



T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TAŞIYICI BİTKİLERİN ÜRETİM MALİYETLERİNİN
HESAPLANMASI VE 16 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FINDIK
YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE
VAKA ÇALIŞMASI

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Dursun KELEŞ

Niğde
Mart, 2019

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TAŞIYICI BİTKİLERİN ÜRETİM MALİYETLERİNİN
HESAPLANMASI VE 16 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FINDIK
YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE
VAKA ÇALIŞMASI

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Dursun KELEŞ

Danışman : Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Üye : Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ergin TEMEL
Üye : Dr. Öğr. Üyesi M. A. İbrahim SARIAY

Niğde
Mart, 2019

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 15.03.2019


Dursun KELEŞ

ONAY SAYFASI

Prof.Dr. ABİTTER ÖZULUCAN danışmanlığında Dursun KELEŞ tarafından hazırlanan “Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih : 15 / 03 / 2019

JÜRİ :

Danışman : Prof.Dr. ABİTTER ÖZULUCAN

Üye : Prof.Dr. ZEKİ DOĞAN

Üye : Dr.Öğr.Üyesi SEÇKİN ARSLAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ergin TEMEL

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Muhammed Azem İbrahim SARIAY

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda doktora tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin 16 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'na göre muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar incelenerek, fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve 16 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'na göre muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulama yapılmıştır.

Doktora tez konumun belirlenmesinden, tezimin tamamlanmasına kadar her aşamada beni teşvik ederek destekleyen, çalışmalarına yön veren ve değerli görüşleri ile bana her zaman yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Doktora ders, yeterlilik ve tez aşamalarında bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğretim üyeleri Prof. Dr. Zeki DOĞAN, Prof. Dr. Haluk BENGÜ, Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL ve Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN hocalarım ile Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu öğretim üyesi Prof. Dr. Ali DERAN hocama teşekkürlerimi sunarım.

Türkiye'de kurumsal olarak profesyonel anlamda fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine başlayan ve doktora tezimin uygulama bölümü için gerekli verileri sağlayarak doktora tez çalışmama katkıda bulunan ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti. yetkilileri başta olmak üzere fındık çiftliği koordinatörü Özer AKBAŞLI'ya teşekkür ederim.

Lisansüstü eğitim hayatına başladığım dönemde tanıdığım ve tez çalışmamın uygulama bölümündeki bazı finansal hesaplamalarda desteğinden yararlandığım kıymetli arkadaşım SMMM Kadir GÜLÇİN'e teşekkür ederim.

Son olarak, gerek özel gerekse eğitim hayatım boyunca ilgi ve destekleriyle her zaman yanımda olan değerli aileme ve mesleki açıdan bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen kıymetli ağabeyim SMMM Ümit KELEŞ'e de teşekkürlerimi sunarım.

Dursun KELEŞ

ÖZET
DOKTORA TEZİ

TAŞIYICI BİTKİLERİN ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE
16 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR
TARIM İŞLETMESİNDE VAKA ÇALIŞMASI

KELEŞ, Dursun

İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Mart 2019, 455 sayfa

Taşıyıcı bitkiler, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün üretmek amacıyla yetiştirilen ve kendisinin kalıntı değeri haricinde tarımsal ürün olarak satış olasılığı çok düşük olan canlı varlıklardır. Bu bitkilerin büyüme, çoğalma ve kuruma gibi biyolojik dönüşüm geçirme özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler ise, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini daha özellikli hale getirmektedir.

Bu doktora tezi, taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerindeki üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı'na göre muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların açıklanması amacıyla hazırlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda, Türkiye'de kurumsal olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinde bulunan bir tarım işletmesinde örnek uygulama yapılmıştır. Bu uygulama kapsamında, tarım işletmesinin faaliyet yapısına uygun maliyet yerleri oluşturulmuş ve fındık yetiştiriciliğine ilişkin üretim maliyetleri maliyet yerleri itibarıyla hesaplanmıştır. Ayrıca, fındık yetiştiriciliğine ilişkin mali nitelikli işlemler TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde muhasebeleştirilmiş ve temel mali tablolar üzerine etkileri karşılaştırılmıştır.

Yapılan karşılaştırma sonucunda, üretim maliyetlerinin ve taşıyıcı bitkilere ilişkin defter değerlerinin, her iki düzenleme açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu farklılığın nedeni ise, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı ile

Vergi Usul Kanunu’nun, taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde farklı değerlendirme yöntemlerini benimsemiş olmalarıdır.

Anahtar Kelimeler: Taşıyıcı Bitkiler, Tarımsal Faaliyetler, Fındık Yetiştiriciliği, Maliyet Hesaplaması, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı



ABTRACT
DOCTORAL THESIS

**CALCULATION OF THE PRODUCTION COSTS OF THE BEARER
PLANTS AND RECOGNITION ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING
STANDARD NUMBER 16: A CASE STUDY IN A HAZELNUT PRODUCING
AGRICULTURAL ENTERPRISE**

KELEŞ, Dursun

Business Administration

Supervisor: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

March 2019, 455 pages

Bearer plants are living assets which are grown for the purpose of producing agricultural products longer than an accounting period and are very unlikely to sell as agricultural products other than their residual value. These plants have biologic transformation characteristics such as growth, proliferation and drying. These features make recognition and valuation transactions of bearer plants more specific.

This doctoral thesis is intended to calculate the production costs of agricultural enterprises that produce hazelnut as bearer plant and to explain the principles of recognition according to TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard.

For this purpose, a sample practice has been carried out in an agricultural enterprise that engages in hazelnut production in Turkey. Within the scope of this practice, expense locations have been created in line with the business structure of the agricultural enterprise and the costs of hazelnut production have been calculated according to expense locations. In addition, financial transactions related to hazelnut production have been recognized within the scope of the TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard and the Tax Procedural Law and their effects on the basic financial statements have been compared.

As a result of the comparison, it is determined that the production costs and the book values of the bearer plants differ in terms of both regulations. The reason for this difference is that the TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard and the Tax

Procedural Law have adopted different valuation methods for the valuation of bearer plants.

Keywords: Bearer Plants, Agricultural Activities, Hazelnut Production, Cost Calculation, TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	xvii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xxi
KISALTMALAR LİSTESİ	xxii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM SEKTÖRÜ, TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. TARIM SEKTÖRÜ	5
1.1.1. Tarım Kavramı	7
1.1.2. Tarımın Tarihsel Gelişimi	8
1.1.2.1. Dünyada Tarımın Tarihsel Gelişimi	9
1.1.2.2. Türkiye’de Tarımın Tarihsel Gelişimi	10
1.1.2.2.1. Anadolu Uygarlıklarında Tarım.....	11
1.1.2.2.2. Selçuklu Devleti’nde Tarım	12
1.1.2.2.3. Osmanlı Devleti’nde Tarım	13
1.1.2.2.4. Cumhuriyet Döneminde Tarım	14
1.1.3. Tarım Sektörünün Özellikleri	15
1.1.4. Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı	17
1.1.4.1. Dünyada Tarım Sektöründeki Başlıca Organizasyonlar.....	17
1.1.4.1.1. Dünya Ticaret Örgütü	18
1.1.4.1.2. Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü.....	19
1.1.4.1.3. Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu	19
1.1.4.1.4. Uluslararası Tarımsal Araştırmalar Danışma Grubu	19
1.1.4.2. Türkiye’de Tarım Sektöründeki Başlıca Organizasyonlar	20
1.1.4.2.1. Tarım ve Orman Bakanlığı	21
1.1.4.2.2. Üretici Birlikleri	23
1.1.4.2.3. Tarımsal Kooperatifler	24

1.1.4.2.4. Ziraat Odaları	26
1.1.4.2.5. Ziraat Mühendisleri Odası	27
1.2. TARIMSAL FAALİYETLER	27
1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kavramı	28
1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması	29
1.2.2.1. Bitkisel Üretim.....	29
1.2.2.1.1. Tarla Bitkileri Üretimi	30
1.2.2.1.2. Bahçe Bitkileri Üretimi	31
1.2.2.2. Hayvansal Üretim	33
1.2.2.3. Orman Ürünleri Üretimi	35
1.2.2.4. Su Ürünleri Üretimi	36
1.2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı	37
1.3. TARIMSAL DESTEKLEME POLİTİKALARI	38
1.3.1. Tarımsal Destekleme Politikası Kavramı	40
1.3.2. Tarımsal Destekleme Politikalarının Tarihsel Gelişimi	40
1.3.3. Tarımsal Destekleme Politikalarının Amaçları	41
1.3.4. Tarımsal Destekleme Politikası Araçları	42
1.4. TARIM İŞLETMELERİ	43
1.4.1. Tarım İşletmesi Kavramı	44
1.4.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri	44
1.4.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	45
1.4.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri.....	46
1.4.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri.....	47
1.4.3.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri.....	47
1.4.3.4. Avrupa Birliği Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Tarım İşletmeleri	48
1.4.4. Tarım İşletmelerinin Finansmanı.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

TARIM MUHASEBESİ VE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ

2.1. TARIM MUHASEBESİ	54

2.1.1. Tarım Muhasebesi Kavramı	56
2.1.2. Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	56
2.1.2.1. Tarım Muhasebesinin Avrupa'daki Tarihsel Gelişimi	57
2.1.2.2. Tarım Muhasebesinin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Tarihsel Gelişimi.....	58
2.1.2.3. Tarım Muhasebesinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi.....	59
2.1.3. Tarım Muhasebesinin Önemi	61
2.1.4. Tarım Muhasebesinin Özellikleri	61
2.1.5. Tarım Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	63
2.2.TARIM İŞLETMELERİNDE KAYIT, BELGE VE DEFTER DÜZENİ.....	65
2.2.1. Tarım İşletmelerinde Kayıt Yöntemleri	66
2.2.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi	67
2.2.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi	67
2.2.2. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi.....	68
2.2.3. Tarım İşletmelerinde Belge ve Defter Düzeni.....	70
2.2.3.1. Tarım İşletmelerinde Belge Düzeni.....	70
2.2.3.1.1. Kullanılması Zorunlu Olan Belgeler.....	72
2.2.3.1.2. Kullanılması İsteğe Bağlı Olan Belgeler	73
2.2.3.2. Tarım İşletmelerinde Defter Düzeni	73
2.2.3.2.1. Kullanılması Zorunlu Olan Defterler.....	74
2.2.3.2.2. Kullanılması İsteğe Bağlı Olan Defterler.....	76
2.3. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER, DEĞERLEME VE AMORTİSMAN İŞLEMLERİ	77
2.3.1. Tarım İşletmelerinde Envanter İşlemleri.....	77
2.3.2. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemleri.....	80
2.3.2.1. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Değerleme Ölçütleri	80
2.3.2.1.1. Muhasebe Kuramındaki Değerleme Ölçütleri	81
2.3.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Ölçütleri	82
2.3.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Değerleme Ölçütleri.....	84
2.3.2.1.4. Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Değerleme Ölçütleri..	85
2.3.2.1.5. Muhasebe Standartlarındaki Değerleme Ölçütleri.....	86
2.3.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri	89
2.3.3.1. Amortisman Kavramı	90

2.3.3.2. Amortismanın Konusu	91
2.3.3.3. Amortisman Yaklaşımları	91
2.3.3.4. Vergi Usul Kanunu'na Göre Amortisman İşlemleri ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri	92
2.3.3.4.1. Normal Amortisman Yöntemi	94
2.3.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	94
2.3.3.4.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi	95
2.3.3.4.4. Madenlerde Amortisman Yöntemi	95
2.3.3.5. Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman İşlemleri ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri	95
2.3.3.5.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	97
2.3.3.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	98
2.3.3.5.3. Üretim Miktarı Yöntemi	98
2.3.3.6. Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması	98
2.4. TARIM İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME	100
2.4.1. Tarım İşletmelerinde Zirai Kazanç Kavramı	101
2.4.2. Tarım İşletmelerinde Vergilendirmenin Amaçları	102
2.4.2.1. Mali Amaç	102
2.4.2.2. Ekonomik Amaç	102
2.4.2.3. Sosyal Amaç	102
2.4.3. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Ölçütleri	102
2.4.4. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Yöntemleri	103
2.4.4.1. Stopaj (Tevkifat) Yönetimiyle Vergilendirme	104
2.4.4.2. Gerçek Usul Yöntemiyle Vergilendirme	105
2.4.4.2.1. Zirai Kazancın Bilanço Esasına Göre Tespiti	106
2.4.4.2.2. Zirai Kazancın İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti...	107
2.4.5. Vergiye Tabi Olmayan Zirai Kazançlar	107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

3.1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BİR BAKIŞ	108

3.1.1. Muhasebe Standartları Kavramı	109
3.1.2. Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulma Nedenleri.....	110
3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri.....	111
3.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması.....	112
3.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Tarafından Oluşturulması	112
3.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörünce Yetkilendirilen Bir Kuruluş Tarafından Oluşturulması	113
3.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Uluslararası Kuruluşlar	114
3.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Türkiye'deki Kuruluşlar	115
3.1.6. Muhasebe Standartlarına Yönelik TTK'daki Düzenlemeler	117
3.2. TMS 41-TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	117
3.2.1. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Tarihçesi	118
3.2.2. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı	120
3.2.3. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Tanımlar	122
3.2.3.1. Genel Tanımlar	122
3.2.3.2. Özel Tanımlar	122
3.2.4. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri	126
3.2.4.1. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi	126
3.2.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi	135
3.2.4.3. Canlı Varlıklara ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması.....	135
3.2.4.4. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri	138
3.2.5. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	140

3.2.5.1. Gerçeğe Uygun Değerinden Satış Maliyetleri Düşülmek Suretiyle Ölçülen Canlı Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	143
3.2.5.1.1. Koşulsuz Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi..	143
3.2.5.1.2. Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi....	144
3.3. TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA GÖRE TAŞIYICI BİTKİLERE YÖNELİK TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	150
3.3.1. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı	150
3.3.1.1. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardının Tarihçesi.....	151
3.3.1.2. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı ve Kapsamı	152
3.3.1.3. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanımlar	153
3.3.1.4. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri	155
3.3.1.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Muhasebeleştirilmesi	155
3.3.1.4.1.1. Satın Alma Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	157
3.3.1.4.1.2. Üretim/İnşa Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	158
3.3.1.4.1.3. Takas Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	160
3.3.1.4.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	162
3.3.1.4.2.1. Maliyet Modeli.....	162
3.3.1.4.2.2. Yeniden Değerleme Modeli	163
3.3.1.4.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Ortaya Çıkan Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	164
3.3.1.4.4. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması	173
3.3.1.4.5. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri	183

3.3.1.4.5.1. Amortisman Dönemi	183
3.3.1.4.5.2. Amortisman Tabi Değer	184
3.3.1.4.5.3. Amortisman Oranı.....	185
3.3.1.4.5.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	185
3.3.1.4.5.5. Amortisman İşlemlerinde Özellikli Durumlar	189
3.3.1.4.6. Maddi Duran Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması.....	190
3.3.1.4.7. Maddi Duran Varlıklara Yönelik Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar	192
3.3.2. Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri	194
3.3.2.1. Taşıyıcı Bitki Kavramı.....	196
3.3.2.2. Taşıyıcı Bitkilerin Özellikleri	196
3.3.2.3. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi	198
3.3.2.3.1. Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi	198
3.3.2.3.2. Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi	200
3.3.2.4. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi	202
3.3.2.5. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesinde Özellikli Durumlar.....	203
3.3.2.6. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması	203
3.3.2.7. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Amortisman İşlemleri	209
3.3.2.8. TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ...	212

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAŞIYICI BİTKİ OLARAK FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

4.1. FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ	221

4.1.1. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi'nin	
Amacı.....	222
4.1.2. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyet Muhasebesiyle İlgili	
Temel Kavramlar	224
4.1.3. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyetlerin	
Sınıflandırılması	226
4.1.3.1. Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Maliyetlerin	
Sınıflandırılması.....	227
4.1.3.1.1. Sabit Maliyetler	227
4.1.3.1.2. Değişken Maliyetler	227
4.1.3.1.3. Karma Maliyetler	227
4.1.3.2. Mamul İle Olan İlişkilerine Göre Maliyetlerin	
Sınıflandırılması.....	228
4.1.3.2.1. Direkt Maliyetler	228
4.1.3.2.2. Endirekt Maliyetler	228
4.1.3.3. Kontrol Edilebilirliğine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması .	229
4.1.3.3.1. Kontrol Edilebilen Maliyetler	229
4.1.3.3.2. Kontrol Edilemeyen Maliyetler	229
4.1.3.4. Çeşitlerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması	229
4.1.3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	230
4.1.3.4.2. İşçi Ücret ve Giderleri.....	230
4.1.3.4.3. Memur Ücret ve Giderleri.....	231
4.1.3.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	232
4.1.3.4.5. Çeşitli Giderler	232
4.1.3.4.6. Vergi, Resim ve Harçlar.....	232
4.1.3.4.7. Amortisman ve Tükenme Payları	232
4.1.3.4.8. Finansman Giderleri.....	233
4.1.3.5. Fonksiyonlarına Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	233
4.1.3.5.1. Alış (Satınalma) Maliyetleri.....	233
4.1.3.5.2. Üretim Maliyetleri.....	233
4.1.3.5.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	234
4.1.3.5.2.2. Direkt İşçilik Maliyetleri.....	234
4.1.3.5.2.3. Genel Üretim Maliyetleri	235
4.1.3.5.3. Üretim Dışı Maliyetler (Dönem Giderleri)	235

4.1.3.5.3.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri.....	235
4.1.3.5.3.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	236
4.1.3.5.3.3. Genel Yönetim Giderleri.....	236
4.1.3.5.3.4. Finansman Giderleri.....	236
4.1.4. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyetlerin Maliyet Yerlerine Dağıtılması.....	236
4.1.4.1. Maliyet Yeri Kavramı	236
4.1.4.2. Maliyet Yeri Oluşturmanın Yararları	237
4.1.4.3. Maliyet Yerlerinin Sınıflandırılması.....	238
4.1.4.3.1. Esas Üretim Maliyet Yerleri	239
4.1.4.3.2. Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri	239
4.1.4.3.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri	240
4.1.4.3.4. Yatırım Maliyet Yerleri	240
4.1.4.3.5. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri	240
4.1.4.3.6. Araştırma ve Geliştirme Maliyet Yerleri	241
4.1.4.3.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri.....	241
4.1.4.3.8. Genel Yönetim Maliyet Yerleri	242
4.1.4.4. Maliyetlerin Maliyet Yerlerine Dağıtım Aşamaları.....	242
4.1.4.4.1. Birinci Dağıtım	244
4.1.4.4.2. İkinci Dağıtım	244
4.1.4.4.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi	245
4.1.4.4.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi	245
4.1.4.4.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi	246
4.1.4.4.2.4. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi.....	247
4.1.4.4.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi	247
4.1.4.4.3. Üçüncü Dağıtım	248

BEŞİNCİ BÖLÜM

TAŞIYICI BİTKİ OLARAK FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE VAKA ÇALIŞMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	249
5.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	249
5.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	251

5.3.1. İşletmenin Tanıtımı.....	251
5.3.2. İşletmenin Üretim Faaliyetleri.....	252
5.4. TAŞIYICI BİTKİLERİN ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	252
5.4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması	253
5.4.1.1. 2015 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları.....	255
5.4.1.1.1. Birinci Dağıtım	256
5.4.1.1.2. İkinci Dağıtım	286
5.4.1.1.3. Üçüncü Dağıtım	290
5.4.1.1.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları	290
5.4.1.2. 2016 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları.....	298
5.4.1.2.1. Birinci Dağıtım	299
5.4.1.2.2. İkinci Dağıtım	325
5.4.1.2.3. Üçüncü Dağıtım	329
5.4.1.2.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları	329
5.4.1.3. 2017 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları.....	340
5.4.1.3.1. Birinci Dağıtım	341
5.4.1.3.2. İkinci Dağıtım	370
5.4.1.3.3. Üçüncü Dağıtım	374
5.4.1.3.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları	375
5.5. UYGULAMA ÖRNEĞİNİN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	389
5.5.1. VUK'a Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları.....	390
5.6. TAŞIYICI BİTKİLERİN TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TEMEL MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	409
5.6.1. Finansal Durum Tablosu Üzerine Etkilerinin Karşılaştırılması	410

5.6.2. Gelir Tablosu Üzerine Etkilerinin Karşılaştırılması	416
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	421
KAYNAKÇA	430
EKLER.....	453
ÖZGEÇMİŞ.....	454



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1.	Üretici Birliklerinin Tarımsal Ürün Gruplarına Göre Dağılımı	24
Tablo 1.2.	Tarımsal Kooperatiflerin Türlerine Göre Dağılımı	25
Tablo 1.3.	Türkiye'nin Üretimde Dünya Lideri Olduğu Bitkisel Ürünler	30
Tablo 1.4.	Tarla Bitkileri Üretimine İlişkin Tarım Alanlarının Dağılımı	31
Tablo 1.5.	Bahçe Bitkileri Üretimine İlişkin Tarım Alanlarının Dağılımı	32
Tablo 1.6.	Canlı Hayvan Sayılarının Dağılımı	34
Tablo 1.7.	Diğer Hayvansal Üretim Türlerinin ve Miktarlarının Dağılımı	34
Tablo 1.8.	Türkiye'nin Orman Varlığı	35
Tablo 1.9.	Türkiye'deki Su Ürünleri Üretiminin Dağılımı	37
Tablo 1.10.	Tarım İşletmelerinin AB Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Dağılımı	49
Tablo 1.11.	Tarımsal Kredilerin Kamu ve Özel Bankalar Arasındaki Dağılımı ...	51
Tablo 1.12.	TTKK Tarafından Verilen Kredilerin Dağılımı	52
Tablo 2.1.	TTK'ya Göre Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onayları	76
Tablo 2.2.	TMS ve TFRS'deki Değerleme Ölçütlerinin Kavramsal Çerçeve- Karşılık Geldiği Değerleme Ölçütleri	89
Tablo 2.3.	Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklara İlişkin Faydalı Ömür Süreleri ve Amortisman Oranları	93
Tablo 2.4.	Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması	99
Tablo 2.5.	Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Ölçütleri	103
Tablo 3.1.	TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı	121
Tablo 3.2.	Canlı Varlıklara İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması	130
Tablo 3.3.	Canlı Varlıklara İlişkin Net Defter Değeri Hesaplaması	130
Tablo 3.4.	Canlı Varlıklara İlişkin Hesaplar	131
Tablo 3.5.	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları	168
Tablo 3.6.	Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	187
Tablo 3.7.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	188
Tablo 3.8.	Üretim Miktarı Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu	189

Tablo 3.9.	Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması	210
Tablo 4.1.	Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları	243
Tablo 5.1.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin Aktif Hesaplarının Detayları	254
Tablo 5.2.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait Maliyet Yerleri	255
Tablo 5.3.	Maliyet Yerlerine Ait Dağıtım Anahtarları	255
Tablo 5.4.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 2015 Yılı Üretim Maliyetleri	256
Tablo 5.5.	2015 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	257
Tablo 5.6.	2015 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri	257
Tablo 5.7.	2015 Yılı Genel Üretim Maliyetleri	258
Tablo 5.8.	2015 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri	258
Tablo 5.9.	2015 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	262
Tablo 5.10.	2015 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri	263
Tablo 5.11.	2015 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	264
Tablo 5.12.	2015 Yılı Memur Ücret ve Giderleri	265
Tablo 5.13.	2015 Yılı Memur Ücret ve Giderlerinin Birinci Dağıtımı	266
Tablo 5.14.	2015 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	267
Tablo 5.15.	2015 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	269
Tablo 5.16.	2015 Yılı Çeşitli Giderler	270
Tablo 5.17.	2015 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı	272
Tablo 5.18.	2015 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	273
Tablo 5.19.	2015 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	275
Tablo 5.20.	2015 Yılı Amortisman Giderleri	276
Tablo 5.21.	2015 Yılı Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtımı	283
Tablo 5.22.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2015 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu	285
Tablo 5.23.	2015 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu	286

Tablo 5.24.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2015 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu	289
Tablo 5.25.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 2016 Yılı Üretim Maliyetleri	298
Tablo 5.26.	2016 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	299
Tablo 5.27.	2016 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri	300
Tablo 5.28.	2016 Yılı Genel Üretim Maliyetleri	300
Tablo 5.29.	2016 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri	301
Tablo 5.30.	2016 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	303
Tablo 5.31.	2016 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri	304
Tablo 5.32.	2016 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	305
Tablo 5.33.	2016 Yılı Memur Ücret ve Giderleri	306
Tablo 5.34.	2016 Yılı Memur Ücret ve Giderlerinin Birinci Dağıtımı	307
Tablo 5.35.	2016 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	308
Tablo 5.36.	2016 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	310
Tablo 5.37.	2016 Yılı Çeşitli Giderler	311
Tablo 5.38.	2016 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı	312
Tablo 5.39.	2016 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	313
Tablo 5.40.	2016 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	315
Tablo 5.41.	2016 Yılı Amortisman Giderleri	316
Tablo 5.42.	2016 Yılı Amortisman Giderlerin Birinci Dağıtımı	322
Tablo 5.43.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2016 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu	324
Tablo 5.44.	2016 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu	325
Tablo 5.45.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2016 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu	328
Tablo 5.46.	Kuzey Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2016)	336
Tablo 5.47.	Güney Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2016)	337
Tablo 5.48.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 2017 Yılı Üretim Maliyetleri	340
Tablo 5.49.	2017 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	342

Tablo 5.50.	2017 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri	342
Tablo 5.51.	2017 Yılı Genel Üretim Maliyetleri	343
Tablo 5.52.	2017 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri	343
Tablo 5.53.	2017 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	346
Tablo 5.54.	2017 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri	347
Tablo 5.55.	2017 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı	348
Tablo 5.56.	2017 Yılı Memur Ücret ve Giderleri	349
Tablo 5.57.	2017 Yılı Memur Ücret ve Giderlerinin Birinci Dağıtımı	350
Tablo 5.58.	2017 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	351
Tablo 5.59.	2017 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	354
Tablo 5.60.	2017 Yılı Çeşitli Giderler	355
Tablo 5.61.	2017 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı	356
Tablo 5.62.	2017 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	357
Tablo 5.63.	2017 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı	359
Tablo 5.64.	2017 Yılı Amortisman Giderleri	360
Tablo 5.65.	2017 Yılı Amortisman Giderlerin Birinci Dağıtımı	367
Tablo 5.66.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2017 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu	369
Tablo 5.67.	2017 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonucu Özet Tablosu	370
Tablo 5.68.	ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2017 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu	373
Tablo 5.69.	Kuzey Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2017)	383
Tablo 5.70.	Güney Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2017)	384
Tablo 5.71.	2015, 2016, 2017 Yıllarına İlişkin Dönem Sonu Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması	411
Tablo 5.72.	2017 Yılına İlişkin Gelir Tablolarının Karşılaştırılması	417

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.	Dünyada Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı	17
Şekil 1.2.	Türkiye’de Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı	21
Şekil 2.1.	Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Yöntemleri	104
Şekil 3.1.	Tarım İşletmelerinde Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi	129
Şekil 3.2.	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Akış Diyagramı	142
Şekil 3.3.	Maddi Duran Varlıklarda Yeni Defter Değerinin Belirlenme Hiyerarşisi	175
Şekil 3.4.	Yeniden Değerleme Modeli İle Değerlenen Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilme Esasları	179
Şekil 3.5.	Canlı Varlıkların Tabi Olduğu Muhasebe Standardını Belirleme Hiyerarşisi	195
Şekil 3.6.	Devlet Teşviklerinin Türlerine Göre Muhasebeleştirilme Yöntemleri	216

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
APB	: Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
agis	: Adı geçen internet sitesi
BAKA	: Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Bakanlar Kurulu
BÜGEM	: Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü
DB	: Dışişleri Bakanlığı
DiE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
DTÖA	: Dünya Ticaret Örgütü Anlaşması
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FADN	: Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FİSKOBİRLİK	: Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Financial Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Financial Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	: International Organisation of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
kg	: Kilogram
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KGM	: Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
km	: Kilometre
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
kw	: Kilowatt
md.	: Madde
mm	: Milimetre
M.Ö.	: Milattan Önce
M.S.	: Milattan Sonra
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OGM	: Orman Genel Müdürlüğü
OKA	: Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı
OTDF	: Organik Tarım Dernekleri Federasyonu
prg.	: Paragraf
STB	: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
SEC	: Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TB	: Ticaret Bakanlığı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TDYK	: Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu

TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TK	: Tarım Kanunu
TMSDK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMO	: Toprak Mahsulleri Ofisi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 12	: Gelir Vergileri Standardı
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar Standardı
TMS 17	: Kiralama İşlemleri Standardı
TMS 20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı
TMS 23	: Borçlanma Maliyetleri Standardı
TMS 36	: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı
TMS 38	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı
TMS 40	: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı
TMS 41	: Tarımsal Faaliyetler Standardı
TOB	: Tarım ve Orman Bakanlığı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TRGM	: Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTKK	: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UTADG	: Uluslararası Tarımsal Araştırmalar Danışma Grubu
UTKF	: Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu
vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, insanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin işlenerek tüketicilere ulaştırılmasına ilişkin faaliyetlerin gerçekleştirildiği bir sektördür. Ayrıca, tarım sektörü sanayi ve hizmet sektörüne girdi sağlaması, istihdama katkıda bulunması ve ekonomik anlamda ülkeye katma değer yaratması gibi özellikleri nedeniyle, günümüze kadar önemini korumayı başaran bir sektör olmuştur.

Tarım sektörü, geçmişten günümüze kadar her dönemde stratejik önemini koruyan bir sektördür. Geçmişte olduğu gibi günümüzde de bütün ülkeler tarımsal üretim düzeylerini artırmak, üretimde kendi kendine yeterli hale gelebilmek, sonrasında ise, tarımsal ürün ve teknolojileri gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında pazarlayarak gelir elde etmek için çaba göstermektedirler. İnsanların gıda ihtiyacının karşılanması, tarımsal üretimde verimliliğinin artırılması, diğer ülkelere olan bağımlılığın azaltılması ve ekolojik doğal dengenin korunması noktasında tarım sektörü dünyada ve Türkiye’de halen vazgeçilmez bir sektör konumundadır.

Özellikle, tarım sektöründe teknolojinin de kullanılmasıyla birlikte geleneksel tarımsal üretimden modern tarımsal üretime doğru bir geçiş yaşanmaya başlamıştır. Bu gelişmeler, sermaye şirketlerinin de tarım sektörüne yönelmelerine yol açmıştır. Tarım sektöründe sermaye şirketlerinin sayısının artması ile birlikte, tarımsal faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlemlere yönelik muhasebe sistemine duyulan ihtiyaç da artmıştır. Tarım sektöründe ortaya çıkan bu ihtiyaç nedeniyle, tarımsal faaliyetleri konu alan bir muhasebe sistemine yönelik çeşitli uygulamalar geliştirilmeye başlanmış ve tarım muhasebesi adıyla yeni bir muhasebe alanı oluşturulmuştur.

Dünyadaki küreselleşmenin etkisiyle birlikte tarım sektörüne yatırım yapmaya başlayan uluslararası işletmelerin sayısının artması ve tarım muhasebesinin işletmeler için önemli bir konuma gelmesi nedeniyle, dünyada tarım muhasebesi alanında köklü düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın giderilmesi ve muhasebe ve finansal raporlama alanında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla birtakım girişimlerde bulunulmuştur. Bu girişimler sonucunda, uluslararası yetkili otoriteler tarafından “International Accounting Standards (IAS)” ve “International Financial Reporting Standards (IFRS)” adıyla muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bir dizi standart seti yayımlanmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlere yönelik

muhasebeleştirilme esasları ise, bu standart seti içerisinde yer alan “IAS 41-Agricultural Activities” isimli standart ile düzenlenmiştir. Uluslararası alanda ortaya çıkan bu gelişmeyle birlikte Türkiye’de de tarım işletmeleri tarafından kullanılacak olan muhasebe standardının oluşturulması amacıyla birtakım çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın “TMS 41-Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılarak, tarım işletmeleri tarafından kullanılmak üzere uygulamaya konulmuştur.

Genel olarak tarımsal faaliyetlere ilişkin ilke ve esaslar TMS 41’de düzenlenmiştir. Ayrıca, doktora tezinin konusunu oluşturan taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlere yönelik ilk düzenleme TMS 41’de yer almıştır. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Financial Accounting Standards Board-IASB) tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan bir düzenleme ile taşıyıcı bitkilerin tıpkı üretim işletmelerinde inşa edilmekte olan maddi duran varlıklarda olduğu gibi tarım işletmelerinin amaçları doğrultusunda yetiştirilmesi ve uzun yıllar boyunca tarımsal ürün temin etmek üzere elde tutulması nedeniyle maddi duran varlık özelliği göstermesinden dolayı TMS 41’in kapsamından çıkarılarak, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16)’nın kapsamına dahil edilmiştir. Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmenin Türkiye tarafından da dikkate alınması sonucunda yetkili otoriteler tarafından gerek TMS 41 gerekse TMS 16’da gerekli güncellemeler yapılmıştır. Yapılan bu güncellemeler ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16’ya göre muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu gelişmeler ışığında hazırlanan tez çalışmasının genel ve özel olmak üzere iki amacı bulunmaktadır. Çalışmanın genel amacı; taşıyıcı bitkilere yönelik düzenlemelerin yer aldığı TMS 16’nın anlaşılmasının sağlanması ve taşıyıcı bitkilere ilişkin mali nitelikli işlemlerin TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirilme esaslarının açıklanmasıdır. Çalışmanın özel amacı ise; taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmeleri özelinde üretim maliyetlerinin hesaplanması, TMS 16’ya göre muhasebeleştirilmesi ve temel mali tablolar üzerine etkilerinin ortaya konulmasına yönelik yapılan örnek uygulama sayesinde gerek literatürdeki boşluğu doldurabilecek gerekse reel sektör tarafından referans olarak alınabilecek bir çalışma ortaya koymaktır.

Bu amaçlar doğrultusunda hazırlanan doktora tezi, toplam beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; tarım hakkında genel bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda, tarım sektörü, tarımsal faaliyetler, tarımsal destekleme politikaları ve tarım işletmeleri hakkında bilgiler yer almaktadır.

İkinci bölümde; tarım işletmelerinde muhasebe düzeni hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda, tarım muhasebesi, tarım işletmelerinde kayıt, belge ve defter düzeni, tarım işletmelerinde envanter, değerleme ve amortisman işlemleri ile tarım işletmelerinde vergilendirme işlemleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

nc bölümde; muhasebe standartları kapsamında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esasları hakkında bilgiler ile muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma nedenleri, muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemleri, muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’deki gelişim süreçleri ile muhasebe standartlarının oluşumuna yön veren uluslararası ve ulusal kuruluşlar hakkında bilgiler yer almaktadır. Ayrıca, tarım işletmelerinin esas faaliyet konusu olan tarımsal faaliyetlere yönelik ilke ve esasların düzenlendiği TMS 41 ile doktora tezinin konusunu oluşturan taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlere yönelik ilke ve esasların düzenlendiği TMS 16 hakkında detaylı açıklamalarda bulunulmuştur. Bu çerçevede, özellikle taşıyıcı bitki kavramı ve taşıyıcı bitkilerin özelliklerinden bahsedilerek, gerek tesis dönemindeki taşıyıcı bitkiler gerekse verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin TMS 16’ya göre muhasebeleştirilme esasları örnek uygulamalar aracılığıyla detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bunun yanı sıra, tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme esasları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Ayrıca, Standart hükümlerinin daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanması amacıyla çeşitli örnek uygulamalar yapılmıştır.

Dördüncü bölümde; taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi hakkında bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda, taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet muhasebesi sistemi hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, bu işletmelere yönelik maliyet sınıflandırılması yapılarak, maliyet yerleri ve maliyet dağıtımları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Beşinci bölümde; taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16’ya göre

muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama yer almaktadır. Bu kapsamda, Türkiye'de geleneksel fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinin dışına çıkıp, kurumsal olarak profesyonel anlamda fındık yetiştiriciliği faaliyetlerini gerçekleştirmeye başlayan bir tarım işletmesinden gerekli veriler temin edilmiştir. İşletmeden temin edilen 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin veriler ışığında, işletmenin faaliyet yapısına uygun şekilde esas üretim ve hizmet maliyet yerleri oluşturulmuş ve maliyet muhasebesi sistematiğine uygun bir şekilde üretim maliyetleri hesaplanmıştır. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasının ardından ilk önce TMS 16, daha sonra ise Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, muhasebeleştirme işlemlerinin temel mali tablolar üzerine etkileri karşılaştırmalı olarak açıklanmış ve sonuç bölümünün ardından tez çalışması tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM SEKTÖRÜ, TARIMSAL FAALİYETLER VE TARIM İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. TARIM SEKTÖRÜ

Tarım sektörü, ekonomik ve sosyal yapıyı oluşturan dinamikler arasında önemli bir yere sahiptir. Tarım sektörünün sosyal ve ekonomik yapı içerisindeki bu önemi, tarımsal üretimin diğer sektörlerle sağladığı katkılarla değerlendirilmektedir (Ege, 2011: 1).

Üç temel sektör arasında yer alan tarım sektörü, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, bunların kalite ve verimlerinin artırılması, uygun koşullarda muhafaza edilmesi, işlenerek farklı ürünlere dönüştürülmesi ve nihai tüketicilere ulaştırılmak üzere pazarlanması faaliyetlerinin gerçekleştirildiği bir alandır. Başka bir ifadeyle, tarım sektörü, insanların gıda ihtiyaçlarını karşılayan ve ekonomik değeri bulunan her türlü bitkisel ve hayvansal ürünlerin yetiştirilmesi, bunların bakımı ve korunması ile tarım teknolojilerine ilişkin faaliyetlerin yürütüldüğü bir sektörü ifade etmektedir (Çatalbaş vd., 2013: 98).

Tarım sektörü, sosyal ve ekonomik yapı içerisinde temel olarak toplumun gıda ihtiyacını karşılayan, sanayi sektörüne hammadde temin eden, istihdam sağlayan ve dış ticarete katkıda bulunan önemli bir sektör konumundadır. Bunlar arasında en önemli olanının ise, tarım sektörünün toplumsal gıda ihtiyacını karşılama işlevi olduğunu ifade etmek mümkündür (Balkanlı, 2002: 147).

Tarım sektörü, geçmişten günümüze kadar her dönemde stratejik önemini korumayı başaran bir sektör olmuştur. Geçmişte olduğu gibi günümüzde de bütün ülkeler, tarımsal üretim miktarını artırmak, tarımsal üretimde ilk önce kendi kendine yeterli hale gelmek, sonrasında ise, tarımsal ürün ve teknolojileri gerek ulusal pazarda gerekse uluslararası pazarlarda satışa sunarak gelir elde etmek için çaba göstermektedir. Bunun gerçekleştirilmesi için ise, mevcut tarımsal kaynakların etkin ve verimli kullanılması ile tarımsal yönden diğer ülkelere bağımlılığın azaltılması büyük önem arz etmektedir.

Tarım sektörü, üç temel sektör arasında yer alan sanayi ve hizmet sektörüne kıyasla istihdam ve katma değer payı yaratma noktasında geride olsa da, birçok

Ülkede ve özellikle kırsal kesimde halen günümüzde önemli bir istihdam kaynağıdır. Bu bölgeler başta olmak üzere tarım sektörünün sosyo-ekonomik etkileri bakımından ülke, bölge ve yerel ekonomilerde vazgeçilmez sektörlerden biri olduğunu ifade etmek mümkündür (Dalgıç, 2016: 563-564). Bu nedenle, farklı gelişmişlik düzeylerine sahip olan ülkeler tarafından tarım sektörü çok uzun yıllardan günümüze kadar gerek iç destekler ve ihracat sübvansiyonları gerekse gümrük tarifeleri ve çeşitli tarife dışı engellerle koruma altına alınmıştır (zalp ve ren, 2014: 30).

Küresel ekonomi içerisinde önemli bir yere sahip olan tarım sektörü, toplumun gelişiminde de kilit rol oynayan bir sektör olmuştur. Ancak, geçmişten günümüze kadar tarım sektörüne gereken ilgi gösterilmemiştir. Bunun nedeni olarak, ekonominin tarım sektörüne kıyasla sanayi ve hizmet sektörüne daha fazla bağımlı olması gösterilebilmektedir (Fischer, 2013: 57).

