i>Satıcılara Ödeme Kaydı</i>		1.830.000.-	1.830.000.-
5	102 BANKALAR H. 600 YURT İÇİ SATIŞLARI H. <i>Besi Hayvanları Satış Kaydı (27 adet x 18.518,52 TL)</i>		500.000.-	500.000.-
6	102 BANKALAR H. 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H. 214 BÜYÜKBAŞ CANLI HAYVANLAR H. <i>Sağmal İnek Satış Kaydı</i>		50.000.- 50.000.-	100.000.-
7	102 BANKALAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Gübre Satış Kaydı</i>		6.000.-	6.000.-
8	102 BANKALAR H. 600 YURT İÇİ SATIŞLARI H. <i>Süt Satış Kaydı</i>		2.331.000.-	2.331.000.-
9	102 BANKALAR H. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Süt Satış Teşvik Prim Kaydı</i>		100.800.-	100.800.-
10	102 BANKALAR H. 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. <i>Sağmal İnek Teşvik Prim Kaydı</i>		48.000.-	48.000.-
11	150 İLK MADDE VE MALZEME H. 150.00 Besi Yemi Alışları 150.01 İşletme Malzemesi Alışları 102 BANKALAR H. <i>İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı</i>		1.850.000.-	1.850.000.-
12	710 DİREKT İLK MAMMDE VE MALZ. H. 710.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 464.375.- 710.11 Süt Üretim Gider Yeri 1.038.125.- 710.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 100.000.- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 31.500.- 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri İşletme Malz. 5.000.- 730.11 Süt Üretim Gider Yeri İşletme Malz. 17.500.- 730.20 Yem Depolama Gider Yeri İşletme Malz. 3.000.- 730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri İşletme Malz. 1.000.- 730.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 5.000.- 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 1.000.- 770.00 İşletme Malzemesi 1.000.- 150 İLK MADDE VE MALZEME H. <i>İlk Madde ve Malzeme Kullanım Kaydı</i>		1.602.500.- 31.500.- 1.000.-	1.635.500.-

13	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H. 720.10 Besi Hayvan Gider Yeri Direkt İşçilik 24.843.- 720.11 Süt Üretim Gider Yeri Direkt İşçilik 124.314.- 720.40 Yapılm. Ol. Yat. Gider Yeri Direk İşçilik 24.843.- 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri End. İşçilik 27.600.- 730.11 Süt Üretim Gider Yeri End. İşçilik 64.800.- 730.40 Yapılmakta Olan. Yatırım Gider Yeri End. İşçilik 27.600.- 381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	175.000.-    120.000.-   295.000.-	
	<i>İşçilik Gider Kaydı</i>		
14	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri Elektrik Gideri 11.428.- 730.11 Süt Üretim Gider Yeri Elektrik Gideri 34.285.- 730.20 Yem Depolama Gider Yeri Elektrik Gideri 4.762.- 730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri Elektrik Gideri 4.767.- 730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Elektrik Gideri 22.858.- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	78.095.-      1.905.- 80.000.-	
	<i>Elektrik ve Yakıt Giderleri Kaydı</i>		
15	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri İlaç Gideri 4.600.- 730.11 Süt Üretim Gider Yeri İlaç Gideri 10.800.- 730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri İlaç Gideri 4.600.- 381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	20.000.-   20.000.-	
	<i>İlaç Gider Kaydı</i>		
16	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H. 730.11 Süt Üretim Gider Yeri Tohumlama Gideri 8.824.- 730.40 Yapılmakta Olan Yatırım Yeri Tohumlama Gideri 3.676.- 381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	12.500.-  12.500.-	
	<i>Suni Tohumlama Gider Kaydı</i>		
17	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H. 760.60 Reklam Giderleri 100 KASA H.	5.000.-  5.000.-	
	<i>Reklam Gider Kaydı</i>		
18	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ H. 770.70 Muhasebe Giderleri 102 BANKALAR H.	2.000.-  2.000.-	
	<i>Muhasebe Gider Kaydı</i>		
19	381 GİDER TAHAKKUKLARI H. 102 BANKALAR H.	407.500.- 407.500.-	
	<i>Giderlerin Ödeme Kaydı</i>		

20	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H. 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 55 adet x 3.000 TL 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 218.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 40 adet x 3.000 TL 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.	165.000.- 120.000.- 285.000.-	
	<i>Olgunlaşmış İneklerin Doğum Kaydı</i>		
21	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H. 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 9 Adet x 3.000 TL 218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 218.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Yeri 11 Adet x 3.000 TL 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.	27.000.- 33.000.- 60.000.-	
	<i>Olgunlaşmamış İneklerin Doğum Kaydı</i>		
22	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H. 214.11 Süt Üretim Hayvanları 20 adet x 9.000 TL 218 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 218.40 Büyükbaş Hayvan Yat. Yeri 20 adet x 4.000 TL 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.	180.000.- 80.000.- 100.000.-	
	<i>Olgunlaşmamış İneklerin Çağ Değişim Kaydı</i>		

#### 4.5.1. TMS 41 Kapsamında Envanter İşlemleri

Dönem sonuna gelindiğinde canlı varlıklardan çağ değişimi geçirenler ve değer artış ya da azalışı geçiren hayvanlar belirlenir ve sonra değerlendirme işlemleri yapılmaktadır. TMS41 standardına göre canlı varlıkların değer artışları “606 Canlı Varlıklarda Değer Farkları” hesabı kullanılarak dönem sonu gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıt altına alınır. VUK ve THP’ye göre değer artışlarında herhangi bir kayıt yapılmaz. Sağmal ineklerin süt vermeye başladıkları andan süt verimliliklerinin bitip kasaplık hale gelmeleri arasında geçen süre faydalı ömür olarak adlandırılır. İşletmelerde satış amaçlı bulundurulmuş besicilik hayvanları ve yatırım döneminde bulunan büyükbaş hayvanlar için amortisman ayrılmaz. Sağmal ineklerin normal amortisman yöntemine göre kaydı aşağıdaki şekildedir:

$$\begin{aligned}
 \text{İnekler Amortisman Tutarı} &= \text{Maliyet (Kayıtlı) Değeri} \times \text{Normal Amortisman Oranı} \\
 &= 1.280.000 \text{ TL} \times \%0,20 \\
 &= 256.000 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

VUK’a göre sağmal inekler için amortisman tutarı 246.052 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 41 standardına göre ise bu bedel 256.000 TL’dir. Bu iki değer arasındaki fark,

olgunlaşmamış ineklerin çağ değişimi sırasında olgunlaşmış inek evresine geçtikten sonra gerçeğe uygun değer üzerinden değer artışları dikkate alınarak hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. Sağmal ineklerin kayıtlı değeri VUK'a göre 1.230.260TL, TMS 41'e göre ise 1.280.000 TL'dir. Geriye kalan amortisman hesaplamaları aynıdır. Aşağıda amortisman giderlerinin dağıtımını Tablo 34'te gösterilmiştir.

**Tablo 34: Amortisman Giderleri Dağıtım Tablosu**

Amortisman Türleri	Besi Hayvan Gider Yeri (TL)	Süt Üretim Gider Yeri (TL)	Büyükbaş Hayvan Yat. Gider Yeri (TL)	Yem Depolama Gider Yeri (TL)	Yem Hazırlama Gider Yeri (TL)	Yönetim Gider Yeri (TL)	Toplam (TL)
Sağmal İnek Amortismanı		256.000.-					256.000.-
Binalar Amortismanı	11.508.-	40.277.-	11.508.-	6.905.-	2.302.-	1.000.-	73.500.-
Tesis, Makine ve Cihaz Amortismanı	28.027.-	81.879.-	26.094.-		4.000.-		140.000.-
Taşıtlar Amortismanı	26.275.-	39.261.-	24.464.-				90.000.-
Demirbaş Amortismanı	5.839.-	8.725.-	5.436.-				20.000.-
<b>TOPLAM</b>	<b>71.649.-</b>	<b>426.142.-</b>	<b>67.502.-</b>	<b>6.905.-</b>	<b>6.302.-</b>	<b>1.000.-</b>	<b>579.500.-</b>

Amortisman giderlerinin gider yerlerine göre dağılımına dair yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

23	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		578.500.-
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri		
	730.10.00 Amortisman Gideri	71.649.-	
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri		
	730.11.00 Amortisman Gideri	416.194.-	
	730.40 Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri		
	730.40.00 Amortisman Gideri	67.502.-	
	730.20 Yem Depolama Gider Yeri		
	730.20.00 Amortisman Gideri	6.905.-	
	730.21 Yem Hazırlama Gider Yeri		
	730.20.00 Amortisman Gideri	6.302.-	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		
	217 BİRİK. AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKL. KARŞ. H.		256.000.-
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		323.500.-
	257.01 Binalar	73.500.-	
	257.02 Tesis, Makine ve Cihaz	140.000.-	
	257.03 Taşıtlar	90.000.-	
	257.04 Demirbaşlar	20.000.-	
	<i>Amortisman Giderlerinin Kaydı</i>		

Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması aşağıda Tablo 35'te birinci dağıtım gider tablosunda gösterilmiştir.