Tarım sektörü, temel bir ekonomik sektördür. Dolayısıyla, tarım sektöründe de diğer ekonomik sektörlerde olduğu gibi üretici ve tüketiciler, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği arazi, tarımsal makineler, tarım teknolojileri ve bunların etkin bir şekilde yönetildiği işletmeler yer almaktadır. Tarım sektörü bütün bu unsurları bir araya toplayarak bazı işlevleri yerine getirmektedir. Bu işlevleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (atalbaş vd., 2013: 98-99);

- İnsanların yaşamlarını devam ettirebilmeleri için ihtiyaç duyulan gıda maddelerinin üretilerek insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamak,
- Günümüzde yaşayan ve gelecekte yaşamlarını devam ettirecek insanların refah düzeylerinin artırılarak ülke genelinde sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın sağlanması yardımcı olmak,
- Sanayi sektöründe kullanılan girdilerin üretilerek sanayi sektörüne hammadde sağlamak,
- Kalabalık nüfusa sahip ülkelerde sanayinin gelişmesine paralel olarak tarım sektöründe ortaya çıkan işgücü fazlalığının tarım dışı sektörlere kaydırılarak istihdam olanağı sağlamak,
- Stresten uzak ve sağlıklı bir yaşam sürdürülebilecek kırsal ve tarımsal alanlar sayesinde sanayileşme ve kentleşmenin neden olduğu olumsuz evre koşulları ve ruhsal denge bozukluklarını ortadan kaldırmak.

Tarım sektörünün ele alındığı bu bölümde, tarım kavramı, tarımın dünyada ve Türkiye'deki tarihsel gelişim süreci, tarım sektörünün özellikleri ve tarım sektöründeki organizasyon yapısı hakkında bilgiler verilmiştir.

1.1.1. Tarım Kavramı

Ülkelerin ekonomileri genel olarak üç temel sektöre dayanmaktadır. Bunlar; sanayi, hizmet ve tarım sektörleridir. Tarım sektörü, toplumun gıda ihtiyacının karşılanması ve insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için temel ekonomik sektörler arasında önemli bir yere sahiptir.

İnsanlık tarihinin geçmişinden bugüne kadar farklı dönemlerde çeşitli ekonomik faaliyetler gerçekleştirilmiş olsa da, bu faaliyetler arasında tarım her zaman ön sıralardaki yerini korumayı başarmıştır. İnsanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması, sanayiye hammadde girdisi sağlaması, önemli bir istihdam olanağı yaratması ve üretilen tarımsal ürünlerin ihraç edilerek ülkeye döviz girdisi sağlanmasından dolayı tarımın günümüzde de oldukça büyük bir öneme sahip olduğunu ifade etmek mümkündür (Kandemir, 2010: 1).

Temel sektörler arasında yer alan tarım için, çeşitli kaynaklarda farklı tanımlar yapıldığı görülmektedir. Tarım, ziraat kavramıyla eşdeğer bir kavramdır ve çoğu zaman birbirleri yerine de kullanılabilmektedir. Bitkisel üretim ve hayvansal üretim olmak üzere genel olarak iki şekilde sınıflandırılan tarım kavramına yönelik yapılan tanımlardan bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

Tarım kavramını dar ve geniş olmak üzere iki şekilde açıklamak mümkündür. Dar anlamda tarım, bitkisel üretim ve hayvansal üretim faaliyetlerini ifade etmektedir. Geniş anlamda tarım ise, bitkisel üretim ve hayvansal üretim faaliyetlerinin yanı sıra bu faaliyetler sonucu üretilen tarımsal ürünlerin işlenmesini ve işlenen bu ürünlerin nihai tüketicilere ulaştırılmasını ifade etmektedir (İnan, 2016: 8-9).

Tarım, bitkisel ve hayvansal üretim faaliyetlerinde bulunularak tarımsal ürünlerin üretilmesini, üretilen tarımsal ürünlerin verim ve kalitelerinin artırılmasını, bunların uygun koşullarda muhafaza edilerek korunmasını, işlenerek farklı tarımsal ürünlere dönüştürülmesini ve nihai tüketicilere ulaştırılmasını konu edinen bir bilim dalıdır (Direk, 2012: 16).

Tarım, doğrudan tüketilebilen ya da sanayi sektörü için hammadde girdisi olan bitkisel ve hayvansal ürünleri sistemli ve planlı bir şekilde değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyetidir (Akdoğan vd., 2011: 491).

Başka bir tanıma göre tarım, toprak ve tohumdan yararlanılarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen ürünlerin çeşitli alanlarda değerlendirilmesi amacıyla belirli bir biyolojik ve sosyo-ekonomik alanda gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Uzundumlu, 2012: 35).

Tarım sektörü ile kırsal bölgelerin geliştirilmesi ve desteklenmesi amacıyla gerekli politikaların belirlenmesi ve bu alanlara yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla hazırlanan 5488 Sayılı Tarım Kanunu'na göre tarım ise, doğal kaynakları uygun girdilerle birlikte kullanarak yapılan her türlü yetiştirme, işleme ve pazarlama faaliyetlerini ifade etmektedir (5488 Sayılı Kanun, md. 3-1).

Tarım kavramıyla ilgili yapılan bütün tanımlar birlikte değerlendirildiğinde, tarımın daha geniş anlamda tanımının yapılması mümkündür. Buna göre tarım; toprak ve tohum kullanılarak ya da hayvan varlığından yararlanılarak uygun iklim ve çevre koşullarında bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesini, bunların işlenerek daha değerli ürünlere dönüştürülmesini, üretilen ürünlerin uygun ortamlarda muhafaza edilerek korunmasını ve bu ürünlerin gerek sanayi sektörüne hammadde olarak gerekse tüketicilere nihai ürün olarak pazarlanmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür.

1.1.2. Tarımın Tarihsel Gelişimi

Toplumun gıda ihtiyacının karşılanmasını sağlayan tarım, insanlığın varoluşundan günümüze kadar çeşitli dönemlerden geçmiştir. Tarihin ilk dönemlerinde toplayıcılık ve ilkel avcılık şeklinde gerçekleştirilen tarım, günümüzde tarımsal mekanizasyonun ve bilgisayar teknolojisinin de tarım sektöründe yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, bu alanda uzmanlaşmış işletmeler tarafından gerçekleştirilmeye başlanan bir faaliyet olmuştur.

İlk dönemlerde küçük topluluklar halinde yaşayan insanlar göçebe şekilde yaşamlarını devam ettirmiştir. Göçebelikten yerleşik düzene geçilmesiyle birlikte, insanlar toprağı çeşitli aletler yardımıyla işlemeye başlamıştır. Yiyecek ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla işlenen bu topraklarda “geçimlik tarım” adı verilen tarımsal faaliyetlerde bulunulmuştur (İnan, 2016: 10).

Daha sonraki dönemlerde ise, sanayi sektöründe uygulanan üretim yöntemlerine benzer şekilde tarım sektöründe de yığın üretime geçilerek, çeşitli tarımsal faaliyetlerde bulunulmuştur. Ancak, “endüstriyel tarım” adı verilen yığın üretim faaliyetleri her ülkede aynı şekilde gerçekleştirilememiştir. Bu tarım türü genel olarak gelişmiş ülkelerde uygulama alanı bulurken, gelişmemiş ülkelerde halen geçimlik tarım faaliyetleri devam ettirilmektedir (İnan, 2016: 10).

İnsanların gıda ihtiyaçlarını karşılamak ve yaşamlarını sürdürmek için toprak ve hayvanlardan yararlanma şekilleri ilk çağlardan günümüze kadar farklı dönemlerden geçmiştir. Bu dönemler; toplayıcılık, avcılık ve balıkçılık, ilkel tarım, geçimlik tarım, uzmanlaşmış tarım ve modern tarım olarak sınıflandırılmaktadır.

1.1.2.1. Dünyada Tarımın Tarihsel Gelişimi

Tarım, tarih öncesi dönem ve tarih dönemleri olarak farklı evrelerde incelenmektedir. Tarih öncesi dönem, M.Ö. 3200 yılında Mezopotamya’da Sümer şehir devletleri döneminde yazının bulunmasına kadar olan süreci ifade ederken, yazının bulunmasından sonraki süreç ise, tarih dönemlerini ifade etmektedir. Yazılı kaynakların bulunmadığı tarih öncesi dönemde insanların yiyecek ihtiyaçlarını toplayıcılık ve avcılık yoluyla gidermeye çalıştıkları bilinmektedir (Rehber, 2013: 15). Toplumların gerçek anlamda tarımla uğraştıkları ilk dönem M.Ö. 3000 ile 10000 yılları arasında yaşanan Neolitik Dönem’dir. Bu dönemde insanlar, genellikle Güneybatı Asya’da (günümüzdeki İran, Irak, İsrail, Ürdün, Suriye bölgeleri), Güneydoğu Asya’da (günümüzdeki Taylan bölgesi), Afrika’da Mısır’ın Nil Nehri kenarlarında, Avrupa’da Makedonya Tuna Nehri kıyılarında, Trakya ve Selanik’de bulunan tarım alanlarına yerleşmiştir (Rehber, 2013: 15-16).

Neolitik dönemde toplayıcılık ve avcılıktan yiyecek üretimine geçiş yapılmaya başlanmıştır. M.Ö. 7000 ile 10000 yılları arasında yabani hayvanlar evcilleştirilerek hayvan sürüleri oluşturulmuştur. Örneğin; atın M.Ö. 4350 yılında Ukrayna’da, sığır ve keçinin M.Ö. 6000 ile 8000 yılları arasında İran’da, koyunun ise M.Ö. 9000 yılında Irak’ta evcilleştirildiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Rehber, 2013: 16). Yabani bitkilerin ise, yenilebilir olduklarının fark edilmesi üzerine bu bitkilerin tohumlarının toprağa ekilerek yeni bitkiler elde edilmeye başlanmıştır.

Neolitik dönemin kapanmasının ardından tarımda ilerleme Roma Dönemi’nde sağlanmıştır. Bu dönem, M.Ö. 3000 ile M.S. 500 yılları arasını kapsamaktadır. Bu

dönemde, M.Ö. 3000 yılında Mezopotamya Bölgesi'nde soğan, kavun, karpuz ve salatalık üretimi, M.Ö. 2000 yılında Hindistan'da pamuk üretimi, M.Ö. yaklaşık 2500 yılında Mısır'da üzüm ve şarap üretimi, M.Ö. 1000 yılında Akdeniz Bölgesi'nde zeytinyağı üretimi gibi birçok sebze ve meyve tarımının yapıldığı, ayrıca M.Ö. 2000 ile 1600 yılları arasında Mezopotamya Bölgesi'nde at yetiştiriciliği ile tarımda kullanılan dört tekerlekli kağı arabalarının yapıldığı bilinmektedir (Rehber, 2013: 19). Yine bu dönemde, toprağın işlenmesinde pulluk adı verilen ve traktöre bağlı olarak kullanılan tarım araçları ile hayvanlarla çekilen iki tekerlekli arabaların da kullanılmaya başladığı bilinmektedir.

Daha sonraki dönemlerde ise, verimli olmayan bölgelere sulama sistemleri kurulmuş ve bu sayede artan üretim fazlası ürünler pazarlanmaya başlanmıştır. Ayrıca, çeşitli sebze ve meyve üreticiliğinin yanı sıra ipekböceği yetiştiriciliği yapmak amacıyla dut ağaçları yetiştirilmeye başlanmıştır. İpekböceği yetiştiriciliğiyle birlikte tekstil sanayi gelişmeye başlamıştır. Bunların yanı sıra, genel olarak hububat üzerinde yoğunlaşan tarımsal faaliyetler yerine üretimin çeşitlendirilerek şarap, peynir, tereyağ ve sebze üretimine ağırlık verilmeye başlanmıştır (Rehber, 2013: 19-23).

1.1.2.2. Türkiye'de Tarımın Tarihsel Gelişimi

Tarih dönemleri boyunca Hititler, Firigler, Lidyalılar, İyonlar ve Urartular gibi önemli uygarlıklara ev sahipliği yapan Anadolu'da tarımsal faaliyetler, iklim çeşitliliğinin de etkisiyle birçok farklı alanda yoğun bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Bunun yanı sıra, Selçuklu İmparatorluğu ve Osmanlı Devleti gibi en önemli iki imparatorluk da Anadolu'da hüküm sürmüştür. Anadolu'da toprak mülkiyetleri bu devletlerin elinde olmakla birlikte, toprakların kullanım hakları ise çiftçilere bırakılmıştır (Yavuz, 2005: 1).

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla birlikte, birçok alanda olduğu gibi tarım alanında da Osmanlı Devleti'nden kalan ilkel bir üretim şekli devralınmıştır. Ancak, tarım alanındaki geleneksel üretim yapısından modern tarıma geçiş sürecinde tarımsal faaliyetlerde bazı önemli gelişmeler yaşanmıştır. Tarımsal mekanizasyon ve tarım teknolojilerinin hız kazanmasıyla birlikte bitkisel üretim çeşitlenirken, üretilen ürünlerin veriminde de önemli artışlar kaydedilmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak hayvansal üretimde de benzer gelişmeler yaşanmıştır (Dernek, 2006: 1-2).

1.1.2.2.1. Anadolu Uygarlıklarında Tarım

Anadolu'da kurulan uygarlıkların en belirgin özellikleri yiyecek ihtiyaçlarını tarım ve hayvancılık yaparak karşılamalarıdır. Anadolu'da yaşayan bu uygarlıklardan başlıcaları, Hititler, Firigyalılar, Lidyalılar, İyonlar ve Urartular'dır. Zaman içerisinde bu uygarlıkların nitelikli tarımsal ürünler ve sağlıklı hayvan sürüleri yetiştirerek tarımsal faaliyetlerin gelişmesine önemli katkılar sağladığı bilinmektedir.

Anadolu'da yaşayan uygarlıklar, Klikya olarak bilinen Çukurova ve Amik Ovası ile Doğu Anadolu'daki nehirlerin geçtiği alanları yerleşim yeri olarak seçmişler ve tarımsal faaliyetleri bu alanlarda gerçekleştirmişlerdir. Özellikle, yüksek ve dağlık bölgelerde koyun ve keçi gibi hayvancılığa dayalı tarımsal faaliyetler yapılırken, ovalarda bitkisel üretime yönelik tarımsal faaliyetler yapılmıştır (Yavuz, 2005: 1).

Başlıca Anadolu uygarlıklarında gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler aşağıdaki gibidir.

i) Hititler'de Tarım: Hititler'in Anadolu'da yerleşme tarihi kesin olarak bilinmemekle birlikte, M.Ö. 2000 yıllarında Kafkasya üzerinden Anadolu'ya göç ettikleri kabul edilmektedir (Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2006: 15).

Kızılırmak çevresinde yerleşen Hititler'in başkenti Çorum yakınlarındaki Hattuşaş (Boğazköy) şehridir. Hititler'de tarım, ekonomik hayatın temelini oluşturmaktadır. Günümüzde üretimi yapılan tarım ürünlerinin birçoğunun Hititler döneminde de üretildiği bilinmektedir. Bu ürünler arasında ilk sırayı arpa ve buğday almaktadır. Bu ürünlerin yanı sıra, çeşitli bakliyat türleri ile meyve üretiminin de yapıldığı bilinmektedir. Hititler'de tarıma özel önem verilmesinden dolayı, tarımsal üretimin gerçekleştirildiği araziler ve bu arazilerden elde edilen tarımsal ürünler çeşitli kanunlarla koruma altına alınmıştır. Bunlara yönelik işlenen suçlar için, ağır cezalar öngörülmüştür (Reyhan, 2010: 66-67).

ii) Frigyalılar'da Tarım: Frigyalılar, Hititler'in son bulmasıyla birlikte M.Ö. 1200 yıllarında Ankara, Eskişehir ve Afyon illeri civarında kurulan uygarlıktır. Firigyalılar'ın başkenti Ankara'nın Polatlı ilçesi yakınlarında bulunan Gordion şehridir. Firigyalılar, Hititlere benzer şekilde tarımsal faaliyette bulunmuş ve tarım ve hayvancılığa özel önem vermiştir. Firigyalılar'ın özellikle at vb. hayvan sürüleri yetiştirdikleri ve verimli tarım arazilerine sahip oldukları bilinmektedir. Firigyalılar'da tarım önemli bir konumda olduğu için, bu alan yaptırımı yüksek

kanunlarla korunmuştur. Örneğin; sabanını kıran veya öküzünü öldüren kişiler için ölüm cezası öngörülmüştür (Şen, 2012: 15-16).

iii) Lidyalılar'da Tarım: Lidyalılar'ın, Frig Uygarlığı'nın yıkılmasından sonra Anadolu'nun batısında bulunan Gediz ve Menderes ırmakları arasında kalan bölgeye yerleştikleri bilinmektedir. Lidyalılar'ın başkenti Manisa'nın Salihli ilçesi yakınlarında bulunan Sard şehridir. Lidyalılar, doğu ve batı arasındaki ticareti geliştirmek amacıyla Efes'ten başlayarak Mezopotamya'ya kadar uzanan Kral Yolu'nun açılmasında etkili olmuştur. İlk kez parayı icat eden uygarlık olan Lidyalılar, bitkisel, hayvansal ve madeni kaynaklar yönünden oldukça zengin bir bölgede yaşamlarını sürdürmüştür (Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2012: 27-29).

Tarım ve hayvancılık yaygın bir ekonomik faaliyet olmasına rağmen, Lidyalılar'ın altın ve gümüş madenleri gibi büyük yer altı kaynaklarına sahip olmaları bu dönemde ticaretin ön plana çıkmasına yol açmıştır.

iv) İyonlar'da Tarım: İyonlar, Yunanistan'ın bulunduğu bölgeden gelen ve İzmir Körfezi ile Güllük Körfezi arasındaki bölgede M.Ö. 1050 yıllarında kurulan uygarlıktır (MEB, 2006: 21). İyonlar, şehir devletleri şeklinde yönetildikleri için herhangi bir başkenti bulunmamaktadır.

Diğer uygarlıklarda olduğu gibi İyonlar da yaşamlarını tarım sayesinde devam ettirmiştir. İyonların, Ege Denizi'ne yakın bir bölgede kurulmuş olması nedeniyle tarımsal faaliyetlerin yanı sıra denizcilik faaliyetleriyle de ilgilenmişlerdir.

v) Urartular'da Tarım: Urartular, M.Ö. 900 yılında Doğu Anadolu'da kurulmuştur. Urartular'ın başkenti Tuşba (Van) şehridir. Urartular, hem bitkisel hem de hayvansal üretime yönelik tarımsal faaliyetlerle ilgilenmiştir. Ancak, kurulduğu bölgenin coğrafi şartları nedeniyle ilk başlarda geçimlerini hayvancılıkla sağlamışlardır. Daha sonra ise, Van Ovası'nı sulamak amacıyla inşa ettikleri ve günümüzde halen kullanılmakta olan su kanalları sayesinde tarımsal faaliyetlerde bulunmaya başlamışlardır (Kurtöz, agis, 2008).

1.1.2.2.2. Selçuklu Devleti'nde Tarım

Türklerin kurduğu büyük devletlerden biri olan Selçuklu Devleti 1040 yılında Oğuz Türkleri tarafından kurulmuştur. Konya ve İznik'te faaliyette bulunan Selçuklu Devleti'nin ekonomik gücünü tarım, ticaret ve el sanatlarının oluşturduğunu ifade etmek mümkündür. Köy ve yaylalarda tarla tarımı ile hayvan yetiştiriciliği yapılırken,

kasaba ve şehirlerde bağcılık ile meyve yetiştiriciliği yapılmıştır. Selçuklu Devleti’nde yerleşik topluluklar tarımla uğraşırken, göçebe toplulukların uğraş alanı genellikle hayvancılık olmuştur. Bu dönemde buğday, pirinç ve pamuk yetiştiriciliğine yönelik tarımsal faaliyetler ile keçi, koyun, sığır ve at yetiştiriciliğine yönelik hayvancılık faaliyetleri ön plana çıkmıştır. Ayrıca, dokumacılık ve dericilik faaliyetlerinde de gelişmeler kaydedilmiştir. Örneğin; bu dönemde halı, ipek kumaş ve tül gibi tekstil ürünlerinin üretimi yapılarak çeşitli ülkelere ithal edilmeye başlanmıştır (Direk, 2012: 64-72).

1.1.2.2.3. Osmanlı Devleti’nde Tarım

Başlangıçta göçebe bir yaşam sürülen ve idari düzendeki gelişmelerle birlikte yerleşik hayata geçilen Osmanlı Devleti’nde tarım önemli bir yere sahiptir. 14’üncü yüzyıl ile birlikte 600 yılı aşkın bir süre hüküm süren Osmanlı Devleti’nde tarımsal faaliyetler devletin kontrolünde gerçekleştirilmiştir. Devletin mülkiyetinde bulunan ve “Mir-i Arazi” olarak ifade edilen topraklar, tarımsal faaliyette bulunulması amacıyla köylülere kiralanmıştır. Ayrıca, topraktan yararlanmalarının karşılığı olarak köylülere vergi ödeme yükümlülüğü getirilmiştir (Yavuz, 2005: 3).

Osmanlı Devleti’nde üretilen ürünlerin en önemlilerini tahıl grubu bitkisel ürünler oluşturmaktadır. Bu dönemde özellikle mısır, pirinç, buğday gibi tahılların üretiminin yanı sıra pamuk ve kenevir gibi bitkisel ürünlerin üretimi yapılmıştır. Ayrıca, sebze ve meyve yetiştiriciliği ile küçükbaş hayvancılık faaliyetleri de öne çıkan tarımsal faaliyetler arasında yerini almıştır (Direk, 2012: 77-78).

Bunların yanı sıra, özellikle 19’uncu yüzyılın ikinci yarısından itibaren gerek mevcut tarım arazilerindeki ekim alanlarının genişletilmesi gerekse yeni ürünlerin üretimine başlanması suretiyle bazı faaliyetlerde bulunulmuştur. Bu kapsamda, 1861 ve 1862 yıllarında önemli ihraç ürünleri arasında yer alan pamuk ve tütünün ekim alanları artırılmış ve bu ürünlere yönelik ihracat yapılmaya başlanmıştır. Sonrasında, şeker pancarı üretimi için girişimlerde bulunulmuştur. Ancak, bu girişimler başarısızlıkla sonuçlanmıştır. 1913 yılında ise, diğer ülkelerden ithal edilen şeker pancarı tohumları ile başarılı bir üretim gerçekleştirilmiştir (Direk, 2012: 81).

Osmanlı Devleti’nde, yukarıda bahsedilen ürünlerin yanı sıra üretimi yapılan başkaca ürünler de bulunmaktadır. Bu ürünlere ilişkin tarımsal faaliyetleri aşağıdaki şekilde gruplandırmak mümkündür (Güran, 2012: 235);

- Tahıllar; buğday, arpa, yulaf, çavdar, mısır, pirinç,
- Baklagiller; mercimek, fasulye, bakla, nohut,
- Sınai Bitkiler; pamuk, tütün, afyon, kenevir, susam,
- Bağ-Bahçe Ürünleri; üzüm, zeytin, yaş koza ve meyveler,
- Hayvansal Ürünler; et, süt, peynir, yağ, yumurta, bal, yün.

1.1.2.2.4. Cumhuriyet Döneminde Tarım

1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla birlikte Osmanlı Devleti'nden ilkel ve geri kalmış tarımsal bir yapı devralınmıştır. Bu dönemde, ülke nüfusunun yaklaşık % 25'i şehirlerde yaşarken, % 75'i kırsal alanlarda yaşamlarını sürdürerek tarımsal faaliyetlerde bulunmuştur. Tarımsal faaliyetler, bütün teknik ve mekanik imkanlardan uzak bir şekilde ve ilkel yöntemlerle yapılmaya çalışılmıştır (Dernek, 2006: 2-3).

Cumhuriyet'in kurulmasının ardından ise, tarım alanında bir dönüşüm başlatılmıştır. İlk olarak toprak reformu yapılmış, sonrasında ise Tarım Kredi Kooperatifleri, Tarım Satış Kooperatifleri ve Devlet Ziraat İşletmeleri kurulmuştur. Ancak, bunlara rağmen tarım alanında amaçlanan etkinlik ve verimlilik sağlanamamıştır (Günaydın, 2006: 13).

1929 yılında Dünya Ekonomik Krizi'nin ortaya çıkmasının ardından tarımsal ürünlerin ihraç fiyatlarında düşüşler yaşanmış ve bu durum, tarımsal gelirlerin azalmasına neden olmuştur. Bundan dolayı, tarımla uğraşan çiftçileri korumak ve tarımı desteklemek amacıyla 1930'lu yıllarda yeni önlemler alınmaya başlanmıştır. Bu kapsamda, "Buğday Koruma Kanunu" yürürlüğe konularak tahıl fiyatları desteklenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) de bu dönemde kurulmuştur. Bu önlemlerin alınmasıyla birlikte, tarımsal üretimde bir miktar artış yaşanmıştır (Dernek, 2006: 3).

1940'lı yıllarda, tarımsal üretimin azalmasına bağlı olarak gıda ihtiyacına olan talepte artış meydana gelmiştir. Bu dönemde, toprak reformu yeniden gündeme alınmış ve 1945 yılında "Çiftçiyi Topaklandırma Yasası" hazırlanmıştır. Bu yasayla, toprağı bulunmayan çiftçilerin toprak sahibi yapılması ve tarımsal üretim miktarının artırılması hedeflenmiştir (Dernek, 2016: 4).

1950'li yılların başında normal seyrinde olan tarımsal üretim değerleri 1954 yılında yaşanan kuraklığın etkisiyle birlikte azalmaya başlamıştır. Bu süreçte tarıma

yönelik toprak reformundan da istenilen başarı elde edilememiştir. 1963 yılına kadar bazı tarımsal ürünlerin üretiminin ülke genelinde yaygınlaştırılması ve bu ürünlere yönelik sanayinin kurulması amacıyla tarımsal destekleme politikaları geliştirilmiştir (Yavuz, 2005: 46).

Planlı dönemin başlangıcı olan 1963 yılından günümüze kadar tarım alanında birçok girişimlerde bulunulmuştur. Özellikle, 1963 ile 2005 yılları arasında üretim girdilerinin desteklenmesi, tarımsal fiyat ve gelirlerde istikrarın sağlanması ve üretimde verimliliğin artırılması amacıyla beşer yıllık dönemlerde uygulanmak üzere kalkınma planları hazırlanmıştır. Bu dönemlerde uygulanan kalkınma planları sayesinde üretimde bir miktar artış meydana gelmiş olsa da, bu planlar hedefleri tutturma noktasında istenilen başarıyı sağlayamamıştır. (Yavuz, 2005: 47-48).

2005 yılından sonra da kalkınma planlarının hazırlanarak uygulanmasına devam edilmiştir. Bu kapsamda 2007-2013 yılları arasında uygulamaya konulan “Dokuzuncu Kalkınma Planı” ile tarımsal destekleme kapsamında girdi ve destekleme alımları yoluyla sağlanan destekleme şekline vazgeçilerek, doğrudan gelir desteği sağlamak suretiyle üreticilerin desteklenmesine başlanmıştır. Ayrıca, tarımsal desteklerden faydalanan üreticilerin takibinin sağlanması amacıyla “Çiftçi Kayıt Sistemi” oluşturulmuştur.

2014-2018 yılları arasında uygulamak üzere hazırlanan “Onuncu Kalkınma Planı” ile bir önceki kalkınma planında yer alan tarımsal politikalar devam ettirilmiştir. Bunun yanı sıra, tarım arazilerinin dağınık yapısının ortadan kaldırılması, bu arazilerin daha fazla bölünmesinin engellenmesi, tarım işletmelerinin etkinliğinin artırılması, tarımsal destekleme şekillerinin üretim odaklı yapılması, sertifikalı üretim yöntemlerinin geliştirilerek katma değeri yüksek olan tarımsal ürünlerin üretilmesi, bitkisel ve hayvansal üretim kaynaklarının korunması, bunlara yönelik ıslah çalışmalarının yapılması ile tarımsal üretimin gözetimi ve kontrolü noktasında denetim mekanizmalarının etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir.

1.1.3. Tarım Sektörünün Özellikleri

Tarım, doğa koşullarına olan bağılılığı nedeniyle risk ve belirsizlikleri içerisinde barındıran bir sektördür. İklim ve çevre koşulları başta olmak üzere tarımsal üretimi etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bununla birlikte, tarımsal ürünlerde arz ve talebin fiyat esnekliğinin düşük olması ve tarım piyasasındaki istikrarsızlık

nedeniyle bu sektörde sermaye dönüşüm hızı da oldukça düşük seviyelerdedir (İnan vd., 2003: 1). Ayrıca, tarım sektöründe iklim koşullarına büyük ölçüde bağımlılığın olması nedeniyle tarımsal üretimde istenildiği zaman verim artışı sağlanması genellikle mümkün olmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı, tarım sektörünün diğer ekonomik sektörlere göre önemli farklılıklar gösterdiğini ifade etmek mümkündür (Atasoy, 2009: 1).

Tarımsal üretim sürecinde, tarım dışı sektörlerde herhangi bir etkisi olmayan iklim ve çevre faktörlerinin tarımsal verimlilik ve üretim maliyetleri üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır. İklim koşullarının bitkisel ve hayvansal üretim üzerindeki bu yönlendirici ve sınırlandırıcı etkisi, tarımsal ürünlerin üretiminde önem arz etmektedir. Örneğin; bazı bitki türlerinin üretilmesi için uygun iklim koşullarının beklenmesi, bazı hayvan türlerinin yetiştirilebilmesi için ise, uygun fiziki ortamın sağlanması gerekmektedir (Dinler, 2008: 132).

Tarımsal üretim esnasında, biyolojik ve organik bir dönüşüm gerçekleşmektedir. Bu dönüşümle birlikte, canlı varlık olarak ifade edilen bitkiler ve hayvanlardan tarımsal ürünler elde edilmektedir. Tarımsal faaliyetler sonucunda yeni canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin elde edilmesi, tarım sektörünü diğer sektörlerden ayıran en önemli özelliktir (Ghosh, 1991: 23).

Tarım sektörünü tanıyabilmek, bu sektörde ortaya çıkan sorunları tespit edebilmek ve bu sorunları ortadan kaldırmaya yönelik çözüm önerileri geliştirebilmek için, tarım sektörünü diğer sektörlerden ayıran yapısal özelliklerinin doğru anlaşılması gerekmektedir. Tarım sektörünün bu özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Çatalbaş vd., 2013; İnan, 2016: 10-11);

- Tarımsal üretim, iklim koşullarına bağımlıdır,
- Tarım sektöründe, iş ve aile yaşantısı bir bütündür,
- Tarımsal üretimin risk ve belirsizlikleri fazladır,
- Tarımsal üretim, mevsimsel değişimlerden etkilenmektedir,
- Tarımsal üretim birimleri, genellikle küçük aile işletmelerinden oluşmaktadır,
- Tarım sektöründe, üretim tekniklerini geliştirilebilme imkanı sınırlıdır,
- Tarımsal ürünlerde, arz ve talebin fiyat esnekliği düşüktür,
- Tarım sektöründe, üretim alanları dağınık bir yapıya sahiptir,

- Tarımsal üretimin ve piyasanın kontrolü sınırlıdır,
- Tarım sektöründe, eğitim ve gelir düzeyi düşüktür,
- Tarımsal ürünlerin fiyatında istikrarsızlık bulunmaktadır.

1.1.4. Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı

Dünyada her alanda olduğu gibi tarım sektöründe de belirli bir organizasyon yapısı mevcuttur. Tarımsal örgütlenme olarak da ifade edilebilen bu organizasyon yapısı farklı şekillerde anlaşılabilecek geniş bir kavramı ifade etmektedir. Organizasyon ise, ortak bir amacı veya işi gerçekleştirmek üzere gerçek veya tüzel kişilerin bir araya gelmesi şeklinde tanımlanabilmektedir.

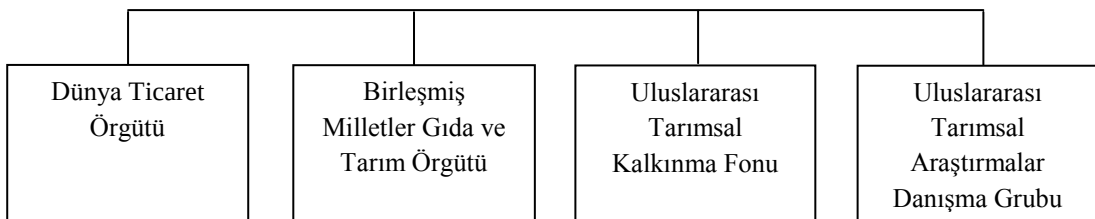
Dünyanın birçok ülkesinde tarım sektöründeki organizasyonların uluslararası ve ulusal düzeyde örgütlendikleri görülmektedir. Günümüzde tarımsal örgütlenmenin yaygın olduğu ve en fazla geliştiği ülkelerin başında Avrupa Birliği (AB) ülkeleri gelmektedir. Tarım politikalarının oluşturulmasında ve bunların uygulanmasında AB'deki tarımsal örgütlerin önemli bir yeri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, tarıma dayalı sanayinin yaklaşık % 50'sinin bu örgütler aracılığıyla yürütüldüğünü ifade etmek mümkündür (Kızılaslan ve Doğan, 2013: 150).

Tarım sektöründeki organizasyon yapısını, kamu örgütlenmesi ve özel örgütlenme olmak üzere iki şekilde sınıflandırmak mümkündür. Kamu örgütlenmesi, devletin tarım sektöründeki örgütlenme şeklini ifade etmektedir. Özel örgütlenme ise, tarımsal faaliyette bulunan üreticiler ile tarımsal faaliyetlerin gerçekleşmesine katkı sağlayan kişileri ifade etmektedir (Rehber, 2013: 308).

1.1.4.1. Dünyada Tarım Sektöründeki Başlıca Organizasyonlar

Dünyada tarımsal faaliyetlere yönelik ortaya çıkan sorunların çözülmesi, tarımsal ürünlerin ticaretinin artırılması ve tarımsal gelişmenin sağlanması amacıyla kurulan ve bu konuda destek hizmetleri sunan bazı uluslararası kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşların başlıcaları Şekil 1'deki gibidir.

Şekil 1.1. Dünyada Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı



Bu kuruluşların yanı sıra, üretimden pazarlamaya kadar sistematik bir şekilde faaliyetlerini sürdüren ve tarımsal gelişmenin sağlanmasına katkıda bulunan üretici örgütleri de bulunmaktadır. Bu örgütlerin amacı, tarımsal ürünlere olan talebi karşılayacak üretimin gerçekleştirilmesi, tarımsal faaliyette bulunan üyelerin ürünlerinin pazarlanmasının sağlanması, üretim maliyetlerinin azaltılması, fiyatların düzenlenmesi, üretim tekniklerinin geliştirilmesi, ürünlerin değerlendirilmesi ve toprak varlığının korunmasının sağlanmasıdır (Kızılaslan ve Doğan, 2013: 149-151).

1.1.4.1.1. Dünya Ticaret Örgütü

Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), “Tarifeler ve Ticaret Genel Anlaşması” çerçevesinde yürütülen ve ticaretin özgürleşmesini amaçlayan müzakereler kapsamında 15 Nisan 1994 tarihinde Fas’ın başkenti Marakeş’te imzalanan ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren “Dünya Ticaret Örgütü Anlaşması (DTÖA)” ile kurulmuştur. DTÖ, üye ülkeler tarafından yönetilmekte olan uluslararası bir kuruluştur. Bu kuruluştaki toplantılar, üyelerin tamamının katılımıyla gerçekleştirilmekte ve en az iki yılda bir kez olmak üzere yapılmaktadır. Bu toplantıda kararlar Bakanlar Konferansı tarafından alınmaktadır (Tarım ve Orman Bakanlığı [TOB], agis, 2017).

DTÖ’nün kurulmasına dayanak teşkil eden DTÖA’da, çeşitli konuları düzenleyen anlaşmalar yer almaktadır. Bu anlaşmalar, tekstil, bankacılık, telekomünikasyon, hükümet alımları, endüstriyel standartlar, ürün güvenliği, gıda güvenilirliği ve fikri mülkiyet konuları başta olmak üzere daha pek çok konuyu kapsayan düzenlemeler içermektedir (Ensari, 2015: 14).

Bu anlaşmalardan biri de Tarım Anlaşması’dır. Bu anlaşma, gerek uluslararası gerekse ulusal tarımsal pazarlara giriş, tarımsal iç destekler ve tarımsal alandaki ihracat rekabeti konularını düzenleyen üç bölümden oluşmaktadır. Tarımsal pazara giriş bölümünde, bazı oranlar üzerinden öngörülen tarife indirimlerine ilişkin konular yer almaktadır. Tarımsal iç destekler bölümünde, müdahale alımları, primler, girdi destekleri, sertifikalı tohum kullanım desteği ve araştırma-geliştirme desteğine ilişkin konular yer almaktadır. İhracat rekabeti bölümünde ise, belirli tarım ürünlerine yönelik ihracat sübvansiyonları ve oranlarına ilişkin konular yer almaktadır (TOB, agis, 2017).

1.1.4.1.2. Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü

Gıda ihtiyacını karşılamak ve beslenme şartlarını iyileştirmek amacıyla 1943 yılında kurulan, 1946 yılında Birleşmiş Milletler (BM)'nin uzmanlık kuruluşu haline gelen ve merkezi Roma'da bulunan bir örgüttür. Bu Örgüt, tarım, ormancılık ve balıkçılık faaliyetlerini geliştirme projelerine yardımcı olmakta ve destek sağlamaktadır. Ayrıca, dünyadaki tarımsal ürünlerin üretimi, tüketimi, ticareti ve depolanması konularında danışmanlık hizmeti vermektedir (Karacan vd., 2014: 168).

Dünyadaki gıda ve tarımla ilgili çalışmaları organize ederek gıda güvenliğini sağlamayı amaçlayan bu örgüt çalışmalarını, konferans, konsey ve komite ismi verilen organlar aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bu örgütün en yüksek karar organı, bütün üye ülkelerin katılımıyla iki yılda bir toplanmakta olan “Konferans” adı verilen birimdir. Bu Birim, bütün dünyadaki gıda ve tarım alanında yaşanan gelişmeleri incelemekte ve sonraki yıllarda yapıcılacak toplantılara yönelik faaliyet programını düzenlemektedir (Dışişleri Bakanlığı [DB], agis, 2017).

1.1.4.1.3. Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu

Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu (UTKF), gelişmekte olan ülkelerdeki kırsal alanda yoksulluk içinde yaşayan insanlar için gıda üretiminin artırılması, yeni iş ve gelir imkanlarının oluşturulması ile sosyal gelişmeyi ve çevresel sürdürülebilirliği hedefleyen kırsal kalkınma projelerine yönelik düşük faizli ve uzun vadeli kredi sağlanması amacıyla 1977 yılında kurulan bir örgüttür (Karacan vd., 2014: 169). Bu örgütün en yüksek karar organı, üye ülkelerin temsilcilerinin katılımıyla yılda bir kez toplanmakta olan “Guvernörler Konseyi” adı verilen birimdir.

1.1.4.1.4. Uluslararası Tarımsal Araştırmalar Danışma Grubu

Uluslararası Tarımsal Araştırmalar Danışma Grubu (UTADG), kurak olan tarımsal alanlarda tarımın geliştirilmesi amacıyla yola çıkan ve güçlü bir gıda güvenilirliğinin oluşturulması, insanların daha sağlıklı beslenmesinin sağlanması, doğal kaynakların etkin bir şekilde yönetilmesi ve sürdürülebilir tarımsal kalkınmanın sağlanması amacıyla kurulan bir örgüttür. Bu amaçları gerçekleştirmek üzere kurulan UTADG, ileri bilimsel yöntem ve teknolojileri kullanmaktadır (Karacan vd., 2014: 169). Bu yöntem ve teknolojiler, çiftçilere aktarılmakta ve böylece toprak ıslahı, tahıl ve baklagil üretimi ile hayvan yetiştiriciliğine ilişkin tarımsal faaliyetlerin geliştirilmesi sağlanmaktadır (Atan, 2008: 2).