**Tablo 35: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye İlişkin I. Dağıtım Tablosu**

Gider Çeşitleri	Esas Üretim Gider yerleri		Yatırım Gider yeri	Hizmet Gider yerleri		Faaliyet Gider Yeri	TOPLAM
	10-Besi Hayvanları Gider Yeri	11-Süt Üretim Gider Yeri	40-Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider Yeri	20-Yem Depolama Gider Yeri	21-Yem Hazırlama Gider Yeri	70-Genel Yönetim Gider Yeri	
Direkt İlk Madde Malzeme	464.375 TL	1.038.125 TL	100.000 TL	-----	-----	-----	1.602.500 TL
Direkt İşçilik	24.843 TL	125.314 TL	24.843 TL	-----	-----	-----	175.000 TL
<b>Direkt Giderlerin Toplamı</b>	<b>489.218 TL</b>	<b>1.163.439 TL</b>	<b>124.843 TL</b>	-----	-----	-----	<b>1.777.500 TL</b>
İşletme Malzemesi	5.000 TL	17.500 TL	5.000 TL	3.000 TL	1.000 TL	1.000 TL	32.500 TL
Endirekt İşçilik	27.600 TL	64.800 TL	27.600 TL	-----	-----	-----	120.000 TL
Elektrik ve Yakıt Giderleri	11.428 TL	34.285 TL	22.858 TL	4.762 TL	4.762 TL	1.905 TL	80.000 TL
Suni Tohum Giderleri	-	8.824 TL	3.676 TL	-----	-----	-----	12.500 TL
İlaç Giderleri	4.600 TL	10.800 TL	4.600 TL	-----	-----	-----	20.000 TL
Muhasebe Giderleri	-----	-----	-----	-----	-----	2.500 TL	2.500 TL
Pazarlama ve Satış Giderleri	-----	-----	-----	-----	-----	5.000 TL	5.000 TL
Amortisman giderleri	71.649 TL	426.142 TL	67.502 TL	6.905 TL	6.302 TL	1.000 TL	579.500 TL
<b>Endirekt Giderlerin Toplamı</b>	<b>120.277 TL</b>	<b>562.351 TL</b>	<b>131.236 TL</b>	<b>14.667 TL</b>	<b>12.064 TL</b>	<b>11.405 TL</b>	<b>852.000 TL</b>
<b>I. Dağıtım Toplamı</b>	<b>609.495 TL</b>	<b>1.725.790 TL</b>	<b>256.079 TL</b>	<b>14.667 TL</b>	<b>12.064 TL</b>	<b>11.405 TL</b>	<b>2.629.500 TL</b>

TMS 41 ve THP ile VUK'a göre I. Dağıtım sonunda hizmet üretim gider yerlerinde oluşan gider tutarları aynıdır. Bu yüzden esas üretim ve yatırım gider yerlerine dağıtımı yapılacak gider tutarları da aynıdır. Tablo 36'da II. Dağıtım Tablosu verilmiştir.

**Tablo 36: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye İlişkin II. Dağıtım Tablosu**

	10-Besi Hayvanları Gider Yeri	11-Süt Üretim Gider yeri	12-Büyükbaş Hayvan Yatırım Gider yeri	20-Yem Depolama Gider Yeri	21-Yem Hazırlama Gider Yeri	60-Pazarl. Satış Dağıtım Gideri	70-Genel Yönetim Gider Yeri	Toplam (TL)
<b>Direkt Giderler Toplamı</b>	<b>489.218.-</b>	<b>1.163.439.-</b>	<b>124.843.-</b>	-----	-----	-----	-----	<b>1.777.500.-</b>
<b>GÜG Endirekt Giderler Toplamı</b>	<b>120.277.-</b>	<b>562.351.-</b>	<b>131.236.-</b>	<b>14.667.-</b>	<b>12.064.-</b>	<b>5.000.-</b>	<b>6.405.-</b>	<b>852.000.-</b>
Yem depolama Giderleri	2.082.-	10.504.-	2.081.-	(14.667.-)	-----	-----	-----	-----
Yem hazırlama Giderleri	3.522.-	5.263.-	3.279.-	-----	(12.064.-)	-----	-----	-----
Dağıtımdan Gelen Giderler	5.604.-	15.767.-	5.360.-	-----	-----	5.000.-	6.405.-	26.731.-
<b>GÜG II. Dağıtım Toplamı</b>	<b>125.881.-</b>	<b>578.118.-</b>	<b>134.596.-</b>	-----	-----	<b>5.000.-</b>	<b>6.405.-</b>	<b>850.000.-</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>615.099.-</b>	<b>1.741.557.-</b>	<b>261.439.-</b>	-----	-----	<b>5000.-</b>	<b>6.405.-</b>	<b>2.629.500.-</b>

İkinci dağıtım sonucunda oluşan giderler toplam 2.629.500 TL'dir. Toplam giderlerin 615.099 TL'si besi hayvanları gider yerinde, 1.741.557 TL'lik kısmı süt üretim gider yerinde ve son olarak 261.439 TL'si büyükbaş hayvan yatırım gider yerine aittir.

24	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		26.731.-
	730.10 Besi Hayvanları Gider Yeri	5.604.-	
	730.11 Süt Üretim Gider Yeri	15.464.-	
	730.40 Yatırım Gider Yeri	5.360.-	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		26.731.-
	730.20 Yem Hazırlama	14.667.-	
	730.21 Yem Depolama	12.064.-	
	Hizmet Üretim Gider Yerinde Oluşan Giderlerin Dağıtımı		

#### 4.5.2. TMS 41 Kapsamında Genel Geçici Mizan

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin gider dağıtımı yapıldıktan sonra işletmenin genel geçici mizanı aşağıda Tablo 37'de gösterilmiştir.

**Tablo 37: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Genel Geçici Mizanı**

Hesap No	HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	
		Borç (TL)	Alacak (TL)	Borç (TL)	Alacak (TL)
100	KASA	10.000.-	5.000.-	5.000.-	-----
102	BANKALAR	4.868.300.-	4.090.000.-	778.300.-	-----
150	İLK MADDE VE MALZEME	1.850.000.-	1.635.000.-	215.000.-	-----
151	YARI MAMULLER	1.741.557.-	1.741.557.-	-----	-----
152	MAMULLER	2.079.089.-	2.079.089.-	-----	-----
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.057.099.-	337.532.-	719.567.-	-----
214	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.380.000.-	100.000.-	1.280.000.-	-----
217	BİR. AMORT. DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI	-----	256.000.-	-----	256.000.-
218	YAPILM. OLAN CANLI VARLIK YATIR.	614.439.-	80.000.-	534.439.-	-----
250	ARSALAR	300.000.-	-----	300.000.-	-----
252	BİNALAR	1.500.000.-	-----	1.500.000.-	-----
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	700.000.-	-----	700.000.-	-----
254	TAŞITLAR	450.000.-	-----	450.000.-	-----
255	DEMİRBAŞLAR	100.000.-	-----	100.000.-	-----
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-----	323.500.-	-----	323.500.-
320	SATICILAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
381	GİDER TAHAKKUKLAR	407.500.-	407.500.-	-----	-----
500	SERMAYE	-----	4.712.500.-	-----	4.712.500.-
549	ÖZEL FONLAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	-----	2.831.000.-	-----	2.831.000.-
606	CANLI VARLIK DEĞ. FARKLARI	-----	445.000.-	-----	445.000.-
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	2.079.089.-	-----	2.079.089.-	-----
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	-----	154.800.-	-----	154.800.-
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR	50.000.-	-----	50.000.-	-----
710	DHM VE MALZEME GİDERİ	1.602.500.-	-----	1.602.500.-	-----
711	DHM VE MALZEME GİDERİ YANSITMA	-----	1.602.500.-	-----	1.602.500.-
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	175.000.-	-----	175.000.-	-----
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	-----	175.000.-	-----	175.000.-
730	GENEL ÜRETİM GİDERİ	840.595.-	-----	840.595.-	-----
731	GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	-----	840.595.-	-----	840.595.-
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDER	5.000.-	-----	5.000.-	-----
770	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.405.-	-----	6.405.-	-----
771	GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	-----	-----	-----	-----
	<b>TOPLAM</b>	<b>25.476.573.-</b>	<b>25.476.573.-</b>	<b>11.340.895.-</b>	<b>11.340.895.-</b>