1.1.4.2. Türkiye’de Tarım Sektöründeki Başlıca Organizasyonlar

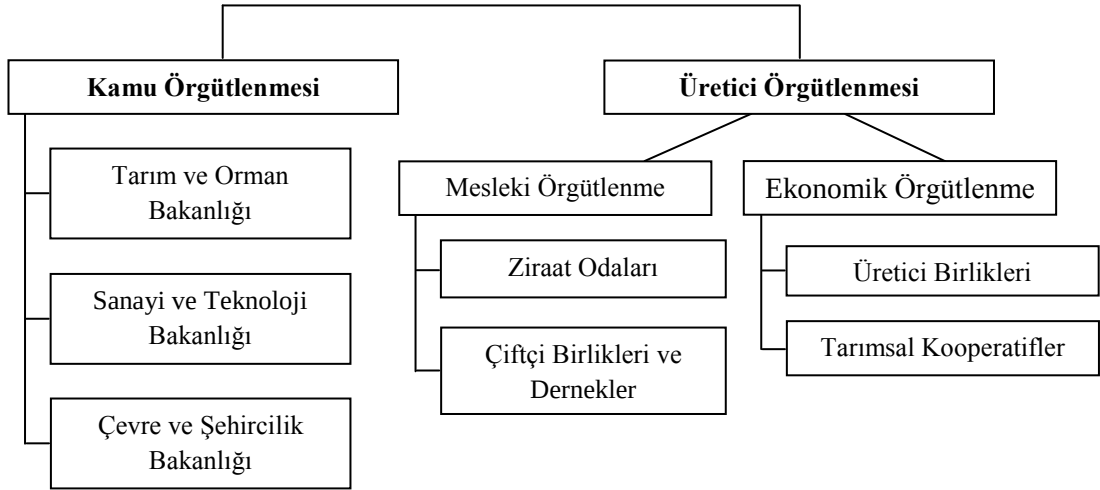
Türkiye’de tarım sektörünün istenilen düzeyde gelişmemiş olduğu, tarımsal mekanizasyon ve teknolojilerin kullanımının yetersiz olduğu, tarım arazilerinin dağınık bir yapıya sahip olduğu ve tarımdan elde edilen gelirin diğer sektörlerle göre oldukça düşük olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bunun yanı sıra, Türkiye’de yaygın bir kırsal yerleşimin bulunmaması, küçük üreticilerin üretilen tarımsal ürünlerin fiyatını belirlemede söz sahibi olmaması ve küresel pazar koşullarına direnemeyen üreticilerin düşük fiyatlarla ürünlerini pazarlamak zorunda kalması gibi nedenlerle tarım sektörü istenilen başarıyı yakalayamamıştır. Tarım sektöründe, ürünlerin üreticilerden satın alınarak nihai tüketicilere ulaştırılncaya kadar olan süreçte en büyük payı genellikle komisyoncular ve diğer araçlar almaktadır. Üreticiler ise, genellikle üretim maliyetlerini karşılayabilecek kadar bir gelir elde etmektedir (Köroğlu, 2003: 65). Bu nedenlerle, Türkiye’de de dünyada olduğu gibi tarım sektöründeki yeniliklerin izlenebileceği, istihdam ve gelir imkanlarının oluşturulabileceği, tarımsal faaliyette bulunan kişilerin haklarının korunabileceği bir organizasyon yapısının gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Tarım sektöründe üretim miktarının artırılması, kaliteli ürün elde edilmesi ve tarımsal faaliyette bulunan kişilerin refah düzeyinin artırılmasının en önemli yolu ise, gerek bölgesel düzeyde gerekse ülke düzeyinde etkili bir tarımsal örgütlenmenin sağlanmasından geçmektedir. Tarımsal politikaların oluşturulması, bunların uygulama alanlarının belirlenmesi, tarımsal pazarlarda etkinliğin artırılması, teknolojik üretim yöntemlerinin kullanılarak verimliliğin sağlanması ancak örgütlü bir organizasyon yapısıyla mümkün olabilmektedir (İnan vd., 1998: 148).

Türkiye’de tarımsal örgütlenme, kamu örgütlenmesi ve üretici örgütlenmesi olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Devletin tarım sektöründeki örgütlenme şekli, kamu örgütlenmesidir. Üreticilerin ve tarımsal danışmanların tarım sektöründeki örgütlenme şekli ise, üretici örgütlenmesi olarak ifade edilmektedir. Üretici örgütlenmesi, mesleki ve ekonomik örgütlenme olarak kendi arasında ikiye ayrılmaktadır. Bu örgütlenme şekline ilişkin organizasyon yapısı Şekil 2’deki gibidir.

Şekil 1.2. Türkiye’de Tarım Sektöründeki Organizasyon Yapısı



Kaynak: (Yercan, 2007: 20)’den derlenerek hazırlanmıştır.

Türkiye’de tarım sektörüne yönelik politikaların belirlenmesi ve bu politikaların uygulanması noktasında tarımsal organizasyon yapısını oluşturan birçok örgüt mevcuttur. Bu örgütler arasında, tarıma ilişkin kamu hizmetlerinin yürütülmesinde görev alan en önemli kamu örgütlenmesi Tarım ve Orman Bakanlığı (TOB)’dır. Bunun yanı sıra, tarım sektörünün gelişmesine katkı sağlayan tarımsal örgütlerin en önemlilerini Üretici Birlikleri, Ziraat Odaları, Tarımsal Kooperatifler ve Ziraat Mühendisleri Odası olarak sıralamak mümkündür.

1.1.4.2.1. Tarım ve Orman Bakanlığı

TOB, Türkiye ve dünya pazarlarında ihtiyaç duyulan kaliteli tarım ürünlerinin erişilebilirliğini sağlamak, tarımsal kaynakların sürdürülebilir kullanımını gerçekleştirmek ve tarım sektöründe refah düzeyinin yükseltilmesi için gerekli politikaları belirlemek amacıyla kurulmuş olan bir kamu örgütlenmesidir.

TOB, bitkisel ve hayvansal üretim ile su ürünleri üretiminin geliştirilmesi, tarım politikalarının belirlenmesi, gıda güvenliğinin ve kırsal kalkınmanın sağlanması, çiftçilerin örgütlenmesi, tarımsal desteklerin etkin bir şekilde yapılması, tarımsal piyasaların düzenlenmesi ve gerek bitkisel üretim gerekse hayvansal üretime yönelik tarımsal faaliyetlere ilişkin uygulamaların denetlenmesi vb. faaliyetleri gerçekleştirmektedir (TOB, agis, 2015).

TOB’u temsil yetkisi Bakan’a aittir. TOB’un organizasyon yapısı içinde Bakan’a yardımcı olmak üzere yeterli sayıda Bakan Yardımcıları bulunmaktadır. Ayrıca, teşkilat yapısı içerisinde 1 adet Müsteşar ve yeterli sayıda Müsteşar

Yardımcıları görevlendirilmektedir. TOB'un merkez teşkilatını, ana hizmet birimleri, ilgili ve bağlı kuruluşlar ile sürekli kurullar oluşturmaktadır. Taşra hizmet birimlerini ise, 81 ilde kurulu bulunan İl Müdürlükleri ve bu müdürlüklere bağlı İlçe Müdürlükleri oluşturmaktadır.

TOB'un tarımsal faaliyetlere yönelik öne çıkan ana hizmet birimlerinden başlıcaları, Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü, Hayvancılık Genel Müdürlüğü, Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü, Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü ile Tarım Reformu Genel Müdürlüğü'dür.

TOB'un ana hizmet birimlerini oluşturan bu örgütlerin görevlerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (TOB, agis, 2018).

Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü'nün başlıca görevleri; bitkisel üretimi ve çeşitliliğini artırmak, bitkisel üretimde kullanılan üretim teknolojilerinin standartlarını belirlemek, çevre sağlığını gözeterek yeni üretim şekilleri belirlemek, tarım arazilerinin ıslah ve muhafazasını sağlamak, tarım arazilerindeki faaliyetleri denetlemek ve bitkisel üretimle ilgili bilgi sistemlerini oluşturmaktır.

Hayvancılık Genel Müdürlüğü'nün başlıca görevleri; hayvansal üretime yönelik tarımsal faaliyetleri teşvik ederek gelişmesini sağlamak, hayvancılıkla uğraşan işletmelerin niteliklerini belirlemek ve bunlara ilişkin izin ve onay işlemlerini yürütmek, verimli hayvan ırklarının geliştirilmesini sağlamak, hayvansal üretimin insan ve çevre sağlığını koruyacak şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak, hayvan ıslah programlarını uygulamak, hayvansal ürünlerin pazarlanmasına yönelik çalışmalar yapmak ve hayvancılıkla ilgili bilgi sistemlerini oluşturmaktır.

Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü'nün başlıca görevleri; denizlerde ve iç sularda balıkçılık ve su ürünleri yetiştiriciliği ve avcılığına ilişkin kuralları belirlemek, balıkçılık tesislerinin kurulması ve bunların denetimine ilişkin kuralları belirlemek, balıkçılık ve su ürünlerinin ithalat ve ihracat girdilerine ilişkin esasları belirlemek, balıkçılık ve su ürünleri üretiminin artırılması için gerekli tedbirleri almak, balıkçılık ve su ürünleri yetiştiriciliği ve avcılığına ilişkin bilgi sistemlerini oluşturmaktır.

Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü'nün başlıca görevleri; ulusal kalkınma planları çerçevesinde tarımsal araştırma ve geliştirme stratejilerini belirlemek, yerli gen kaynaklarını korumak ve bunları geliştirmek, tarımsal

piyasalardaki gelişmeleri takip etmek, toprak ve su kaynaklarının geliştirilmesine yönelik araştırmalar yapmak, bitki ve hayvan hastalıklarıyla mücadelede kullanılan ilaçlarla ilgili araştırmalar yapmak ile gıda, yem ve tarımsal mekanizasyon konusunda araştırmalar yapmaktır.

Tarım Reformu Genel Müdürlüğü'nün başlıca görevleri; rekabetçi bir tarım sektörünün oluşturulması ve kırsal alandaki yaşam kalitesinin artırılmasına yönelik programları hazırlamak, tarımsal kalkınma desteklerinin uygulanmasına ilişkin işlemleri yapmak, tarımsal örgütlerin kurulmasına ilişkin izin ve onay işlemlerini yürütmek, tarımsal analiz laboratuvarlarının kuruluş esaslarını belirlemek, tarım arazilerinin bölünmesini engellemek ve arazi edindirme işlemlerini takip etmek, tarımsal eğitim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmek, çiftlik muhasebe veri ağını kurmak ve işletmek, tarımsal verileri toplamak ve istatistikleri hazırlamak ve tarım sigortasıyla ilgili hizmetleri yürütmektir.

TOB, tarımsal faaliyetlere yönelik kuralları belirleyen, tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesine katkı sağlayan ve bu faaliyetlerin önceden belirlenen kurallar çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğini denetleyen ve gözetim altında tutan bir kurumdur. Bu yönüyle TOB'un, tarımsal faaliyetlere ilişkin kamu örgütlenmeleri arasında en yetkili kamu kurumu olduğunu ifade etmek mümkündür.

1.1.4.2.2. Üretici Birlikleri

Üretici birlikleri, tarımsal üretimin planlanmasını sağlamak, üye üreticiler tarafından üretilen ürünlerin ulusal ve uluslararası ölçekte pazarlanmasını sağlamak, üretim maliyetlerinin azaltılmasının yanı sıra üretimde etkinliği artırmak, üretici fiyatlarında istikrarı sağlamak, üretim tekniklerini yaygınlaştırmak üzere kurulmuş olan üretici örgütlenmesi biçimidir (5200 Sayılı Kanun, md. 1). Üretici birlikleri, tarım sektöründeki organizasyon yapısı içerisinde ekonomik örgütlenme türü arasında yer almaktadır.

Türkiye'de üretici birliklerinin oluşturulması 5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu'yla gerçekleştirilmiştir. Bu kanun, üretici birliklerinin taşınır ve taşınmaz mal edinebilmeleri, üretilen ürünlerin gerek iç piyasalarda gerekse dış piyasalarda pazarlayabilmelerine ve bu faaliyetlere ilişkin belirli oranda hizmet payı alabilmelerine yönelik düzenlemeler içermektedir.

2018 yılı itibariyle Türkiye’de toplam 903 adet üretici birliği faaliyet göstermektedir. Bu üretici birliklerinin üye olan çiftçi sayısı ise 355.277 kişidir. Üretici birliklerinin tarımsal ürün gruplarına göre dağılımı Tablo 1.1’deki gibidir;

Tablo 1.1. Üretici Birliklerinin Tarımsal Ürün Gruplarına Göre Dağılımı

Ürün Grupları	Birlik Sayısı	Üye Sayısı
Hayvansal Üretim	578	327.832
Bitkisel Üretim	263	23.797
Su Ürünleri	31	1.214
Organik Ürünler	31	2.434
Toplam	903	355.277

Kaynak: (Tarım Reformu Genel Müdürlüğü [TRGM], agis, 2018)

Türkiye, dünyada tarım sektöründeki gelişmiş ülkelerde olduğu gibi tarım alanında da örgütlü bir yapıya sahiptir. Bu yapı içerisinde yer alan üretici birlikleri, tarımsal üretimin yönlendirilmesi, üretim tekniklerinin yaygınlaştırılması, tarımsal ürünlere ilişkin fiyatların belirlenmesi ve üretilen ürünlerin pazarlanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

1.1.4.2.3. Tarımsal Kooperatifler

Kooperatif, tüzel kişiliği bulunan, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarını ve özellikle meslek veya geçimlerine ilişkin gereksinimlerini uygun koşullarla elde etmelerini sağlamak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, değişen ortaklı ve değişen sermayeli örgütleri ifade etmektedir (1163 Sayılı Kanun, md. 1).

Tarımsal kooperatifçilik, tarım sektörünün gelişmiş olduğu ülkelerde önemli bir yere sahiptir. Özellikle, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile AB ülkelerinde tarım alanında oluşturulan kooperatiflerin sayısı oldukça fazladır. Bu kooperatifler, üyelerine gerekli hizmetleri sunmalarının yanı sıra binlerce kişiye istihdam olanağı sunarak ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır.

Türkiye’de tarımsal organizasyon yapısını oluşturan örgütler arasında en kapsamlı olanı tarımsal kooperatiflerdir. Türkiye’de kooperatifçiliğin 1863 yılında devlet eliyle kurulan “Memleket Sandıkları” ile başladığı kabul edilmektedir. Kooperatifçiliğe ilişkin en önemli gelişmeler ise Cumhuriyet Döneminde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde, özellikle 1920 ile 1938 yılları arasında kooperatifçiliğe yönelik birtakım hukuki düzenlemeler yapılmış ise de, planlı dönemin başlangıcı olan 1963 yılına kadar kooperatifçilik faaliyetleri durağan bir seyir izlemiştir. 1961

Anayasası'nın, devletin kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almasını öngören düzenlemesi ile birlikte, kooperatifçilik faaliyetleri gelişmeye başlamıştır. Bu dönemdeki kooperatifçilik faaliyetleri genellikle tarım sektöründe yoğunlaşmıştır (Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü [KGM], agis, 2013).

2018 yılı itibariyle Türkiye'de toplam 12.483 adet tarımsal kooperatif faaliyet göstermektedir. Bu kooperatiflere üye olanların sayısı ise 3.999.437 kişidir. Tarımsal kooperatiflerin türlerine göre dağılımı Tablo 1.2'deki gibidir;

Tablo 1.2. Tarımsal Kooperatiflerin Türlerine Göre Dağılımı

Kooperatif Türü	Kooperatif Sayısı	Ortak Sayısı
Tarım Kredi Kooperatifleri	1.625	911.218
Tarım Satış Kooperatifleri	399	533.456
Diğer Tarımsal Kooperatifler	10.459	2.554.763
<i>Pancar Ekicileri</i>	31	1.432.795
<i>Yaş Meyve ve Sebze</i>	37	3.142
<i>Üretim ve Pazarlama</i>	428	18.845
<i>Su Ürünleri</i>	550	30.840
<i>Sulama</i>	2.509	308.323
<i>Tarımsal Kalkınma</i>	6.904	760.818
TOPLAM	12.483	3.999.437

Kaynak: (TRGM, agis, 2018)

Günümüzde Türkiye'de faaliyet göstermekte olan tarımsal kooperatifler, Tarım Kredi Kooperatifi, Tarım Satış Kooperatifi ve Diğer Tarımsal Kooperatifler olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmaktadır.

i) Tarım Kredi Kooperatifleri: Üyelerine uygun koşullarda kredi sağlamak amacıyla kurulan kooperatiflerdir. Tarım Kredi Kooperatifleri genellikle küçük ve orta ölçekli çiftçilerin üye oldukları bir kooperatif türüdür. Bu kooperatifler, üyelerinin kendi imkanlarıyla temin edemedikleri kredileri düşük maliyet ve faizle üyelerine sağlamaktadır. Bu yönüyle Tarım Kredi Kooperatifleri, banka ve diğer finans kuruluşlarından uygun koşullarda ve yeterli düzeyde kredi temin edemeyen üyelerinin kredi bulmalarına aracılık etmekte ve bankalara göre daha az maliyetli kredi sağlamaktadır (İnan, 2016: 357).

ii) Tarım Satış Kooperatifleri: Üyelerinin ürettikleri ürünleri en iyi şekilde değerlendirmek üzere iç ve dış pazarda satışını gerçekleştirmek amacıyla kurulan kooperatiflerdir. Tarım Satış Kooperatifleri, üyelerinin ürünlerini tek merkezden satmalarını sağlayarak küçük çiftçilerin büyük pazarlar karşısındaki dezavantajlı durumlarını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca bu kooperatifler, küçük çiftçilerin kendi

başlarına ulaşamayacakları büyük ölçekli ulusal ve uluslararası pazarlarda istenilen satış hacmine ulaşmalarını sağlamaktadır (Koroğlu, 2003: 82).

iii) Diğer Tarımsal Kooperatifler: Tarım Kredi Kooperatifleri ve Tarım Satış Kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerdir. Bu kooperatifler, tarıma hizmet sunmak, çiftçilerin sosyal ve ekonomik durumunu geliştirmek amacıyla faaliyette bulunmaktadır. Bu kooperatifler, hayvan ıslahı, sulama, suni tohumlama, tarımsal makine kullanımı vb. faaliyetlerle ilgilenmektedir (İnan, 2016: 368).

1.1.4.2.4. Ziraat Odaları

Ziraat Odaları, çiftçilere yönelik kayıtların tutulması, tarımsal ürünlerin pazarlanması, tarımsal makine ve ekipmanların tescillenmesi, tarımla ilgili kurs, seminer ve konferansların düzenlenmesi gibi konularda faaliyette bulunmak üzere kurulan örgütlerdir (Yercan, 2007: 21).

Türkiye’de tarım alanında meslek örgütü olarak en önemli üretici örgütü Ziraat Odaları’dır. Ziraat Odaları, ilk defa 1881 yılında kurulmuştur. İlk dönemlerde sadece bir danışma kurulu niteliğinde olan bu örgütün 1912 yılında hazırlanan bir tüzükle ilçelerde de kurulmasına karar verilmiş ve böylece ülke çapında teşkilatlanma ağı genişletilmiştir. Ziraat Odaları’nın tarım alanında aktif bir rol üstlenmesi ise 1957 yılında 6964 Sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu’nun kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir.

Kamu kurumu niteliğindeki Ziraat Odaları’nın görevleri, mesleki hizmetleri gerçekleştirmek, çiftçilerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetleri kolaylaştırmak, çiftçilik mesleğinin gelişmesine katkıda bulunmak, zirai meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkilerinde güven unsurunu hakim kılmak, meslek ahlakını korumak ve çiftçilik faaliyetlerinde bulunan kişilerin mesleki hak ve menfaatlerini korumaktır (6964 Sayılı Kanun, md. 1).

2018 yılı itibarıyla Türkiye’de toplam 764 adet Ziraat Odası faaliyet göstermektedir. Bu odalara üye olanların sayısı ise yaklaşık 5.4 milyon kişidir. Ziraat Odaları, 81 il merkezinde ve bu illere bağlı ilçelerde faaliyetlerini sürdürmektedir (Rehber, 2013: 311).

1.1.4.2.5. Ziraat Mühendisleri Odası

Ziraat Mühendisliği, tarımsal üretimin planlanmasından, üretimin gerçekleştirilmesine kadar olan süreçteki faaliyetlerin en iyi şekilde organizasyonunun yapılmasını ve gelir elde edilmesini amaçlayan bir bilim dalıdır. Bu bilimin uygulayıcıları olan ziraat mühendisleri tarafından çiftçilere yardımcı olmak ve tarımsal faaliyetleri planlayarak koordine etmek amacıyla Ziraat Mühendisleri Odası kurulmuştur. Ziraat Mühendisleri Odası'nın görevlerini genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Direk, 2012: 187-196).

- Ülkemizin tarımsal kaynaklarının korunması, geliştirilmesi ve verimlerinin artırılmasının sağlanması amacıyla gerekli çalışmaları yapmak,
- Tarımsal girdileri sağlayan kurumlarla işbirliği yaparak, tarımsal girdi ve ürün fiyatları hakkında önerilerde bulunmak,
- Meslekle ilgili her türlü yasal düzenlemeyi hazırlamak,
- Üyelerin hak ve yetkilerini korumak,
- Mesleğin geliştirilmesi ve tanıtılması amacıyla teknik ve bilimsel araştırmalar yapmak,
- Meslek alanındaki gelişme ve yenilikleri takip ederek bunları yaymak, bu amaçla yurt içi ve yurt dışındaki meslek kuruluşlarıyla ortak çalışmalar yapmak.

Ziraat Mühendisleri Odası, tarımın ekonomik bir sektör olarak geliştirilmesinin yanı sıra, tarım sektöründe faaliyet gösteren çiftçiler ile tarımsal konularda danışmanlık hizmeti veren uzman kişilerin çalışma koşullarının iyileştirilmesine yönelik faaliyetleri de gerçekleştirmektedir. Bunun yanı sıra, odanın yürüttüğü faaliyetler arasında devletin ihtiyaç duyduğu bilirkişilik faaliyetleri de yer almaktadır. Bilirkişilik faaliyetlerinin ne şekilde yürütüleceğine ilişkin ilke ve kurallar ise odanın hazırlamış olduğu yönetmelik ile düzenlenmiştir (Direk, 2012: 197).

1.2. TARIMSAL FAALİYETLER

Tarımsal faaliyetler ile diğer sektörlerdeki faaliyetler arasında, belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Tarımsal faaliyetler, diğer ticari faaliyetlerin aksine, doğa ve iklim koşullarına büyük ölçüde bağımlıdır. Ayrıca, tarımsal faaliyetlere ilişkin üretim sürecinin, canlı varlıkların kendine özgü bazı özellikleri nedeniyle diğer

sektörlere kıyasla önemli farklılıklar içerdiğini ifade etmek mümkündür (Nita and Ştefea, 2013: 100).

Tarımsal faaliyetler ilk dönemlerde elle ekim, sopa ile ekim, ocak açarak ekim, çapa ile ekim olmak üzere ilkel bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Daha sonra, tarımsal faaliyetler avcılık ve toplayıcılık şeklinde yapılmaya başlanmıştır. Bu dönemde yapılan tarımsal faaliyetler doğada bulunan bitki kök ve yumruları ile yabancı meyvelerin toplanması ve yabancı hayvanların avlanması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu faaliyetler, doğaya herhangi bir katkıda bulunmayıp, doğada yabancı olarak bulunan bitkilerin toplanması ile hayvanların avlanması şeklinde yapılmıştır. Sonraki dönemlerde ise, tarımsal faaliyetler insanların yerleşik hayata geçerek gıda ve hayvan yetiştirmeye başlamalarıyla birlikte daha etkin bir şekilde yürütülmüştür (Özçelik vd., 2015: 8). Tarımsal faaliyetler, gerek zaman içerisinde gerçekleştirilen uygulamalar gerekse yetkili otoriteler tarafından tarıma yönelik yapılan yasal düzenlemeler sayesinde günümüzdeki şeklini almıştır.

1.2.1. Tarımsal Faaliyet Kavramı

Tarımsal faaliyetler; hayvan yetiştiriciliği, meyve yetiştiriciliği, çiçek yetiştiriciliği ve orman ekonomisi gibi geniş bir faaliyet çeşitliliğini kapsamaktadır (Lefter ve Roman, 2007: 16).

Tarımsal faaliyet, doğrudan tüketilen ya da sanayi sektörü için girdi teşkil eden hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları düzenli bir çabayla değerlendirerek elde etme faaliyetidir (Akdoğan vd., 2011: 491).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 52'nci maddesine göre tarımsal faaliyet, arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ya da doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin elde edilmesini, avlanmasını, muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya diğer şekillerde faydalanılmasını ifade eden faaliyetler bütünüdür (193 Sayılı Kanun, md. 52).

Tarımsal faaliyet, toprak, su, biyolojik kaynaklar ve tarımsal girdiler kullanılarak, bitkisel ve hayvansal ürünler üretilmesini ifade etmektedir. Tarımsal faaliyette kullanılan materyalin bitkisel olması durumunda, bitkisel üretime yönelik faaliyette bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu materyalin hayvansal olması durumunda

ise, hayvansal üretime yönelik tarımsal faaliyette bulunulduğu anlaşılmaktadır (Özçelik vd., 2015: 9).

Geniş anlamda tarımsal faaliyeti, bitkisel ve hayvansal üretimin teknolojik imkanlardan yararlanılarak en ekonomik yollardan yapılması ve üretilen tarımsal ürünlerin pazarlanmasına yönelik faaliyetler şeklinde tanımlamak mümkündür (Karacan vd., 2014: 3).

Yapılan tanımlardan da anlaşılabacağı üzere, tarımsal faaliyetler insanların başta gıda ihtiyaçlarının karşılanması olmak üzere, tarıma elverişli arazilerin ülke ekonomisine katma değer yaratacak şekilde değerlendirilmesini ve tarımsal ürünlerde dışa bağımlılığın azaltılmasını sağlamaktadır. Bu yönüyle, tarımsal faaliyetlerin insan hayatı ve ülke ekonomileri için oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır.

1.2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Tarımsal faaliyetler, tarımsal araziler ile deniz ve göl gibi alanlarda gerçekleştirilen faaliyetleri ifade etmektedir. Bu faaliyetlere ilişkin üretim şekli ve üretim alanları farklılık gösterse de genel olarak tarımsal faaliyetleri, bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olarak gruplandırmak mümkündür.

1.2.2.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim, toprakla uğraşmak suretiyle farklı türlerdeki bitkileri tekniğine uygun olarak yetiştirerek bu bitkilerden tarımsal ürün elde etme işlemidir (Organik Tarım Dernekleri Federasyonu [OTDF], agis, 2017a).

Bitkisel üretim, Türkiye’de toplam tarımsal üretim değeri içerisinde yaklaşık % 70’lik bir paya sahiptir. Bitkisel üretimde en fazla yararlanılan tarım alanları ise tarla ve bahçe arazilerinden oluşmaktadır. Tarla arazileri, tarımsal üretimin ağırlık noktasını oluşturmanın yanı sıra, tarım işletmelerinin de temel gelir kaynağı konumundadır (Özçelik vd., 2015: 23-24).

Türkiye’nin bitkisel üretim alanında dünyada lider olduğu başlıca tarımsal ürünler ve bu ürünlerin üretim miktarları Tablo 1.3’de gösterilmektedir.

Tablo 1.3. Türkiye'nin Üretimde Dünya Lideri Olduğu Bitkisel Ürünler

Türkiye Sıralaması	Bitkisel Ürünler	Türkiye Üretimi (Ton)	Dünya Üretimi (Ton)	Türkiye'nin Üretimdeki Payı (%)
1	Fındık	549.000	858.697	64
	Kiraz	494.325	2.294.455	21,5
	İncir	298.914	1.117.452	26,7
	Kayısı	780.000	4.111.076	19
	Ayva	139.311	596.532	23
2	Vişne	179.752	1.348.628	13
	Kestane	60.019	2.009.487	3
	Kavun	1.699.550	29.462.541	5,8
	Karpuz	3.887.324	109.278.714	3,6
	Hıyar	1.754.613	71.365.573	2,5
3	Nohut	506.000	13.305.743	3,8
	Antep Fıst.	88.600	916.921	9,7
	Biber	2.159.34	31.171.567	6,9
	Elma	3.128.450	80.822.520	3,9
4	Ceviz	212.140	3.458.046	6
	Zeytin	1.676.000	20.396.699	8,2
	Domates	11.820.000	163.963.770	7,2
	T.Fasulye	632.301	21.365.119	3
	Ispanak	220.274	23.231.898	1
	Mercimek	417.000	5.303.278	7,9
5	Haşhaş	19.244	76.372	25
	Kuru Çay	225.000	4.818.000	4,7
	Patlıcan	826.941	49.418.212	1,7

Kaynak: (Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü [BÜGEM], agis, 2017)

Tablo 1.3'e göre; Türkiye'nin dünya sıralamasında ilk sırada yer aldığı ürünler fındık, kiraz, incir, kayısı ve ayva meyveleridir. Tablo'ya göre, dünya fındık ihtiyacının % 64'ünü Türkiye'nin tek başına karşıladığı anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, Türkiye'nin kavun ve karpuz üretiminde 2'nci, antep fıstığı ve biber üretiminde 3'üncü, haşhaş ve zeytin üretiminde 4'üncü, kuru çay üretiminde 5'inci sırada yer aldığı görülmektedir.

Bitkisel üretim, tarla bitkileri ve bahçe bitkileri olmak üzere iki alt gruba ayrılmaktadır. Tahıllar, baklagiller, sanayi bitkileri ve yumru bitkiler tarla bitkileri olarak ifade edilirken, sebze ve meyveler bahçe bitkileri olarak ifade edilmektedir.

1.2.2.1.1. Tarla Bitkileri Üretimi

Tarla bitkileri, tarlada yetiştirilen otsu yapılı tek yıllık bitkiler ile çalı ve odunsu yapılı kültür bitkilerini ifade etmektedir.

Türkiye’de en fazla ekili alanı bulunan tarla bitkileri üretim grubunu tahıllar ve diğer bitkisel ürünler oluşturmaktadır. Bu bitkisel ürünlerin başında buğday, mısır, arpa, çavdar ve çeltik gibi tahıllar gelmektedir. Diğer bitkisel ürünler içerisinde önemli ürün profillerini ise baklagiller oluşturmaktadır. Baklagil üretiminde öne çıkan bu ürünleri kuru fasulye, nohut ve mercimek olarak sıralamak mümkündür (Çatalbaş vd., 2013: 203-104). Bu ürünleri ise, şekerpancarı, tıbbi ve aromatik bitkiler gibi endüstri bitkileri takip etmektedir.

Başlıca tarla bitkileri üretimine ilişkin 2006 ile 2017 yılları arasına ait tarım yapılan alanların dağılımı Tablo 1.4’de gösterilmektedir.

Tablo 1.4. Tarla Bitkileri Üretimine İlişkin Tarım Alanlarının Dağılımı

Yıllar	Buğday (Bin Dekar)	Arpa (Bin Dekar)	Mısır (Bin Dekar)	Ayçiçeği (Bin Dekar)	Şeker Pancarı (Bin Dekar)	TOPLAM TARIM ALANI (Bin Dekar)
2006	84.900	36.498	5.360	5.854	3.256	135.868
2007	80.977	34.280	5.175	5.546	3.002	128.980
2008	80.900	29.500	5.950	5.800	3.219	125.369
2009	81.000	30.100	5.920	5.840	3.244	126.104
2010	81.034	30.400	5.940	6.414	3.291	127.079
2011	80.960	28.688	5.890	6.557	2.972	125.067
2012	75.296	27.487	6.226	6.046	2.806	117.861
2013	77.726	27.205	6.599	6.097	2.913	120.540
2014	79.192	27.872	6.586	6.574	2.887	123.111
2015	78.668	27.835	6.881	6.853	2.744	122.981
2016	76.719	27.400	6.800	7.201	3.224	121.344
2017	76.668	24.247	6.390	7.796	3.392	118.493

Kaynak: (Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK], agis, 2017)

Tablo 1.4’e göre; tarla bitkileri üretim türleri arasında üretim alanı bakımından en büyük pay buğday ürününe aittir. Bu üretim alanını sırasıyla arpa, mısır, ayçiçeği ve şeker pancarı üretim alanları takip etmektedir. Tablo incelendiğinde, buğday, arpa ve şeker pancarı ürünlerine ait üretim alanlarının 2006 yılından sonra genel olarak azalış eğiliminde olduğu görülürken, mısır ve ayçiçeği üretim alanlarının 2006 yılından sonra genellikle artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

1.2.2.1.2. Bahçe Bitkileri Üretimi

Bahçe bitkileri, bahçede yetiştirilen sebzeler ile meyve bitkilerini ifade etmektedir.

Bitkisel üretimin alt grubunu oluşturan sebze ve meyve üretimi açısından Türkiye zengin bir potansiyele sahiptir. Bazı tropikal ürünler haricinde genellikle bütün sebze ve meyve türlerinin üretimi yapılabilmektedir. Türkiye’de üretimi yapılan başlıca sebzeler, lahana, marul, ıspanak, maydanoz gibi yaprağı tüketilen bitkisel ürünler; domates, salatalık, biber, patlıcan, kavun, karpuz gibi meyvesi tüketilen bitkisel ürünler; kuru soğan, pırasa, havuç, turp gibi yumru ve kök halindeki bitkisel ürünlerdir. Meyve grubunda ise, elma, armut, ayva gibi yumuşak çekirdekli meyveler; şeftali, erik, kayısı, kiraz, vişne gibi sert çekirdekli meyveler; badem, fındık, çeviz, kestane, antep fıstığı gibi sert kabuklu meyveler; incir, muz, kivi, avokado gibi tropikal meyveler; kırmızı biber, anason, kimyon gibi baharat bitkileri; çay, üzüm, portakal, mandalina, limon gibi trunçgillerden oluşan meyveleri sıralamak mümkündür (Çatalbaş vd., 2013: 107).

Başlıca bahçe bitkileri üretimine ilişkin 2006 ile 2017 yılları arasına ait tarım yapılan alanların dağılımı Tablo 1.5’de gösterilmektedir.

Tablo 1.5. Bahçe Bitkileri Üretimine İlişkin Tarım Alanlarının Dağılımı

Yıllar	Sebze Bahçeleri (Bin Hektar)	Süs Bitkileri (Bin Hektar)	Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri (Bin Hektar)	TOPLAM TARIM ALANI (Bin Hektar)
2006	850	-	2.895	3.745
2007	815	-	2.909	3.724
2008	836	-	2.950	3.786
2009	811	-	2.943	3.754
2010	802	-	3.011	3.813
2011	810	4	3.091	3.905
2012	827	5	3.201	4.033
2013	808	5	3.232	4.045
2014	804	5	3.243	4.052
2015	808	5	3.284	4.098
2016	804	5	3.329	4.138
2017	798	5	3.343	4.146

Kaynak: (TÜİK, agis, 2017)

Tablo 1.5’e göre; bahçe bitkileri üretim türleri arasında üretim alanı bakımından en büyük pay meyveler, içecek ve baharat bitkileri grubuna aittir. Bu üretim alanını sırasıyla sebze bahçeleri ve süs bitkilerine ilişkin üretim alanları takip etmektedir. Tablo incelendiğinde, meyveler, içecek ve baharat bitkileri ürünlerine ait üretim alanlarının 2006 yılından sonra artış eğiliminde olduğu görülürken, sebze

bahçeleri üretim alanlarının 2006 yılından sonra genellikle azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. Ayrıca, 2011 yılından itibaren süs bitkileri üretimine başlanıldığı ve diğer üretim alanlarına göre düşük de olsa yaklaşık 4-5 bin hektarlık bir alanda süs bitkileri üretiminin gerçekleştirildiği görülmektedir.

1.2.2.2. Hayvansal Üretim

Hayvansal üretim, güçlerinden ve ürünlerinden faydalanmak amacıyla hayvanların yetiştirilmesi, beslenmesi ve üretiminin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerdir. Hayvansal üretim, hayvancılığa ilişkin temel bilimlerin yanı sıra, hayvancılıkta mekanizasyon, hayvancılık ekonomisi, istatistik, biyoteknoloji ve pazarlama gibi konuları da kapsamaktadır (OTDF, agis, 2017b). Hayvansal üretim faaliyetleri, küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği ile tavuk, yumurta, et, süt, bal ve tiftik üretimi olmak üzere çeşitli alt gruplara ayrılmaktadır.

Hayvansal üretim, hayvansal ürünlere olan ihtiyacın karşılanması yanı sıra istihdam olanağı da yaratmaktadır. Ayrıca, hayvansal üretim tarıma dayalı et, süt, yün ve deri sanayilerine hammadde sağlaması nedeniyle büyük önem arz etmektedir (Karacan, 2009: 27).

Türkiye'nin tarımsal üretiminde bitkisel üretimden sonra en önemli faaliyet kolunu oluşturan hayvansal üretim, toplam tarımsal üretim değeri içerisinde yaklaşık % 30'luk bir paya sahiptir. Türkiye'de hayvansal üretimin mevcut durumu ve gelişmesine, hayvan varlığının yanı sıra hayvanların ırk özellikleri, bakım ve besleme koşulları ile verim düzeyleri etkili olmaktadır. Günümüzde hayvan varlığının yaklaşık % 35'ini kültür ırkı, % 41'ini melez ırkı ve % 24'ünü ise yerli ırklar oluşturmaktadır (Özçelik vd., 2015: 23-28).

Türkiye'deki 2006 ile 2017 yılları arasına ilişkin canlı hayvan sayıları Tablo 1.6'da gösterilmektedir.

Tablo 1.6. Canlı Hayvan Sayılarının Dağılımı

Yıllar	Sığır (Baş)	Koyun (Baş)	Keçi (Baş)	TOPLAM (Baş)
2006	10.871.364	25.616.912	6.643.294	43.131.570
2007	11.036.753	25.462.293	6.286.358	42.785.404
2008	10.859.942	23.974.591	5.593.561	40.428.094
2009	10.723.958	21.749.508	5.128.285	37.601.751
2010	11.369.800	23.089.691	6.293.233	40.752.724
2011	12.386.337	25.031.565	7.277.953	44.695.855
2012	13.914.912	27.425.233	8.357.286	49.697.431
2013	14.415.257	29.284.247	9.225.548	52.925.052
2014	14.223.109	31.140.244	10.344.936	55.708.289
2015	13.994.071	31.507.934	10.416.166	55.918.171
2016	14.080.155	30.983.933	10.345.299	55.409.387
2017	15.943.586	33.677.636	10.634.672	60.255.894

Kaynak: (TÜİK, agis, 2017)

Tablo 1.6'ya göre; hayvansal üretim türleri arasında canlı hayvan sayısı bakımından en büyük pay koyun grubuna aittir. Koyun grubunu sırasıyla, sığır ve keçiler izlemektedir. Tablo incelendiğinde, 2006 yılından sonra bazı gruplarda yaşanan azalışlar dışında bütün hayvan gruplarının üretiminde sürekli bir artış yaşandığı görülmektedir. Hayvansal üretimde yaşanan bu artışın, hayvancılığın katma değer yaratma gücünün yanı sıra, tarımsal gelişmişlik düzeyinin de göstergesi olduğunu ifade etmek mümkündür.

Türkiye'deki 2006 ile 2017 yılları arasına ilişkin diğer hayvansal üretim türlerinin ve miktarlarının dağılımı Tablo 1.7'deki gibidir.

Tablo 1.7. Diğer Hayvansal Üretim Türlerinin ve Miktarlarının Dağılımı

Yıllar	Kırmızı Et (Ton)	Tavuk Eti (Ton)	Süt (Ton)	Tavuk Yumurtası (Bin Adet)	Bal (Ton)	Kıl ve Tiftik (Ton)
2006	438.530	917.659	11.952.099	11.733.572	83.842	3.002
2007	575.622	1.068.454	12.329.789	12.724.959	73.935	2.773
2008	482.458	1.087.682	12.243.040	13.190.696	81.364	2.432
2009	412.621	1.293.315	12.542.186	13.832.726	82.003	2.176
2010	780.718	1.444.059	13.543.674	11.840.396	81.115	2.807
2011	776.915	1.613.309	15.056.211	12.954.686	94.245	3.256
2012	915.844	1.723.919	17.401.262	14.910.774	89.162	3.769
2013	996.125	1.758.363	18.223.712	16.496.751	94.694	5.162
2014	1.008.272	1.894.669	18.630.859	17.145.389	103.525	5.741
2015	1.149.262	1.909.276	18.654.682	16.727.510	107.665	5.894
2016	1.173.042	1.879.018	18.489.161	18.097.605	105.727	5.786
2017	1.126.403	2.136.734	20.699.894	19.281.196	114.471	6.152

Kaynak: (TÜİK, agis, 2017)

Tablo 1.7'ye göre; diğer hayvansal üretim türlerinin miktarında yıllar itibariyle artış eğilimi gözlenmektedir. Buna göre, insanların beslenmesinde önemli bir protein kaynağı olan hayvansal ürünlerin, sürekli artış gösteren ülke nüfusunun yeterli ve dengeli beslenmesi noktasında önem arz ettiğini ifade etmek mümkündür.