Dönem sonuna gelindiğinde işletmenin bulunduğu piyasadaki pazar fiyatlarına bakılarak gerçeğe uygun değerler belirlenmiştir. Besi hayvanlarının gerçeğe uygun değeri 8.400 TL, olgunlaşmış ineklerin gerçeğe uygun değeri 10.250 TL, olgunlaşmamış ineklerin gerçeğe uygun değeri 6.700 TL olarak belirlenmiştir. Büyükbaş hayvanların dönem sonu gerçeğe uygun değerleri aşağıda Tablo 38'teki gibidir.

**Tablo 38: Büyükbaş Hayvanların Gerçeğe Uygun Değerleri**

Büyükbaş Hayvan Türleri	Dönem Sonu Hayvan Sayısı (Adet)	Toplam Kayıtlı Değer (TL)	Toplam Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Değerleme Farkı (TL)
Besi Hayvanları	87	719.567.-	730.800 TL (8.400 TL x 87 adet)	11.233.-
İnekler	130	1.280.000.-	1.332.500 TL (10.250 TL x 130 adet)	52.500.-
Olgunlaşmamış İnekler	81	534.439.-	542.700 TL (6.700 TL x 81 adet)	8.261.-
<b>TOPLAM</b>	<b>298</b>	<b>2.534.006.-</b>	<b>2.606.000.-</b>	<b>71.994.-</b>

İlgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

25	151 YARI MAMULLER H. 151.11 Sağmal İnekler 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 164.10 Besi Hayvanları Gider Yeri 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H. <i>Üretim Hesaplarının Yansıtma Hesapları ile İlgili Hesaba Devri</i>		1.741.557.- 615.099.-	1.502.500.- 150.157.- 703.999.-
26	152 MAMULLER H. 151 YARI MAMULLER H. 151.10 Olgunlaşmış İnekler <i>Süt Üretiminin Mamuller Hesabına Devri</i>		1.741.557.-	1.741.557.-
27	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ H. 152 MAMULLER H. <i>Satılan Mamul Maliyetinin Kaydı</i>			
28	152 MAMULLER H. 164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. <i>Üretimi Tamamlanıp Satılan Besi Hayvanlarının Devri (27 Adet x 12.501,80 TL)</i>		337.532.-	337.532.-
29	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ H. 152 MAMULLER H. <i>Besi Hayvanları Maliyet Kaydı</i>		337.532.-	337.532.-

Değer değişikliklerine dair yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

30	164 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 164.10 Besi Hayvanları	11.233.-	
	214 BÜYÜKBAŞ CANLI VARLIKLAR H. 214.11 Olgunlaşmış İnekler	52.500.-	
	218 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 218.40 Olgunlaşmamış İnekler	8.261.-	
	606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H.		71.994.-
	<i>Dönem Sonunda Oluşan Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değer Artış Kaydı</i>		

#### 4.5.3. TMS 41 Kapsamında Kapanış Kayıtları

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kapanış kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

31	218 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI H. 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H.	261.439.-	100.000.- 24.843.- 136.596.-
	<i>Yatırım Gider Yerlerine Maliyetlerin Yansıtılması</i>		
32	631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ YANSITMA H. 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	5.000.- 6.405.-	5.000.- 6.405.-
	<i>Dönem Gideri Yansıtma Kaydı</i>		
33	711 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA H. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA H. 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ YANSITMA H. 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H. 710 DİM ve MALZEME GİDERLERİ H. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H. 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	1.602.500.- 175.000.- 840.595.- 5.000.- 6.405.-	1.602.500.- 175.000.- 840.595.- 5.000.- 6.405.-
	<i>Dönem Giderlerinin Yansıtma ve Kapanış Kaydı</i>		
34	600 YURT İÇİ SATIŞLARI H. 600.00 Süt Satışı 600.01 Besi Hayvanları Satışı 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H. 649.00 Gübre Satışı 649.01 Süt Teşvik Geliri 649.02 sağmal İnek Teşviki 606 CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI H. 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.	2.831.000.- 154.800.-	516.994.- 3.502.794
	<i>Giderlerin Kâr veya Zarar Hesabına Devri</i>		

35	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H. 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ H. 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ H. 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.  <i>Gelir Hesapları Kapanış Kaydı</i>	2.140.494.-	2.079.089.- 5.000.- 6.405.- 50.000.-
36	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H. 691 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞ. H. 691.00 Yasal Vergi Karşılığı 691.01 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H.  <i>Dönem Kârı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı</i>	1.362.300.-	272.460.- 1.089.840.-
37	691 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞ. H. 691.00 Yasal Vergi Karşılığı 691.01 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H. 370 DÖNEM KÂRI VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ. H. 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ H.  <i>Dönem Net Kâr Kaydı</i>	272.460.- 1.089.840.-	169.061,20 103.398,80 1.089.840.-

#### 4.5.4. TMS 41 Kapsamında Kesin Mizan

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kapanış kayıtları yapıldıktan sonra işletmenin kesin mizanı aşağıda Tablo 39'da gösterilmiştir.

**Tablo 39: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş' ye Ait Kesin Mizan**

Hesap No	HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	
		Borç (TL)	Alacak (TL)	Borç (TL)	Alacak (TL)
100	KASA	10.000.-	5.000.-	5.000.-	-----
102	BANKALAR	4.868.300.-	4.090.000.-	778.300.-	-----
150	İLK MADDE VE MALZEME	1.850.000.-	1.635.000.-	215.000.-	-----
151	YARI MAMULLER	1.741.557.-	1.741.557.-	-----	-----
152	MAMULLER	1.741.557.-	1.741.557.-	-----	-----
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.068.332.-	337.532.-	730.800.-	-----
214	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	1.432.500.-	100.000.-	1.332.500.-	-----
217	BİRİKMİŞ AMORT. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	-----	256.000.-	-----	256.000.-
218	YAPILM. OLAN CANLI VARLIK YATIRIM.	622.700.-	80.000.-	542.700.-	-----
250	ARSALAR	300.000.-	-----	300.000.-	-----
252	BİNALAR	1.500.000.-	-----	1.500.000.-	-----
253	TESİS MAKİNEVE CİHAZLAR	700.000.-	-----	700.000.-	-----
254	TAŞITLAR	450.000.-	-----	450.000.-	-----
255	DEMİRBAŞLAR	100.000.-	-----	100.000.-	-----
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-----	323.500.-	-----	323.500.-
320	SATICILAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
370	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK.	-----	169.061,20	-----	169.061,20
381	GİDER TAHAKKUKLAR	407.500.-	407.500.-	-----	-----
484	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	-----	103.398,80	-----	103.398,80
500	SERMAYE	-----	4.712.500.-	-----	4.712.500.-
549	ÖZEL FONLAR	1.830.000.-	1.830.000.-	-----	-----
590	DÖNEM NET KÂRI	-----	1.089.840.-	-----	1.089.840.-
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	2.831.000.-	2.831.000.-	-----	-----
606	CANLI VARLIK DEĞERLEME FARKLARI	516.994.-	516.994.-	-----	-----
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ	2.079.089.-	2.079.089.-	-----	-----
631	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	5.000.-	5.000.-	-----	-----
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.405.-	6.405.-	-----	-----
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	154.800.-	154.800.-	-----	-----
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR	50.000.-	50.000.-	-----	-----
690	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	3.502.794.-	3.502.794.-	-----	-----
691	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞILIĞI	272.460.-	272.460.-	-----	-----
692	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	1.089.840.-	1.089.840.-	-----	-----
710	DHM VE MALZEME GİDERİ	1.602.500.-	1.602.500.-	-----	-----
711	DHM VE MALZEME GİDERİ YANSITMA	1.602.500.-	1.602.500.-	-----	-----
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	175.000.-	175.000.-	-----	-----
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA	175.000.-	175.000.-	-----	-----
730	GENEL ÜRETİM GİDERİ	867.326.-	867.326.-	-----	-----
731	GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA	840.595.-	840.595.-	-----	-----
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDER	5.000.-	5.000.-	-----	-----
761	PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDER YANS.	5.000.-	5.000.-	-----	-----
770	GENEL YÖNETİM GİDERİ	6.405.-	6.405.-	-----	-----
771	GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	6.405.-	6.405.-	-----	-----
	<b>TOPLAM</b>	<b>36.246.559.-</b>	<b>36.246.559.-</b>	<b>6.654.300.-</b>	<b>6.654.300.-</b>