1.2.2.3. Orman Ürünleri Üretimi

Orman; ladin, köknar, çam, kayın, meşe, gürgen, kızılğaç, kestane, ıhlamur, dişbudak, sedir, ardıç vb. uzun boylu bitkilerle kaplı olan geniş arazilerdir. Bitki örtüsü bakımından ormana benzeyen ancak orman sayılmayacak kadar küçük, bakımlı ve muhafazalı olan alanlara ise, koruluk adı verilmektedir (Devlet İstatistik Enstitüsü [DİE], 2004: 14).

Ormanlar, toplum ve çevre açısından büyük önem taşıyan su rejimini düzenlemenin yanı sıra, erozyonu ve çevre kirliliğini önleme gibi işlevleri de yerine getirmektedir. Ayrıca, ormanların biyolojik çeşitliliğin korunmasında son derece önemli bir yeri ve rolü bulunmaktadır. Dolayısıyla, günümüzde önemi giderek artan biyolojik çeşitlilik ve korunan alanlar bakımından Türkiye'nin önemli bir potansiyel kaynağa sahip olduğu ifade edilebilir (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2007: 2).

Türkiye'nin orman varlığı 21,2 milyon hektarlık bir alanı kapsamaktadır. Biyolojik çeşitlilik bakımından oldukça zengin olan Türkiye'deki ormanlar, ülke yüzölçümünün yaklaşık % 27'sini oluşturmaktadır. Türkiye ormanlarının % 50,1'i verimli, % 49,9'u verimsiz orman niteliğindedir. Bu ormanlardaki ağaçların yaklaşık yarısı geniş yapraklı, diğer yarısı ise iğne yapraklı ağaç türlerinden oluşmaktadır (Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı [BAKA], 2012: 7).

Türkiye'nin orman varlığının kapladıkları alan bakımından en önemlilerinin kızılçam, meşe, karaçam, kayın, sarıçam, göknar, ardıç, sedir, ladin, kızılğaç ve kestane ağaçları olduğunu ifade etmek mümkündür. Türkiye'de bu ağaç türleri ve diğer türlerin yer aldığı orman varlığı 2015 yılı itibariyle Tablo 1.8'deki gibidir.

Tablo 1.8. Türkiye'nin Orman Varlığı

Niteliği	İbrel Koru (Hektar)	Yapraklı Koru (Hektar)	Karışık Koru (Hektar)	Toplam Orman Varlığı (Hektar)
Normal Orman Alanı	6.825.672	3.792.220	2.086.256	12.704.148
Bozulmuş Orman Alanı	3.803.161	3.554.631	2.280.995	9.638.787
Toplam	10.628.833	7.346.851	4.367.251	22.342.935

Kaynak: (Orman Genel Müdürlüğü [OGM], agis, 2017)

Tablo 1.8'e göre; Türkiye'de toplam 22.342.935 hektar orman alanı bulunmaktadır. Orman varlığının yarıdan fazlası normal orman alanlarından, geriye kalanı ise bozulmuş orman alanlarından oluşmaktadır.

Türkiye zengin bir orman varlığına sahip olmanın yanı sıra, orman ürünleri üretiminde de önemli bir yere sahiptir. Üretimi yapılan bu orman ürünleri arasında, yakacak odun, kavak, tohum, fidan ve odun dışı ürünleri sıralamak mümkündür. Orman ürünleri, nihai kullanım alanları olan mobilya ve kağıt sektörleri başta olmak üzere çeşitli sektörler için önemli bir hammadde kaynağıdır. Özellikle, günümüzde inşaat sektöründeki gelişmeler nedeniyle orman ürünlerine duyulan ihtiyacın artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

Mülkiyet durumu bakımından Türkiye'de ormanların % 99'u devlete aittir. Devlet, ormanlara yönelik gerekli politikaları belirlemekle birlikte ormanların en iyi şekilde korunması için gereken önlemleri almaktadır. Ancak, bu önlemlere rağmen ormanlar zaman zaman tahrip edilebilmektedir. Ormanların tahrip edilmesinde çeşitli etkenler rol oynamaktadır. Bu etkenlerin başında, orman yangınları gelmektedir. Orman yangınları, yıldırım düşmesi, kaza, kasıt ve ihmal sonucu ortaya çıkabilmektedir. Orman yangınlarının ortaya çıkış nedenlerinin % 7'si yıldırım, % 5'i kaza, % 13'ü kasıt, % 50'si ihmal ve dikkatsizliktir. Geriye kalan % 25'lik kısım ise yangının çıkış nedeninin tespit edilemediği durumlardır (DPT, 2007: 6).

1.2.2.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri üretimi, dışarıdan suni yemleme (entansif), hem doğal ortamda hem de dışarıdan suni yemleme (yarı entansif) ya da doğal ortamda doğal yemleme (ekstansif) şekilde yapılan yetiştirme veya büyütme faaliyetleridir (Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı (OKA), 2013: 10). Su ürünleri ise, iç sular, denizler ve yapay olarak hazırlanmış havuz, baraj, gölet, dalyan ve çiftlik gibi tesislerde doğal ya da yapay olarak kendiliğinden yetişen veya yetiştirilen su bitkileri, sürüngenler, yumuşakçalar, kabuklular, memeliler, süngerler ve balıklar gibi canlılar ile bu canlılardan elde edilen ürünleri ifade etmektedir (Su Ürünleri Yönetmeliği, md. 3).

Son yıllarda Türkiye'de denizlerde ve iç sularda yapılan su ürünleri yetiştiriciliği, gelişme gösteren sektörler arasında önemli bir konuma gelmiştir. Türkiye'de ticari anlamda su ürünleri yetiştiriciliği ilk olarak 1970'li yıllarda alabalık yetiştirmek amacıyla yapılmaya başlanmıştır. Kamusal anlamda ilk yetiştirme

faaliyetleri ise Devlet Üretme Çiftlikleri'nin kurulmasıyla gerçekleştirilmiştir (Kayapınar, 2007: 2).

Türkiye'de su ürünleri üretiminin 2006 ile 2016 yılları arasındaki gelişimi Tablo 1.9'da gösterilmektedir.

Tablo 1.9. Türkiye'deki Su Ürünleri Üretiminin Dağılımı

Yıllar	Deniz Ürünleri (Ton)	İç Su Ürünleri (Ton)	Yetiştiricilik (Ton)	TOPLAM (Ton)
2006	488.966	44.082	128.943	661.991
2007	589.129	43.321	139.873	772.323
2008	453.113	41.011	152.186	646.310
2009	425.046	39.187	158.729	622.962
2010	445.680	40.259	167.141	653.080
2011	477.658	37.097	188.790	703.545
2012	396.322	36.120	212.410	644.852
2013	339.047	35.074	233.394	607.515
2014	266.078	36.134	235.133	537.345
2015	397.731	34.176	240.334	672.241
2016	301.464	33.856	253.395	588.715

Kaynak: (TÜİK, agis, 2017)

Tablo 1.9'a göre; su ürünleri üretimi arasında yetiştiricilik faaliyetlerinin 2006 yılından itibaren sürekli bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Su ürünleri yetiştiriciliği faaliyetlerinde yıllar itibariyle yaşanan bu artışta, son yıllarda su ürünleri sektörüne yapılan yatırımların önemli etkisinin olduğunu ifade etmek mümkündür. Türkiye, üç tarafının denizlerle çevrili olması, çok sayıda baraj ve gölete sahip olması nedeniyle su ürünleri üretimi açısından önemli bir coğrafi konuma sahiptir. Türkiye'de gerek entansif gerekse ekstansif şekilde gerçekleştirilen su ürünleri üretimi, 2016 yılı verilerine göre 588.715 ton olarak gerçekleşmiştir. Bunun 301.464 tonunu deniz ürünleri avcılığı, 253.395 tonunu yetiştiricilik faaliyetleri, 33.856 tonunu ise iç su ürünleri avcılığı oluşturmaktadır.

1.2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Ülke Ekonomisine Katkısı

Tarım, ülke ekonomileri açısından stratejik sektörlerin başında gelmektedir. Tarımsal kaynakların etkin kullanıldığı, örgütlü, rekabet gücü yüksek ve sürdürülebilir bir tarım sektörünün oluşturulması her ülke ekonomisinin temel amaçları arasında yer almaktadır. Tarım sektörü, gıda sanayine işlenmek üzere hammadde temin eden ve dış ticaretle ülkeye döviz girişi sağlayan bir sektördür. Bu sektör, tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen ürünlerle, ülke ekonomilerine olumlu

katkı sağlamanın yanı sıra, insanların yaşamlarını sürdürebilmeleri için hayati bir değer de taşımaktadır. Başka bir ifadeyle, insanların sağlıklı ve güvenilir gıda ihtiyaçlarının karşılanması tarımsal faaliyetler sayesinde mümkün olabilmektedir (Özçelik vd., 2015: 19).

Tarım sektörü, çeşitli yasal düzenlemelerle korunan ve her geçen gün geliştirilmeye devam edilen bir sektör konumundadır. Gelişmiş birçok ülkede, gıda güvencesinin garanti altına alınması için tarım sektörü öncelikli sektörler arasında yer almaktadır. Bu ülkelerde tarım sektörü sürekli olarak desteklenmekte ve insanların gıda gereksinimleri başka ülkelerin inisiyatifine bırakılmamaktadır (Karacan vd., 2014: 117).

Gerek sosyolojik gerekse ekonomik yapı içerisinde önemli bir yeri bulanan tarımsal faaliyetlerin, ülke ekonomisine çeşitli şekillerde katkısı bulunmaktadır. Bu katkıları; üretim katkısı, nüfus ve istihdam katkısı, beslenme katkısı, sanayi sektörüne katkısı ve milli gelire katkısı şeklinde sıralamak mümkündür.

1.3. TARIMSAL DESTEKLEME POLİTİKALARI

Tarım, gelişmekte olan bütün ülkelerin ekonomilerinde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, dünya ticaretinin ekonomik bir parçası olarak görülen tarım sektöründe tutarlı ve işlevsel tarımsal politikaların oluşturulması büyük önem arz etmektedir (Josling, 1999: 2).

Tarım sektörü, gerek gelişmiş ülkelerde gerekse az gelişmiş ülkelerde doğrudan veya dolaylı yöntemlerle sürekli desteklenen bir sektördür. Bu sektörün desteklenmesinin amacı, insanların gıda ihtiyacının karşılanması başta olmak üzere tarımsal üretim ve fiyat istikrarının sağlanması, tarımsal bölgelerde yaşayan insanların hayat standartlarının iyileştirilmesi, bu insanların gelirlerinin artırılması, tarımsal üretimde çeşitliliğin, verimliliğin ve sürdürülebilirliğin sağlanması olarak ifade edilmektedir (Karacan vd., 2014: 57).

Tarım sektörü, farklı dönemlerde değişik yöntem ve politikalarla sürekli olarak desteklenen bir sektördür. Bu destekler genellikle tarım politikaları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Tarım politikaları, tarımsal faaliyetlerde bulunan çiftçilerin yaşamlarını ekonomik olarak iyileştirmek, tarımsal üretimi toplum yararına düzenlemek, kırsal bölgelerde yaşayan insanların refah düzeyini artırmak ve

tüketicileri ortaya çıkabilecek haksız fiyat artışlarından korumak amacıyla yapılan devlet müdahalelerini ifade etmektedir (Karacan vd., 2014: 57).

Başka bir ifadeyle, tarım politikası; tarım alanlarının genişletilmesi, iklimin tarımsal faaliyetler üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması, aynı toprak alanında yapılan tarımsal faaliyetlerin etkinliğinin, verimliliğinin ve sürdürülebilirliğinin artırılması, toprağın ve tarımsal üretimin hastalık ve zararlılardan korunması amacıyla devlet tarafından uygulamaya konulan politikalar (Karakaya, 2013: 5).

Yukarıda ifade edilen amaçları gerçekleştirmek üzere hazırlanan tarım politikalarında ele alınan konuları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özçelik vd., 2015: 183);

- Tarım sektörünün genel ekonomi içindeki yeri ve önemi,
- Tarımla uğraşan insanların gelir ve refah koşulları,
- Tarımsal istihdamın genel yapısı ve özellikleri,
- Tarım işletmelerinin yapısı ve özellikleri,
- Tarımsal ürün fiyat politikaları,
- Tarımda iş güvenliği,
- Tarımsal örgütlenme biçimi,
- Tarımsal araştırma ve geliştirme hizmetleri,
- Tarımsal vergiler,
- Tarımsal çevre politikaları,
- Tarımın kredi yapısı ve finansmanı,
- Tarımsal destekleme politikaları.

Tarım sektörünün gelişmesinde, üretim sürecinin uzun bir zamana yayılması, üretimin doğa ve iklim koşullarının etkisi altında gerçekleştirilmesi, üretimin yapıldığı tarımsal arazi büyüklüğünün sınırlı olması ve tarım sektöründe sermaye birikiminin yetersiz olması gibi etkenler önemli rol oynamaktadır. Bu durum, tarımsal gelirlerde belirsizliklerin ortaya çıkmasına ve fiyat oluşumunda dalgalanmaların yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer sektörlerle nazaran daha belirgin şekilde yaşanan bu olumsuzlukların tarım sektörü üzerindeki etkilerini azaltmak ve tarımsal faaliyetlerde bulunan üreticileri korumak amacıyla devlet tarafından girişimlerde bulunmaktadır. Bu girişimlerden biri de tarımsal destekleme politikalarıdır (Kip, 1978: 5).

1.3.1. Tarımsal Destekleme Politikası Kavramı

Tarımsal destekleme politikaları, tarım politikaları arasında düzenlenen konulardan biridir ve tarım politikalarının bir bileşeni durumundadır. Bu politikalar, tarımsal girdi ve çıktı politikalarının devlet tarafından yapılan müdahalelerle etkilenererek ya da doğrudan sübvans edilerek tarım sektörüne kaynak aktarılması suretiyle uygulanmaktadır (Karacan vd., 2014: 139). Bu desteklemelerle, tarımsal üretim teşvik edilmekte, yönlendirilmekte ve tarımsal faaliyette bulunan üreticilerin üretmiş oldukları tarımsal ürünlerin çeşitlendirilmesi özendirilmektedir (Eraktan, 2001: 12).

Tarım politikaları arasında düzenlenen konulardan biri olan tarımsal destekleme politikaları, devletin tarımsal üretimde sürekliliği sağlamak ve tarımsal üretimi korumak amacıyla üreticilere yönelik yapmış olduğu tarımsal teşviklerdir (Gaytancıoğlu, 2009: 17).

Başka bir ifadeyle tarımsal destekleme politikası, devletin tarım sektörüne yönelik amaçlarına ulaşabilmesi için yapılan ve ekonominin genel politikalarına uyumlu olan teşvik ve müdahaleleri ifade etmektedir (Karakaya, 2013: 5).

1.3.2. Tarımsal Destekleme Politikalarının Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de tarıma yönelik destekleme uygulamaları Cumhuriyet’in ilk yıllarına dayanmaktadır. Bu dönemde tarımla ilgili atılan ilk adım, 1925 yılında Aşar Vergisi’nin kaldırılması olmuştur. Diğer bir adım ise, 1926 yılında Medeni Kanun’un kabulü ile birlikte çiftçilere toprak mülkiyeti hakkının getirilmesi olmuştur. Bu iki gelişme, tarım alanında çiftçilere önemli katkılar sağlamıştır. Bunun yanı sıra, devletin tarım alanında kamu örgütlenmesi de ilk kez Cumhuriyet Döneminde gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, 1924 yılında “Ziraat Vekaleti” ismiyle yeni bir bakanlık kurulmuştur (Yeni ve Dölekoğlu, 2003: 8).

Türkiye’de tarım sektörü ve tarım politikalarının gelişimine yönelik diğer bir gelişme, 1923 yılında İzmir İktisat Kongresi’nin yapılmasıyla gerçekleşmiştir. Bu Kongrede tarım sektörünün mevcut durumu ve sorunları ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Kongre sonrasında, gerek tarım sektörünün sorunları gerekse kırsal kesimde yaşayan insanların sorunları üzerinde durulmaya başlanmıştır (Ağca, 2010: 14).

Tarım sektöründe önemli gelişmelerin yaşandığı 1933 ile 1946 yılları arasında devletin tarıma yönelik politikaları, kamu sorumlulukların gelişmesi ve korumacı-desteklemeci politikaların gelişmesiyle birlikte ortaya çıkmıştır (Gürbüz, 2005: 420). Bu çerçevede, 1938 yılından itibaren Türkiye Malzeme Ofisi aracılığıyla bazı tarım ürünleri (buğday, arpa, çavdar, yulaf ve afyon sakızı gibi) ilk kez destekleme kapsamına alınmıştır. 1940 yılından itibaren ise tütün, çay, anason, mısır ve çeltik destekleme kapsamına dahil edilmiştir. Bu dönem, devletin tarıma yönelik sorumluluklarının geliştiği, tarıma hizmet eden kurumların oluşturulduğu ve böylece tarımsal örgütlenmenin başladığı bir dönem olmuştur (Gürbüz, 2005: 240).

1960 yılından itibaren ise, Türkiye’de planlı kalkınma dönemi başlamıştır. Bu dönemde hazırlanan kalkınma planları ile tarımla ilgili hedefler beşer yıllık dönemler halinde tespit edilmiştir. İlk kalkınma planında, tarım arazilerinde toprak işleme yöntemlerinin geliştirilmesi, toprağın veriminin artırılması ve ıslah edilmiş tohumların kullanımına yönelik önlemler ve hedefler belirlenmiştir. Ayrıca, bu dönemde fiyat ve alım desteklemeleri gelişme göstermiştir. Destekleme araçları çeşitlenerek, desteklemeye ayrılan kaynaklar artırılmıştır. Bunların yanı sıra, maliyetinin altında gübre temini, tarımsal ilaç destekleri ve düşük sulama ücretleri uygulanmıştır (Gaytancıoğlu, 2009: 208).

1980 yılında, tarıma sağlanan desteklerin enflasyonun temel nedenlerinden biri olduğu değerlendirilerek yeni bir tarım politikası belirlenmiştir. Bu dönemde, tarım sektörüne sağlanan desteklemeler azaltılmaya başlanmıştır. Yaklaşık 24 ürün destekleme kapsamındayken, bu dönemde desteklenecek ürün sayısı 10’a indirilmiştir (Karacan vd., 2014: 143).

1990 yılından itibaren tarımsal ürünlerden bazıları yeniden destekleme kapsamına dahil edilmiştir. Buna rağmen, 1994 yılında uygulamaya konulan “Ekonomik Önlemler ve Uygulama Planı” çerçevesinde bazı tarımsal destekleme uygulamalarına son verilmiş ve devletin tarımsal destekleme alanındaki etkinliğinin azaltılması yoluna gidilmiştir.

1.3.3. Tarımsal Destekleme Politikalarının Amaçları

Tarımsal destekleme politikalarının başlıca amaçlarını, tarım sektörünün gelir düzeyinin artırılması, üretim ve fiyatların yönlendirilmesi, tarımsal üretimin verimli ve kaliteli şekilde gerçekleştirilmesi, doğal kaynakların dengeli kullanılması, kırsal

kalkınmanın sağlanması ve tarım sektörünün genel ekonomik hedefler doğrultusunda yönlendirilmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Karacan vd., 2014: 114). Tarımsal destekleme politikalarına ilişkin ortak amaçlar ise, beşer yıllık periyotlarla uygulamaya konulan tarımsal kalkınma planlarında ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Tarımsal destekleme politikalarının genel olarak amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karakaya, 2013: 10-12; Ören, 1994: 208).

- Tarım sektöründe faaliyet gösteren üreticilerin gelirlerini artırmak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak,
- Tarım sektöründe istihdam düzeyini artırmak,
- Tarımsal üretimde verimliliği artırmak,
- Tarımsal üretimde gıda güvenliği ile gıda güvenilirliğini sağlamak,
- Tarım sektöründeki fiyat istikrarsızlığını azaltmak,
- Tarım sektörüne uygun işletme yapılarını oluşturmak,
- Tarım üreticilerinin teknoloji, maliyet ve fiyat açısından diğer ülkelerle rekabet edebilir hale gelmesini sağlamak,
- Tarım sektörünün ekonomik krizlerden en az etkilenmesi yönünde gerekli önlemleri almak,
- Tarımsal ürünlerin, istenilen zamanda ve yerde uygun fiyatla tüketicilere ulaştırılmasını sağlamak.

1.3.4. Tarımsal Destekleme Politikası Araçları

Tarım sektörünün korunması ve desteklenmesi amacıyla başvurulacak önlemler tarım politikası araçları olarak ifade edilmektedir. Devletin, uygulamaya koyduğu tarifeler, girdi ve kredi sübvansiyonları, fiyat kontrolleri, miktar sınırlandırmaları ve vergiler yoluyla tarım sektörünü etkileme gücü bulunmaktadır. Ayrıca, döviz kurları ve faiz oranları ile diğer parasal politikalarla da tarım sektörünü etkilemek mümkündür (Gardner and Raussier, 1998: 7).

Tarım sektöründe uygulanan destekler, doğrudan ve dolaylı destekleme olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Doğrudan destekleme, tarımsal ürün fiyatlarına devlet tarafından doğrudan müdahale edilmesi şeklinde gerçekleştirilen destekleme türünü ifade etmektedir. Dolaylı destekleme ise, tarımsal ürün fiyatlarına herhangi bir müdahale yapılmaksızın devlet tarafından üretim maliyetlerinin azaltılması amacıyla dolaylı bir şekilde gerçekleştirilen destekleme türünü ifade etmektedir.

Doğrudan desteklemede, taban fiyat politikası ve prim sistemi uygulaması yer almaktadır. Taban fiyat politikası, piyasada oluşan fiyattan daha yüksek bir fiyatın belirlenerek, üreticilerin düşük gelir elde etmesinin önlenmeye çalışıldığı destekleme türüdür. Prim sistemi, tarımsal ürünlerin piyasa fiyatının destekleme fiyatının gerisinde kalması durumunda, aradaki farkın üreticiye prim şeklinde ödendiği destekleme türüdür. Dolaylı desteklemede ise, dış ticarete yönelik desteklemeler, vergi avantajları, kredi politikaları, girdi temini ile tarımsal üretim alanlarının sınırlandırılması veya üretimin yönlendirilmesi gibi destekler yer almaktadır (Karacan vd., 2014: 63-67).

Tarımsal destekleme politikaları, çeşitli uygulama araçları sayesinde üreticiden tüketiciye kadar oldukça geniş bir kesimi etkileyebilme olanağına sahiptir. 5488 Sayılı Tarım Kanunu'nda yer alan tarımsal destekleme politikası araçları, doğrudan gelir desteği, fark ödemesi desteği, telafi edici ödemeler, hayvancılık destekleri, tarım sigortası ödemeleri, kırsal kalkınma destekleri ve diğer destekleme ödemeleri olarak sıralanmıştır (5488 Sayılı Kanun, md. 19).

Türkiye'de tarımsal destekleme araçlarını belirlemek amacıyla "Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu (TDYK)" kurulmuştur. Bu kurulun başlıca görevleri, tarımsal destekleme programlarında yapılacak düzenlemeleri belirlemek, desteklerle ilgili mevzuat düzenlemelerini değerlendirmek ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından uygulanan destekleme programlarına yönelik koordinasyonu sağlamak şeklinde sıralanmıştır (5488 Sayılı Kanun, md. 17).

1.4. TARIM İŞLETMELERİ

İşletmeler, toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin üretiminin gerçekleştirildiği iktisadi birimlerdir. Bu iktisadi birimler çeşitli araç-gereç, malzeme, personel ve sermaye gibi faktörleri sistematik olarak bir araya getirerek mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmektedir. Bir iktisadi birim olarak işletmelerin çeşitli amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları; kar elde etmek, işletmenin sürekliliğini sağlamak, müşteri ilişkilerinin devamlılığını sağlamak ve topluma hizmet etmek şeklinde sıralamak mümkündür. Bu amaçlardan hangilerine öncelik verileceği ise, işletme yönetiminin kararına ve ekonominin genel durumuna göre farklılık gösterebilmektedir (Cemalcılar vd., 2004: 2-3).

İşletmeler, genellikle birkaç amacı birlikte gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunmaktadır. Faaliyet gösterilen sektörlerle göre işletmeler; ticaret işletmeleri, sanayi işletmeleri, hizmet işletmeleri ve tarım işletmeleri olarak 4 farklı şekilde sınıflandırılabilir. Bu gruplandırmada yer alan tarım işletmelerinin insanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla hizmet etmesi nedeniyle tarımsal üretimin en önemli aktörlerinden biri olduğunu ifade etmek mümkündür.

1.4.1. Tarım İşletmesi Kavramı

Tarım işletmesi, yasal durumuna ve işlediği arazinin büyüklüğü dikkate alınmaksızın kendi adına bitkisel üretim veya hayvansal üretim faaliyetlerinde bulunan ya da her iki faaliyeti birlikte gerçekleştiren ekonomik birimlerdir (Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2015: 5).

Tarım işletmesi kavramının ve içeriğinin ele alındığı ilk kapsamlı tanım 5488 Sayılı Tarım Kanunu'nda yapılmıştır. Bu kanuna göre tarım işletmesi, üretim faktörleri kullanılarak, bitkisel, hayvansal ve su ürünleri üretimi için tarımsal faaliyette bulunan veya söz konusu tarımsal faaliyetlere ilave olarak üretimi yapılan tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması, muhafaza edilmesi ve bunların nihai tüketicilere pazarlanmasına yönelik faaliyette bulunan işletmelerdir (5488 Sayılı Kanun, md. 3/i).

Başka bir tanıma göre tarım işletmesi, toprak ve tohum kullanılarak bitkisel veya hayvansal tarım ürünlerinin üretildiği ve bunların yarı mamul veya mamul haline dönüştürüldüğü iktisadi birimlerdir (Erdamar, 1985: 12).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşıldığı üzere tarım işletmesini, öncelikle kâr elde etmek amacıyla insanların gıda ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik bitkisel veya hayvansal üretim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği, bu faaliyetler sonucunda tarımsal ürünlerin elde edildiği, bu ürünlerin işlenerek farklı ürünlere dönüştürüldüğü ve gerek ulusal gerekse uluslararası pazarlardaki nihai tüketicilere pazarlamasının yapıldığı işletmeler olarak tanımlamak mümkündür.

1.4.2. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin özellikleri, tarımsal faaliyetlerin özellikleriyle paralellik göstermektedir. Ancak, tarım işletmeleri diğer sektörlerdeki işletmelerden kuruluş ve organizasyon yapısı, üretim şekli, pazarlama yöntemleri, satış teknikleri ve sermaye yapısı gibi özellikler yönünden bazı farklılıklar

gösterebilmektedir. Tarım işletmelerinin bu özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çetin, 2010: 98-101; Sönmez, 2006: 50).

- Tarım işletmeleri genellikle aile ihtiyaçlarının karşılanması ve aile bireylerine iş imkanı sağlanması amacıyla kurulmaktadır.
- Tarım işletmelerinin kuruluş yerinin tespitinde toprak, doğa ve iklim koşulları önemli rol oynamaktadır.
- Tarım işletmelerinde üretimin iklim koşullarına bağlılık göstermesi nedeniyle bazı dönemlerde ortaya çıkan iklim değişiklikleri, üretim ve gelir kayıplarına neden olabilmektedir.
- Tarım işletmelerinde üretim faaliyetlerinin yapısı nedeniyle hesap dönemi olarak takvim yılı yerine, çoğunlukla özel hesap dönemi kullanılmaktadır.
- Tarım sektöründe yeni bir işletmenin ortaya çıkışı genellikle miras yoluyla gerçekleşmektedir.
- Tarım işletmeleri üretim faktörleri arasında geniş toprak varlığına (araziye) sahip olması nedeniyle diğer işletmelere göre farklılık göstermektedir.
- Tarım işletmelerinde üretimin uzun sürmesi nedeniyle sermaye devir hızı düşüktür.
- Tarım işletmelerinin gelirlerinin düzenli olmamasının yanı sıra, kâr oranları da düşüktür.
- Tarım işletmelerinde faaliyetler genellikle tek bir kişi tarafından yürütülebilmektedir.
- Tarım işletmelerinde eğitim, gelir ve ücret düzeyi diğer işletmelere göre daha düşüktür.
- Tarım işletmelerinde ürünler yılın belirli dönemlerinde üretilmesine karşın, bu ürünlere olan talep yılın bütün dönemlerine yayılmaktadır.
- Tarım işletmelerinde arazi varlığının büyüklüğü dolayısıyla sabit sermayenin toplam sermaye içindeki payı yüksektir.
- Tarım işletmelerinin uygun koşullarda ve ihtiyaç duyulduğu anda kredi sağlama olanakları sınırlıdır.

1.4.3. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmeleri, çeşitli amaçlar doğrultusunda farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Tarım işletmeleri diğer işletme türlerinde olduğu gibi genellikle büyüklükleri, hukuki yapıları ve faaliyet alanlarına göre

sınıflandırılmaktadır. Diğer bir sınıflandırma şekli ise, AB tipoloji sınıflandırmasına göre yapılan sınıflandırmadır. Bunun yanı sıra, üretilen ürünler, faaliyet gösterilen bölgeler ve elde edilen gelire göre de tarım işletmelerini sınıflandırmak mümkündür (Akdoğan vd., 2011: 500).

1.4.3.1. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

Tarım işletmelerinin büyüklüğü çeşitli ölçütlere göre belirlenmektedir. Bunlar; sermaye büyüklüğü, toplam yatırım miktarı, kullanılan hammadde ve malzeme miktarı, üretim yapılan tarım arazisinin genişliği ve satış tutarı gibi ölçütlerdir (Ertürk, 1999: 46).

Bu ölçütlerin yanı sıra, üretilen tarımsal ürünün miktarına göre de tarım işletmelerinin büyüklüğü belirlenebilmektedir. Örneğin; hayvancılıkla uğraşan işletmelerde hayvan sayısının, süt üretimi yapan işletmelerde üretilen süt miktarının dikkate alınması ile tarım işletmelerinin büyüklüğünün belirlenmesi mümkündür (Gökgöz, 2013: 10).

Genellikle, tarım işletmelerinde büyüklük düzeyi belirlenirken üretim girdisi ve üretim çıktısı olmak üzere iki ölçütten faydalanılmaktadır. Üretim girdisi özelliği gösteren ölçütler, arazi büyüklüğü, işgücü sayısı, hayvan sayısı, sermaye tutarı ve üretim maliyetleridir. Üretim çıktısı özelliği gösteren ölçütler ise, üretim değeri, satış değeri ve tarımsal gelir tutarıdır (Rehber, 2013: 92).

İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri, küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri olmak üzere üç şekilde gruplandırılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007: 16).

i) Küçük Tarım İşletmeleri: Arazi büyüklüğü 500 dekara kadar olan tarım işletmelerini ifade etmektedir. Bu işletmelerde genellikle aile bireyleri çalışmaktadır.

ii) Orta Büyüklükte Tarım İşletmeleri: Arazi büyüklüğü 500 dekar ile 5.000 dekar arasında olan tarım işletmelerini ifade etmektedir. Bu işletmelerde de genellikle aile bireyleri çalışmakta olup, özellikle ekim ve hasat dönemi gibi tarımsal faaliyetlerinin yoğun olduğu dönemlerde ücretli işçi de çalıştırılabilmektedir.

iii) Büyük Tarım İşletmeleri: Arazi büyüklüğü 5.000 dekardan daha fazla olan tarım işletmelerini ifade etmektedir. Bu işletmelerde genellikle ücretli işçi çalıştırılmaktadır. Aile bireylerinin üretim faaliyetlerine katkısı genellikle bulunmamakta ya da çok düşük düzeyde olmaktadır.

Türkiye’de tarım işletmelerinin yaklaşık % 25,1’i 1 ile 19 dekar arasında, %32,7’si 20 ile 49 dekar arasında, % 21,1’i 50 ile 99 dekar arasında, % 12’si 100 ile 199 dekar arasında araziye sahiptir. Tarım işletmelerinin % 9,1’ini ise 200 dekardan fazla araziye sahip işletmeler oluşturmaktadır (Rehber, 2013: 94-95). Bu verilere göre, Türkiye’deki tarım işletmelerinin çoğunluğunun küçük tarım işletmelerinden oluştuğunu ve bu işletmelerde genellikle aile bireylerinin çalıştığını ifade etmek mümkündür.

1.4.3.2. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri, üretim araçlarının mülkiyet durumuna göre sınıflandırılmaktadır. Bu işletmeler, kamu, özel ve kooperatif işletmeleri olmak üzere üç şekilde gruplandırılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007: 18-19).

i) Kamu Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler kamuya bağlı kuruluşlara ait olup, yönetimleri de bu kamu kuruluşları tarafından temsil edilen tarım işletmeleridir (Çetin ve Tipi, 2007: 19). Türkiye’de toplam 17 adet kamu tarım işletmesi bulunmaktadır. Bu işletmeler, Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)’ne bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

ii) Özel Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler, başta tarım arazileri olmak üzere bütün üretim araçlarında özel mülkiyetin geçerli olduğu tarım işletmeleridir (Tuğay, 2015: 10).

iii) Tarımsal Kooperatifler: Bu işletmeler, kooperatif şeklinde kurulan ve üye işletmelere tarımsal girdi, finansman ve pazarlama desteği sağlayan tarım işletmeleridir (Tuğay, 2015: 10).

1.4.3.3. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri, üretim yapılan tarımsal faaliyet koluna göre sınıflandırılmaktadır. Bu işletmeler, bitkisel üretim yapan işletmeler, hayvansal üretim yapan işletmeler, su ürünleri üretimi yapan işletmeler, orman ürünleri üretimi yapan işletmeler ile bu üretim türlerinden birkaçını birlikte (karma) gerçekleştiren işletmeler olmak üzere beş şekilde gruplandırılmaktadır (Demirkol, 2006: 14).

i) Bitkisel Üretim Yapan Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler, bitki çeşidine ve bitkisel üretim türüne göre tarımsal üretim yapan işletmelerdir. Tarla tarımı yapan ve

bahçe tarımı yapan işletmeler olarak iki şekilde sınıflandırılabilir. Tarla tarımı yapan işletmeler, buğday işletmeleri, pamuk işletmeleri, çeltik işletmeleri vb. işletmelerdir. Bahçe tarımı yapan işletmeler ise, narenciye işletmeleri, fındık işletmeleri, zeytin işletmeleri vb. işletmelerdir (Tuğay, 2015: 10).

ii) Hayvansal Üretim Yapan Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler, üretilen hayvan çeşidine ve hayvansal üretim türüne göre tarımsal üretim yapan işletmelerdir. Bu işletmeleri, süt sığırcılığı, besi sığırcılığı yapan işletmeler ile koyun, keçi ve kümes hayvanları yetiştiriciliği yapan işletmeler olarak sınıflandırmak mümkündür (Çetin ve Tipi, 2007: 19).

iii) Su Ürünleri Üretimi Yapan Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler, iç sularda ve denizlerde balık vb. canlıların yetiştirildiği işletmelerdir.

iv) Orman Ürünleri Üretimi Yapan Tarım İşletmeleri: Bu işletmeler, her çeşit ağaç türünün yanı sıra, bu ağaçlardan elde edilen meyve, çiçek, yaprak, kabuk ve fidan vb. ürünlerin üretiminin yapıldığı işletmelerdir.

v) Karma Üretim Yapan İşletmeler: Bu işletmeler, bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ile orman ürünleri üretimi faaliyetlerinin birkaçını birlikte gerçekleştiren işletmelerdir. Örneğin; süt sığırcılığına yönelik hayvansal üretim faaliyetlerinin yanı sıra, hayvanların yem ihtiyacını karşılamak amacıyla yonca ve mısır gibi yem bitkileri üretimine yönelik bitkisel üretim faaliyetlerini de gerçekleştiren işletmeler karma üretim yapan işletmelerdir.

1.4.3.4. Avrupa Birliği Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Tarım İşletmeleri

AB’de, tarım işletmelerinin yıllık gelirlerinin tespit edilmesi, tarım işletmelerinin faaliyetlerinin analiz edilmesi ve muhasebe verilerinin toplanması amacıyla 1965 yılında “Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı (FADN)” oluşturulmuştur. AB tipoloji sınıflandırması, birçok tarım işletmesini kapsayacak şekilde tasarlanmış olup, işletmelerin büyüklük ve tiplerine dayalı olarak yapılmaktadır. Bu sınıflandırmada, 9 genel işletme türü, 17 temel işletme türü ve 50 özel işletme türü bulunmaktadır (Tipi, 2002: 27-33).

Türkiye’de tarım işletmeleri, AB uyum çalışmaları kapsamında ilk defa 2006 yılında AB tipoloji sınıflandırmasına tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırma, tarım işletmelerinin hangi tarımsal faaliyet alanında uzmanlaştığı tespit edilerek yapılmaktadır. AB tipoloji sınıflandırmasında 9 genel işletme türü bulunmaktadır.

Türkiye’de tarım işletmelerinin bu 9 genel işletme türü içerisindeki yeri Tablo 1.10’daki gibidir (TÜİK, agis, 2018).

Tablo 1.10. Tarım İşletmelerinin AB Tipoloji Sınıflandırmasına Göre Dağılımı

Tipoloji Sınıflandırması	İşletmelerin Uzmanlaşma Oranı (%)
P1: Uzmanlaşmış Tarla Ürünleri Yetiştiriciliği	25,7
P2: Uzmanlaşmış Bahçecilik (Sebze ve Çiçek)	1,0
P3: Uzmanlaşmış Uzun Ömürlü Bitki Yetiştiriciliği	19,8
P4: Uzmanlaşmış Otlayan Hayvan Yetiştiriciliği (Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvanlar)	16,7
P5: Uzmanlaşmış Tek Mideli Hayvan Yetiştiriciliği (Kanatlı Hayvanlar ve Tavşan)	0,1
P6: Karışık Bitkisel Ürün Yetiştiriciliği	9,1
P7: Karışık Hayvan Yetiştiriciliği	6,1
P8: Karışık Bitkisel Ürün ve Hayvan Yetiştiriciliği	21,5
P9: Sınıflandırılmayan İşletmeler	-
TOPLAM	100

Kaynak: (TÜİK, agis, 2018)

Tablo 1.10’a göre; Türkiye’de tarım işletmelerinin % 25,7’lik oranla en fazla uzmanlaştığı tarımsal faaliyet alanının tarla ürünleri yetiştiriciliği olduğu görülmektedir. Bunu, % 21,5’lik oranla karışık bitkisel ürün ve hayvan yetiştiriciliği ile % 19,8’lik oranla uzun ömürlü bitki yetiştiriciliğinin takip ettiği görülmektedir. Tablo’ya göre, Türkiye’de AB tipoloji sınıflandırmasına uymayan işletme türü bulunmamaktadır.

1.4.4. Tarım İşletmelerinin Finansmanı

Tarım işletmelerinin, tarımsal üretimin özelliğinden dolayı diğer işletmelere göre birtakım yapısal farklılıklarının bulunmasına rağmen, bu işletmelerde ihtiyaç duyulan fonlar ve bu fonları sağlamak için kullanılan finansman tekniklerinin genellikle diğer işletmelerle aynı olduğunu ifade etmek mümkündür.

Ekonomisi gelişmiş ülkelerde 20’nci yüzyılın başından itibaren birçok alanda olduğu gibi finansman alanında da önemli gelişmeler yaşanmaya başlanmıştır. Bu süreçte, işletmelerin fon ihtiyaçlarında büyük artışlar yaşanmıştır. Bu işletmelerin yanı sıra, tarımsal kalkınmaya bağlı olarak tarım işletmelerinde de fon ihtiyacı ortaya çıkmaya başlamış ve söz konusu işletmelerin artan finansman taleplerine yönelik çözüm arayışına girilmiştir (Bülbül, 2006: 1).

Finansman, işletmelerin ihtiyaç duydukları para ve sermaye gibi fonların sağlanmasını ifade etmektedir (Aydın vd., 2014: 3). İşletmelerin bu fonlara olan yoğun talepleri nedeniyle 1950'li yıllara kadar finansman kavramı sadece fonların sağlanması olarak algılanmıştır. Günümüzde ise, işletmelerin ihtiyaç duydukları fonların uygun maliyetle, istenilen zamanda ve yeterli miktarda sağlanması finansmanın temel işlevi olarak kabul edilmiştir. İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin çeşitlenmesiyle birlikte, finansmanın önemi daha da artmıştır (Ceylan ve Korkmaz, 2014: 2).

Tarım işletmelerinde fon ihtiyacının ortaya çıkmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Tarım işletmelerinin faaliyetleri esnasında ihtiyaç duydukları fonlar, işletmelerin büyüklüğüne ve tarımsal üretimin yapısına göre değişiklik gösterebilmektedir. Tarım işletmelerinde fon ihtiyacının ortaya çıkmasının başlıca nedenlerini, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (İnan, 2016: 215-216).

- Tarım işletmelerinin genellikle küçük aile işletmesi şeklinde olması ve buna bağlı olarak ancak kendi geçimlerini karşılayabilmeleri nedeniyle tasarruf yapma imkanının güç olması,
- Tarımsal faaliyetlerin mevsimlik olması ve süreklilik göstermemesi nedeniyle sermaye devir hızının düşük olması,
- Tarımsal faaliyetlerin doğa ve iklim koşullarından olumsuz etkilenme riskinin bulunması,
- Yeni tarım teknolojilerinin ve değişen pazar isteklerinin karşılanma zorunluluğunun bulunması,
- Tarımsal ürünlere olan talebin azalması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan arz fazlası nedeniyle fiyat istikrarsızlıklarının yaşanması.

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirmek, büyümek ve piyasa değerini yükseltmek amacıyla çeşitli yatırımlar yapmaktadır. Bu yatırımların finansmanının ne şekilde sağlanacağı ise büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin bu yatırımların finansmanında başvurabileceği bazı kaynaklar bulunmaktadır. Bu kaynaklar, işletmenin ortakları tarafından konulan sermaye, yerli ve yabancı finans kuruluşlardan sağlanan krediler ile işletmenin faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu kârlardır (Ercan ve Ban, 2012: 3).

Tarım işletmeleri, üretim için gerekli olan girdileri ve işgücünü temin etmek, ihtiyaç duyulan tarımsal ürünleri üretmek ve bu tarımsal ürünleri pazarlamak için çeşitli dönemlerde fon ihtiyacı duyabilmektedir. Tarım işletmeleri tarafından ihtiyaç duyulan bu fonlar, genellikle bankaların ve tarımsal kooperatiflerin sağladığı krediler aracılığıyla elde edilmektedir.

Türkiye’de tarım işletmelerinin en önemli finansman kaynağının ise bankalar olduğunu ifade etmek mümkündür. 2000’li yıllara kadar tarım işletmelerinin finansmanında T.C. Ziraat Bankası tek başına söz sahibi olmuştur. Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan gelişmelerin etkisiyle birlikte özel bankalar da tarım işletmelerine yönelik kredi taleplerini karşılamaya başlamıştır. Özellikle, bu bankalarda “tarımsal bankacılık” adı altında çeşitli birimler oluşturulmuştur (Ünlüer ve Güneş, 2016: 322).

Türkiye’de kamu bankaları ile özel bankaların tarım işletmelerine yönelik sağlamış oldukları kredilerin 2010 ile 2015 yılları arasındaki dağılımı Tablo 1.11’deki gibidir.

Tablo 1.11. Tarımsal Kredilerin Kamu ve Özel Bankalar Arasındaki Dağılımı

Yıllar	Kamu Bankaları		Özel Bankalar		TOPLAM
	Kredi Tutarı (Bin TL)	Kredi Oranı (%)	Kredi Tutarı (Bin TL)	Kredi Oranı (%)	
2010	16.711.584	73,3	6.099.582	26,7	22.811.166
2011	22.979.394	74,3	7.951.398	25,7	30.930.792
2012	22.748.281	69,8	9.858.345	30,2	32.606.626
2013	23.253.328	63,8	13.215.714	36,2	36.469.042
2014	29.449.415	64,2	16.415.912	35,8	45.865.327
2015	41.877.405	68,3	19.449.905	31,7	61.327.310

Kaynak: (Ünlüer ve Güneş, 2016: 322)

Tablo 1.11’e göre; tarım işletmelerinin finansmanında kamu bankaları en önemli fon kaynağı durumundadır. Tabloya göre, kamu bankalarının yıllar itibarıyla tarım işletmelerine sağladığı kredi tutarında artış yaşanmasına rağmen, kredi oranlarında genel olarak bir azalış söz konusudur. Buna rağmen, kamu bankaları tarım işletmeleri için halen en önemli bir fon kaynağıdır. Özel bankaların ise, özellikle son yıllarda önemli atılımlar gerçekleştirdikleri ve tarım işletmelerinin finansmanında söz sahibi olmaya başladıkları görülmektedir. Tabloya göre, tarım işletmelerinin özel bankalar tarafından finansmanı, gerek kredi tutarı gerekse kredi oranı olarak sürekli bir artış eğilimi göstermektedir. Bu eğilimin, tarım sektöründe yaşanan gelişmelerin

özel bankalar tarafından çekici hale geldiğinin ve bu çekiciliğin fırsata dönüştürülmeye başlandığının göstergesi olduğunu ifade etmek mümkündür.

Türkiye’de bankalar dışında tarım işletmelerinin diğer bir önemli finansman kaynağı Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (TTKK)’dir. Bu kooperatifler, ortaklarının ihtiyaç duydukları tarımsal kredileri sağlamak amacıyla hizmet vermektedir. Türkiye genelinde yaygın bir şube ağına sahip olan TTKK, tarımsal üreticilerin ihtiyaçlarına yönelik kısa ve orta vadeli kredi imkanı sağlayan önemli bir kuruluştur. TTKK’nın teşkilat yapısını Merkez Birliği, Bölge Birlikleri ve Kooperatifler oluşturmaktadır. TTKK’nın sağladığı kısa vadeli kredi türleri arasında genel ihtiyaç kredisi, tohumluk kredisi, kimyevi gübre kredisi, hayvancılık kredisi, tarımsal ilaç kredisi ve akaryakıt kredisi bulunmaktadır. Uzun vadeli kredi türleri arasında ise, tarımsal araç-gereç kredileri, hayvancılık donatma kredisi ve tarımsal sulama kredisi bulunmaktadır. TTKK tarafından tarımsal üreticiler için kooperatiflerin yetkisi dahilinde azami 50.000 TL’ye kadar kredi kullandırılabilir. Bu tutar, Merkez Birliği’nin onayı dahilinde 1.000.000 TL’ye kadar artırılabilir. Kredi kullanabilmenin temel koşulu ise, tarım işletmelerinin bu kooperatiflerle ortaklık ilişkisinin bulunmasıdır (TTKK, agis, 2017).

TTKK’nın tarım sektörüne yönelik sağlamış olduğu kredilerin 2005 ile 2017 yılları arasındaki dağılımı Tablo 1.12’de gösterilmektedir.

Tablo 1.12. TTKK Tarafından Verilen Kredilerin Dağılımı

	Toplam Kredi Tutarı (Bin TL)	Kredi Kullanan Ortak Sayısı
2005	1.150.000	757.000
2006	1.650.000	814.000
2007	1.543.000	573.000
2008	1.880.311	519.814
2009	1.650.518	431.472
2010	2.658.655	343.300
2011	3.872.524	378.545
2012	4.325.055	400.372
2013	5.220.853	409.406
2014	5.947.587	421.286
2015	6.405.798	426.092
2016	6.765.228	422.156
2017	7.619.314	422.526

Kaynak: (TOB Strateji Geliştirme Başkanlığı, agis, 2017 ve TTKK, agis, 2018)’den derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 1.12'ye göre; 2005 yılından 2010 yılına kadar kredi kullanan ortak sayısında sürekli bir azalış yaşanmasına rağmen kullanılan toplam kredi tutarında sürekli artış yaşanmıştır. Tablo'ya göre en fazla kredi, 422.526 ortak tarafından 2017 yılında kullanılmıştır. Tabloda yer alan verilerden anlaşılacağı üzere, TTKK bankalardan sonra tarım işletmelerinin finansmanında en önemli kuruluşlardan biri olma özelliği taşımaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

TARIM MUHASEBESİ VE TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ

2.1. TARIM MUHASEBESİ

Muhasebe kelimesinin kökeni Arapça'ya dayanmaktadır. Arapça'da "hesap" anlamına gelen muhasebe, ekonomik faaliyetleri ölçme, açıklama ve yorumlama sanatı olarak ifade edilmektedir (Meigs ve Meigs, 1990: 4).

Muhasebe, işletmelerin gelirleri, giderleri ve kârlılık durumlarına ilişkin finansal işlem ve olaylar hakkında ilgili taraflara ihtiyaç duydukları bilgilerin raporlanmasını sağlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe, ticari hayatın bir gereği olarak ortaya çıkmıştır. Bu bilim dalının ortaya çıkışı, dünyadaki ticaretin başlangıcı kadar eski dönemlere dayanmaktadır. Günümüzdeki muhasebe kuramının temelleri ise, 13'üncü yüzyılda İtalya'da atılmıştır. Muhasebe alanında ilk yazılı eser ise, 1494 yılında İtalya'da "Luca Paciolo" tarafından hazırlanmıştır (Erdoğan vd., 2012: 3).

Genel olarak muhasebe, bir işletmenin oluşumunu, kaynakların kullanılma şeklini ve işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan dönem kârı veya zararını gösteren, işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgileri üreten, bu bilgilerin ilgili kişi ve kuruluşlara raporlanmasını sağlayan bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2014: 3).

Muhasebe, işletmelerin varlık ve kaynak yapısını, bu yapıda meydana gelen değişimleri, gelir ve gider durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal açıdan performansını dönemler itibarıyla raporlayan bir bilgi sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Uysal ve Şenlik, 2014: 20).

Başka bir tanıma göre muhasebe, işletmelerin varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ilişkin bilgilerin sistematik bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmak suretiyle finansal bilgi kullanıcılarına raporlanmasını sağlayan bir bilgi sistemidir (Benli vd., 2010: 7).

Yapılan tanımlar çerçevesinde muhasebenin işlevlerini aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür (Soylu, 2014: 14).

i) Kaydetme: Mali nitelikli işlem ve olayların yasal defterlere kaydedilmesi işlevini ifade etmektedir.

ii) Sınıflandırma: Yasal defterlere kaydedilen mali nitelikli işlem ve olayların niteliklerine göre ilgili hesaplarda sınıflandırılması işlevini ifade etmektedir.

iii) Özetleme: Yasal defterlere kaydedilen ve niteliklerine göre sınıflandırılan işlem ve olayların mali tablolar aracılığıyla raporlanması işlevini ifade etmektedir.

iv) Analiz ve Yorumlama: Mali tablolarda raporlanan bilgilerin analiz edilerek yorumlanması işlevini ifade etmektedir.

Muhasebenin tanımı ve işlevleri, genel olarak üretim ve ticaret işletmeleri temelinde ifade edilmektedir. Aslında muhasebe, tüm sektörlerde uygulama alanı bulunan bir bilim dalıdır. Bu sektörlerden biri de tarım sektörüdür. Tarım sektöründe uygulama alanı bulan muhasebe türüne ise, “Tarım Muhasebesi” adı verilmektedir.

Tarım muhasebesi, geçmişte yeterli önemin verilmediği bir muhasebe türü olmuştur. Bunun nedeni, tarım sektörünün küçük ölçekli aile işletmeleri tarafından gerçekleştirilen geçimlik tarımsal faaliyetlerini konu almasıdır (Argiles ve Slof, 2000: 2). Ayrıca, muhasebeye ilişkin düzenlemelerin tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe çözümleri üretmemiş olmasının da tarım muhasebesine gereken önemin verilmemesinde etkisinin bulunduğunu ifade etmek mümkündür (Sedlacek, 2010: 60).

Tarım sektörü, kendine özgü birtakım özellikleri nedeniyle diğer sektörlerle göre muhasebe uygulamalarında farklılıklar göstermektedir. Tarım muhasebesi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve muhasebenin temel kavramlarına uygun hareket etmekle birlikte, tarımsal faaliyetlerin kendine özgü özelliklerini esas alan uygulamaları içermektedir.

Tarımsal faaliyette bulunan üretici ve işletmeler gelir, gider ve kârlılık durumlarını değerlendirmek için, mali bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe, bu ihtiyacın karşılanması noktasında tarım işletmeleri için büyük önem arz etmektedir. Tarım sektöründe her ne kadar küçük aile işletmeleri şeklinde bir örgütlenme yapısı bulunmakta ise de, doğru ve güvenilir kararların alınabilmesi ve tarım işletmelerinin en iyi şekilde yönetilebilmesi için muhasebenin gerekliliği göz ardı edilemez bir gerçektir. Her geçen gün işlem hacmi ve çeşitliliği artan tarımsal faaliyetler nedeniyle tarım muhasebesine olan ihtiyaç da artmaktadır. Tarım muhasebesinin, günümüzde yeterli uygulama alanı bulunmasa dahi, gelecekte tarım işletmeleri için vazgeçilmez bir uygulama aracı olacağını ifade etmek mümkündür.

2.1.1. Tarım Muhasebesi Kavramı

Tarım muhasebesi, tarımsal faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, bu işlemlerin belirli bir düzen içerisinde gruplandırılarak özetlenmesi ve tarımsal faaliyetlere ilişkin finansal sonuçların analiz edilerek yorumlanmasını sağlayan bir muhasebe dalıdır (Çetin ve Tipi, 2007: 5).

Başka bir tanıma göre tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mali nitelikli işlem ve olayları kayıt altına alan, bunları amacına uygun ve sistematik bir şekilde özetleyen, analiz eden ve sonuçlarını finansal bilgi kullanıcılarına raporlayan bir muhasebe dalıdır (Aras, 1988: 323).

Yukarıda yapılan tanımlar çerçevesinde tarım muhasebesini, tarım işletmelerinde faaliyetlerin izlenmesi ve kontrol altında tutulması amacıyla bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan finansal işlem ve olayların kaydedilmesini, bunların uygun şekilde sınıflandırılmasını, mali tablolar aracılığıyla özetlenmesini, finansal analiz teknikleriyle analiz edilmesini ve elde edilen sonuçların finansal bilgi kullanıcılarına raporlanmasını sağlayan bir uzmanlık muhasebesi olarak tanımlamak mümkündür.

2.1.2. Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

13'üncü yüzyılda temelleri atılmaya başlanan muhasebe bilimi 15'inci yüzyıla kadar oldukça durağan bir seyir izlemiştir. Bu süreçte işletmeler, faaliyetlerine yönelik kayıt problemlerine ilişkin pratik çözümler üretmeye çalışmıştır. Muhasebe alanında yazılı ilk eser olan ve Luca Paciolo tarafından hazırlanan "Summa De Arithmetica (Aritmetik Toplamı)" isimli kitapla birlikte muhasebe bilimi hem teorik hem de pratik olarak gelişim göstermeye başlamıştır. Muhasebenin yardımcı bir araç olarak işletmelerde kullanılması ise, 19'uncu yüzyılın sonlarına rastlamaktadır (Feyiz, 2016: 12).

Tarım muhasebesinin ilk olarak ne zaman ve nerede ortaya çıktığı konusunda kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak, tarım muhasebesinin 18'inci yüzyılın sonlarında ortaya çıktığı düşünülmektedir. 18'inci yüzyıla kadar tarım muhasebesinde önemli bir gelişme yaşanmamasına rağmen, son yıllarda tarımsal faaliyetlerde meydana gelen gelişmeler ve bu tarımsal faaliyetlerin yönetilmesi noktasında tarım işletmelerinin de söz sahibi olmaya başlamasıyla birlikte, tarım muhasebesi uygulamaları ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Tarım muhasebesinin tarihsel gelişimini; Avrupa, ABD ve Türkiye'deki gelişmeler olmak üzere, üç başlıkta aşağıdaki gibi incelemek mümkündür.

2.1.2.1. Tarım Muhasebesinin Avrupa'daki Tarihsel Gelişimi

Tarım muhasebesi alanındaki ilk çalışmaların 18'inci yüzyılın sonlarında İngiltere'de yapılmaya başlandığı ifade edilmektedir. Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamalarının ise, ilk kez İngiltere'de 1773 ile 1779 yılları arasında Arthur Young tarafından gerçekleştirildiği öne sürülmektedir (Demirkol, 2006: 31-32).

Arthur Young, tarım işletmelerindeki üretim faaliyetlerinin kârlılığını tespit etmek amacıyla maliyet muhasebesi sisteminden yararlanmıştır. Ayrıca, tarımsal faaliyetlere ilişkin ortaya çıkan maliyetlerin izlenebileceği özel muhasebe hesapları oluşturmuştur. Bunun yanı sıra, tarım işletmelerinin genelini ilgilendiren ortak maliyetlerin, faaliyette bulunulan tarım arazisinin alanını dikkate alarak üretim faaliyetlerine dağıtımını gerçekleştirdiği bilinmektedir (Mephram, 1988: 60).

İngiltere'nin ardından Almanya, İsviçre ve diğer Avrupa ülkeleri de tarım muhasebesine yönelik bazı çalışmalar yapmaya başlamıştır. Tarım muhasebesinin Almanya'daki gelişimi, 19'uncu yüzyılda Albrecht D. Thaer'in önderliğinde olmuştur. Genel muhasebeyi tarım işletmelerinde ilk uygulayan kişi olan Albrecht D. Thaer, tarım işletmelerindeki faaliyetler sonucu ortaya çıkan gider, hasılat ve kâr ile tarımsal arazi ve ürün maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanması gerektiğini vurgulamıştır (Özkan, 2001: 43).

Albrecht D. Thaer'den sonra Almanya'da tarım muhasebesinin ilerlemesine önemli katkılar sağlayan diğer bir kişi W. Hermann Howard olmuştur. W. Hermann Howard, kurmuş olduğu muhasebe büroları ile tarım işletmelerine ilişkin kayıtların kontrol, analiz ve değerlendirmesini yaparak, tarım işletmelerine danışmanlık hizmeti vermiştir. Bu hizmetler sonucunda tarım muhasebesi uygulamaları da yaygınlaşmaya başlamıştır. W. Hermann Howard'ın tarım muhasebesi uygulamalarının Almanya'dan sonra başta İsviçre olmak üzere İtalya, Rusya, Avusturya ve İskandinav ülkeleri tarafından benimsenerek kullanılmaya başlandığı bilinmektedir (Demirkol, 2006: 33).

W. Hermann Howard'ın maliyet muhasebesine dayanan tarım muhasebesi sistemine ilk tepki Alman Friedlich Aereboe tarafından gösterilmiştir (Doppler, 2000: 5). Friedlich Aereboe, işletmelerin organik bir bütün olduğunu savunmuştur. Bu

nedenle, işletmeleri oluşturan birimlerin kârlılığının ayrı ayrı hesaplanması yerine, işletmelerin bir bütün olarak dikkate alınarak kârlılığın hesaplanması gerektiğini vurgulamıştır. Friedlich Aereboe'ye göre, tarım muhasebesinin üç temel görevi bulunmaktadır. Bu görevleri, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Köse, 2009: 18).

- Tarım işletmelerinin yıllık faaliyetlerinin mali sonuçlarını tespit etmek,
- Tarım işletmelerinin gerçekleştirdiği tarımsal faaliyetlerin kontrolünü sağlamak,
- Tarım işletmelerinin faaliyet sonuçlarını tespit etmek için temel bilgileri elde etmek ve belirli bir düzen içinde raporlamak.

Tarım muhasebesinin gelişme gösterdiği diğer bir ülke İsviçre'dir. İsviçre'de Ernst Ferdinand Laur, tarım muhasebesinin gelişimine önemli katkılar sağlamıştır. Alman W. Hermann Howard'ın etkisinde kalmakla birlikte İsviçre ekolünün kurucusu olduğu kabul edilen Ernst Ferdinand Laur, köylü tarım işletmelerinde uygulamaya konulmak üzere basit bir muhasebe sistemi geliştirmiştir. Ernst Ferdinand Laur tarafından geliştirilen bu muhasebe sisteminin İsviçre Köylü Birliği Örgütü aracılığıyla tarım işletmelerinde uygulanmaya başlandığı bilinmektedir (Özkan, 2001: 44-45).

2.1.2.2. Tarım Muhasebesinin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Tarihsel Gelişimi

Avrupa'da ortaya çıkan gelişmelerin ardından ABD'de de tarım muhasebesi alanında bazı uygulamalar yapılmaya başlanmıştır. Bu uygulamaların ilki, Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından tarım işletmelerine yönelik gerçekleştirilen maliyet muhasebesi uygulamalarıdır. ABD'nin Minnesota eyaletinde yapılan çalışmalarda geliştirilen bu tarımsal maliyet muhasebesi uygulamasına "Minnesota Sistemi" adı verilmiştir. Bu sistemde, çiftçilerden elde edilen çiftlik kayıtlarına göre uzman kişiler tarafından gerek bitkisel üretim gerekse hayvansal üretime ilişkin tarımsal faaliyetlere yönelik üretim maliyetlerinin hesaplanması ve analiz edilmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır (Aras, 1988: 10-11).

ABD'de tarım muhasebesinin gelişimine katkı sağlayan diğer bir çalışma ise, Harvard Üniversitesi Tarım Ekonomisi bölümü öğretim elemanı Thomas Nixon Carver tarafından gözleme dayalı olarak hazırlanan eser olmuştur. Thomas Nixon Carver bu eserinde, 1903 ile 1906 yılları arasında yapmış olduğu gezilerden edindiği

gözlem, görüş ve düşüncelerine yer vermiştir. Ayrıca, Cornell Üniversitesi'nden Carl E. Ladd'ın 1914 yılında tarımsal maliyet muhasebesi üzerine hazırladığı doktora tezi ve G. F. Warren'in meyve üretimi yapılan çiftliklerde girdi maliyetlerinin tespit edilmesi amacıyla hazırladığı ve uzun bir süre ABD'de tarımsal faaliyetlere ilişkin veri toplamak amacıyla kullanılan anket formları, tarım muhasebesinin gelişimine katkı sağlayan önemli çalışmaların başında gelmektedir (Stanton, 2003: 22-23).

2.1.2.3. Tarım Muhasebesinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de tarım muhasebesine yönelik çalışma ve uygulamalar henüz yeterli seviyeye ulaşmamıştır. Ayrıca, Türkiye'deki tarım işletmelerinin vergi mevzuatı tarafından büyük ölçüde vergiden muaf ve istisna tutulması, tarım muhasebesinde istenilen gelişmenin sağlanmasının önünde büyük bir engel oluşturmuştur (Çelebi, 2006: 11).

Tarım muhasebesine yönelik Osmanlı Devleti döneminde birtakım uygulamaların gerçekleştirildiği görülmektedir. Özellikle, Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde gelişim göstermeye başlayan muhasebe uygulamalarının, Fransız mevzuatının etkisi altında kaldığını ifade etmek mümkündür. 1800'lü yıllarda hazırlanan “Kanunname-i Ticaret”, “Usuli Defteri”, “Fenni Usuli Defteri” ve “Usuli Defteri Cedid” isimli eserler Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde muhasebe alanında yazılan eserler arasında yer almaktadır. Ayrıca, bu dönemde bazı okulların müfredatlarında muhasebe ile ilgili derslere de yer verildiği bilinmektedir (Katkat Özçelik, 2017: 399-400).

Türkiye'de, tarım muhasebesine ilişkin ilk çalışma Cumhuriyet'in ilanından kısa bir süre önce yapılmıştır. Tarım muhasebesine yönelik yapılan bu çalışma, 1921 ve 1922 yıllarında yayımlanan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” isimli eserdir. Bu eser, Halkalı Yüksek Ziraat Okulu olarak bilinen “Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi” Tarım Ekonomisi ve Tarım Muhasebesi bölümü öğretim elemanlarından “İbrahim Fazıl” tarafından hazırlanmıştır. Tarımsal faaliyetlere yönelik mali nitelikli işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulmasının faydalarını ortaya koymak amacıyla hazırlanan bu eserde, çift taraflı kayıt sisteminin önemine vurgu yapılarak gerek ticari işletmeler gerekse sanayi işletmeleri tarafından çift taraflı kayıt sisteminin kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, tarım işletmelerinin yazar tarafından geliştirilen basit muhasebe sistemini uygulamaları

tavsiye edilmiştir. İbrahim Fazıl tarafından hazırlanan bu eserde muhasebe konuları genel olarak kayıt işlemleri üzerinden açıklanmıştır. Tarım işletmelerinde tutulması gereken defterler ise, müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri ve mukayese cetveli (defteri) olarak sıralanmıştır (Güvemli, 2001: 250).

Türkiye’de muhasebe alanında yaşanan önemli gelişmelerden biri de 1926 yılında 856 Sayılı Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe konularak uygulanmaya başlamasıdır. Bu Kanun, Alman Ticaret Kanunu referans alınarak hazırlandığı için büyük ölçüde Alman muhasebe literatürünün etkisi altında kalmıştır. 1950 yılında genel vergi reformu yapılmış ve GVK, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve VUK yürürlüğe konulmuştur. Bu gelişmelerin yanı sıra, 1956 yılında revize edilerek yürürlüğe konulan 6752 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe alanında önemli gelişmeler yaşanmaya başlamıştır. 1963 yılından itibaren planlı kalkınma dönemine geçilmesiyle birlikte, muhasebe alanında yeni atılımlar yapılmıştır. Özellikle, 1964 yılında 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte işletme hesap ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirilmiş ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)’nde uygulanacak muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesi zorunlu kılınmıştır. Bunun üzerine 1971 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) hazırlanmış ve 1972 yılından itibaren KİT’lerde uygulanmaya başlamıştır. Sonraki yıllarda ise, TDMS’ne ilişkin uygulamalar özel kuruluşlarda da yaygınlaşmaya başlamıştır. Muhasebe uygulamalarında belirli bir düzenin oluşturulmasını sağlayan bu sistemin, Türkiye’de muhasebe alanında yaşanan en önemli gelişmelerden biri olduğunu ifade etmek mümkündür (Sevilengül, 2014: 8-9).

Türkiye’deki muhasebe uygulamaları, işletmelerin finansal durumlarının tespitinden ziyade genellikle vergi matrahının tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır. 1964 yılına kadar vergi mevzuatı gereğince tarımsal faaliyetlerle uğraşan çiftçilerin yaklaşık % 90’ının vergi dışı bırakılması nedeniyle tarım muhasebesi uygulamalarında herhangi bir gelişmenin sağlanamadığını ifade etmek mümkündür (Erdamar, 1985: 17). Bu nedenle, Türkiye’de 2005 yılına kadar tarım işletmeleri tarafından uygulanan muhasebe, basit tarım muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. 2005 yılında yürürlüğe konulan ve günümüze kadar çeşitli değişiklikler yapılan TMS 41 ile tarım işletmelerinde muhasebe uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir. Tarımsal faaliyetlere yönelik mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesini konu alan ve

gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde uygulanmaya başlanan TMS 41, tarım muhasebesinin dünyada ve Türkiye’deki gelişiminin hız kazanması noktasında en önemli düzenleme olmuştur.

2.1.3. Tarım Muhasebesinin Önemi

Muhasebe, geçmiş faaliyet dönemlerine ilişkin mali bilgiler ışığında geleceğe yönelik planlama yapmaya imkan sağlamaktadır. Dolayısıyla, işletme yönetiminde etkinliğin ve başarının sağlanabilmesi için muhasebe önemli bir araçtır. İşletme yönetimi, muhasebeden aldığı bilgiler doğrultusunda faaliyetlerini kontrol altında tutabilmekte, performans değerlendirmesi yapabilmekte ve geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alabilmektedir. İşletmelerde yönetim fonksiyonunun bir unsuru olan muhasebe, tarım işletmelerinde de faaliyetlerin kontrol altında tutularak geleceğe yönelik doğru kararlar alınabilmesi noktasında büyük önem arz etmektedir (Özkan, 2001: 36).

Tarım işletmeleri ile tarımsal faaliyetler arasında bir köprü işlevi gören tarım muhasebesi, tarımsal faaliyetlere yönelik mali nitelikli işlemlere ilişkin kayıtların tutulması sayesinde tarım işletmelerinin maliyet ve kârlılık analizi yapmalarına da imkan sağlamaktadır. Böylece, tarım işletmeleri hangi tarımsal faaliyet türünden ve tarımsal ürün çeşidinden ne oranda kâr ya da zarar ettiğini kolayca tespit edebilmektedir. Bu yönüyle tarım muhasebesinin, geleceğe yönelik kararların alınması noktasında yol gösterici bir niteliği bulunmaktadır (Çevik, 2015: 38). Dolayısıyla, tarım muhasebesinin tarımsal faaliyetlerde etkinliğin ve başarının sağlanabilmesinde önemli bir rol üstlendiğini ifade etmek mümkündür.

2.1.4. Tarım Muhasebesinin Özellikleri

Tarım sektörü, özellikle üretim faaliyetleri başta olmak üzere tedarik ve pazarlama faaliyetlerinin işleyişi nedeniyle diğer sektörlerle göre farklılık göstermektedir. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler, bu faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesinde GKGMİ ve muhasebenin temel kavramlarına uygun hareket etmektedirler. Ayrıca, tarım işletmelerindeki faaliyet yapısının diğer işletmelere göre farklılık göstermesi nedeniyle kayıt tutma, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama işlevleri de tarımsal faaliyetlerin kendine özgü yapısı dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 4).

Tarım işletmeleri tarafından uygulanan muhasebe kuralları ile diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin uyguladığı muhasebe kuralları arasında temel olarak herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, bazı tarımsal faaliyetlere ilişkin üretim sürecinin birden fazla döneme yayılması nedeniyle hesap döneminin farklılaşması, doğa ve iklim koşullarının tarımsal faaliyetler üzerinde etkili olması gibi faktörlerden dolayı değerlendirme yöntemleri farklılaşabilmektedir. Bu noktada, tarım muhasebesi diğer sektörlerde uygulanan muhasebeden farklılık göstermektedir. Bu farklılık ise, sadece hesap ayrıntıları noktasında ortaya çıkmaktadır (Hopkins ve Heady, 1962: 9). Tarım işletmelerinde farklılık gösteren bu hesap ayrıntılarını, dönen ve duran varlık niteliğindeki canlı hayvanlar ile meyve bahçeleri ve fidanlıklar olarak sınıflandırmak mümkündür.

Tarım muhasebesinin kendine özgü başlıca özelliklerini ise aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Doğan, 2004: 147-150).

- Tarım işletmelerinin değişik büyüklüklerde olması ve bu durumun gelecekte fazla değişmeyeceğinin öngörülmesi, vergi mevzuatınca dikkate alınmıştır. Bundan dolayı, tarım işletmelerinin kazancının saptanmasında küçük, orta ve büyük tarım işletmeleri için ayrı yöntemler belirlenmiştir.
- Tarım işletmelerinde üretim belirli mevsimlerde yapılabilmekte ve üretim miktarı iklim şartlarından büyük ölçüde etkilenmektedir. Bu durum, maliyet hesaplamalarının yapılmasında güçlükler neden olmaktadır. Ayrıca, üretim yapılmayan mevsimlerde ortaya çıkan maliyetlerin tarımsal ürün maliyetlerine yüklenip yüklenmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır.
- Tarla tarımı, meyve bahçeciliği, seracılık, hayvancılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve orman ürünleri üretimi gibi çok çeşitli faaliyetleri kapsayan tarımsal üretimde farklı üretim teknolojileri kullanılmaktadır. Bu durum ise, dönem sonu muhasebe işlemlerinde farklı uygulamaları gerekli kılmaktadır.
- Tarım işletmeleri genellikle küçük aile işletmeleri şeklinde bir yapılanmaya sahiptir. Üretilen tarımsal ürünlerin bir kısmı aile fertleri tarafından tüketilmekte, bir kısmı ise satılmaktadır. Tarımsal ürünlerin aile fertleri tarafından tüketiminin artması, tarımsal gelirin doğru olarak hesaplanmasını engellemektedir.

- Tarım işletmelerinin bazılarında bitkisel ve hayvansal üretim birlikte yapılmaktadır. Bu işletmelerde, bir üretim türünden elde edilen ürünler diğer bir üretim türünün hammaddesi olabilmektedir. Bu durum, kayıt esnasında tarımsal faaliyet türlerinin gelirinin hesaplanmasında güçlüklerle neden olmaktadır.
- Tarım işletmelerinde çalışan işçilere veya kiralanan tarım makinesi sahibine ücret yerine tarım ürünü verilmesi gibi durumlar, tarımsal gelirin tam ve doğru olarak hesaplanmasını zorlaştırmaktadır.
- Tarım işletmelerinde gelecek yılları kapsayacak birçok yatırım bulunmaktadır. Bunlar; tarım arazileri için sulama kanallarının açılması, tarım arazilerinin sulamaya imkan verecek şekilde hazırlanması ve tarım arazilerinin gübrenilmesi gibi yatırımlardır. Bu yatırımlar, etkilerini gelecek dönemlerde gösterdikleri için, dönem maliyetlerinin hesaplanmasında zorluklara neden olmaktadır.
- Hayvansal üretim yapan tarım işletmelerinde özellikle sabit ve dönen varlık niteliğindeki canlı hayvan değerlerinin saptanması zorluklara neden olmaktadır.

2.1.5. Tarım Muhasebesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye’de tarım muhasebesinin uzun yıllardır ihmal edilen bir muhasebe türü olduğu için, bu alandaki muhasebe uygulamalarında bazı sorunların yaşandığı görülmektedir. Bu sorunlar, tarımsal faaliyetlere ilişkin biyolojik dönüşüm, öz tüketim, amortisman ve değerlendirme gibi özellikli durumların mevcut muhasebe uygulamalarına göre farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır (Gökgöz, 2012: 50).

Son yıllarda yapılan düzenlemeler ile tarım muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar azaltılmaya çalışılmıştır. Özellikle, tarımsal faaliyetlere yönelik yapılan uluslararası ve ulusal düzenlemeler sayesinde tarım muhasebesinde karşılaşılan birçok sorun günümüzde büyük ölçüde çözüme kavuşturulmuş durumdadır. Buna rağmen gerek tarım sektörünün gerekse tarım muhasebesinin halen çözüm bekleyen birtakım sorunları bulunmaktadır.

Tarım muhasebesi uygulamalarında karşılaşılan ve çözüm bekleyen bu sorunlar, biyolojik dönüşüm sorunu, ölü mevsim maliyetleri sorunu, öz tüketim ve faaliyetler arasında transfer sorunu, maliyetlerin faaliyet dönemine yüklenme sorunu,

vergi mevzuatı sorunu, Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) ile ilgili sorunlar ve bilgisizlik sorunu olarak sıralanabilmektedir. Bu sorunlara ilişkin ayrıntıları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Gökgöz, 2013: 17).

i) Biyolojik Dönüşüm Sorunu: Canlı varlıkların (canlı bitkiler ve hayvanlar) biyolojik özelliklerinden kaynaklanan büyümeye bağlı değer artışları ile yaşlanma ve kurumaya bağlı değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan kâr veya zararın mali tablolarda raporlanıp raporlanmayacağı ya da ne şekilde raporlanacağına ilişkin sorunları ifade etmektedir (Demirkol, 2006: 29).

ii) Ölü Mevsim Maliyetleri Sorunu: Tarımsal faaliyetler sonucu elde edilen tarımsal ürünlerin değeri doğa ve iklim koşullarından büyük ölçüde etkilenmektedir. Dolayısıyla, tarım işletmelerinde diğer işletmelerdeki gibi düzenli ve istikrarlı bir üretimden ve fiyat politikasından bahsetmek her zaman mümkün olmamaktadır. Bu grupta yer alan sorunlar, doğa ve iklim koşulları nedeniyle tarımsal üretimin yapılamadığı veya tarımsal faaliyetlerin durdurulduğu dönemlerde ortaya çıkan ölü mevsim maliyetlerinin, tarımsal ürün maliyetlerine ne şekilde yükleneceğine ilişkin sorunları ifade etmektedir (Doğan, 1975: 76).

iii) Öz Tüketim ve Faaliyetler Arasında Transfer Sorunu: Tarım işletmeleri tarafından üretilen tarımsal ürünlerin bir bölümü üretimi gerçekleştiren çiftçiler tarafından tüketilmekte (öz tüketim), başka bir bölümü ise, diğer tarımsal ürünler için girdi olarak kullanılabilir. Örneğin; hayvancılık faaliyetinde bulunan bir işletmenin hayvan gübrelerini bitkisel üretim yaptığı tarlada kullanması gibi. Böyle bir durumda, faaliyetler arasındaki transferler ile öz tüketim nedeniyle maliyet hesaplamaları güçleşmektedir. Bundan dolayı, maliyetlerin tam ve güvenilir bir şekilde hesaplanamamasından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmaktadır (Talim, 1973: 29).

iv) Maliyetlerin Faaliyet Dönemine Yüklmesi Sorunu: Tarımsal faaliyetler kapsamında yapılan bazı giderler (toprağın derin sürülmesi, gübreleme, budama ve drenaj çalışmaları vb.) birden fazla hesap döneminde ortaya çıkabilmektedir. Bu giderlerin ne kadarının cari hesap dönemine, ne kadarının ise gelecek hesap dönemine ait olduğunun hesaplanması gerekmektedir. Bu noktada, maliyetlerin faaliyet dönemlerine yüklenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır (Aktuğlu, 1984: 42).

v) Vergi Mevzuatı Sorunu: Tarım işletmeleri, işletmeye yönelik planlama ve karar alma amacından ziyade, genellikle vergi mevzuatının zorunlu kılması nedeniyle muhasebe kaydı tutmaktadır. Ancak, Türkiye’de 1960’lı yıllara kadar tarım sektöründeki faaliyetlere yönelik herhangi bir muhasebe kaydı tutma zorunluluğunun bulunmaması ve sonrasında da çiftçilerin yaklaşık % 90’ının vergi dışı bırakılması, tarım muhasebesi uygulamalarının yaygınlaşmasının önünde sorun olarak ortaya çıkmıştır (Erdamar, 1985: 16).

vi) Tek Düzen Hesap Planı Sorunu: Tarımsal faaliyetlere konu varlıklar canlı olmaları ve buna bağlı olarak biyolojik dönüşüm geçirme özellikleri nedeniyle tarım işletmelerindeki diğer varlıklardan ayrılmaktadır. Özellik arz eden bu durumları nedeniyle canlı varlıkların hesap planında ayrı bir hesap grubu içerisinde raporlanması gerekmektedir. Mevcut hesap planında canlı varlıklara yönelik herhangi bir hesap grubunun bulunmaması sorun yaratmaktadır (Gökgöz, 2013: 19). Ancak, gerek uluslararası muhasebe düzenlemeleri gerekse ulusal muhasebe düzenlemeleriyle birlikte bu soruna yönelik çözüm önerileri getirilmektedir. Buna göre, dönen varlık niteliğindeki canlı varlıkların 16 nolu hesap grubunda, duran varlık niteliğindeki canlı varlıkların ise 21 nolu hesap grubunda raporlanması ile bu sorunun çözümüne katkı sağlanmaya çalışılmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46-57).

vii) Bilgisizlik Sorunu: Tarım işletmelerinin, muhasebenin yararları hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları ve tarım muhasebesi uygulamalarına karşı isteksiz davranmaları nedeniyle ortaya çıkan sorunları ifade etmektedir (Deran, 2005: 50).

2.2. TARIM İŞLETMELERİNDE KAYIT, BELGE VE DEFTER DÜZENİ

İşletmelerin faaliyetleri esnasında gerçekleşen mali nitelikli işlemlerin ticari defterlere kaydedilmesinde iki temel kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Bunlar; tek taraflı kayıt yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi olarak ifade edilmektedir (Sevilengül, 2014: 63). Tek taraflı kayıt yöntemi, işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Çift taraflı kayıt yöntemi ise, bilanço hesabı esasına göre defter tutan işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

Mali nitelikli işlemlerin ticari defterlere kayıt işleminin belirli bir düzen içerisinde yapılmasının yanı sıra, işletmelerde belge ve defter düzeninin sağlanması da büyük önem arz etmektedir. Belge ve defterlerin yasal düzenlemeler çerçevesinde

gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesi, gerek işletme içi gerekse işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına birçok fayda sağlamaktadır. Ticari belge ve defterlerin yasal düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmasının bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerine yönelik de bazı faydaları bulunmaktadır. Bu faydaları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karabınar vd., 2012: 48).