#### 4.7.5. TMS 41 Kapsamında Kapanış Bilançosu

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kesin mizanı yapıldıktan sonra işletmenin kapanış bilançosu aşağıda Tablo 40'ta gösterilmiştir.

**Tablo 40: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu**

AKTİF	(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Kapanış Bilançosu	PASİF	
<b>1- DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>3- KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	
A NAKİT VE BENZERLERİ		A KISA VADELİ KARŞILIKLAR	
1. KASA H.	5.000.-	1. DÖNEM KÂRI VE DİĞER	169.061,20
2. BANKALAR H.	778.300.-	YASAL YÜKÜMLÜLÜK	
		KARŞILIĞI	
B STOKLAR		B GELECEK AYLARA AİT GELİR	
1. İLK MADDE VE MALZEME	215.000.-	VE GİDER TAHAKKUKLARI	
C CANLI VARLIKLAR		1. GİDER TAHAKKUKLARI	-----
1. CANLI BÜYÜKBAŞ	730.800.-	<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜK</b>	<b>169.061,20</b>
HAYVANLAR		<b>TOPLAMI</b>	
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.729.100.-</b>	<b>4- UZUN VADELİ</b>	
<b>2- DURAN VARLIKLAR</b>		<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	
A CANLI VARLIKLAR	1.619.200.-	A GELECEK AYLARA AİT GELİR	
1. CANLI BÜYÜKBAŞ	1.332.500.-	VE GİDER TAHAKKUKLARI	
HAYVANLAR		1. ERTELENMİŞ VERGİ	103.398,80
2. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(256.000.-)	YÜKÜM.	
VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ		<b>UZUN VADELİ</b>	<b>103.398,80</b>
KARŞILIĞI		<b>YÜKÜMLÜLÜKLER TOPLAMI</b>	
3. YAPILMAKTA OLAN CANLI	542.700.-		
VARLIK YATIRIMLARI		<b>5- ÖZ KAYNAKLAR</b>	
B MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.726.500.-	A ÖDENMİŞ SERMAYE	
1. ARAZİ VE ARSALAR	300.000.-	1. SERMAYE	4.712.500.-
2. BİNALAR	1.500.000.-	B DÖNEM NET KÂR/ZARARI	1.089.840.-
3. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	700.000.-	1. DÖNEM NET KÂRI	5.802.340.-
4. TAŞITLAR	450.000.-	<b>ÖZ KAYNAK TOPLAMI</b>	<b>5.802.340.-</b>
5. DEMİRBAŞLAR	100.000.-		
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(323.500.-)		
<b>DURAN VARLIK TOPLAMI</b>	<b>4.345.700.-</b>		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>6.074.800,00.-</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>6.074.800,00.-</b>

#### 4.5.5. TMS 41 Kapsamında Ayrıntılı Gelir Tablosu

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin ayrıntılı gelir tablosu aşağıda Tablo 41'de gösterilmiştir.



**Tablo 41: (X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu**

<b>(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Ayrıntılı Gelir Tablosu</b>		<b>2017 YILI</b>	
<b>A</b>	<b>BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>3.347.994,00</b>
1-	Yurtiçi Satışlar	2.831.000,00	
2-	Canlı Varlıklarda Değer Artışı	516.994,00	
<b>B</b>	<b>ESAS FAALİYET GELİRİNDEN İNDİRİMLER</b>	----	
1-	Satıştan iadeler (-)	----	
2-	Satış İskontoları (-)	----	
3-	Diğer İndirimler (-)	----	
<b>C</b>	<b>ESAS FAALİYET GELİRİ</b>		<b>3.347.994,00</b>
<b>D</b>	<b>ESAS FAALİYET MALİYETİ (-)</b>		<b>(2.079.089,00)</b>
1-	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(2.079.089,00)	
2-	Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	----	
3-	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	----	
4-	Diğer Satışların Maliyeti	----	
	<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>		<b>1.268.905,00</b>
<b>E</b>	<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>(11.405,00)</b>
1-	Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	----	
2-	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (-)	(5.000,00)	
3-	Genel Yönetim Giderleri	(6.405,00)	
	<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>		<b>1.257.500,00</b>
<b>F</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>		<b>154.800,00</b>
1-	İştiraklerden Temettü Gelirleri	----	
2-	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	----	
3-	Faiz Gelirleri	----	
4-	Komisyon Gelirleri	----	
5-	Konusu Kalmayan Karşılıklar	----	
6-	Menkul Kıymet Satış Kârları	----	
7-	Kambiyo Kârları	----	
8-	Reeskont Faiz Gelirleri	----	
9-	Enflasyon Düzeltme Kârları	----	
10-	Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar	154.800,00	
<b>G</b>	<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>		<b>(50.000,00)</b>
1-	Komisyon Giderleri	----	
2-	Karşılık Giderleri	----	
3-	Menkul Kıymet Satış Zararları	----	
4-	Kambiyo Zararları	----	
5-	Reeskont Faiz Giderleri	----	
6-	Enflasyon Düzeltme Zararları	----	
7-	Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar	(50.000,00)	
<b>H</b>	<b>FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		
	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDEN KÂR VEYA ZARAR</b>		<b>1.362.300,00</b>
<b>I</b>	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLERDEN VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞILIĞI</b>		<b>272.460,00</b>
1-	Yasal Vergi Karşılığı	(169.061,20)	
2-	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(103.398,80)	
<b>J</b>	<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI (I)</b>		<b>1.089.840,00</b>
<b>K</b>	<b>DURDURULAN FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR</b>		
<b>L</b>	<b>DURDURULAN FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR</b>		
<b>M</b>	<b>DURDURULAN FAALİYETLERDEN DÖNEM KÂR VEYA ZARARI</b>		
<b>N</b>	<b>DURDURULAN FAALİYETLERDEN DÖNEM NET KÂR VEYA ZARAR (II)</b>		<b>1.089.840,00</b>

#### 4.5.6. TMS 41 Kapsamında Kapanış Kayıtları

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş'nin kapanış kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

38	217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞ.KARŞ. H.	256.000.-	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	323.500.-	
	370 DÖNEM KÂRI VEYA DİĞER YASAL YĞK. KARŞ. H.	169.061,20	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ H.	103.398,80	
	500 SERMAYE H.	4.712.500.-	
	590 DÖNEM NET KÂRI	1.089.840.-	
	100 KASA H.		5.000.-
	102 BANKALAR H.		778.300.-
	150 İLK MADDE VE MALZEME H.		215.000.-
	164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.		730.800.-
	214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.		1.332.500.-
	218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK. YATIRIMLARI H.		542.700.-
	250 ARSA VE ARAZİLER H.		300.000.-
	252 BİNALAR H.		1.500.000.-
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.		700.000.-
	254 TAŞITLAR H.		450.000.-
	255 DEMİRBAŞLAR H.		100.000.-
	Kapanış Kaydı		

#### 4.5.7. TMS 41 Kapsamında Büyük Defter Kayıtları

İlgili işlemlerin yevmiye kayıtları yapıldıktan sonra aşağıda büyük defter kayıtları gösterilmiştir.