- Tarım işletmelerinde belirli zamanlarda başarı (performans) değerlemesi yapılmasına imkan tanır,
- Tarımsal faaliyetlerin kâr veya zarar durumunun tespit edilmesini sağlar,
- Tarım sektöründeki rakip işletmelerle karşılaştırma yapılmasını sağlar,
- Tarım işletmelerinin finansal durumunun analiz edilerek, tarımsal faaliyetlere ilişkin verimliliğin artırılmasına yönelik önlemlerin alınmasına katkı sağlar,
- Tarımsal ürünlere ilişkin üretim maliyeti ve satış fiyatının doğru bir şekilde tespit edilmesine imkan tanır,
- Ödenecek vergi tutarının tespit edilmesini sağlar,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin istatistiksel bilgilerin üretmesini sağlar,
- Tarım işletmelerinin geleceğine yönelik stratejik planlar geliştirilmesine imkan tanır,
- Tarım işletmelerinde ortaya çıkabilecek hukuki anlaşmazlıkların çözümünde ispat aracı olarak kullanılmasını sağlar.

2.2.1. Tarım İşletmelerinde Kayıt Yöntemleri

Tarım işletmelerinde mali nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde kullanılan kayıt yöntemleri; tek taraflı kayıt yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Tek taraflı kayıt yöntemi, işletme hesabı esasına göre defter tutan ve belirli mali ölçütleri sağlamayan küçük tarım işletmeleri tarafından kullanılan bir kayıt yöntemidir. Çift taraflı kayıt yöntemi ise, bilanço esasına göre defter tutan ve belirli mali ölçütleri sağlayan büyük tarım işletmeleri tarafından kullanılan bir kayıt yöntemidir. Bilanço esasına göre defter tutan tarım işletmelerinin muhasebe işlemlerini çift taraflı kayıt yöntemine göre yapması zorunludur. Bunun yanı sıra, aktif toplamı ve net satış hasılatı gibi mali ölçütleri sağlayamamasına rağmen bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden küçük tarım işletmelerinin de muhasebe işlemlerini çift taraflı kayıt yöntemine göre yapması mümkündür.

2.2.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi

Tek taraflı kayıt yöntemi, basit kayıt yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemde, mali nitelikli işlem ve olayların sadece tek bir tarafı dikkate alınmaktadır. Tek taraflı kayıt yöntemi, ikinci sınıf işletmeler tarafından tutulması zorunlu olan işletme defterinde uygulanan bir yöntemdir. Tarım işletmeleri tarafından da kullanılabilecek olan işletme defteri iki bölümden oluşmaktadır. Bu defterin sol tarafına işletmenin giderleri, sağ tarafına ise işletmenin gelirleri kaydedilmektedir (Özulucan, 2014: 41). İşletme defterinin gider bölümüne satın alınan mal veya hizmet tutarı kaydedilirken, gelir bölümüne satılan mal veya hizmet tutarı kaydedilmektedir. Örneğin; bitkisel üretimle uğraşan bir tarım işletmesinin satın almış olduğu gübre bedeli işletme için bir gider niteliğinde olduğundan işletme defterinin sol tarafındaki gider bölümüne kaydedilmelidir. Aynı şekilde, satılan tarımsal ürünlerin karşılığında tahsil edilen tutar ise, işletme için bir gelir niteliğinde olduğundan işletme defterinin sağ tarafındaki gelir bölümüne kaydedilmesi gerekmektedir. Bu kayıtlar yapılırken, giderlerin ödeme şekli ile gelirlerin tahsil şeklinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü, bu ödeme ve tahsil şekillerine yönelik işletme defterine herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

Tek taraflı kayıt yönteminde özsermaye ve sonuç hesapları bulunmamaktadır. Özsermaye, işletmenin varlık toplamından, borç toplamının düşülmesi sonucu tespit edilmektedir. Bu yöntemde dönem kârı veya zararı ise, dönem sonu özsermaye tutarı ile dönem başı özsermaye tutarının birbiriyle karşılaştırılması sonucu hesaplanmaktadır (Sevilengül, 2014: 63). Buna göre, dönem sonu özsermaye tutarının dönem başı özsermaye tutarından büyük olması durumunda dönem kârı, dönem sonu özsermaye tutarının dönem başı özsermaye tutarından küçük olması durumunda ise, dönem zararı ortaya çıkmaktadır.

2.2.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

Çift taraflı kayıt yöntemi, muzaaf kayıt yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemde, mali nitelikli işlem ve olaylar karşılıklı olarak en az iki hesaba kaydedilmektedir. Böylece, alacaklı ve borçlu hesaplara ilişkin tutarların denkliği sağlanmaktadır. Bu yöntemin işleyiş kurallarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özulucan, 2014: 39-40).

- Mali nitelikli işlemler en az iki hesaba kaydedilmekte ve bu hesaplardan biri alacaklandırılırken diğeri borçlandırılmaktadır.
- Mali nitelikli işlemlerin kaydedildiği hesapların borç ve alacak tutarlarının toplamalarının birbirine denkliğinin sağlanması gerekmektedir.

Çift taraflı kayıt yöntemi, birinci sınıf işletmeler tarafından tutulması zorunlu olan ve günlük defter olarak da ifade edilen yevmiye defterinde uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntemin işleyiş mantığı, bilanço eşitliği veya temel muhasebe denklemi olan “Aktifler=Pasifler” eşitliğine dayanmaktadır. İşletmenin aktiflerini oluşturan unsurlar, işletmede mevcut bulunan varlıklar ve alacaklardan oluşmaktadır. Pasif unsurlar ise, işletmedeki varlıkların elde edildiği kaynaklardan oluşmaktadır.

Bilanço esasına tabi olma ölçütlerini sağlayan tarım işletmeleri de diğer birinci sınıf işletmelerde olduğu gibi, çift taraflı kayıt yöntemini kullanmaktadırlar. Bu yöntem, mali nitelikli işlem ve olayların kaydedilmesi esnasında en az bir hesabın borçlanması karşılığında, yine en az bir hesabın alacaklandırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu yönüyle çift taraflı kayıt yöntemi, tarım işletmeleri için de etkin bir kontrol mekanizması oluşturmaktadır.

Çift taraflı kayıt yöntemine göre yevmiye kayıtlarında esas alınan kuralları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Gücenme, 2002: 39).

- Aktif unsurlardan biri artarken diğerinin azalması durumunda, artış olan aktif hesap borçlandırılırken, azalış olan aktif hesap alacaklandırılmaktadır.
- Aktif ve pasif unsurlarda eşit tutarda artış olması durumunda, aktif hesap borçlandırılırken, pasif hesap alacaklandırılmaktadır.
- Aktif ve pasif unsurlarda eşit tutarda azalış olması durumunda, aktif hesap alacaklandırılırken, pasif hesap borçlandırılmaktadır.
- Pasif unsurlardan biri artarken diğerinin azalması durumunda, artış olan pasif hesap alacaklandırılırken, azalış olan pasif hesap borçlandırılmaktadır.

2.2.2. Tarım İşletmelerinde Hesap Dönemi

Muhasebe kuralları ve VUK’a göre muhasebe işlemlerinde hesap dönemi olarak “takvim yılı” uygulanmaktadır. Normal takvim yılı, 1 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasındaki dönemi kapsamaktadır. VUK’ta, işletmelerin tutmaları gereken yasal defterlerin normal hesap dönemi itibariyle tutulması gerektiği ifade edilmektedir. Muhasebe kayıtlarının ise, her hesap dönemi sonunda kapatılarak, ertesi

hesap dönemi başında tekrar açılması gerekmektedir. Hesap dönemi genel olarak takvim yılı olarak kabul edilmesine rağmen, bazı işletmelerde normal takvim yılının hesap dönemi olarak dikkate alınması faaliyet sonuçlarının tespit edilmesinde birtakım güçlükler neden olabilmektedir. Böyle bir durumda VUK, takvim yılının haricinde de hesap döneminin belirlenerek uygulanmasına izin vermektedir. VUK'a göre, takvim yılını esas alan hesap döneminin işletmelerin faaliyetlerine uygun bulunmaması durumunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)'na müracaat edilmesi halinde 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirlenebilmektedir. Bu şekilde bir özel hesap dönemi belirleyen işletmelerin elde etmiş oldukları ticari ve zirai kazançlar ise, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı olarak dikkate alınmaktadır. Ayrıca, işe yeniden başlayan ya da işi bırakan işletmelerin hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süreleri, bu işletmeler için o yılın hesap dönemi sayılmaktadır (Vergi Usul Kanunu [VUK], md. 174).

Hesap dönemi olarak takvim yılının belirlenmesi, bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet yapılarına uygun olmayabilmektedir. Bu tür işletmelerde genellikle faaliyetlerin başlaması ile tamamlanması bir takvim yılı içerisinde gerçekleşmemektedir. Bu işletmelerin, VUK'un 174'üncü maddesi çerçevesinde HMB'ye müracaat ederek kendi faaliyetlerine uygun 12'şer aylık özel hesap dönemi tespit ettirmeleri, faaliyet sonuçlarının tespiti açısından önem arz etmektedir. Normal takvim yılının özel hesap dönemi tespit ettirmek isteyen işletmelerin faaliyetlerine uygun olmadığının tespit etmesi durumunda, HMB tarafından bu işletmeler için faaliyet yapılarına uygun olarak özel hesap dönemi belirlenebilmektedir (Arslan, 2012: 66-67).

Özel hesap dönemi, tarım ve eğitim sektörlerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu sektörlerde faaliyetlerin başlaması ile tamamlanması bir takvim yılı içerisinde gerçekleşmediğinden, faaliyet sonuçlarının tespitinde güçlükler yaşanmaktadır. Örneğin; bazı tarım işletmelerinde faaliyetler genellikle Kasım, Aralık, Ocak, Şubat ve Mart ayları ile Ağustos ve Eylül aylarında yoğunlaşmaktadır. Bu işletmelerde muhasebe kayıt ve hesaplamalarının takvim yılı esasına göre yapılması oldukça güçtür. Ayrıca, faaliyetlerin en yoğun olduğu bir dönemde, işletme faaliyetlerinin durdurularak envanter yapılması ve faaliyet sonuçlarının tespit edilmesi zorlaşmaktadır. Bu işletmeler için 1 Ekim ile 30 Eylül tarihleri arasında 12 aylık özel bir hesap döneminin belirlenmesi, işletme faaliyetleri için daha uygun olmakta ve

böylece faaliyet sonuçlarının tespiti kolaylaşmaktadır. Aynı şekilde, eğitim-öğretim kurumlarında, eğitim faaliyetleri Eylül ayında başlamakta ve ertesi yılın Haziran ayında tamamlanmaktadır. Bu işletmeler için de 1 Eylül ile 30 Ağustos tarihleri arasında 12 aylık özel bir hesap dönemi belirlenmesi, bir eğitim-öğretim yılına ilişkin faaliyet sonuçlarının anlamlı ve doğru bir şekilde tespit edilmesini kolaylaştırmaktadır (Bayraktaroğlu, agis, 2017).

2.2.3. Tarım İşletmelerinde Belge ve Defter Düzeni

Muhasebe sistemi, verilerin bilgiye dönüştürüldüğü bir süreci ifade etmektedir. Mali nitelikli işlem ve olayların gerçekleştiğini gösteren belgeler, muhasebe sisteminin girdilerini oluşturmaktadır. Toplanan belgelere konu olan mali nitelikli işlem ve olaylar, muhasebe ilke ve kuralları ile yasal düzenlemeler çerçevesinde belirli bir düzen dahilinde, yasal ve isteğe bağlı defterlerde kayıt altına alınmaktadır (Kaygusuz vd., 2012: 78).

Bütün işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinde de belge ve defter düzeninin doğru, zamanlı ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesi, gerek işletme içi bilgi kullanıcılarının gerekse işletme dışı bilgi kullanıcılarının alacakları kararları doğrudan etkileyebilmektedir. Bu belge ve defterler, direkt olarak bilgi kullanıcılarıyla paylaşılmamaktadır. Ancak, ihtiyaç duyulan bilgiler, bu belge ve defterlere dayalı olarak hazırlanan mali tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Bu nedenle, belge ve defterlere dayanak teşkil eden verilerin doğruluğu ve güvenilirliği nispetinde, finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgiler raporlanmış olmaktadır (Karabınar vd., 2012: 48).

2.2.3.1. Tarım İşletmelerinde Belge Düzeni

Türk Dil Kurumu'na göre belge, bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film, vesika, doküman vb. unsurlardır (Türk Dil Kurumu [TDK], agis, 2017).

Hukuk literatürüne göre belge, bir olayı somutlaştıran ve onu ispat etmeye yarayan her türlü yazı ve dokümandır. Belgeler, yasal ve isteğe bağlı olarak düzenlenen defterlerdeki kayıtların dayanağını oluşturmaktadır. Belge düzeni ise, gerçekleşen olayların belirli esaslar çerçevesinde belgelere kaydedilmesini ve sistematik olarak sınıflandırılmasını ifade etmektedir (Erdal, 2011: 3).

Tarım işletmelerinde belgeler, mali nitelikli işlem ve olaylar ile muhasebe kayıtları arasında köprü görevi görmesi ve bağlantı sağlaması nedeniyle önemli bir

işleve sahiptir. Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile de belgelerin önemi vurgulanmaktadır. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramına göre, muhasebe kayıtlarının gerçeğe ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir.

İşletmelerde mali nitelikli işlem ve olayların kayıt altına alındığı belgeler, oluşum biçimlerine ve işlevlerine göre iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Oluşum biçimlerine göre belgeler, doğal belgeler (yasal belgeler) ve yapay belgeler (isteğe bağlı belgeler) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

i) Doğal Belgeler: Bu belgelere dış belge adı verilmektedir. Doğal belgeler, tarım işletmelerinin faaliyetleri esnasında gerçekleşen mali nitelikli işlem ve olaylar sonucunda kendiliğinden oluşmaktadır. Bu belgeler, muhasebe kayıtlarının asıl dayanağını teşkil etmektedir (Arslan, 2012: 74). Bu belgelere, fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, banka dekontu ve vergi makbuzu gibi belgeler örnek olarak gösterilebilmektedir.

ii) Yapay Belgeler: Bu belgelere iç belge adı verilmektedir. Yapay belgeler, orijinal belgenin olmadığı durumlarda tarım işletmelerinin iç işlemlerini düzenlemek amacıyla hazırlanan ve özellikle maliyet muhasebesi kayıtlarında esas alınan belgelerdir (Erdal, 2011: 5). Bu belgelere, işletme içi işlemleri ilgilendiren stok kartı, ücret bordrosu, işçi çalışma kartı, sipariş maliyet kartı ve ambar fişi gibi belgeler örnek olarak gösterilebilmektedir.

İşlevlerine göre belgeler ise, genel nitelikli belgeler, alışlara ilişkin belgeler, satışlara ilişkin belgeler ve giderlere ilişkin belgeler olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Atabey ve Parlakkaya, 2004: 2-3).

i) Genel Nitelikli Belgeler: Tarım işletmelerinin faaliyetleri esnasında düzenlenen genel nitelikli belgelerdir. Bu belgelere; kira sözleşmesi, kefaletname ve taahhütname vb. belgeler, örnek olarak gösterilebilmektedir.

ii) Alışlara İlişkin Belgeler: Tarım işletmelerinin satın almış olduğu mal ve hizmetlere ilişkin düzenlenen belgelerdir. Bu belgelere; alış faturası, serbest meslek makbuzu ve perakende satış fişi vb. belgeler, örnek olarak gösterilebilmektedir.

iii) Satışlara İlişkin Belgeler: Tarım işletmelerinin satmış olduğu tarımsal ürünlere ilişkin düzenlediği belgelerdir. Bu belgelere; satış faturası ve perakende satış fişi vb. belgeler, örnek olarak gösterilebilmektedir.

iv) Giderlere İlişkin Belgeler: Tarım işletmelerinin faaliyetlerinin devam ettirilebilmesi için katlanmış olduğu giderlere ilişkin belgelerdir. Bu belgelere, alış faturası ve gider pusulası vb. belgeler, örnek olarak gösterilebilmektedir.

Tarım işletmelerinde belgeler, VUK ve Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nda zorunlu kılınması nedeniyle düzenlenebileceği gibi, tarım işletmelerinin kendi ihtiyaçları dikkate alınarak ihtiyari olarak da düzenlenebilmektedir. Başka bir ifadeyle, bazı belgelerin hazırlanması ve bu belgelerde bulunması gereken unsurlar yasal mevzuatla düzenlenirken, bazı belgelerin hazırlanması ve bu belgelerde bulunması gereken unsurlar, tarım işletmeleri tarafından belirlenmektedir.

2.2.3.1.1. Kullanılması Zorunlu Olan Belgeler

VUK’a göre işletmelerin mali nitelikli işlem ve olaylara ilişkin kayıtlarının kaynağını ispat etmeleri gerekmektedir. Tarım işletmelerinde kullanılması zorunlu belgeler VUK’un 229 ile 242’inci maddeleri arasında belirtilmektedir (VUK, md. 227). Kullanılması zorunlu olan belgeler bakımından tarım işletmeleri ile diğer işletmeler arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Tarım işletmelerinde kullanılması zorunlu olan ve VUK’da yer alan bu belgeler, aşağıdaki gibidir (VUK, md. 229-242).

- Fatura
- Sevk İrsaliyesi
- Perakende Satış Vesikaları
- Gider Pusulası
- Müstahsil Makbuzu
- Ücret Bordrosu
- Diğer Vesikalar (Sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme kararları, ihbarname, vergi makbuzları vb.)

TTK’da da işletmelerde kullanılabilecek belgelere yönelik birtakım açıklamalar bulunmaktadır. TTK’ya göre, tarım işletmelerinde kullanılabilecek diğer yasal belgeler ise, bono, poliçe ve çeklerden oluşan kambiyo senetleri ile hisse senedi ve tahvilden oluşan kıymetli evraklardır.

2.2.3.1.2. Kullanılması İsteğe Bağlı Olan Belgeler

Kullanılması zorunlu olan belgelerin yanı sıra, tarım işletmelerinde kullanılması isteğe bağlı olan belgeler de bulunmaktadır. Tarım işletmelerinde üretim, etkinlik ve verimliliğinin ayrıntılı bir şekilde izlenmesine imkan sağlayan bu belgeleri, genel olarak aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Kaygusuz vd., 2012: 79; Tetik, 2000: 25).

- Tahsil Makbuzu
- Tediye Makbuzu
- İşletme İçi Sevkiyat Belgesi
- Cari Hesap Kartı
- Malzeme İstek Formu
- Malzeme Ambar Giriş Formu
- Malzeme Sarf Fişi
- Stok Kartı
- Ambar Giriş Fişi
- Ambar Malzeme İade Fişi
- Sipariş Maliyet Kartı
- Maliyet Yerleri Detay Tablosu
- Özet Maliyet Tablosu
- Üretim ve Maliyet Değerlendirme Raporu
- Maliyet Dağıtım Tablosu
- Sözleşmeli Üretimde İş Emri
- İşçi Zaman Kartı
- Personel Günlük Çalışma Raporu

2.2.3.2. Tarım İşletmelerinde Defter Düzeni

Defter tutma, işletmelerin faaliyetleri esnasında ortaya çıkan ve parayla ifade edilen mali nitelikli işlemlerin belirli bir düzen içerisinde ticari defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir. Muhasebenin mali nitelikli işlem ve olayları belgelere dayalı olarak kaydetme ve sınıflandırma işlevi defterler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Başta işletmelerin kendisi olmak üzere, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru, zamanlı ve

şeffaf bir şekilde inceleyebilmeleri için ticari defterlerin yasal mevzuata uygun olarak düzenlenmesi büyük önem arz etmektedir (Karabınar vd., 2012: 72).

Bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de doğru bir defter düzeninin oluşturulmasının çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bu faydaları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (MEB, 2007: 4).

- Tarım işletmelerinde defter düzeni sayesinde işletmenin kâr ve zarar durumunun tespit edilmesi sağlanmaktadır,
- Tarım işletmelerinde üretilen tarımsal ürünlerin maliyetinin ve satış fiyatının tespit edilmesi sağlanmaktadır,
- Tarım işletmelerinin ilişki içerisinde olduğu kişi ve işletmelerle arasındaki alacak ve borç durumu hakkında bilgi sağlanmaktadır,
- Tarım işletmelerinin faaliyetleri sonucunda devlete ödenecek vergi tutarının tespit edilmesi sağlanmaktadır,
- Tarım işletmelerinde önceki faaliyet dönemi ile içinde bulunulan (cari) faaliyet döneminin karşılaştırılmasına imkan sağlanmaktadır,
- Tarım işletmelerine ortaya çıkan herhangi bir anlaşmazlık durumunda ispat aracı olarak kullanılmaktadır,
- Tarım işletmelerinde istatistiksel bilgi elde edilmesine katkı sağlanmaktadır.

2.2.3.2.1. Kullanılması Zorunlu Olan Defterler

Kullanılması zorunlu olan defterler, tarım işletmelerinin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, mali nitelikli işlem ve olaylara dayanak oluşturmak amacıyla, zorunlu olarak kullanılan defterleri ifade etmektedir.

VUK'a göre işletmeler defter tutma açısından iki gruba ayrılmaktadır. Bu grupları, birinci sınıf işletmeler ve ikinci sınıf işletmeler oluşturmaktadır. Birinci sınıf işletmeler, bilanço esasına göre defter tutarken, ikinci sınıf işletmeler işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Buna göre, birinci sınıf işletmelerde kullanılması zorunlu olan defterler, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir. İkinci sınıf işletmelerde kullanılması zorunlu olan defter ise, işletme hesabı defteridir. VUK'a göre, bu defterler arasında yevmiye ve envanter defterinin açılış ve kapanış tasdiklerinin yaptırılması zorunludur. Ancak, diğer defterlerin noter tasdikinin

yaptırılması konusunda herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır (Kaygusuz vd., 2012: 81).

Türkiye’de defter tutma yükümlülüğü, VUK ve TTK hükümleri ile hukuk kural ve normlarına bağlanmış durumdadır. Bu durum, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe konulan 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda da korunmakla birlikte, birtakım değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

6102 Sayılı TTK, defter tutma konusunda gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımını ortadan kaldırarak, bütün tacirler için tutulacak defterlerin hangileri olduğunu ve bunların hangilerinin açılış tasdikinin, hangilerinin ise, kapanış tasdikinin yaptırılmasının zorunlu olduğunu ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir. 6102 Sayılı TTK’ya göre, bütün tacirlerin tutması zorunlu olan ticari defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri olarak sayılmıştır. Bunların dışında tutulacak defterlerin ise, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanacak bir tebliğ aracılığıyla belirleneceği ifade edilmiştir. 6102 Sayılı TTK’da, ikinci sınıf işletmelerin kullandıkları işletme defteri ise, ticari defterler arasında sayılmamıştır (Uluşahin vd., 2012: 14). İşletmelerin muhasebe faaliyetleriyle ilgisi olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri ilk kez 6102 Sayılı TTK ile ticari defterler arasında sayılmış ve bu defterlerin de işletmeler tarafından tutulması zorunlu hale getirilmiştir.

6102 Sayılı TTK’da, ticari defterlerin düzenlenme yöntemlerine ilişkin ikili bir ayırım yapılmıştır. Buna göre, ticari defterlerin fiziki olarak düzenlenebileceği gibi, bilgisayar kullanılarak elektronik ortamda da düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır (TTK, m. 64/2).

6102 Sayılı TTK’ya göre, fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri açılış tasdikine tabidir. Ayrıca, bu defterler arasında yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdikine tabi olduğu belirtilmiştir (TTK, md. 64/3).

İşletmeler tarafından düzenlenmesi gereken ticari defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yaptırılma zamanını Tablo 2.1’deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 2.1. TTK’ya Göre Ticari Defterlerin Açılış ve Kapanış Onayları

Ticari Defter Türleri	İlk Açılış Onay Zamanı	Gelecek Dönemlerde Açılış Onay Zamanı	Kapanış Onay Zamanı
Yevmiye Defteri	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Faaliyet dönemi başlamadan önceki ayın sonuna kadar yapılır.	İzleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır.
Defter-i Kebir	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Faaliyet dönemi başlamadan önceki ayın sonuna kadar yapılır.	Kapanış onayı yapılmaz.
Envanter Defteri	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Faaliyet dönemi başlamadan önceki ayın sonuna kadar yapılır.	Kapanış onayı yapılmaz.
Pay Defteri	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Yeterli sayfasının bulunması durumunda açılış onayına gerek duyulmaz ve kullanılmaya devam edilir.	Kapanış onayı yapılmaz.
Yönetim Kurulu Karar Defteri	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Faaliyet dönemi başlamadan önceki ayın sonuna kadar yapılır.	İzleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar yapılır.
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	İşletmenin kuruluşunda ve kullanılmaya başlamadan önce yapılır.	Yeterli sayfasının bulunması durumunda açılış onayına gerek duyulmaz ve kullanılmaya devam edilir.	Kapanış onayı yapılmaz.

Tablo 2.1’den anlaşılabacağı üzere; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinin açılış tasdikinin işletmenin kuruluşu esnasında ve defterlerin kullanılmaya başlanmasından önce noter tarafından yapılması gerekmektedir. Ayrıca, yevmiye defterinin kapanış tasdikinin izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış tasdikinin ise, izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar noter tarafından yapılması gerekmektedir.

Her işletmede olduğu gibi tarım işletmelerinde de tarımsal faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlem ve olayların ticari defterlere kaydedilmesi, bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının notere zamanında yaptırılması defter düzeni açısından büyük önem arz etmektedir.

2.2.3.2.2. Kullanılması İsteğe Bağlı Olan Defterler

Tarım işletmelerinde kullanılması zorunlu olan defterlerin yanı sıra, tarımsal faaliyetlere yönelik karar alınması, tarımsal üretimde etkinliğin artırılması, tarım işletmelerinde başarı değerlemesinin (performans ölçümü) yapılması, tarımsal

ürünlerin planlanması ve işletme bütçelerinin hazırlaması amacıyla isteğe bağlı olarak kullanılan defterleri ifade etmektedir (Aras, 1988: 16-17; Tuğay, 2015: 28). Tarım işletmelerinde tarımsal üretim ve verimliliğin ayrıntılı bir şekilde izlenmesine imkan sağlayan bu defterlere örnek olarak; çiftçi kayıt defteri, bitkisel ve hayvansal üretim kayıt defteri, işçi ve personel kayıt defteri, çiftlik haritaları, gelir ve gider defteri gösterilebilmektedir.

2.3. TARIM İŞLETMELERİNDE ENVANTER, DEĞERLEME VE AMORTİSMAN İŞLEMLERİ

Bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de tarımsal faaliyetlere yönelik envanterlerin çıkarılması, varlık ve borçların ulusal para birimine göre değerlerinin tespit edilmesi ile duran varlıkların amortisman tutarlarının hesaplanmasına ilişkin çalışmalar yapılmaktadır. Tarım işletmelerinde faaliyet dönemi sonunda hazırlanan mali tabloların doğru, güvenilir ve şeffaf bir şekilde hazırlanabilmesi için envanter işlemleri büyük önem arz etmektedir.

2.3.1. Tarım İşletmelerinde Envanter İşlemleri

Envanter, demirbaş eşya listesi, sayım çizelgesi ve kayıtlı eşya listesi anlamına gelmektedir. Envanter işlemleri ise, işletmelerin bilanço günündeki varlıklarının, alacaklarının ve borçlarının sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlemesinin yapılması suretiyle kesin bir şekilde tespit edilmesini ifade etmektedir (Özbirecikli, 2015: 3).

VUK'a göre envanter, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, md. 186).

Tarım işletmelerinde envanter işlemleri, fiili ve kaydi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. İktisadi kıymetlerin tespitinin fiili olarak yapılmasına fiili envanter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılmasına ise, kaydi envanter adı verilmektedir (Yıldız, 2016: 1).

6102 Sayılı TTK'ya göre, tarım işletmelerinin açılışında ve her faaliyet döneminin sonunda olmak üzere taşınmazlarının, alacaklarının, borçlarının, nakit parasının ve diğer varlıklarının eksiksiz ve doğru bir şekilde gösterildiği ve varlıklar ile borçların değerlerinin tek tek belirtildiği envanter çıkarılması gerekmektedir (TTK, md. 66).

Gerek TTK gerekse VUK düzenlemeleri, bilanço esasına tabi tarım işletmelerinin envanter işlemlerini yapması konusunda zorunluluk getirmektedir. Diğer işletmelerde olduğu gibi, envanter işlemlerinin bilanço esasına tabi tarım işletmelerinde de birtakım yararları söz konusudur. Bu yararları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özulucan, 2005: 6).

- Envanter işlemleri, tarım işletmelerinin finansal durumunu gösteren bilanço ile faaliyet sonuçlarını gösteren gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamaktadır,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ve tarımsal ürünlerin fiyatının doğru bir şekilde saptanmasına yardımcı olmaktadır,
- Faaliyet döneminde yapılan hata ve hilelerin tespit edilerek, gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olmaktadır,
- Tarım işletmelerinde varlıkların nitelik, miktar ve tutar olarak kontrol ve denetimini sağlamaktadır,
- Tarım işletmelerinin finansman, stok, personel, üretim, pazarlama, yönetim vb. alanlarda vereceği kararlarda yardımcı olmaktadır,
- Tarım işletmelerinin yasal sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olmakta ve kanunlar karşısında cezalı duruma düşmesini önlemektedir.

Envanter işlemlerinin, işletmelerin ilk kez kuruluşlarında ve her hesap dönemi sonunda yapılması gerekmektedir (VUK, md. 185). İşletmelerde farklı isimlerle ifade edilen bazı envanter türleri bulunmaktadır. Bunlar; dönembaşı envanteri, dönem sonu envanteri, tasfiye envanteri, iflas envanteri vb. kavramlarla ifade edilmektedir. Dönem başı envanteri, işe yeni başlayan işletmeler tarafından hazırlanan envanter türüdür. Dönem sonu envanteri, faaliyet dönemi sonunda hazırlanan envanter türüdür. Tasfiye envanteri ve iflas envanteri ise, işletmelerin faaliyetlerinin çeşitli şekillerde sona ermesi, başka bir ifadeyle tasfiye ve iflas gibi durumlarda hazırlanan envanter türleridir (Rende vd., 2012: 13).

İşletmelerde envanter işlemleri iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Birincisi, varlıklar ve borçların tek tek sayılması, ölçülmesi ve tartılması suretiyle miktarlarının saptanması işlemidir. İkincisi ise, miktar olarak saptanın varlık ve borçların ulusal para birimine göre tutarlarının tespit edilmesi işlemidir. Buna göre, envanter işlemlerini işletmelerin belirli bir tarihteki varlık ve kaynak unsurları arasındaki eşitliği kontrol etmek ve doğru bilgiler elde etmek amacıyla bu unsurların muhasebe

sistemi dışında miktarlarının ve parasal tutarlarının ayrıntılı şekilde tespit edilmesi ve fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılması suretiyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilmesi için yapılan muhasebe işlemleri olarak ifade etmek mümkündür (Özulucan, 2005: 2).

Tarım işletmelerinde yapılış aşamalarına göre envanter işlemleri, muhasebe dışı envanter ve muhasebe içi envanter olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Envanter işlemleri, ilk olarak muhasebe dışı envanter ile başlamaktadır. Bu aşama tamamlandıktan sonra, muhasebe içi envanter işlemleri yapılmaktadır.

i) Muhasebe Dışı Envanter: İşletmenin varlık ve kaynaklarının tek tek sayılması, ölçülmesi ve tartılması suretiyle fiili miktarlarının tespit edilmesi işlemidir. Muhasebe dışı envanter, işletmede fiziki olarak bulunan varlıkların (kasadaki nakit mevcudu, menkul kıymetler, stoklar, duran varlıklar vb.) sayılması, ölçülmesi veya tartılması suretiyle gerçekleştirilirken, işletmede fiziki olarak bulunmayan varlıklar ile borçların (ticari alacaklar ve borçlar vb.) envanteri mutabakat yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir (Arıkboğa ve Sağlam, 2012: 5).

ii) Muhasebe İçi Envanter: İşletmenin varlıklarının, kaynaklarının, gelir ve giderlerinin fiili durumuna ilişkin parasal tutarları ile muhasebe kayıtlarındaki tutarlarının farklı olduğunun tespiti durumunda, bu farklılığın giderilmesi amacıyla yapılan düzeltme işlemidir (Özulucan, 2005: 3). Muhasebe içi envanter işlemlerini, muhasebe dışı envanter sonuçlarının, muhasebe kayıtlarına yansıtılması işlemi olarak da ifade etmek mümkündür.

Yeni kurulan işletmelerde envanter işlemleri genellikle takvim yılı başında (1 Ocak) ve takvim yılı sonunda (31 Aralık) olmak üzere yılda iki kez yapılmaktadır. Devam eden işletmelerde envanter işlemleri ise, takvim yılı sonunda (31 Aralık) yılda bir kez yapılmaktadır. Benzer şekilde, yeni kurulan tarım işletmelerinde envanter işlemlerinin tarımsal üretim döneminin başında ve sonunda olacak şekilde yapılması gerekmektedir. Daha sonraki yıllarda ise, envanter işlemi, sadece üretim dönemi sonunda yapılabilmektedir. Bu envanter, aynı zamanda tarım işletmelerinin bir sonraki faaliyet döneminin dönembası envanteri (açılış envanteri) olmaktadır (Çetin ve Tipi, 2007: 28).

2.3.2. Tarım İşletmelerinde Değerleme İşlemleri

Değerleme kavramı, değer biçme ve bir malın değerini belirlemeyi ifade etmektedir. Muhasebe literatüründe değerleme, işletme varlıkları ile kaynaklarının ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve izleyen faaliyet dönemlerinde mali tablolarda raporlanmasında temel alınacak parasal değerlerinin tespit edilmesi işlemi ifade etmektedir (Rende vd., 2012: 25).

Değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespit edilmesi işlemidir (VUK, md. 258). Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları (taşındıkları) değerler esas alınmaktadır (VUK, md. 259). Tanımdaki tespit kavramı, VUK'ta yer alan değerleme ölçütleri kullanılarak yapılan değerleme işlemi ifade etmektedir. Takdir kavramı ise, VUK'ta yer alan değerleme ölçütleri kullanılarak değerleme yapılamaması durumunda, vergi dairesi tarafından yapılan takdir işlemi ifade etmektedir.

Değerlemenin amacı ise, işletmelerin mali ve ekonomik açıdan mali durumu ve faaliyet sonuçlarının en doğru biçimde raporlanmasını sağlamaktır. Ancak, değerlemenin konu alındığı birçok mevzuat hükümlerine göre değerlemenin amaçlarında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; değerleme konusunda VUK hükümleri devletin çıkarlarını gözetmekten, TTK hükümleri varlık ve kaynakların işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı gözetmektedir (Rende vd., 2012: 26).

Tarım işletmelerinde, tarımsal faaliyetlerin kendine özgü bir yapısının olması ve bu işletmelerde tarımsal ürünler ile canlı varlıkların büyüme, bozulma ve çoğalma gibi biyolojik dönüşüm geçirme özelliklerinin bulunması gibi nedenlerle tarım işletmelerinde değerleme işlemleri, diğer işletmelere göre özellik arz eden konular arasında yer almaktadır.

2.3.2.1. Tarım İşletmelerinde Kullanılan Değerleme Ölçütleri

Değerleme ölçütleri, tarım işletmelerinin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde raporlanması noktasında önemli işlevlere sahiptir. Bu ölçütler, farklı amaçları gerçekleştirmek üzere çeşitli düzenlemelerle belirlenmiş durumdadır. Tarım işletmelerinde kullanılan değerleme ölçütlerini, muhasebe kuramı, VUK, TTK, SPK ve muhasebe standartlarında yer alan değerleme ölçütleri olmak üzere beş farklı grupta sınıflandırmak mümkündür.

2.3.2.1.1. Muhasebe Kuramındaki Değerleme Ölçütleri

Tarım işletmelerinde mali durumun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe yakın bir şekilde raporlanmasına olanak sağlamak üzere kullanılan değerleme ölçütleridir. Bu değerleme ölçütleri aşağıdaki gibidir (Diewert, 2005: 1-20; Akdoğan ve Aydın, 1987: 444-486; Özdemir ve Arslan, 2007: 95).

i) Tarihi Maliyet Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıklar için fiili olarak katlanılan ya da yüklenilen toplam maliyet esasına göre değerlemeyi ifade etmektedir.

ii) Yenileme Maliyeti Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıkların değerleme günündeki piyasada oluşan cari fiyatlar ile değerlemesini ifade etmektedir.

iii) Net Nakit Değeri (Net Gerçekleşebilir Değer) Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıkların fırsat maliyetleri ile değerlemesini ifade etmektedir. Fırsat maliyeti ise, iktisadi varlıkların cari piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkarılabileceği varsayımı altında, varlıkların satılması durumunda elde edilebilecek gelirlerden, yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunan tutar olarak tanımlanmaktadır.

iv) Net Şimdiki Değer (Net Bugünkü Değer)Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıklardan gelecekte elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değerle değerlemesini ifade etmektedir.

v) Firma Katkı Değeri (Yoksun Olma Maliyeti) Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıkların fırsat değerleri ile değerlemesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, firma katkı değeri, işletmenin ilgili varlığa sahip olmak için vazgeçtiği en düşük maliyetli zarar ya da işletmenin ilgili varlıktan yoksun olması durumunda karşılaşılabileceği en yüksek maliyetli zarar olarak tanımlanmaktadır.

vi) Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi: Değerlemeye konu iktisadi varlıkların farklı değerleme yöntemleriyle değerlemesini ifade etmektedir. Bu yöntem, tek bir değerleme yönteminin kullanılmasının finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap veremeyeceğini savunmakta ve her bir varlık ve kaynak unsuru için farklı değerleme yöntemlerinin uygulanmasını öngörmektedir. Başka bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığın satılması veya bir borcun devredilmesi durumunda ortaya çıkan tutarı ifade etmektedir.

2.3.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Ölçütleri

Tarım işletmelerinde vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamak üzere kullanılan değerleme ölçütleridir. Bu değerleme ölçütleri aşağıdaki gibidir.

i) Maliyet Bedeli: Değerlemeye konu iktisadi varlığın elde edilmesi ya da değerinin artırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemeler ile bunlara bağlı her türlü giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK, md. 262). Maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, üretilen yarı mamuller, mamuller ve tarımsal ürünler ile ticari mallardan oluşmaktadır.

ii) Borsa Rayici: Menkul kıymetler borsası, kambiyo borsası veya ticaret borsasına kayıtlı olan iktisadi varlığın değerlemeden önceki son işlem gününde borsada oluşan ortalama değerlerini ifade etmektedir. Normal dalgalanmalar dışında borsa fiyatlarında önemli belirsizlikler görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlemeden önceki 30 gün içinde borsada oluşan fiyatların ortalamasının değerlemeye esas alınmasında HMB yetkilidir (VUK, md. 263). VUK'ta yabancı paraların borsa rayiciyle değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak, Türkiye'de yabancı para borsası bulunmadığı için yabancı paralar ile yabancı parayla düzenlenmiş senetli ve senetsiz alacaklar ile borçlarda borsa rayici yerine HMB'nin yayımladığı kurlar dikkate alınarak değerlendirilmektedir (VUK, md. 280).

iii) Tasarruf Değeri: Değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerini ifade etmektedir (VUK, md. 264). Peşin değer olarak da adlandırılan tasarruf değeriyle değerlendirilen iktisadi kıymetler, alacak ve borç senetlerinden oluşmaktadır.

VUK'da, banka ve sigorta işletmeleri haricindeki işletmeler tarafından senetli alacak ve borçlar için tasarruf değeriyle değerlendirilmesi yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, alacak senetlerinde değerlendirilmesi durumunda, borç senetlerinde de değerlendirilmesi zorunludur.

iv) Mukayyet Değer: Değerlemeye konu iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerini ifade etmektedir (VUK, md. 265). Mukayyet değerle değerlendirilen iktisadi kıymetlere örnek olarak; bankalar, verilen çekler ve ödeme emirleri, senetsiz alacaklar ve borçlar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme

giderleri, gelecek aylara ve yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile gelecek aylara ve yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları verilebilmektedir.

v) İtibari Değer: Her türdeki senet ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri ifade etmektedir (VUK, md. 266). İtibari değerle değerlendirilen iktisadi kıymetlere örnek olarak; Türk Lirası türünden kasa mevcudu ile çıkarılmış bono ve senetler verilebilmektedir.

vi) Rayiç Bedel: Değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değerini ifade etmektedir (VUK, md. 266).

vii) Vergi Değeri: Değerlemeye konu bina ve arazilerin Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değerini ifade etmektedir (VUK, md. 268).

viii) Emsal Bedeli ve Ücreti: Gerçek değeri belli olmayan, bilinmeyen ya da doğru ve güvenilir olarak tespit edilemeyen iktisadi varlıkların değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline nazaran haiz olacağı (taşıyacağı) değeri ifade etmektedir (VUK, md. 267). Emsal bedeliyle değerlemesine izin verilen iktisadi kıymetleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Özerhan, 2008: 9-10).

- **Değeri Düşen Emtia:** Emtia esas olarak maliyet bedeliyle değerlendirilmesine rağmen, değerlendirme günündeki satış değerinin % 10 ve üzerinde azalış göstermesi durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedel uygulanabilmektedir (VUK, md. 274).
- **Maliyet Bedeli Tespit Edilemeyen Hayvanlar:** İşletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonları tarafından tespit edilen ortalama maliyet bedeli emsal bedel olarak uygulanabilmektedir (VUK, md. 277).
- **Kıymeti Düşen Mallar:** Yangın, deprem ve sel gibi doğal afetler ya da bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerin değerinde önemli azalışların meydana geldiği mallar ile maliyetinin hesaplanması mantıklı olmayan hurda, döküntü ve ıskartalar için emsal bedel uygulanabilmektedir (VUK, md. 278).

Gerçek değeri belli olmayan ya da doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen iktisadi varlıkların emsal bedeli, sırasıyla aşağıdaki esaslara göre tespit edilmektedir (Rende vd., 2012: 29; VUK, md. 267; Dokur vd., 2012: 10).

- **Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası):** Aynı türdeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ya da daha önceki aylarda satış yapılmışsa, bu satış miktar ve tutarına göre hesaplanacak “ortalama satış fiyatı” ile emsal bedel tespit edilmektedir. Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tespit edilecek malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması gerekmektedir (VUK, md. 267/1).
- **İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası):** Emsal bedeli hesaplanacak malın maliyet bedelinin tespit edilebilmesi durumunda, bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenmek suretiyle emsal bedel tespit edilmektedir (VUK, md. 267/2).
- **Üçüncü Sıra (Takdir Esası):** İlk iki sırada yer alan esaslara göre emsal bedelin belirlenememesi durumunda, ilgililerin müracaatı üzerine Takdir Komisyonu tarafından emsal bedel tespit edilmektedir. Takdir Komisyonu tarafından yapılacak olan takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değeri araştırılarak ve kullanılmış eşyalar için ayrıca yıpranma payları dikkate alınmak suretiyle yapılmaktadır (VUK, md. 267/3).

Gerçek değeri belli olmayan ya da doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen iktisadi varlıkların ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre emsal bedelleri bizzat işletme tarafından tespit edilmektedir. Takdir esasına göre emsal bedelin tespit işlemi ise, Takdir Komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.3.2.1.3. Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değerleme Ölçütleri

6102 Sayılı TTK kapsamında tarım işletmelerinde kullanılacak olan değerlendirme ölçütlerini ifade etmektedir. TTK, değerlendirme konusunda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’na atıfta bulunmaktadır. TTK, tarım işletmelerinin varlıklarının ve borçlarının değerlemesinde TMS ve TFRS hükümlerinin esas alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

TTK’da, finansal tablolardaki varlıklar ve borçlarla ilgili olarak aşağıda sıralanan ilkelerle sınırlı olmamak ve TMS/TFRS’lerde öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere aşağıdaki değerlendirme ilkeleri düzenlenmiştir (TTK, md. 78/1).

- Bir önceki faaliyet döneminin dönem sonu bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin dönembaşı bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiilî veya hukukî duruma aykırı bulunmadığı sürece, değerlendirme işlemlerinde işletme faaliyetlerinin sürekliliğinden hareket edilmelidir.
- Bilanço tarihinde, varlıklar ve borçlarda tek tek değerlendirme işlemi yapılmalıdır.
- Değerleme, ihtiyatlı bir şekilde yapılmalıdır. Özellikle, bilanço tarihine kadar ortaya çıkmış olan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço tarihi ile yılsonu mali tabloların düzenlenme tarihi arasında öğrenilse dahi, dikkate alınmalıdır. Gelirler ise, bilanço tarihi itibarıyla gerçekleşmişse, dikkate alınmalıdır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde, TMS ve TFRS esaslarına uygun bir şekilde hareket edilmelidir.
- Faaliyet dönemine ilişkin gider ve gelirler, ödeme ve tahsilat tarihleri dikkate alınmaksızın dönem sonu mali tablolarında gösterilmelidir.
- Önceki dönem sonu mali tablolarında uygulanmış olan yöntemler, aynı şekilde korunmalıdır.

2.3.2.1.4. Sermaye Piyasası Kanunu’ndaki Değerleme Ölçütleri

Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olarak faaliyette bulunan tarım işletmelerinde kullanılacak değerlendirme ölçütleri ve değerlemeye ilişkin kavramlar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan tebliğler aracılığıyla düzenlenmektedir (Arslan, 2012: 98).

SPK tarafından hazırlanan ve 9 Nisan 2008 tarih ve 26842 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Seri: XI, No: 29 Sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” ile işletmelerin AB tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ni uygulaması gerektiği hüküm altına alınmıştır (SPK Seri: XI, No: 29 Sayılı Tebliğ, md. 5). SPK’ya tabi tarım işletmeleri için de uygulama alanı bulunan bu düzenlemeye göre, tarım işletmelerinin varlıklarının ve borçlarının değerlemesinde, TMS ve TFRS hükümlerinin esas alınması ve bu standartlarda yer alan değerlendirme ölçütlerinin kullanılması gerekmektedir.

2.3.2.1.5. Muhasebe Standartlarındaki Değerleme Ölçütleri

Muhasebe standartları, işletmelerin varlık ve borçlarının gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesini, değerlemesini ve mali tablolarda raporlanmasını öngörmektedir. Bu sayede, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması yanı sıra, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların da isabetinin artırılması sağlanmaktadır.

Muhasebe standartlarına göre mali tablo unsurlarının ölçüm esasları, KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de düzenlenmiştir. Kavramsal Çerçeve’de değerlendirme kavramı yerine “ölçüm” kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Ölçüm, mali tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarlarının tespit edilmesi işlemidir (Rende vd., 2012: 30).

Kavramsal Çerçeve’de işletmelerin kullanabileceği dört temel değerlendirme ölçütü bulunmaktadır. Bunlar; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer (ödeme değeri) ve bugünkü değerdir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.55).

i) Tarihi Maliyet: Varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerleri tutarı ile bunlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. Borçlarda, borç karşılığında elde edilenin tutarıyla veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarını ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.55/a).

Tarihi maliyetler, varlıkların edinildiği ya da borçların ortaya çıktığı tarihte, başka bir ifadeyle işlem tarihinde güvenilir bilgiler sunmasına rağmen, genellikle sonraki dönemlerde gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Dolayısıyla, varlık ve kaynakların sonraki dönemlerde tarihi maliyet ile değerlemesi, gerek işletme yöneticileri için gerekse diğer finansal bilgi kullanıcıları için yanıltıcı bilgiler sunulmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle, işletme varlık ve kaynaklarının gerçeği yansıtmaya olanak tanıyan değerlendirme ölçütlerinin kullanılması, büyük önem arz etmektedir.

ii) Cari Maliyet: Varlıkların değeri, aynı varlığın ya da bu varlığa eşdeğer olan başka bir varlığın edinilmesi için gereken nakit veya nakit benzerlerin tutarını ifade etmektedir. Borçlarda, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit

benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarını ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.55/b).

iii) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıkların değeri, işletmenin normal faaliyet şartlarında bir varlığın satılması durumunda elde edilecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını ifade etmektedir. Borçlarda, işletmenin normal faaliyet şartlarında ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarını ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.55/c).

iv) Bugünkü Değer: Varlıkların değeri, işletmenin normal faaliyet şartlarında gelecekte yaratacağı net nakit girişlerinin iskonto edilmiş bugünkü değerleri ile borçların kapatılması için gelecekte ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının iskonto edilmiş bugünkü değerini ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve, prg. 4.55/d).

TMS ve TFRS'lere ilişkin Kavramsal Çerçeve'de yer alan dört temel değerlendirme ölçütü dışında işletmelerin varlık ve kaynaklarının değerlemesinde kullanılabilecek başka değerlendirme ölçütleri de bulunmaktadır. Bütün işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de kullanılabilecek bu değerlendirme ölçütlerini, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Tokay ve Deran, 2008: 29-31).

i) Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek olan ya da bir borcun devrinde ödenecek olan tutardır (TFRS 13, prg. 9).

ii) Net Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek tutardan, satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanan tutardır.

iii) Geri Kazanılabılır Tutar: Bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değer) ile kullanım değerinden büyük olanıdır (TMS 36, prg. 6).

iv) Kullanım Değeri: Bir varlık ya da nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, prg. 6).

v) Net Gerçekleşebilir Değer: Normal bir iş akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutardır (TMS 2, prg. 6).

vi) Stokların Maliyeti: Satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerdir (TMS 2, prg. 10).

vii) Satın Alma Maliyeti: Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler haricindeki diğer vergiler), nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantılı diğer maliyetlerdir. Ticari iskontolar vb. diğer indirimler, satın alma maliyetinin hesaplanmasında indirim konusu yapılmaktadır (TMS 2, prg. 11).

viii) Dönüştürme Maliyetleri: Direkt işçilik maliyetleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetlerdir. Bu maliyetler, ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da içermektedir (TMS 2, prg. 12).

ix) Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra, mali tablolara yansıtıldığı tutardır (TMS 36, prg. 6).

x) Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden ya da mali tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarından kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunan tutardır (TMS 16, prg. 6).

xi) İtfa Edilmiş Maliyet Değeri: Finansal varlık ya da finansal borcun ilk kez muhasebeleştirilmesi esnasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri indirildikten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi¹ kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten ya da dahil edildikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan ya da bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (TMS 39, prg. 9).

xii) Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet ya da amortisman tabi tutulan maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman ya da itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibariyle

¹ **Etkin Faiz Yöntemi:** Finansal varlık ya da borcun itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir (TMS 39, prg. 9).

ilgili varlık ve borcu mali tablolara yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılmaktadır (TFRS 1, Ek-A).

xiii) Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanma işlemleriyle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, vade farkı ve komisyon vb. maliyetlerdir (TMS 23, prg. 5).

xiv) Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde ya da inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin ya da ödenen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda (TMS ve TFRS’lerdeki özel hükümler gereğince) ilk kez muhasebeleştirme esnasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir (TMS 16, prg. 6).

xv) İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 16, prg. 6).

TMS ve TFRS’de yer alan değerleme ölçütlerinin Kavramsal Çerçeve’de karşılık geldiği dört temel değerleme ölçütüne göre sınıflandırılmasını Tablo 2.2’deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 2.2. TMS ve TFRS’deki Değerleme Ölçütlerinin Kavramsal Çerçevede Karşılık Geldiği Değerleme Ölçütleri

Tarihi Maliyet	Cari Maliyet	Gerçekleşebilir Değer	Bugünkü Değer
- Stokların Maliyeti	- Gerçeğe Uygun	- Gerçeğe Uygun	- Gerçeğe Uygun
- Satın Alma Maliyeti	Değer	Değer	Değer
- Dönüştürme Maliyeti	- Net Gerçeğe Uygun	- Net Gerçeğe Uygun	- Net Gerçeğe Uygun
- Defter Değeri	Değer	Değer	Değer
- Amortisman Tabi Tutar	- Borçlanma Maliyetleri	- Geri Kazanılabılır Tutar	- Geri Kazanılabılır Tutar
- Tahmini Maliyet		- Net Gerçekleşebilir	- Kullanım Değeri
- Maliyet		Değer	- İtfa Edilmiş Maliyet
			- İşletmeye Özgü Değer

Kaynak: (Tokay ve Deran, 2008: 32).

2.3.3. Tarım İşletmelerinde Amortisman İşlemleri

Tarım işletmelerinde faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtması bakımından gelir ve giderlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi önemlidir. Bu işletmelerde tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan duran varlıklar, bir yandan işletmenin gelir elde etmesine katkı sağlarken, diğer yandan zaman içinde bu kullanımlarından dolayı ekonomik değerlerinde meydana gelen azalışlara bağlı olarak faaliyet

dönemlerine sistematik şekilde yayılmış amortisman giderlerinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Tarım işletmelerinde amortisman işlemleri, diğer işletmelere göre birtakım farklılıklar göstermektedir. Genel olarak amortisman konusundaki varlıklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Tarım sektörünün kendine özgü bazı özellikleri nedeniyle tarım işletmelerinde amortisman işlemleri, gerek bitki ve hayvan gibi canlı varlıkları gerekse bina ve tarım makineleri gibi cansız varlıkları konu almaktadır.

Tarım sektöründe modern üretim tekniklerinin uygulanmaya başlamasıyla birlikte traktör, pulluk, çapa makinesi, biçerdöver, ilaçlama makinesi gibi geleneksel tarım makinelerinin yanı sıra, süt sağım makinesi, yem karma makinesi, budama makinesi, buzağı emzirme makinesi, meyve toplama ve tasnif makinesi vb. araç ve gereçler de tarım işletmelerinde amortisman tabii varlıkların konusu haline gelmiştir. Ayrıca, tarımsal üretimin yapısı gereği tarım işletmelerinin aktifinde bir yıldan daha uzun süre kayıtlı bulunan bitki ve hayvan gibi canlı varlıklar da amortisman konusuna dahil edilmiştir. Bu varlıklar arasında, kümes hayvanları, arılar, sağmal (sütlük) ve damızlık sığırlar gibi canlı hayvanlar ile çok yıllık bitkiler ve meyve veren ağaçlar gibi canlı bitkileri sıralamak mümkündür (Demirkol, 2006: 126). Meyve vermeyen ağaçlar (kavak ağacı gibi) ise, tarım işletmelerinde ticari amaçla bulundurulması ve olgunluk döneminde kesilmesi nedeniyle yıpranma, yaşlanma ve değer azalışına maruz kalmadıkları için, amortisman işlemlerine konu edilmemektedir (Zincircioğlu, 1973: 67).

2.3.3.1. Amortisman Kavramı

Amortisman, maddi duran varlıkların eskime, yıpranma ve demode olma gibi nedenlerle değerinin azalmasını ifade etmektedir (Koç Yalkın, 2010: 272).

Amortisman, işletme sermayesini korumak ve değerini zamanla kaybeden duran varlıkların tamamen ya da kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca aşınma, yıpranma ve zamanla yok olmalarına karşılık olarak duran varlığın maliyetinin sistematik bir şekilde gidere dönüştürülmesi işlemidir (Özulucan, 2005: 90).

Amortisman, duran varlıkların aşınma, yıpranma, paslanma, demode olma, eskime vb. nedenlerle ekonomik değerlerinde meydana gelen azalışları ifade etmektedir (Özbirecikli, 2015: 97).

Başka bir ifadeyle amortisman, aktif sermaye içinde yer alan sabit sermaye unsurlarının üretime doğrudan ya da dolaylı olarak katılması sonucunda eskime ve yıpranmaya uğrayarak zaman içerisinde özelliğini ve kıymetini kaybetmesi olarak tanımlanabilmektedir (Çetin ve Tipi, 2007: 39).

VUK'a göre amortisman, işletmelerde bir yıldan daha uzun süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ya da kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkuller ile alet, edevat ve demirbaşların değerinin faydalı ömürleri süresince yok edilmesi işlemidir (VUK, md. 313).

TMS 16'ya göre amortisman ise, bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması işlemi olarak ifade edilmektedir (TMS 16, prg. 6).

2.3.3.2. Amortismanın Konusu

Amortismanın konusunu, kullanım süresi bir yıldan fazla olan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar gibi maddi duran varlıklar oluşturmaktadır. Boş arazi ve arsalar ise, yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadıkları için amortisman işlemine tabi tutulmamaktadır. Ancak, tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik, incir bahçesi ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilen her türlü yol ve haklar amortismanın konusunu oluşturmaktadır (VUK, md. 313-314).

2.3.3.3. Amortisman Yaklaşımları

Amortismanın farklı amaçlar doğrultusunda çeşitli şekillerde tanımlı yapılmaktadır. Bu durum, amortismanla ilgili farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. Amortisman işlemleriyle ilgili bu yaklaşımlar, dört şekilde sınıflandırılmaktadır (Sevilengül, 2014: 418-419);

i) Değerleme Yaklaşımı: Amortisman, duran varlığın değerinde kullanma, zamanın geçmesi veya önemini yitirme vb. nedenlerle meydana gelen değer azalışını ifade etmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki şimdiki değer farkından oluşan bir aktif düzeltmesi işlemidir.

ii) Tüketim Yaklaşımı: Amortisman, duran varlığın satın alınmasıyla elde edilen fayda stoğundaki dönem içinde meydana gelen azalışların dönemlere dağıtılmasını ifade etmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlığın fayda stoğunun tüketilmesi işlemidir.

iii) Yenileme Yaklaşımı: Amortisman, duran varlığın faydalı ömrü sonunda yenilenmesi için gerekli olan fonun elde tutulması için bir araç olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların yenilenmesi için fon biriktirilmesi işlemidir.

iv) Dağıtım Yaklaşımı: Amortisman, duran varlıkların edinilmesi için katlanılan maliyetlerin, söz konusu varlıkların faydalı ömürleri süresince faaliyet dönemlerine dağıtılmasını ifade etmektedir. Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlıkların edinilmesiyle ilgili katlanılan maliyetlerin dönemlere dağıtılması işlemidir.

2.3.3.4. Vergi Usul Kanunu'na Göre Amortisman İşlemleri ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'a göre amortisman ayırma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, varlığın amortismanına tabi tutarı, amortisman oranının nasıl belirleneceği, amortisman ayırmaya başlama zamanı ve kullanılacak amortisman yöntemi önem arz etmektedir.

VUK'a göre tarım işletmelerindeki bir varlığa amortisman ayrılabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre (VUK, md. 313);

- Amortismanına tabi varlığın işletmede 1 yıldan uzun süre kullanılacak olması,
- Varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye (değer kaybına) maruz kalması,
- Varlığın işletmenin envanterinde kayıtlı ve kullanıma hazır olması,
- Varlığın değerinin 2019 yılı için 1.200 TL'den fazla olması gerekmektedir.

Tarım işletmelerinde amortismanına tabi varlıklar, işletme aktifinde maliyet değeri ile yer almakta ve bu değer amortismanına tabi tutarı ifade etmektedir. Amortisman ayırmaya varlığın aktife girdiği yıldan itibaren başlanmaktadır (VUK, md. 320). İşletme aktifinde kayıtlı olmakla birlikte henüz ürün vermeye başlamayan

(verim dönemine ulaşmayan) ağaç ve bitkiler ise, ürün vermeye başladıktan sonra amortismanına tabi tutulmaktadır (Arslan, 2012: 102).

Amortismanına tabi varlıklar için amortisman ayırma süreleri ve oranları HMB tarafından tespit edilmektedir. Tarımsal varlıklara ilişkin amortisman ayırma süreleri (faydalı ömür) ve oranları 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 333 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği’nde belirtilmektedir. Bunlar, Tablo 2.3’deki gibidir.

Tablo 2.3. Amortismanına Tabi Tarımsal Varlıklara İlişkin Faydalı Ömür Süreleri ve Amortisman Oranları

Amortismanına Tabi Tarımsal Varlıklar	Faydalı Ömür (Yıl)	Amortisman Oranı (%)
Sadece Tarım ve Bahçecilik İşlerinde Kullanılmak Amacıyla Edinilen Yapılar	25	4
Sadece Hayvancılık İşlerinde Kullanılmak Amacıyla Tesis Edilen Yapılar (Tavla, Ahır, Ağıl, Kümes, Padoks, Manej vb.)	20	5
Tarımda Kullanılan Hububat Ambarları, vb. Depolama Yerleri	10	10
Traktör, Biçerdöver, Tohum Temizleme ve Sınıflandırma Makineleri vb. Makine, Teçhizat ve Tertibatlar	5	20
Mandıralar	7	14,28
Sütlük ve Damızlık Sığırlar (Süt İneği, Damızlık Danalar vb.)	5	20
Atlar (Aktife Alındığı Dönemde 2 Yaşından Büyük Yarış Atları, 12 Yaşından Büyük Damızlık Atlar vb.)	10	10
Sütlük Koyun ve Keçiler (Damızlık Koç ve Tekeler), Arılar ve Diğer Hayvanlar (Köpek, İş Hayvanları vb.)	5	20
Yumurtalık Tavuklar (Civciv ve Besilik Tavuklar Hariç)	2	50
Kümes Hayvanları Üretim Tesisleri ve Binalar	10	10
Üretimde Kullanılan İktisadi Kıymetler (Teçhizat vb.)	5	20
Deniz ve Tatlı Su Balıkları	5	20
Zeytinlikler	50	2
Süs Ağaçları, Güllükler, Bağlar, Vişne, Kiraz Ağaçları ve Seralar	20	5
Şeftali Ağaçları ve Sair Meyveli Ağaçlar	10	10
Kayısı, Erik, Badem, Elma, Armut, Ayva, İncir ve Narenciye Ağaçları ve Fındıklıklar	25	4
Ceviz, Kestane, Antep Fıstığı Ağaçları ve Dutluklar	40	2,5
Seralarda Kullanılan Makine ve Aletler ve Çimlendirme Odası (Isıtıcılar, İlaçlama Makineleri, Tohum Ekme Makineleri vb.)	5	20
Tarımsal Sulama Tesisleri (Yağmurlama, Damla Sulama vb.), Kanal ve Kanaletler	10	10
Derin Kuyular	15	6,66
Sağım Tesis ve Makineleri, Çırçırılama ve Delintasyon Tesisleri, Mahsul Kurutma, Yem Kırma Tesis ve Makineleri	5	20
Yoncalık Tesisi, Suni Çayır Mera Tesisi	3	33,33
Korunaklık Tesisi	2	50

Kaynak: (333 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği’nden derlenerek hazırlanmıştır.)

Tablo 2.3’de yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları, 31 Aralık 2003 tarihinden sonra tarım işletmelerinin aktifine giren amortisman tabi tarımsal varlıklara ilişkindir. 1 Ocak 2004 tarihinden önce tarım işletmelerinin aktifine giren tarımsal varlıklar için ise, 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’dan önce yürürlükte olan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekmektedir (333 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, md. 1).

VUK’da 4 farklı amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır. Tarım işletmeleri bu yöntemler arasından, madenlerde amortisman haricindeki üç yöntemden birini tercih edebilmektedir.

Azalan bakiyeler yöntemini tercih eden tarım işletmelerinin daha sonraki dönemlerde normal amortisman yöntemine geçiş yapabilmesi mümkündür. Ancak, normal amortisman yönetimini tercih eden tarım işletmelerinin daha sonraki dönemlerde amortisman yönteminde herhangi bir değişiklik yapması mümkün bulunmamaktadır.

2.3.3.4.1. Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, HMB tarafından tespit ve ilan edilen duran varlığın faydalı ömrü ve amortisman oranı dikkate alınmak suretiyle her yıl eşit tutarda hesaplanmaktadır (VUK, md. 315).

2.3.3.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, HMB tarafından tespit ve ilan edilen duran varlığın amortisman oranının iki katı dikkate alınmak suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak, bu oranın % 50’yi geçmesine izin verilmemektedir. Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman hesaplanan değer daha önce ayrılmış olan amortisman toplamının varlığın kayıtlı değerinden düşülmesi sonucu tespit edilmektedir. Faydalı ömrün son yılına devreden bakiye değerini ise, son yılda tamamen yok edilmesi gerekmektedir (VUK, md. 315/1-3).

2.3.3.4.3. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Bu yöntem, yangın, deprem, sel gibi afetler sonucunda değerini tamamen ya da kısmen kaybeden; yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymeti düşerek tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelen, aşırı bir şekilde çalışmaya tabi tutulması nedeniyle normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükelleflerin müracaatı üzerine ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle HMB tarafından belirlenen amortisman oranlarının uygulanarak hesaplamaların yapıldığı yöntemdir (VUK, md. 317).

2.3.3.4.4. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Bu yöntem, sahip olunan maden cevherinin işletilmesi nedeniyle azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenler ile taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedellerinin, maden işletmecisinin müracaatı üzerine madenlerin büyüklüğü ve nitelikleri dikkate alınmak suretiyle ve her maden ile taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere HMB ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (STB) tarafından belirlenen amortisman oranlarının uygulanarak yok edildiği yöntemdir (VUK, md. 316).

2.3.3.5. Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman İşlemleri ve Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Muhasebe Standartlarına göre, VUK hükümlerinden farklı olarak amortisman tabi varlıklar için amortisman ayrılması zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluk karşısında tarım işletmelerinin de duran varlıkları için amortisman ayırması gerekmektedir.

Muhasebe standartlarında amortisman tabi varlıkların faydalı ömür süreleri ve amortisman oranlarına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, varlığın faydalı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre, her işletmenin duran varlığın kullanım ömrünü kendisinin tahmin ederek belirlemesi gerekmektedir (TMS 16, prg. 57). Başka bir ifadeyle, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tespit edilmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Ancak, faydalı ömre ilişkin tahmin ve tespitlerin sınırsız ve istenilen bir şekilde yapılması söz konusu değildir. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömrünün tespitinde aşağıdaki kriterlerin dikkate alınması gerekmektedir (TMS 16, prg. 56).

- Varlığın beklenen kullanımının, varlığın beklenen kapasitesine veya fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Varlığın beklenen fiziksel aşınma ve yıpranmasının, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım-onarım programı ve varlığın atıl kaldığı dönemlerdeki tamir ve bakım gibi operasyonel faktörlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Üretimde meydana gelen değişikliklerin ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ve ticari olarak değer kayıplarının değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Kiralama işlemlerinin geçerliliğinin sona ereceği tarihler gibi varlığın kullanımındaki yasal vb. kısıtlamaların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Muhasebe standartlarına göre varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın maliyetinden kalıntı değeri düşülmek suretiyle hesaplanmaktadır (TMS 16, prg. 53). Varlığın kalıntı değeri, varlığın tahmin edilen faydalı ömrü sonundaki mevcut durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması üzerine elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarma nedeniyle yapılacak tahmini maliyetlerin düşülmesi sonucu hesaplanan tahmini tutarı ifade etmektedir (Hatipoğlu, 2012: 193). VUK'a göre amortisman ayırmaya, varlığın aktife girdiği tarihten itibaren başlanmakta iken, muhasebe standartlarına göre amortisman ayırmaya, varlığın işletme amaçları doğrultusunda kullanılmaya hazır olduğu tarihten itibaren başlanmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe standartlarına göre varlıkların işletme aktifine alınması yeterli görülmemekte, bu varlıkların işletme amaçları doğrultusunda kullanılabilir durumda olması da gerekmektedir.

Muhasebe standartlarına göre, maddi duran varlıkların toplam maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan bazı parçalarının diğer parçalardan ayrı şekilde amortismanına tabi tutulması mümkündür. Örneğin; bir geminin gövdesi ve motoru için ayrı ayrı amortisman ayrılabilir (TMS 16, prg. 44). Maddi duran varlıkların bir parçasının diğer parçalarından ayrı olarak amortismanına tabi tutulması durumunda diğer parçalarının da aynı şekilde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir (TMS 16, prg. 46).

Bununla birlikte, işletmenin maddi olmayan duran varlıklarına yönelik amortisman işlemlerine ilişkin VUK ve muhasebe standartları arasında bazı yaklaşım farklılıkları bulunmaktadır. Buna göre, işletmenin aktiflerinde bulunan haklar, VUK'a göre 15 yıllık süre içinde itfa edilirken, muhasebe standartlarına göre haklar, sınırlı bir

ömre sahip ise, faydalı ömrü boyunca itfa edilmekte, sınırsız bir ömre sahip ise, itfa edilememektedir (TMS 38, prg. 89).

İşletme aktiflerinde yer alan araştırma ve geliştirme giderleri VUK'a göre 5 yıllık süre içinde itfa edilebilmektedirken, muhasebe standartlarına göre araştırma giderlerinin işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacağını muhtemel olmaması nedeniyle itfa edilememektedir. Geliştirme giderlerinin ise, belirtilen şartların sağlanması durumunda itfa edilmesi mümkündür. Aynı şekilde, VUK'a göre şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri 5 yıllık süre içinde, özel maliyetler ise, kira süresi içinde itfa edilebilmektedirken, muhasebe standartlarına göre bunların aktifleştirilmesi mümkün olmadığı için itfa edilmesi söz konusu değildir (Arslan, 2012: 110).

Muhasebe standartlarında 3 farklı amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır. Muhasebe standartlarında VUK'dan farklı olarak üretim miktarı yöntemi ismiyle yeni bir amortisman hesaplama yöntemi yer almaktadır. Muhasebe standartlarında yer alan doğrusal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi zaman ölçütünü dikkate alırken, üretim miktarı yöntemi üretim hacmi (çalışma yoğunluğu) ölçütünü dikkate almaktadır.

TMS'ye göre, amortisman yönteminin seçiminde işletmenin duran varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlemenin yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, varlığın kullanım şeklinin değişmesi durumunda amortisman oranının da değiştirilmesi gerekmektedir. Örneğin; varlığın kullanım yerinin değiştirilmesi ya da vardiya sayısının artırılması gibi durumlarda, amortisman oranı da değiştirilmelidir (Örten vd., 2013: 198).

2.3.3.5.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı sürece faydalı ömür boyunca eşit tutarda hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

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

2.3.3.5.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın faydalı ömrü boyunca azalan tutarda hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times (\text{Doğrusal Amortisman Oranı} \times 2)$$

2.3.3.5.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür Süresince Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Genellikle maden işletmelerinde yaygın olarak kullanılan üretim miktarı yönteminin temeli, duran varlıkların kullanımı ile yıpranması arasındaki bağlantıya dayanmaktadır. Bu yöntemde, amortisman tabi duran varlığın faydalı ömrü, yıl esasına göre değil, kullanım ve üretim miktarı esasına göre tespit edilmektedir.

2.3.3.6. Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

Tarım işletmelerinde amortisman işlemleri, VUK ve muhasebe standartları açısından önceki bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu bölümde, amortisman tabi duran varlıklarda amortisman ayırma koşulları, amortisman tabi tutar, amortisman dönemi, amortisman süresi ve oranı, amortisman hesaplama yöntemleri ve amortisman tutarının hesaplanmasına ilişkin VUK ve muhasebe standartlarındaki düzenlemeler karşılaştırılmıştır.

VUK ve muhasebe standartlarının amortisman işlemlerine yönelik yaklaşım farklılıklarını Tablo 2.4'deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 2.4. Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	VUK	MUHASEBE STANDARTLARI
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	Amortisman ayrılması zorunlu değildir.	Amortisman ayrılması zorunludur.
Amortisman Ayırma Koşulları	Bir yıldan fazla kullanılması gereklidir.	Bir faaliyet döneminden fazla kullanılması gereklidir.
	Yıpranma, aşınma ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gereklidir.	Yıpranma, aşınma ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gereklidir.
	Envantere kayıtlı olması gereklidir.	Envantere kayıtlı olması ve kullanılabilir durumda olması gereklidir.
	Değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gereklidir.	Değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.
	Parçalara ayırmak suretiyle amortisman ayrılması söz konusu değildir.	Parçalara ayırmak ya da gruplandırmak suretiyle amortisman ayırmak mümkündür.
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman tabi tutar, varlığın maliyet bedelidir.	Amortisman tabi tutar, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutardır.
	Varlığın elde edilmesi esnasında ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edildiğinden, vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.	Varlığın elde edilmesi esnasında ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmesi söz konusu olmadığı için, vade farksız tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
	Varlığın elde edildiği döneme ilişkin borçlanma maliyetlerinin, varlığın maliyetine eklenmesi nedeniyle bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.	Varlığın elde edildiği döneme ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenmesi söz konusu değildir. Sadece, özellikli varlığa ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
	Varlığın aktife girdiği yıl başlamaktadır (Binek otomobilleri hariç).	Varlığın kullanılabilir duruma geldiğinde başlamaktadır.
Amortisman Süresi ve Oranı	Amortisman esas sürenin “faydalı ömür” olmasına rağmen, HMB tarafından belirlenen ekonomik ömürlere uyulması gereklidir.	Faydalı ömür, işletme tarafından tahmin edilerek tespit edilmektedir.
	Faydalı ömür sadece “yıl” olarak (madenler hariç) belirlenebilmektedir.	Faydalı ömür “yıl” ya da “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
	Faydalı ömür olağanüstü durumlar haricinde sabittir.	Faydalı ömür ve kalıntı değer tahmininin her yıl gözden geçirilmesi ve değişikliklerin dikkate alınması zorunludur.
	Amortisman oranı, Azalan Bakiyeler Yönteminde normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanmaktadır. Ancak bu	Amortisman oranı, Azalan Bakiyeler Yönteminde normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanmaktadır. Ancak bu

	oran hiçbir zaman %50'yi geçemez.	oranın belirlenmesinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	- Normal Amortisman Yöntemi - Azalan Bakiyeler Yöntemi - Fevkalade Amortisman Yöntemi - Madenlerde Amortisman Yöntemi	- Doğrusal Amortisman Yöntemi - Azalan Bakiyeler Yöntemi - Üretim Miktarı Yöntemi
	Azalan Bakiyeler Yöntemine göre amortisman ayırmaya başlandıktan sonra Normal Amortisman Yöntemine geçiş yapılabilmektedir. Ancak, Normal Amortisman Yöntemi kullanılırken Azalan Bakiyeler Yöntemine geçiş yapılamamaktadır.	Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim şeklinde önemli bir değişiklik olması durumunda, yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde amortisman yöntemi değiştirilebilmektedir.
	Azalan Bakiyeler Yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutan işletmeler tarafından kullanılabilir.	TMS/ TFRS'ye göre defter tutan ve finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin tamamı Azalan Bakiyeler Yöntemini kullanabilmektedir.
	Kıst Amortisman uygulaması sadece binek araçlar için kullanılabilir.	Bütün duran varlıklar için kıst amortisman uygulaması zorunludur.
Amortisman Tutarının Hesaplanması	Binek araçlar için amortisman ayrılmaya, aracın alındığı aydan başlanmakta ve alındığı ay kesri tam sayılmaktadır.	Duran varlıklar için amortisman ayrılmaya varlığın kullanılabilir hale geldiğinde başlanmaktadır. (Duran varlığın kullanılabilir duruma geldiği günden itibaren amortisman hesaplanır.)
	İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına dahil edilmektedir.	İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı varlığın faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılmaktadır.

Kaynak: (VUK ve TMS 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

2.4. TARIM İŞLETMELERİNDE VERGİLENDİRME

Devlet tarafından mali, sosyal ve ekonomik nitelikteki işlevlerin yerine getirilmesi ve kamu ihtiyaçlarından doğan harcamaların finanse edilmesi için, çeşitli kaynaklardan gelir elde edilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanında yararlanılan bu kaynaklardan en etkili ve yaygın olanı vergilerdir.

Vergiler, devlet tarafından kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi ve kamu harcamalarının karşılanması amacıyla, hukuki cebir kullanılmak suretiyle gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak alınan ekonomik (parasal) değerleri ifade etmektedir.

Başka bir ifadeyle vergi, kamu hizmetlerinin maliyetlerini karşılamak amacıyla ekonomik birimlerden hukuki ve siyasi cebir altında ve karşılıksız olarak devlete fon aktarılması işlemi olarak tanımlanabilmektedir (Birinci, 2010: 19).

Vergiler, kamu gelirleri arasında en önemli yeri tutmakta ve kişilerin ekonomik güçlerine göre kamu harcamalarında kullanılmak amacıyla toplanmaktadır (Taşdelen, 2010: 137). T.C. Anayasası'nda, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." şeklindeki hükümle de kişilerin mali güçlerine göre kamu harcamalarının karşılanmasına katkıda bulunma zorunluluğuna vurgu yapılmaktadır (T.C. Anayasası, md. 73).

Tarım işletmelerinin de mali güçlerine göre vergilendirilmesi, ekonomik kalkınmanın sağlanması noktasında büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, ekonomisi tarıma dayalı olan ülkelerde vergiler kamu harcamalarının finansmanında önemli bir araç olarak kullanılmaktadır (İnci, 2009: 110).

Tarım işletmelerinin vergilendirilmesine yönelik Türkiye'deki düzenlemeler GVK ile yapılmıştır. Bu kanunda, 1961 yılından itibaren tarımsal faaliyet sonucu elde edilen kazançlardan gelir vergisi alınması hüküm altına alınmıştır. Küçük ölçekli çiftçilerin ise, vergiden muaf tutulmaları öngörülmüştür (Rehber, 2013: 255).

2.4.1. Tarım İşletmelerinde Zirai Kazanç Kavramı

GVK'ya göre zirai kazanç, tarımsal (zirai) faaliyetlerden doğan kazançları ifade etmektedir (GVK, md. 52).

Zirai kazancın kapsamını, çiftçilerin bir takvim yılı içinde tarımsal faaliyetler sonucu elde etmiş oldukları kazançlar oluşturmaktadır. GVK, tarımsal faaliyetlerden doğan kazançları, zirai kazanç olarak kabul etmektedir. Bundan dolayı, zirai kazanç elde eden bütün çiftçilerin bu kazançları dolayısıyla vergi mükellefiyetleri de bulunmaktadır (Kılıç, 2003: 27).

GVK'ya göre, kendi arazisini kullanan, kiracılık veya ortakçılık suretiyle arazi işleyen ya da kendi arazisini ortağa veren çiftçilerin bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler, zirai kazanç olarak kabul edilmektedir. Ancak, kendi arazisini ortağa veren arazi sahibinin bu ortaklıktan elde ettiği gelirin zirai kazanç olarak sayılabilmesi için, arazisini sermaye olarak ortaya koyması, tarımsal faaliyetlerin yürütülmesine fiilen katılması ve kâr/zarardan payına düşen bölümü üstlenmesi gerekmektedir (Kılıç, 2003: 27).

2.4.2. Tarım İşletmelerinde Vergilendirmenin Amaçları

Tarım işletmelerinde vergilendirmenin üç amacı bulunmaktadır. Bunlar; mali amaç, ekonomik amaç ve sosyal amaç olarak sınıflandırılmaktadır (Birinci, 2010: 45-47; Sarı, 2016: 48-50).

2.4.2.1. Mali Amaç

Tarım işletmelerinde vergilendirmenin mali amacı, devlete gelir kaynağı oluşturmaktır. Kamu harcamalarının finansmanında yararlanılan en büyük gelir kaynağını, vergiler oluşturmaktadır. Tarım işletmelerinin vergilendirilmesinin, kamu harcamalarının karşılanmasının yanı sıra, ülkenin kalkınmasına da önemli katkıları bulunmaktadır.

2.4.2.2. Ekonomik Amaç

Tarım işletmelerinde vergilendirmenin ekonomik amacı çeşitlilik göstermektedir. Bu amaçları, tasarruf hacminin düşüklüğü, üretimin yönlendirilmesi, üretim boşluklarının giderilmesi ve sosyo-ekonomik nedenler olarak sıralamak mümkündür.

2.4.2.3. Sosyal Amaç

Tarım işletmelerinde vergilendirmenin sosyal amacı, vergi mükellefleri arasında vergi adaleti ve eşitliğini sağlamaktır. Diğer işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinin de mali güçleri oranında vergiye tabi tutulması, başta vergi adaleti ve eşitliği sağlamanın yanı sıra, kamu hizmetleri için gerekli olan finansmanın sağlanmasına da katkıda bulunmaktadır (Metin, 2007: 25).

2.4.3. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Ölçütleri

Tarım işletmelerinde vergilendirme ölçütlerini iki şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; motorlu zirai araç ve tarımsal işletme büyüklüğü ölçütleridir.

Motorlu zirai araç ölçütü, bir biçerdöver ya da bu özellikteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmayı ifade etmektedir (Taşdelen, 2010: 140). Ancak, çiftçiye ait olmakla birlikte, tarım işletmesine dahil edilmeyen biçerdöver veya bu özellikteki bir motorlu araç veya on yaşından küçük ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler için zirai kazanç hükümleri değil, ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır (GVK, md. 53).