100 KASA H.		102 BANKALAR H.		150 İLK MADDE VE MALZEME H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
10.000.-	5.000.-	2.500.-	1.830.000.-	1.850.000.-	1.635.000.-
		1.830.000.-	1.850.000.-		
		500.000.-	2.500.-		
		50.000.-	407.500.-		
		6.000.-			
		2.331.000.-			
		100.800.-			
		48.000.-			
10.000.-	5.000.-	4.868.300.-	4.090.000.-	1.850.000.-	1.635.000.-
5.000.-		778.300.-			

151 YARI MAMULLER H.		152 MAMULLER H.		164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.741.609.-	1.741.609.-	1.741.609.-	1.741.609.-	250.000.-	337.532.-
		337.532.-	337.532.-	165.000.-	
				27.000.-	
				615.099	
				11.233.-	
1.741.609.-	1.741.609.-	2.079.141.-	2.079.414.-	1.068.332.-	337.532.-
				730.800.-	

214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR H.		217 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR DEĞ. DÜŞÜKL. H.		218 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARL. YATIRIMLARI H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.200.000.-	100.000.-		256.000.-	200.000.-	80.000.-
180.000.-				120.000.-	
52.500.-				33.000.-	
				8.261.-	
				261.439.-	
1.432.500.-	100.000.-		256.000.-	622.700.-	80.000.-
1.332.500.-				542.700.-	

250 ARSA VE ARAZİLER H.		252 BİNALAR H.		253 TESİS MAK. CİHAZLAR H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
300.000.-		1.500.000.-		700.000.-	
300.000.-		1.500.000.-		700.000.-	
300.000.-		1.500.000.-		700.000.-	

254 TAŞITLAR H.		255 DEMİRBAŞLAR H.		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
450.000.-		100.000.-			323.500.-
450.000.-		100.000.-			323.500.-
450.000.-		100.000.-			323.500.-

320 SATICILAR H.		370 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL. YÜKÜM. KARŞ. H.		381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.830.000.-			169.061,20	407.500.-	407.500.-
1.830.000.-			169.061,20	407.500.-	407.500.-
1.830.000.-				407.500.-	407.500.-

484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜL. H.		500 SERMAYE H.		549 ÖZEL FONLAR H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
	103.398,80		2.882.500.-	1.830.000.-	1.830.000.-
			1830.000.-		
	103.398,80		4.712.500.-	1.830.000.-	1.830.000.-
	103.398,80		4.712.500.-		

590 DÖNEM NET KÂRI H.		600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		606 CANLI VAR. DEĞ. FARK. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
	1.089.840.-	2.831.000.-	500.000.-	516.994.-	285.000.-
			2.331.000.-		60.000.-
	1.089.840.-	2.831.000.-	2.831.000.-	516.994.-	100.000.-
	1.089.840.-				71.994.-

620 SATIL. MAMUL. MALİYETİ H.		631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERİ H.		632 GENEL YÖNETİM GİDER. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.741.609.-	2.069.141.-	5.000.-	5.000.-	6.405.-	6.405.-
337.532.-					
2.069.141.-	2.069.141.-	5.000.-	5.000.-	6.405.-	6.405.-

649 DİĞ. OL. GELİR VE KÂRLAR H.		659 DİĞ. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.		690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
154.800.-	6.000.-	50.000.-	50.000.-	2.140.494.-	3.502.794.-
	100.800.-			1.362.300.-	
	48.000.-				
	154.800.-	50.000.-	50.000.-	3.502.494.-	3.502.494.-

691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. H.		692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H.		710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
272.460.-	272.460.-	1.089.840.-	1.089.840.-	1.602.500.-	1.602.500.-
272.460.-	272.460.-	1.089.840.-	1.089.840.-	1.602.500.-	1.602.500.-

711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANS. H.		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.		721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
1.602.500.-	1.602.500.-	175.000.-	175.000.-	175.000.-	125.314.-
					24.843.-
					24.843.-
1.602.500.-	1.602.500.-	175.000.-	175.000.-	175.000.-	175.000.-

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANS. H.		760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
31.500.-	26.731.-	840.595.-	703.999.-	5.000.-	5.000.-
120.000.-	840.595.-		136.596.-		
78.095.-					
20.000.-					
578.500.-					
26.731.-					
867.326.-	867.326.-	840.595.-	840.595.-	5.000.-	5.000.-

761 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANS. H.		770 GENEL YÖNETİM GİD. H.		771 GENEL YÖNETİM GİD. YANS. H.	
Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
5.000.-	5.000.-	6.405.-	6.405.-	6.405.-	6.405.-
5.000.-	5.000.-	6.405.-	6.405.-	6.405.-	6.405.-

Canlı varlıkların kayıtlı değerlerin belirlenmesi bakımından karşılaştırılması aşağıda Tablo 42’de gösterilmiştir.

**Tablo 42: Canlı Varlıklar Kayıtlı Değerlerinin Karşılaştırması**

Gider Yeri Kodu	Canlı Varlıklar	TMS’ye göre Değer	VUK ve THP’ye göre Değer
10	Besi Hayvanları	730.800 TL	719.567 TL
11	Olgunlaşmış İnekler	1.332.500 TL	1.230.260 TL
40	Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar	542.700 TL	484.179 TL

VUK ve THP’ye göre yapılan kayıtlarda besi hayvanlarının 719.567 TL, olgunlaşmış süt hayvanlarının değeri 1.230.260 TL ve olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıkların kayıtlı değeri ise 484.179 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 41’e göre ise bu değerler; besi hayvanlarında 730.800 TL, olgunlaşmış süt hayvanları 1.332.500 TL olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıklarının gerçeğe uygun değeri ise 542.700 TL’dir. Dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değer artışları dikkate alınarak kayıtlı değerler hesaplandığı için her iki yönteme göre bu değerler farklılık göstermiştir. Kâr/Zarar bakımından kayıtlı değerlerin karşılanması aşağıda Tablo 43’te gösterilmiştir.

**Tablo 43: Kayıtlı Değerlerinin Kâr/Zarar Raporlaması Bakımından Karşılaştırması**

Kâr/Zarar Raporlanması Bakımından	TMS 41	VUK ve THP
Dönem Net Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	272.460 TL	171.050,80
Dönem Net Kârı	1.089.840 TL	684.203,20

Kâr ve zarar tespitinde de farklılıklar gözlenmiştir. VUK- THP’ye göre dönem net kârı 684.203,20 TL ve dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları 171.050,80 TL iken; TMS 41’e göre dönem net kârı 1.089.840 TL ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları 272.460 TL’dir. Canlı hayvanların değer artışından kaynaklanan 516.994 TL tutarındaki gelir, henüz fiilen gerçekleşmediği için 103.398,80 TL 484 Ertelenmiş Vergi

Yükümlülüğü hesabı aracılığıyla sonraki döneme aktarılmaktadır. Aynı dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükler 169.061,20 TL olarak hesaplanmıştır. VUK ve TMS 41 yöntemleri sonucunda dönem kârı TMS 41’de yüksek çıkmaktadır. Bunun nedeni; canlı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilerek, değer artışlarının gelire olarak doğrudan aktarılmasıdır. Bunu yanı sıra dönem içerisinde doğan canlı hayvanları 606 Canlı Varlık Değerleme Farklılıkları hesabı aracılığı ile ilgili dönemin gelir tablosuna gelir kaydı yapılmasından kaynaklanmaktadır. Dönemde yeni doğan canlı varlıklar VUK ve THP’de gelir tablosunda bulundurulmayıp, elde edilecek olan gelir bilançoda 482 Ertelenmiş Gelirler hesabı ile sonra yıla devredilir. Gelir tabloları bakımından TMS 41 ve VUK-TMS karşılaştırması aşağıda Tablo 44’te gösterilmiştir.

**Tablo 44: İşletme Gelir Tablosunun TMS 41 ile VUK-TMS Karşılaştırması**

(X) Gıda Tarım ve Hayvancılık Sanayi A.Ş Gelir Tablosu	TMS 41	VUK - TMS
A- BRÜT SATIŞLAR	3.347.994.-	2.831.000.-
1- YURT İÇİ SATIŞLARI	2.831.000.-	2.831.000.-
2- CANLI VARLIKLARDA DEĞER ARTIŞI	516.994.-	-
SATIŞ İNDİRİMLERİ	-	-
B- NET SATIŞLAR	3.347.994.-	2.831.000.-
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		
1- SATILAN MAMULLER MALİYETİ	(2.079.089.-)	(2.069.141.-)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	1.268.095.-	761.859.-
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)	(11.405.-)	(11.405.-)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	1.257.500.-	750.454.-
E- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
1- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	154.800.-	154.800.-
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR		
1- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR	(50.000.-)	(50.000.-)
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	1.362.300.-	855.254.-
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	1.362.300.-	855.254.-
H- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ.	(272.460.-)	(171.050,80)
DÖNEM NET KÂRI	1.089.840.-	684.203,20

İşletmede var olan canlı varlıklar TMS 41 standardına göre değerlendirildikleri durumda dönem kârı 1.362.300 TL, VUK ve THP’ye göre değerlendirildiklerinde dönem kârı 855.254 TL olarak hesaplanmaktadır.

Maliyet bedeli ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde iki temel yaklaşım olduğu önceki bölümlerde açıklanmıştır. Bu yaklaşımlardan biri olan gelir yaklaşımının benimsendiği durumda; alınan devlet teşviki bir ya da daha fazla dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Devlet teşviki alacak hale geldiğinde doğrudan gelir olarak kaydedilir. Sermaye yaklaşımında alınan devlet teşviki 549 Özel Fonlar Hesabına atılıp daha sonra 500 Sermaye Hesabına alınmaktaydı.

Gelir yaklaşımına yapılacak işlem; TMS uyarınca kısa vadede ise, 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabı, eğer uzun vadede ise, 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları Hesabına kaydedilir. Devlet teşviki daha sonra 643 Alınan Devlet Teşvik Gelirleri Hesabına aktarılır.

MSUGT uyarınca; kısa vadeli teşvikler 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı, uzun vadeli olanlar ise, 480 Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Kârlar Hesabına kaydedilir. Teşviki alma hakkı doğduğunda 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına aktarılır. Örnek Uygulamada alınan devlet yardımı gelir yaklaşımı benimsendiği durumda; TMS 41 aşamasında, 643 Alınan Devlet Teşvik Gelirleri Hesabı kullanılarak 1.830.000 TL gelir tablosuna aktarılacaktır. Bu bağlamda, gelir üzerinde 1.830.000 TL'lik bir değişim gerçekleşecektir.

## SONUÇ

Tarımsal faaliyetler, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri hangi doğrultuda olursa olsun, insanların hayatlarını devam ettirebilmeleri için gerekli olan temel yaşam maddelerini sağladıklarından dolayı önemini hep korumuştur. Ülke ekonomisinin gelişmesi noktasında ise tarım sektörü, başka sektörler hammadde sağlama niteliğinden dolayı diğer sektörler açısından da önemlidir. Bu yüzden, tarıma dayalı ekonomilere sahip ülkeler, tarım sektörünü modernize etmiş ve daha sonra başka sektörlerde hızlı gelişim elde etmiştir. Bu gelişmeler tarım muhasebesinin üzerinde durulması gerçeğini de ortaya çıkartmıştır. Tarımsal faaliyet muhasebesi uygulanmasında standartların düzenlendiği zamana kadar güçlükler yaşanmıştır. Bu güçlükler kısaca; tarımsal faaliyetlerdeki çağ değişimleri, değişimlerin mali tablolara yansıtılmasındaki yetersizlikler, bu yetersizlikteki tarihi maliyet yönteminin rolünün olması ve uluslararası borsalara girmedeki zorlukların yaşanması şeklinde sıralanabilir.

Uluslararası para ve sermaye piyasalarında meydana gelen gelişmeler sonucunda muhasebe alanında benzer muhasebe kuralları kullanılmasını gerekli kılmıştır. Bundan dolayı değerlendirme ve sınıflandırma birliği sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standardı geliştirilmiştir. International Accounting Standards Board (IASB) tarafınca düzenlenen uluslararası muhasebe standartlarının belli bir çoğunluğunu bütün faaliyet alanları kullanırken bir kısmı belirli sektör ile ilgilidir. Genel amaç taşıyan muhasebe standartlarının, belli işkolu veya sektörün gereksinimlerine yeterli olmayışı, yalnızca bir faaliyeti veya sektörü kapsamamasından ötürü başka alanlara yönelik muhasebe standardı düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Bu bağlamda oluşturulan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) tarafınca düzenlenen ve yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) kapsamında tarımsal faaliyetler hakkındaki hükümlere yer verilmiştir. Başka faaliyet alanlarında olduğu gibi tarımsal faaliyet alanında da kural ve hüküm birliğinin sağlanması amacıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının yayınlanması gerekli görülmüştür. Tarımsal faaliyetleri konu alan 41 No'lu standart 2006 yılında 26090 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır ve UMS' de değişiklikler doğrultusunda farklılıkların oluşmaması adına sonraki tarihlerde tebliğlerle güncellemeler duyurulmuştur. TMS 41 tarımsal faaliyetlerin çağ değişimindeki biyolojik farklılıklar ve tarihi maliyet hesaplama yöntemi gibi genel sorunlar gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile aşılacak hedeflenmiştir.



Bu durumda; canlı varlıkların yetiştirilmesi ve sonunda tarımsal ürün elde edilmesi yalnızca hasat noktasına kadar gerçekleşen faaliyetleri tarımsal faaliyet olarak TMS 41 kapsam içine aldığı söylenebilir. Hasat sonrasında yer alan faaliyetler tamamen TMS 41 kapsamı dışında tutulmaktadır. Tarımsal ürünlerine hasat noktasından sonra TMS 2 Stoklar standardı veya ilgili başka bir standart kapsamında değerlendirilmesine devam edilir. Standart bu aşamadan sonraki işlemlerde uygulanmaz.

Çalışmanın VUK ve THP kısmında besi hayvanları (151 Yarı Mamuller), olgunlaşmış inekler (256 Diğer Maddi Duran Varlıklar) ve henüz olgunlaşmamış büyükbaş canlı varlıklar (258 Yapılmakta Olan Yatırımlar) hesabında takip edilmiştir. TMS 41'e göre yapılan ayıtlarda ise besi hayvanları (164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar), olgunlaşmış süt inekleri için (214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar) ve olgunlaşmamış hayvanlar için de (218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları) hesapları kullanılmıştır. TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değer aktif piyasa koşullarına göre belirlenir.

Devlet teşvikleri faaliyet alanları doğrultusunda iktisadi kuruluşların gerçekleştirmiş oldukları ve ileriki zamanlarda gerçekleştirmelerini karşılığında devlet tarafından verilen yardımlardır. Artan dünya nüfusu ve gereksinimler son zamanlarda tarım sektörüne verilen devlet teşviklerine bakıldığında üretim teknolojilerini geliştirmenin önemi görülmektedir. Tarımsal ürün üretimine devlet tarafınca vergi ve faiz indirimleri gibi teşvik türlerinin yanı sıra üretimi ve verimliliği arttırıcı teşvikler de verilmektedir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara dair olan devlet teşvikleri ile (gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde belirlenemediği durumda) maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara dair devlet teşvikleri ayrı muhasebe standartlarıyla ele alınmıştır. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri finansal tablolara TMS 41 doğrultusunda koşullu ve koşulsuz olma durumuna göre değerlendirilirler.

Koşulsuz devlet teşvikleri gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürüldükten sonra canlı varlıklarla ilişkili herhangi bir şarta tabi olmayan alınabilir durumda buluna devlet teşvikleri gelir kaydı yapılarak finansal tablolarda gösterilir. Kısaca; koşulsuz devlet teşvikleri doğrudan 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabı ile kâr/zarar içinde muhasebeleştirilirler. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürülerek hesaplanan canlı varlığa dair devlet teşvikleri herhangi bir şart ile veriliyorsa söz konusu teşvik sadece gerekli şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. TMS 41'a göre; koşullu devlet teşvikleri koşul sağlanana kadar 382 alınan Devlet Teşvikleri veya 482 Alınan Devlet

Teşvikleri hesaplarında izlenir. Koşul sağlandığında ise söz konusu devlet yardımı 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabında kâr veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

Devlet yardımları maliyet değeri ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin olduğunda, bu devlet yardımında kullanılacak muhasebe uygulaması TMS 20 hükümlerine göredir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım mevcuttur. Teşvikin öz kaynaklarda muhasebeleştirilmesini öngören sermaye yaklaşımı ve teşvikin bir veya daha fazla dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirildiği gelir yaklaşımıdır. Gelir yaklaşımında kullanılacak hesap 643 Devlet Teşvikleri Geliri hesabıdır. Alınan devlet teşvikleri gelir arttırma özelliği taşıması durumunda gelir yaklaşımı, sermaye destekleyici özelliği (arsa, arazi tesisinde olduğu gibi) taşıması durumunda sermaye yaklaşımı benimsenir. Sermaye yaklaşımına göre kayıt yapıldığı durumda söz konusu teşvik kâr veya zara içinde bulundurulmayıp, sermaye içerisinde bir hesapta takip edilmesi gereklidir. Çalışmamızda bu hesap 549 Özel Fonlar hesabıdır. Daha sonra sermayeye eklenir.

Tarımsal faaliyetler ile alakalı olarak TMS uyarınca canlı varlıkların değeri mali tablolarda THP’de olduğu gibi Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında takip edilmekten ziyade yeni ve kendine özgü hesaplarda izlenmelidir. Bu yüzden dönem varlıklar niteliği taşıyan varlıklar için 16 No’lu grup; durak varlıklar niteliği taşıyanlar için ise 21 No’lu grup kullanılması daha doğru olmaktadır. TMS 41 uyarınca gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen canlı varlıkların değerinde artışlar veya azalışlar meydana gelmektedir ve bu artış ve azalışlar ilgili yıla ait mali tablolarda gösterilmektedir. Söz konusu artış ve azalışları Canlı Varlıklar Değerleme Farkları hesabında takibinin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Canlı varlıkların, büyüme, çoğalma, yaşlanma ve çürüme gibi biyolojik değişimler geçirmesi özelliğinden dolayı diğer varlıklardan ayrı biçimde muhasebeleştirme, değerlendirilmesi ve raporlanması gereklidir. THP’ de bu özellikler ihmal edilerek diğer dönen ve duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir. TMS’ye göre hazırlanan finansal tablolarda biyolojik değişimleri dikkate alındığı için daha güvenilir durumdadır. Sektörde uygulanabilirlik açısından Tarımsal Faaliyetler standardının uygulanabilirliğinin daha sağlıklı olduğu görülmüş ve bu alanda akademik çalışmaların çeşitlenmesi önerilmektedir.

## KAYNAKLAR

- Acar, D. ve Tetik, N. (2015). *Genel Muhasebe*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ağca, A. ve Sağlam, N. (2008). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler. N. Sağlam, S. Şengel, & B. Öztürk içinde, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları Yayın No:98.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi* (84), 30-70.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D. ve Acar, V. (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4 (3), s.127-153.
- Akman, N. (2015). Türkiye'de Hayvansal Üretim, *Türkiye'de Tarımın Ekonomi-Politiği 1923-2013*. Bursa: Notabene Yayınları, s.214-247.
- Aksoy, S. (1984). *Tarım Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları No: 907.
- Aktaş, R., Karğın, S. ve Arıcı, N. D. (2017). Yeni Kiralamalar Standardı UFRS 16'nın Getirdiği Yenilikler ve İşletmelerin Finansal Tablolarına ve Finansal Oranlarına Olası Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Journal of Business Research-Türk*, 9 (4), 861
- Aktuğlu, M. A. (1972). *Tarım İşletmeleri ve Muhasebe*. Ege Üniversitesi Matbaası.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. Selçuk Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Arabacı, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences*, 3, s.59
- Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*. İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.
- Argiles, J. M. ve Slof, J. (2003). The Use of Financial Accounting Information and Firm Performance: An Empirical Quantification For Farm. *Accounting and Business Research*, 44 (4), s.251-273.

- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39 (2).
- Ateş, A. ve Tunçez, H. A. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) Kapsamında Turizm Sektöründe Muhasebe İşlemleri. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 18 (1).
- Aydın, H. (2012). *Sağlıklı Nesiller İçin Önce Sağlıklı Tohum*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2010-93.
- Başkol, K., Hiperlink. *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Hiperlink, (2012).
- 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), s.89-116.
- BOBİ-FRS. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı-Hasılat*, Kamu Gözetim Kurumu:  
[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF), Erişim Tarihi: 04.11.2018.
- Bozdemir, E. (2014). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi* (121), s.77-105.
- Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. *ESA International Journal of Social Studies*, 2 (2).
- Can, A. V. (2007). Luca pacioli muhasebenin babası mıdır?, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Mayıs (12), s.1-15.
- Cihangir, A. E. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Ziraai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama*. İşletme Anabilim Dalı. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakır, C., Işın, Ş. (1994). Avrupa Topluluğunda Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması Esaları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Tarım Ve Mühendislik Dergisi* (47), 57-63.
- Çelik, Y. (2014). Türkiye'de Tarım İşletmelerinde Farklı Muhasebe Sistemlerine Göre Masraf ve Gelir Hesaplama Yöntemleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi* , s.41-52.
- Çetin, B. (2012). *Gıda Sanayi İşletme Ekonomisi*. Bursa: Nobel Kitap.
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2016). *Tarım Muhasebesi uygulamalı örneklerle*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Demir, O. (2011). Türkiye Su Ürünleri Yetiştiriciliği ve Yem Sektörüne Genel Bakış - II. *Eğirdir Su Ürünleri Fakültesi Dergisi*, 7 (1), s.39-49.
- Demir, P., Aral, Y., Sarıözkan, S. (2014). Kars İli Süt Sığırcılık İşletmelerinin Sosyo-Ekonomik Yapısı ve Üretim Maliyetleri. *YYU Veteriner Fakültesi Dergisi*, 25 (1), 1-6.
- Demirkol, Ö. F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1 (2), s.113-124.
- Demirtaş, N. ve Tosun, D. (2005). Türkiye'de Tarımın Sanayi ile Entegrasyonu, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *ADÜ Ziraat Fakültesi Dergisi*, 2 (2), s.27-34.
- Deran, A. (2005). *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dinler, Z. (2014). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Direk, M. (2012). *Tarım Tarihi ve Deontoloji*. Konya: Eğitim Kitapevi.
- Doğan, A. (2009). Ekonomik Gelişme Sürecine Tarımın Katkısı: Türkiye Örneği. *Sosyal Ekonomik Araştırma Dergisi*, 9 (17), s.365-392.
- Doğan, A., Tanç, Ş. G. ve Tanç, A. (2008). Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22 (1), s.452-471.
- Doğan, Z., Arslan, S. ve Berkman, A. N. (2015). Türkiye'de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), s.29-41.
- OPRORAL. (2000). *Uzun Vadeli Strateji ve 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)*. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı.
- DPT. (2001). *VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Ormanlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.
- Emlak Vergisi Kanunu. (1970, md.29). *1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu*. Resmi Gazete.
- Erdamar, C. (1985). *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni* (Yayın No:3343 b.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Erdamar, C. (1974). Tarım İşletmelerinde Muhasebe Uygulama Güçlükler. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 3 (2).
- Erdinç, Z. ve Erdinç, M. H. (2001). Türkiye'de Tarım Reformu. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (1), 49-59.

- Erkuş, A., Çetin, B., Tatlıdil, F. ve Gündoğmuş, E. (1995). Optimal İşletme Büyüklüğünün Saptanması. *Türkiye Ziraat mühendisleri IV. Teknik kongresi* (3). Ankara: Ziraata Mühendisleri Odası, s.115-12.
- Ertaş, F. C., Çidem, İ., ve Çiğdem, R. (2017). Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), s.577-591.
- Feleaga, L., Feleaga, N. ve Raileanu, V. (2012). Theoretical consideration about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics*, XIX (2), s.31-38.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. (2011). 27828 Sayılı Resmi Gazetede .
- Gökçe, O., & Kaya, F. (1997). Tarımsal Üretimde Çevresel Girdilerin Maliyete Yansıması. 3. Verimlilik Kongresi. Milli Produktivite Merkezi Yayınları No:599, s.252.
- Gökçen, G. (2013). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, s.41-54.
- Gökgöz, A. (2013). *Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- GVK, md.52. (1961). *Gelir Vergisi Kanunu md.52*. 10700 Sayılı Resmi Gazete.
- İçöz, A. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (41), s.1230 -1235.
- Kabukçu, A. ve Oğuz, C. (1998). *Tarım Ekonomisi*. Konya: Damla Ofset.
- Keskin, G. (2004). Avrupa Birliği'nde Tarımda Yapısal Değişim ve Tarımsal Muhasebe Veri Ağının (FADN) Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (3-4), s.51-64.
- Kıllı, M. (2014). *Tarım İşletmelerinde Tarımsal Faaliyet Satandardı Çerçevesinde Maliyet Hesaplaması: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. İşletme Anabilim Dalı. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıllı, M. ve Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazımına Eğitsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3 (1), s.1-12.
- Kıral, T. ve Akder, H. (2000). Makro Ekonomik Göstergelerle Tarım Sektörü. *Türkiye Ziraat Mühendisliği V. Teknik Kongresi*. TMMOB Ziraat Mühendisleri Odası, s.1-19.

- Kırlioğlu, H. ve Gökğöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 26 (2), s.107-128.
- Koçer, T. (2014). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Kurt, P. (2018). *Hastane İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesinde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Maliye Bakanlığı 333 ve 389 nolu VUK Genel Tebliği, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari\\_2009.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2009.html), Erişim Tarihi: 15.12.2018.
- Marşap, B. (2008). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömür. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya: Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, s.131-162.
- Mermut, A. R. ve Öztürk, İ. (2010). *Türkiye'nin Tarımsal Gücü ve Geleceği*. İstanbul: AGEM.
- Mihaela, D. (2015). Internal Control Prosedures For Agricultural Activity. *Agricultural Management/ Lucrari Stiintifice Seria I, Managament Agricol*, 17 (3), s.28-36.
- Miran, B. (2005). Türkiye'de Tarım. F. Yavuz içinde, *Tarımsal Yapı ve Üretim*. Erzurum: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, s. 9-41
- MSGUT. (1992). 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete
- OGM. (2017, Şubat). *2016 Yıl İdare Faaliyet Raporu*. Orman Genel Müdürlüğü: <https://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/FaaliyetRaporu/Orman%20Genel%20M%C3%BCd%20C3%BCr1%C3%BC%C4%9F%C3%BC%202016%20Y%C4%B11%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf>. Erişim Tarihi: 02.04.2018.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3).
- Ortaç, R., Ünsal, H. ve Çaşkurulu, E. (2006). *Türkiye'de Uygulanan Tarımsal Fiyatlama Politikaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Otlu, F. ve Çenberlitaş, İ. (2017). TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi. *Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7 (14), s.345-362.
- Öcal, D. (2016). *41 Nol'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı.

- Örten, R. (2000). *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2003). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kurt, G. ve Torun, S. (2011). Muhasebe Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-u Siyakat. *MUFTAV* (1), s.34-69.
- Özerhan, Y. A. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Antalya: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, s.1-32.
- Özkan, A. (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özulucan, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve büyük Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (25), s.1-22.
- Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm* (Sayı: 103), s.79-95.
- Pop, A. ve Deaconu, S.-C. (2008). Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture. *Theoretical and Applied Economics* , s.3-18.
- Rehber, E. (2013). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Saban, M. ve Erdoğan, N. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğlu, Ö. ve Karşlı, C. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer. *e-Journal of New World Sciences Academy*, 6 (1).
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınları.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2007). TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. N. Sağlam, S. Şengel, & B. Öztürk içinde, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 635-368.
- SPK. (2013). *Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği II-14.1*. Ankara: SP Kurulu- 26842 Sayılı Resmi Gazete.
- Şahin, H. (2009). *Türkiye Ekonomisi*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.



- Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından MAddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi* , s.133-162.
- Tarım Kanunu. (2006). *5488 Sayılı Tarım Kanunu*. T.C. Resmi Gazete.
- Taştan, H. (2013). *Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Taştan, H., Azaltun, H. ve Mert, H. (2013). BüyükBaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulamasına Eğitsel Bir Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15 (2), s.117-130.
- TFRS-13. (2012). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. Sayılı Resmî Gazete 28513.
- TFRS-15. (2017). *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. Kamu Gözetim Kurumu: [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf). Erişim Tarihi: 05.11.2018.
- TFRS-16. (2018). *Kiralamalar*. 29826 Sayılı Resmi Gazete.
- Timurtaş, E. E. (2016). *Tarımsal Faaliyetleri TMS 41 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören Tarım İşletmelerinin İncelenmesi*. Muhasebe ve Denetim Dünyası, 1 (3).
- TMS-1. (2005). *Finansal Tabloların Sunuluşu*. 25702 Sayılı Resmi Gazete.
- TMS-12. (2006). *TMS 12 Gelir Vergileri*. 26122 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-16. (2005). *Maddi Duran Varlıklar*. 26040 Sayılı Resmi Gazete.
- TMS-18. (2005). *TMS 18 Hasılat Standardı*. 26018 Sayılı Resmi Gazete.
- TMS-20. (2005). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı*. Tebliğ No:8, 25983 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-21. (2005). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkisi*. 26040 Sayılı Resmi Gazete .
- TMS-23. (2005). *Borçlanma Maliyetleri*. 25988 sayılı Resmi Gazete.
- TMS-41. (2006). *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı*. 26090 Sayılı T.C. Resmi Gazete.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2011). Tarım Sektöründe ve Tarım Sektöründe Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçeleri İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4 (1), s.40-55.
- TTK. (2011). *6102 Sayılı Türk Ticaret Konunu*. Resmi Gazete.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (8).

- Tuncez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14 (1-2), s.311-329.
- Tunçez, H. A. (2011). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. İşletme Anabilim Dalı. Konya: Selçuk Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tunçez, H. A. (2011). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara ilişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması. *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), s.69-84.
- TÜİK. (2010). *Tarımsal İşletme Kayıt Sistemi*. Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html>. Erişim Tarihi: 02.06.2018.
- TÜİK. (2013). *Bitkisel Üretim İstatistikleri*. Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13656>. Erişim Tarihi:02.01.2018.
- TÜİK. (2016). *Bitkisel Üretim İstatistikleri*. Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21664> Erişim Tarihi: 02.01.2018.
- TÜİK. (2016). *Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni*. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27817>, Erişim Tarihi: 25.01.2018.
- TÜİK. (2017). *Bitkisel Üretim İstatistikleri,2017*. Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24581>. Erişim Tarihi:02.01.2018.
- TÜİK. (2017). *Hayvansal Üretim İstatistikleri*. Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24656> Erişim Tarihi: 02.04.2018.
- TÜİK. (2017). *Su Ürünleri,2016*. Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24657>, Erişim Tarihi: 02.04.2018.
- Usul, H. ve Top, T. (2010). TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (31), s.65-76.
- Uyar, M. ve Güner, M. F. (2015). UMS Kapsamında Canlı Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplara Yönelik Bir Alan Araştırması. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24 (2), s.217-232.
- VUK. (1961). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*. 10705 Sayılı Resmi Gazete.
- Vural, H. ve Fidan, H. (2007). Türkiye'de Hayvansal Üretim ve Hayvancılık İşletmelerinin Özellikleri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 13 (2), s.49-59.
- Wang, X., Zhang, J. ve Deng, J. (2008). Progress on Processing and Utilization of Aquatic Products in China. *5th World Fisheries Congress* , s.289-295.
- Yalkın, Y. K. (2012). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. İstanbul: Nobel Yayınları.

- Yanık, S. ve Özerhan, Y. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Yanık, Z. (1996). *Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 23 (2), s.409-434.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6 (2), s.57-71.

# ÖZGEÇMİŞ

## KİŞİSEL BİLGİLER

---

Adı Soyadı : Meral GEBEŞ  
Doğum Tarihi ve Yeri : 01.09.1988 / KASTAMONU

## EĞİTİM DURUMU

---

Ön lisans Öğrenimi : Kastamonu Üniversitesi Kastamonu Meslek Yüksekokulu, İşletme Programı (2009-2011)  
Lisans Öğrenimi : Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü (2011-2014)  
Yüksek Lisans Öğrenimi : Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (2014- 2019)  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

## İLETİŞİM

---

E-Posta adresi : meralgebesh@hotmail.com  
Tarih : 08/02/2019