Tarımsal işletme büyüklüğü ölçütü ise, belirli bir genişliğe sahip tarım arazisi ile belirli bir sayının üzerinde ağaç veya hayvan varlığına sahip olmayı ifade etmektedir. Tarım işletmelerinin vergilendirilmesinde esas alınan bu ölçütleri Tablo 2.5’deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 2.5. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Ölçütleri

SINIFLANDIRMA	VERGİLENDİRME ÖLÇÜTÜ	
Motorlu Zirai Araç Ölçütü	Araç Türü	Araç Sayısı
	Biçerdöver veya bu mahiyetteki motorlu araç	1 adet
	Traktör (10 yaşından küçük)	2 adetten fazla
Tarımsal İşletme Büyüklüğü Ölçütü	Faaliyet Konusu	Arazi Genişliği (Dekar)
	Hububat	900
	Bakliyat, Afyon, Susam, Keten ve Kendir	1.000
	Ayçiçeği	600
	Pamuk	400
	Çeltik	300
	Pancar	300
	Patates, Soğan ve Sarımsak	200
	Çay	150
	Tütün	200
	Sebze	200
	Sera ve Çiçekçilik	8
	Kavun ve Karpuz	300
	Fındık, Bağ ve İncir	250
	Faaliyet Konusu	Ağaç Sayısı (Adet)
	Antep Fıstığı	2.500
	Zeytinlik	4.500
	Narenciye	1.500
	Elma, Armut, Kiraz, Vişne ve Şeftali	2.000
	Diğer Meyveler	1.000
	Faaliyet Konusu	Hayvan Sayısı (Adet)
	Büyükbaş Hayvan	150
	Küçükbaş Hayvan	750
	Diğer Hayvanlar	100

Kaynak: (GVK, md. 54’den derlenerek hazırlanmıştır.)

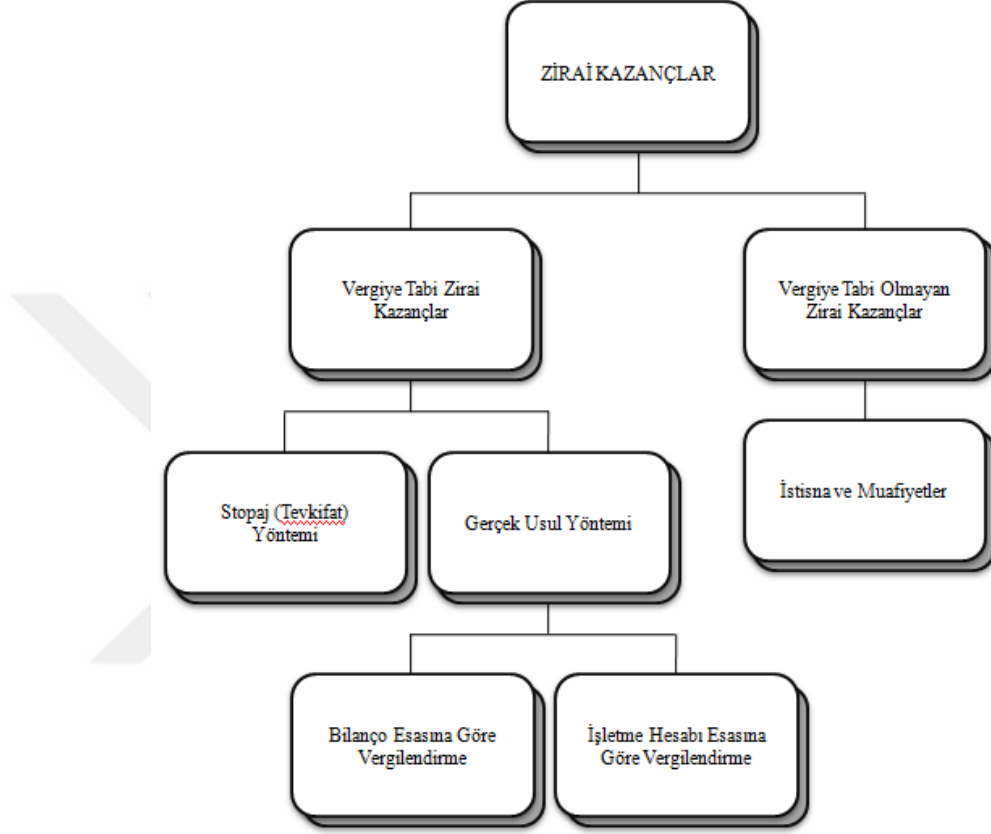
2.4.4. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Yöntemleri

Türkiye’de tarım işletmeleri GVK’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmektedir. GVK’ya göre tarım işletmeleri stopaj (tevkifat) yöntemi ve gerçek usul yöntemi olmak üzere iki farklı şekilde vergilendirilebilmektedir. Stopaj

yöntemi, temel vergilendirme yöntemi olmakla birlikte, belirli büyüklük ölçütlerini aşan tarım işletmelerinin gerçek usul yöntemine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Tarım işletmelerinde uygulanacak vergilendirme yöntemlerini Şekil 2.1'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil 2.1. Tarım İşletmelerinde Vergilendirme Yöntemleri



Kaynak: (Sarı, 2016: 65)

2.4.4.1. Stopaj (Tevkifat) Yöntemiyle Vergilendirme

Stopaj (tevkifat) yöntemiyle vergilendirme, GVK'nın 53'üncü maddesinde düzenlenmiştir. GVK'ya göre, çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir (GVK, md. 53).

Stopaj yöntemiyle vergilendirilen çiftçilerin defter tutma ve beyanname düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu çiftçilerin gelirleri üzerinden yapılan stopajlar nihai vergi olarak kabul edilmektedir (Bilici, 2012: 30). Bu yöntemde uygulanacak stopaj oranları GVK'nın 94'üncü maddesinde yer almaktadır. Çiftçilerden satın alınan zirai mahsul ve hizmetler için bu mahsul ve hizmetleri satın

alanlar tarafından çiftçiler adına aşağıdaki oranlar üzerinden stopaj yapılmaktadır (GVK, md. 94/11).

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan hayvanlar ve bu hayvanların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için % 1 oranında, ticaret borsalarında tescil ettirilmeyenler için % 2 oranında,
- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan diğer tarımsal ürünler için % 2 oranında, ticaret borsalarında tescil ettirilmeyenler için % 4 oranında,
- Zirai faaliyet kapsamında yapılan hizmetlerden; orman idaresine ya da orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan orman ağaçlandırması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için % 2 oranında, diğer hizmetler için % 4 oranında tevkifat (kesinti) yapılmaktadır.

2.4.4.2. Gerçek Usul Yöntemiyle Vergilendirme

Gerçek usul yöntemiyle vergilendirme, GVK'nın 54 ile 59'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. GVK'nın 54'üncü maddesinde yer alan motorlu zirai araç ölçütü ile tarımsal işletme büyüklüğü ölçütünü aşan çiftçiler, gerçek usul yöntemiyle vergilendirilmektedir.

Gerçek usul yöntemiyle vergilendirilme şartlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (GVK, md. 54; Hayran, 2012: 11);

- Ziraat gruplarına göre belirlenen tarımsal işletme büyüklüğü ölçütünün aşılması,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olunması,
- On yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olunması,
- Ziraat gruplarından birkaçını içeren tarımsal faaliyetlerin birlikte yapılması durumunda, en fazla iki gruba ilişkin tarımsal işletme büyüklüklerinde bu gruplar için belirlenen ölçütlerin yarısının aşılması,
- Kendi işletmesi ve dahil olduğu ortaklıkların müstakil olarak tarımsal işletme büyüklüğü ölçütünün altında kalması durumunda, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki payların toplamının tarımsal işletme büyüklüğü ölçütünü aşması,

- Gerçek usul yöntemiyle vergilendirilmeye tabi olmayan tarım işletmelerinin, kendi isteği ile gerçek usulde vergilendirilmeyi istemesi gerekmektedir.

Tarım işletmelerinde gerçek usul yöntemine göre zirai kazancın tespiti iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar; bilanço esasına göre zirai kazancın tespiti ve işletme hesabı esasına göre zirai kazancın tespitidir.

2.4.4.2.1. Zirai Kazancın Bilanço Esasına Göre Tespiti

Bilanço esas, tarım işletmelerinde kâr veya zarar durumunu gösteren ve tarımsal üretim faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşmaya imkan tanıyan bir yöntemdir (Tunçez, 2011: 76).

Tarım işletmelerinde zirai kazançların vergilendirilmesinde ticari kazançlardan farklı olarak gerçek usul yöntemine tabi çiftçilerin bilanço esasına göre defter tutma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, gerçek usul yöntemiyle vergilendirilen çiftçiler istedikleri takdirde, işletme hesabı esas, yerine bilanço esasını tercih edebilmektedir. Bunun için ise, ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunulması gerekmektedir.

Bilanço esasına göre zirai kazancı tespit edilen tarım işletmelerinin VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterleri tutması ve gereken belgeleri düzenlemesi yasal bir zorunluluktur. Buna göre, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterinin tarım işletmeleri tarafından da tutulması gerekmektedir. Tarım işletmelerinde zirai kazanç, bu defter ve belgeler yardımıyla tespit edilmektedir (Mutluer vd., 2005: 49).

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespit edilmesinde, ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Bilanço esasına göre zirai kazanç tutarı, tarım işletmesinin faaliyet dönemi başındaki özsermaye tutarı ile faaliyet dönemi sonundaki özsermaye tutarı arasındaki olumlu farkı ifade etmektedir (Mutluer vd., 2005: 49). Ticari kazançta olduğu gibi, işletme sahibi veya sahipleri tarafından işletmeye dönem içinde eklenen değerler bu farktan indirilmekte, işletmeden dönem içinde çekilen değerler ise, bu farka ilave edilmektedir (GVK, md. 38).

2.4.4.2.2. Zirai Kazancın İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti

İşletme hesabı esası, tarım işletmelerinde hasılat ve giderlerin gösterilmesine imkan tanıyan bir yöntemdir. İşletme hesabı esasına göre zirai kazanç tutarı, tarım işletmelerinin faaliyet dönemi içinde nakit olarak tahsil ettiği veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile faaliyet dönemi içinde nakit olarak ödenen veya borç olarak tahakkuk eden giderler arasındaki olumlu farkı ifade etmektedir.

Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazançlarını tespit eden tarım işletmelerinin, VUK hükümleri doğrultusunda işletme defteri tutmaları, yasal bir zorunluluktur. İşletme defterinin sol tarafına işletmenin giderleri, sağ tarafına işletmenin gelirleri kaydedilmektedir (Mutluer vd., 2005: 26).

2.4.5. Vergiye Tabi Olmayan Zirai Kazançlar

Vergiye tabi olmayan zirai kazançlarla ilgili GVK'da iki tür istisna bulunmaktadır. Bunlar; yatırım indirimi istisnası ve teşvik ikramiyesi istisnasıdır.

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak amacıyla özel sektör yatırımlarının özendirilmesi için yapılan vergi istisnasını ifade etmektedir. Yatırım indirimi, kanunda belirtilen birtakım şartlar dahilinde yapılan yatırımların belirli bir oranının yatırım yapan tarım işletmelerinin zirai kazancından indirilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir (Mutluer vd., 2005: 35). Yatırım indirimi istisnasından, sadece zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen tarım işletmeleri faydalanabilmektedir. Başka bir ifadeyle, zirai kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilen tarım işletmelerinin zirai faaliyetlere yönelik yapmış oldukları yatırımların vergiden istisna tutulması mümkün değildir.

Teşvik ikramiyesi istisnası ise, tarımın geliştirilmesi ve hayvan yetiştirilmesini teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve ödüller için yapılan vergi istisnasını ifade etmektedir. GVK'ya göre, bu faaliyetleri teşvik amacıyla tarım işletmelerine verilen ikramiye ve ödüller gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, md. 29).

Yukarıda sayılan istisnaların yanı sıra GVK kapsamında tarım işletmelerinin bazı faaliyetlerinden dolayı gelir vergisinden muafiyetleri de söz konusudur. GVK'ya göre, tarım işletmelerinin zirai faaliyetler kapsamında kullandığı hayvan, hayvan arabası, motor, traktör, sandal vb. araçlar ile nakliyecilik faaliyetlerini sürekli hale getirmeksizin eşya veya insan taşıyarak elde etmiş olduğu ücretler, gelir vergisinden muaf tutulmuştur (GVK, md. 9/5).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

3.1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte dünya tek bir pazar haline gelmeye başlamıştır. Özellikle uluslararası ekonomik piyasalarda yaşanan gelişmeler, bu gelişmelerden pay almak isteyen işletmelerin harekete geçmesine yol açmıştır. Gerek işletmelerin uluslararası ekonomik piyasalarda yerini alabilmesi gerekse bilgi kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarının karşılanması noktasında muhasebeye duyulan ihtiyaç artış göstermiştir. Bununla birlikte, muhasebe uygulamalarında ortak bir raporlama dilinin de geliştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin ulusal düzenlemeler, uluslararası piyasalarda faaliyette bulunan işletmelerin sağlıklı bir değerlendirme yapmalarını ve doğru karar almalarını güçleştirmektedir (Nolke, 2005: 5). Muhasebe uygulamaları ve mali tabloların hazırlanması noktasında ortak bir raporlama sistemi getiren muhasebe standartları, bu güçlüğün azaltılmasına yardımcı olmaktadır (Shim ve Siegel, 1999: 320).

Her ülkenin kendine özgü muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama yöntemlerinin bulunması, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini engellemektedir. Bundan dolayı, muhasebe uygulamalarında ortak bir raporlama dilinin geliştirilmesi amacıyla birtakım girişimlerde bulunulmuştur. Muhasebe standartlarının alt yapısını oluşturan bu girişimler, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama alanında yeni düzenlemelerin yapılmasını sağlamıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle, muhasebede uygulama birliğinin sağlanmasına, finansal raporlamada ise, şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına önemli katkılarda bulunulmuştur.

Muhasebe standartlarına yönelik genel bilgiler verilen bu bölümde, muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma nedenleri, muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemleri, muhasebe standartlarının oluşumuna yön veren uluslararası ve ulusal kuruluşlar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Ayrıca, TMS 41'e göre tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esasları ile TMS 16'ya göre taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esasları açıklanmıştır.

3.1.1. Muhasebe Standartları Kavramı

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren ilke ve kuralları ifade etmektedir (Sağlam vd., 2009: 4).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yapılan tanımlamaya göre muhasebe standartları, yetkili otoriteler tarafından hazırlanan ve muhasebe meslek mensuplarını yönlendiren kuralları ifade etmektedir (Shim ve Siegel, 2000: 11).

Muhasebe standartlarını, işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan finansal bilgilerin, diğer işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları tarafından gerçeğe uygun bir şekilde karşılaştırılmasına imkan tanımak amacıyla oluşturulan kurallar bütünü olarak ifade etmek mümkündür (Güleryüz, 2014: 2).

Muhasebe standartları, yetkili muhasebe otoriteleri tarafından ülkeler arasında görülen finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla hazırlanan kurallardan oluşmaktadır (Ebimobowei, 2012: 159). Bu yönüyle muhasebe standartları, farklı ulusal düzenlemelere göre hazırlanan mali tabloların karşılaştırılmasına imkan tanıyan ve işletmelerin finansal bilgilerinin gerçeğe uygun şekilde raporlanmasını sağlayan bir rehber niteliğindedir (Orban Mrs. Tamas Dekan ve Kiss, 2015: 781).

Muhasebe standartlarını, muhasebe uygulamalarına yön veren ve işletmelerin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının yer aldığı mali tabloların hazırlanmasına yönelik önemli düzenlemeler getiren kurallar bütünü olarak da tanımlamak mümkündür (Akay ve Ataman Akgül, 2004: 4).

Muhasebe standartları, muhasebe mesleğini yönlendiren yetkili otoriteler tarafından ilgili hesapların oluşturulması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi amacıyla hazırlanan yöntem veya yaklaşımlar olarak ifade edilebilmektedir (Tokay, 1987: 58).

Yukarıda yapılan tanımlar ışığında muhasebe standartlarını, muhasebe ve finansal raporlama alanında ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılarak muhasebede uygulama birliğinin sağlanması ve işletme faaliyetlerine ilişkin sonuçların finansal bilgi kullanıcıları için gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir şekilde raporlanmasını sağlamak amacıyla oluşturulan ilke ve kurallar bütünü olarak ifade etmek mümkündür.

3.1.2. Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulma Nedenleri

Her ülke kendi yasal düzenlemeleri çerçevesinde muhasebe uygulamalarını gerçekleştirerek mali tablolarını hazırlamaktadır. Bu ülkelerin kendi yasal düzenlemelerine göre muhasebe uygulamalarını şekillendirmeleri, ülkeler arasında bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum, benzer mali nitelikli işlem ve olayların farklı şekillerde muhasebeleştirilmesine ve mali tablolarda raporlanmasına yol açmaktadır. Bundan dolayı, hazırlanan mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlanamamaktadır.

Küreselleşmenin yaygınlaşması, ulaşım ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal gelişmelerin de etkisiyle uluslararası piyasalarda sermaye hareketliliği artış göstermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin hammadde kaynaklarına yakın olma, üretim maliyetlerini düşürme ve vergi avantajları gibi amaçlarla uluslararası düzeydeki yatırımlarının hız kazanmasına yol açmıştır (Özkök, 2000: 87). Uluslararası yatırımların artmasıyla birlikte, muhasebe uygulamalarında ülkeler arasında çeşitli farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu farklılıklarının giderilmesi ve her ülkenin aynı ilke ve kurallar çerçevesinde finansal raporlama yapması için, muhasebe uygulamalarında standartlaşma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Daha önceleri, işletmelerin faaliyet göstermiş olduğu ülkelerde muhasebe alanındaki yasal düzenlemelere uygun hareket etmek yeterli görülürken, günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle ulusal düzenlemelerin yetersiz hale gelmesi nedeniyle muhasebe uygulamalarında uluslararası düzeyde ortak bir raporlama sisteminin kullanılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Türkiye’de de benzer bir durum söz konusu olmuştur. Türkiye’de, özellikle vergi mevzuatının etkisi altında gerçekleştirilen muhasebe uygulamaları, uluslararası gelişmelerin hız kazanmasıyla birlikte, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılama noktasında yetersiz kalmıştır. Bu durum, muhasebede uluslararası ortak bir dilin kullanılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Muhasebe uygulamalarını şekillendiren “vergi için muhasebe” anlayışı ise, günümüzde yerini “bilgi için muhasebe” anlayışına bırakmıştır (Şahin, 2010: 3).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı ortaya çıkaran çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bunları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kiracı ve Köse, 2002: 49).

- Muhasebe uygulamalarında ortak bir raporlama düzenini gerçekleştirmek,
- Ülkeler arasında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Mali tabloların doğru, güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir şekilde hazırlanmasını sağlamak,
- Finansal bilgi kullanıcılarının işletmeyle ilgili yanlış değerlendirme yapmalarını önlemek,
- Uluslararası finansal piyasalarda geçerli ortak bir muhasebe dili oluşturmak.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulma nedenleri dikkate alındığında, muhasebe ve raporlama alanında uluslararası düzeyde ortak bir dilin kullanılması, finansal bilgi kullanıcılarının doğru bir şekilde bilgilendirilmelerine, yatırım kararlarının doğru yapılmasına, işletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun bir şekilde saptanmasına, ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılmasına ve özellikle de finansal raporların karşılaştırılabilirliğine önemli katkılar sağlamaktadır.

3.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri

Muhasebe standartlarının, finansal bilgi kullanıcılarının karar alma sürecinde ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve zamanla gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesinin standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle doğrudan ilişkisi bulunmaktadır (Üstündağ, 2000: 31).

Muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemleri her ülkenin belirlemiş olduğu muhasebe politikalarına bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Gerek işletme içi finansal bilgi kullanıcılarının gerekse işletme dışı finansal bilgi kullanıcıların ilgi odağı durumunda olması nedeniyle, muhasebe standartlarının kimler tarafından belirleneceği tartışma konusu olmuştur (Üstündağ, 2000: 32).

Muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemlerini 3'e ayırmak mümkündür. Bunlar; muhasebe standartlarının yasama yoluyla oluşturulması, muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulması ve muhasebe standartlarının kamu sektöründe yetkilendirilen bir kuruluş tarafından oluşturulmasıdır.

3.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartlarının, kanun, yönetmelik vb. yasal düzenlemelerle devlet tarafından belirlenmesini ifade etmektedir (Bostancı, 2002: 73).

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla oluşturulması durumunda, devlet tarafından belirlenen kurallara uyulması zorunludur. Bu kurallara uyulmaması durumunda devlet tarafından cezai işlemlerle karşı karşıya kalınmaktadır (Üstündağ, 2000: 32).

Bu yöntemin bazı avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Yöntemin avantajları, muhasebe standartlarının oluşturulmasında devletin rolünün olması nedeniyle yetkili otoritenin sorgulanmasının azaltılması ve muhasebe düzenlemelerine uyum sağlama konusunda yaptırım gücünün bulunmasıdır. Yöntemin dezavantajı ise, siyasal iktidarın politik görüşleri doğrultusunda karar verme olasılığı nedeniyle vergi amaçlı muhasebeye ihtiyaç duyan ülkelerde muhasebe standartlarının devlet tarafından belirlenme eğilimi göstermesidir (Elitaş ve Elitaş, 2010: 2).

3.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Tarafından Oluşturulması

Muhasebe standartlarının, özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesini ifade etmektedir (Timoşenko, 2007: 6).

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulması durumunda, standartların yasama yoluyla oluşturulmasında karşılaşılan sorunların ortadan kaldırılacağı ve muhasebe standartlarıyla ilgili bütün çıkar gruplarının standartların oluşturulma sürecinde daha etkin olacağı ve bu kuruluşların yöneticileri tarafından çıkar gruplarının baskılarının kamu personeline kıyasla daha kolay bir şekilde göz ardı edilebileceği öngörülmektedir. Yöntemin bu avantajının yanı sıra, işletmeler tarafından muhasebe standartlarına uyumun sağlanması noktasında özel sektör düzenleyici kuruluşlarının herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmaması gibi bir dezavantajı da bulunmaktadır (Üstündağ, 2000: 33).

Özel sektör düzenleyici kuruluşları, standartlara uyumu sağlamak amacıyla geniş fikir alışverişi, standart taslak metinleri hakkında görüş alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin hazırlanması gibi geniş bir uygulama yoluna başvurmaktadır. IASB ile muhasebe standartlarının oluşturulması noktasında ABD’de 1973 yılına kadar etkin rol oynayan Muhasebe

Prensipieri Kurulu (Accounting Principles Board-APB) özel sektör düzenleyici kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilmektedir (Gökçen vd., 2016: 2). Türkiye’de ise, özel sektör düzenleyici kuruluşlarına örnek olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMDSK) gösterilebilmektedir.

3.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Kamu Sektöründe Yetkilendirilen Bir Kuruluş Tarafından Oluşturulması

Muhasebe standartlarının, devlet desteği bulunan bir kuruluş tarafından belirlenmesini ifade etmektedir.

Muhasebe standartlarını belirleme yetkisi kamu sektöründe kendisine devredilen bu kuruluşlar, gücünü devletten almaktadırlar. Bu yönüyle, bu kuruluşlar, özel sektör düzenleyici kuruluşlarına göre hem daha etkin hem de daha bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler (Üstündağ, 2000: 34).

Muhasebe standartlarının kamu sektöründe yetkilendirilen bir kuruluş tarafından oluşturulmasının avantajları, kamu sektörünün desteği nedeniyle yaptırım gücünün bulunması ve muhasebe standartlarının yasama ve özel sektör düzenleyici kuruluşlarına göre daha hızlı hazırlanmasıdır. Muhasebe standartlarının kamu sektöründe yetkilendirilen bir kuruluş tarafından oluşturulmasının dezavantajı ise, bu kuruluşların özel sektör kuruluşlarına göre daha güçlü bir otoriteye sahip olmaları nedeniyle devlet tarafından yeterli düzeyde sınırlandırılmaması durumunda muhasebe düzenlemelerinde keyfi hareket etme ihtimalinin bulunmasıdır (Elitaş ve Elitaş, 2010: 3).

ABD’de uygulanmakta olan bu yöntemde, muhasebeye ilişkin düzenleme yapma yetkisi Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC)’na verilmiştir. ABD’de muhasebe standartlarını oluşturmak üzere de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) yetkilendirilmiştir (Bostancı, 2002: 74). Türkiye’de ise, muhasebe standartlarını oluşturma görevi 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK’ya verilmiştir. KGK’nın, muhasebe standartlarını belirlemenin yanı sıra denetim standartlarını oluşturma ve bağımsız denetimin gözetimi gibi işlevleri de bulunmaktadır.

3.1.4. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Uluslararası Kuruluşlar

Sermaye piyasalarının dünya çapında entegrasyonu ve uluslararası ticaret hacminin küresel ölçekte genişlemesiyle birlikte, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliği daha çok önem kazanmaya başlamıştır. Zaman içerisinde muhasebe uygulamalarındaki ulusal düzenlemeler, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından büyük sorunlar yaratmış ve başta mali tabloların karşılaştırılabilirliği olmak üzere, finansal bilgilerin güvenilirliğine engel oluşturmuştur. Muhasebe alanındaki ulusal düzenlemelerden kaynaklanan bu engellerin ortadan kaldırılması ve muhasebede uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (Koparal vd., 2012: 168).

Uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmelerin sayısının artması, uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketliliğinin hız kazanması, uluslararası alanda ortak bir raporlama diline olan ihtiyacın daha da artmasına neden olmuştur. Özellikle uluslararası yatırım kararlarının alınmasında mali tabloların ülkeler arasında karşılaştırılması ve bu karşılaştırmaların yapılabilmesine imkan tanıyan ortak bir raporlama dilinin varlığı önem kazanmıştır (Kocamaz, 2012: 106).

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adı verilen bu raporlama dilinin oluşumunda ve standartların geliştirilmesinde önemli rol oynayan çeşitli kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar tarafından muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması amacıyla birtakım çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Muhasebe standartlarına yönelik ilk çalışma 1960'lı yıllarda yapılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organisation of Securities Commissions-IOSCO)'nün girişimiyle birlikte muhasebe alanında ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılması amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Financial Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. Bu Komite tarafından 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS) adıyla toplam 39 adet standart yayımlanmıştır (Kocamaz, 2012: 106-107).

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma görevi daha sonra IASB'ye devredilmiştir. Böylece, IASB uluslararası muhasebe standartlarının yayımlanması, geliştirilmesi ve kullanılması noktasında uluslararası düzeyde en önemli kuruluş haline gelmiştir.

IASB'nin temel amacı, kamu yararı için şeffaf, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, yüksek kalitede ve dünya genelinde uygulanabilir uluslararası bir muhasebe standardı seti oluşturmaktır (Fülbier vd., 2009: 457; Barth vd., 2008: 468; Chapple, 2014: 219). Diğer amacı ise, ulusal muhasebe standartlarını belirleyen ilgili otoritelerle birlikte hareket ederek, dünya genelinde muhasebe uygulamalarında tek bir standart setinin kullanılmasını sağlamak ve böylece finansal raporlamada uluslararası uyumu gerçekleştirmektir (Çelik, 2012: 24; Usta, 2007: 17).

3.1.5. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Türkiye'deki Kuruluşlar

IFAC, IOSCO, FASB, IASC ve IASB gibi kuruluşlar tarafından muhasebe uygulamalarında uluslararası uyumun sağlanması ve bütün dünyada aynı muhasebe ilke ve kurallarının geçerli kılınması amacıyla önemli çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası piyasalarda yer alabilmek, finansal kaynaklara daha kolay ulaşabilmek, muhasebe alanındaki uygulamalarda uluslararası uyumu sağlayabilmek amacıyla, AB'ye üyelik sürecinde bulunan Türkiye tarafından da birtakım girişimlerde bulunulmuştur.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişiminde, devletin yönlendirmesi etkili olmuştur. Muhasebe standartlarının hazırlanmasında Türkiye'nin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerinin bulunduğu ülkelerdeki muhasebe standartlarının oluşumuna yön veren uluslararası kuruluşların çalışmaları referans alınmıştır. Bundan dolayı, birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye'de de muhasebe standartlarının şekillendirilmesine yönelik yapılan çalışmalarda bu ülkelerdeki uygulamaların önemli etkileri olmuştur (Sürmen ve Dinç, 1996: 42;). Türkiye'de, IASB tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarının referans alınması tercih edilmiş ve bu standartların Türkçe'ye tercümesi yapılarak kullanılmaya başlanmıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları genellikle TTK ve VUK'ta yer alan hükümler çerçevesinde şekillenmiş durumdadır (Arıkan, 1996: 61). TTK ve VUK'un ihtiyaçları karşılayamadığı noktada ise yetkili kuruluşlar tarafından kendilerine tabi

işletmelerdeki muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de, muhasebe standartlarının oluşumuna yön veren bu kuruluşları, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, iktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), TMDSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve KGK olarak sıralamak mümkündür. Bu kuruluşların muhasebe uygulamalarında tek düzeni sağlamak amacıyla oluşturulmalarına rağmen, her bir kuruluşun kendisine tabi işletmelere yönelik birbirinden farklı düzenlemeler yapmış olması muhasebe alanında çok başlı bir yapının da ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Türkiye’de, muhasebe alanında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla hazırlanan TMS ve TFRS’leri oluşturma görevi ilk başta TÜRMOB bünyesinde kurulan TMDSK’ya verilmiştir. Daha sonra bu görev TMSK’ya devredilmiştir. 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 Sayılı KHK ile Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında standart yayımlama görevi KGK’ya verilmiştir.

Ayrıca, yasal mevzuatları gereğince kendilerine tabi işletmeler üzerinde denetim ve gözetim yetkisi bulunan SPK, BDDK, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve Hazine Müsteşarlığı’nın bağımsız denetimin gözetimine yönelik yetkilerine de son verilmiştir. Bu görev ve yetkiler, bağımsız denetimin gözetiminde tek yetkili otorite olan KGK’ya devredilmiş, muhasebe alanında görülen çok başlı yapı ve uygulama farklılıkları ortadan kaldırılmıştır. Böylece KGK, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yayımlanması, geliştirilmesi ve uygulanması noktasında Türkiye’deki en önemli kuruluş olmuştur.

İlk başta, Başbakanlık ile ilişkili olarak kurulan ve daha sonra 26 Kasım 2011 tarihinde HMB ile ilişkilendirilen KGK, idari özerkliğe sahip ve kamu tüzel kişiliğine haiz bir kurumdur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” arasında sayılan KGK, Kurul ve Başkanlıklar’dan oluşmaktadır (Keleş, 2013: 116).

Kurul, Ticaret Bakanlığı (TB) ile HMB tarafından önerilen 4’er aday arasından 2’şer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK’nın bağlı olduğu Bakanlıklar tarafından önerilen 2’şer aday arasından 1’er kişi, TÜRMOB ve Türkiye

Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından önerilen 2’şer aday arasından 1’er kişi olmak üzere Bakanlar Kurulu (BK) tarafından atanan toplam 9 üyeden oluşmaktadır (Yavuz, 2011: 153).

Başkanlıklar ise, Kurul başkanı, kurul başkan yardımcıları ve hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Kurul başkanı aynı zamanda KGK’nın da başkanı olmakla birlikte, Kurum’un genel yönetimi ve temsilinden sorumludur. Bu sorumluluk, kurum faaliyetlerinin yürütülmesi, denetlenmesi, değerlendirilmesi ve gerektiğinde kamuya açıklanmasına yönelik görev ve yetkileri kapsamaktadır (Gökçen vd., 2016: 18).

3.1.6. Muhasebe Standartlarına Yönelik TTK’daki Düzenlemeler

6102 Sayılı TTK, 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu’nda görüşülerek “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla kabul edilmiştir. Uzun çalışmalar sonucunda hazırlanan yeni TTK, 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 Sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayımlanarak ticaret hayatına kazandırılmış ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Yeni TTK’nın temel amaçlarından biri, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara göre hazırlanacak mali tabloların çağa uygun ve evrensel nitelik taşıyan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır (Uluşahin vd., 2012: 17).

6102 Sayılı TTK’da, IASB tarafından yayımlanan UMS/UFRS’lerle uyumlu TMS/TFRS’lerin işletmeler tarafından uygulanmasının zorunlu olduğuna vurgu yapılmıştır. 6102 Sayılı TTK’nın bazı maddelerinde ise, mali nitelikli işlemlere yönelik muhasebeleştirme ve finansal raporlama işlemlerinin KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS hükümlerine, Kavramsal Çerçeve’deki muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olarak görülen yorumlara uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

3.2. TMS 41-TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ekonomik sektörler arasında tarım sektörüne gereken önem verilmediği için, bu sektöre ilişkin muhasebe uygulamaları, “IAS 41-Agricultural Activities” isimli standardın kabulüne kadar gerek araştırmacılar gerekse muhasebe standartları düzenleyicileri tarafından fazla ilgi görmemiştir (Gonçalves ve Lopes, 2014: 470).

Tarımsal faaliyetler, genellikle çiftçiler tarafından ya da küçük ölçekli aile işletmeleri tarafından yapılan bir faaliyet olmuştur. Tarımsal faaliyetler ilk başlarda sadece kırsal kesimdeki çiftçiler tarafından gerçekleştirilen bir faaliyet iken, bu faaliyetler, zaman içerisinde nüfusun artmasıyla birlikte gıda ihtiyacının karşılanması noktasında yetersiz kalmıştır. Özellikle, insanların gıda ihtiyacının karşılanması başta olmak üzere, tarımsal faaliyetlerin daha etkin bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla, tarım işletmeleri de sektörde yerini almaya başlamıştır. Zaman içerisinde bu işletmelerinin faaliyet hacimlerinin genişlemesi ve mali nitelikli işlemlerin çeşitlenmesi nedeniyle, tarım muhasebesine olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla, bazı ülkeler tarafından çeşitli çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Ancak, çoğunlukla ulusal ölçekte kalan bu çalışmalar, tarımsal faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlemlerin raporlanmasında ülkeler arası uygulama farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan bu farklılıkların giderilmesi ve tarımsal faaliyetlere ilişkin ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla, yeni çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ülkeler arasında farklı uygulamaların ortaya çıkması, tarihi maliyet yönteminin canlı bitki ve hayvan olarak ifade edilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde güvenilir sonuçlar ortaya koymaması, tarım işletmelerinde sermaye piyasası araçlarının borsada işlem görmeye başlaması ve diğer muhasebe standartlarının biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yeterli olmaması gibi durumlar, tarımsal faaliyetlere yönelik özel bir standart hazırlanması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır (Demirkol, 2006: 45). Bu kapsamda yapılan çalışmalar sonucunda, tarım işletmelerinde uygulanmak üzere ve tarımsal faaliyetlere özgü olan TMS 41 hazırlanmıştır.

3.2.1. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Tarihçesi

IASC tarafından 1994 yılında tarım sektöründe uygulanmak üzere uluslararası bir standarda ihtiyaç olduğu belirtilmiş ve bu konuda gerekli çalışmaları yapmak üzere bir komitenin kurulmasına karar verilmiştir. Kurulan komite tarafından 1996 yılında tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe standardı taslağı hazırlanarak IASC'ye sunulmuştur. IASC tarafından son şekli verilen bu taslak, 1999 yılı Temmuz ayında “Nihai Taslak E- 65 Tarım (E-65 Agriculture Exporuse Draft)” adıyla yayımlanmıştır. Bazı ülkelerin muhasebe enstitüleri, mesleki oda ve birlikleri, denetim şirketleri ile diğer yetkili kurum ve kuruluşların görüş ve önerilerinin dikkate alınması sonucunda

bu nihai taslak üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır (Özkan, 2001: 77). Yapılan değişikliklerin ardından 2000 yılında IASC tarafından “IAS 41-Agricultural Activities” adıyla tarımsal faaliyetlere özgü bir standart yayımlanmış ve 1 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Böylece, TMS 41’in tarım işletmeleri tarafından kullanılması zorunlu hale gelmiştir (Sever Malis vd., 2016: 45).

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmeyle birlikte Türkiye’de de tarım işletmeleri tarafından uygulanacak muhasebe standardının oluşturulması amacıyla, TMSK tarafından çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın “TMS 41-Tarımsal Faaliyetler” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmış ve 24 Şubat 2006 tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

IASC’nin görev ve yetkilerini devralan IASB tarafından IAS 41-Agricultural Activities isimli standartta değişik zamanlarda bazı güncellemeler yapılmıştır. Bunlar, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve gerek ilk başlarda TMSK gerekse sonrasında TMSK’nın görev ve yetkilerini devralan KGGK tarafından TMS 41’de gerekli güncellemeler yapılmıştır. Böylece, bu güncellemeler ile her iki standart arasında paralellik sağlanmıştır.

31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan TMS 41’de günümüze kadar yapılan güncellemeler aşağıdaki gibidir (TMS 41).

- 1) 15 Temmuz 2007 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 63 Sıra No’lu Tebliğ,
- 2) 13 Ağustos 2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 Sıra No’lu Tebliğ,
- 3) 28 Kasım 2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 113 Sıra No’lu Tebliğ,
- 4) 28 Kasım 2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 123 Sıra No’lu Tebliğ,
- 5) 08 Ocak 2009 tarih ve 27104 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 138 Sıra No’lu Tebliğ,

- 6) 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 Sıra No’lu Tebliğ,
- 7) 12 Kasım 2014 tarih ve 29173 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31 Sıra No’lu Tebliğ.

3.2.2. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyetlere yönelik özel olarak hazırlanan TMS 41’in oluşturulmasının birçok gerekçesi bulunmaktadır. Bu gerekçelerden bazılarını, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sağlam vd., 2008: 997).

- IASB’ye üye birçok ülkedeki tarım sektörünün GSMH içindeki payının göz ardı edilemeyecek büyüklükte olması,
- Tarım işletmelerinin temel varlık yapısını oluşturan canlı varlıklarda büyüme, üreme gibi değişimi gösteren biyolojik dönüşüm ile ilgili olayların işletme tarafından ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğinin yeterince açık olmaması,
- Tarım işletmelerinin kendine özgü birtakım özellikleri bulunan çeşitli canlı varlıkların finansal durum tablosunda nasıl sınıflandırılacağını gösteren bir görüş birliğinin sağlanamamış olması,
- Geleneksel muhasebe yöntemlerinin tarımsal faaliyetlere uygulanmasının güç olması ve dünya genelinde tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamalarında farklılıkların bulunmasıdır.

Yukarıda sıralanan gerekçeler ışığında KGK tarafından yayımlanan TMS 41’in amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ile yapılması gereken açıklamaları belirlemektir. Bu Standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili olması koşuluyla, aşağıdaki tarımsal varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 41, prg. 1).

- a) Taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler (taşıyıcı bitkilerin hasat anındaki ürünleri dahil),
- c) Tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşvikleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen TMS 41’in kapsamına alınmayan bazı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar, aşağıdaki gibidir (TMS 41, prg. 2; Leter ve Roman, 2007: 15-16).

- a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin arsalar,
- b) Tarımsal faaliyetlere ilişkin taşıyıcı bitkiler,
- c) Taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşvikleri,
- d) Tarımsal faaliyetlere ilişkin maddi olmayan duran varlıklar.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin arsalar, işletmelerin bu varlıkları elde tutma niyetlerine göre TMS 16 ya da TMS 40-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40) kapsamında; taşıyıcı bitkiler, TMS 16 kapsamında; taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşvikleri, TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) kapsamında; tarımsal faaliyetlere ilişkin maddi olmayan duran varlıklar ise, TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

TMS 41, tarımsal faaliyetlerde sadece hasat noktasına kadar olan süreçte uygulanabilmektedir. Hasat noktasından sonra, diğer standartlardan biri uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle, TMS 41 tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlere sadece hasat noktasında uygulanmaktadır. Hasat noktasından sonra TMS 2 Stoklar Standardı veya ilgili başka bir standardın uygulanması gerekmektedir (Lalic vd., 2012: 239). TMS 41, hasat sonrası tarımsal ürünlerin işlenmesine yönelik faaliyetlere ilişkin ilke ve esasları düzenlememektedir. Örneğin; hayvancılık işletmelerinde yetiştirilen hayvanlar canlı varlık, bu canlı varlıklardan elde edilen ürünler ise, tarımsal ürün olarak TMS 41 kapsamında değerlendirilirken, tarımsal ürünlerin işlenmesi sonucu ortaya çıkan ürünler (sütten peynir üretilmesi gibi) TMS 41 kapsamında değerlendirilmemektedir. TMS 41'in canlı varlıklar, hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen ürünler karşısındaki kapsamını Tablo 3.1'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 3.1. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Hasattan Sonra İşlenerek Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, Halı
Kerestelik ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Kesilmiş sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, Giysi
Şeker Kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış tütün yaprağı	İşlenmiş tütün

Kaynak: (TMS 41, prg. 4)

Tablo 3.1'e göre, canlı varlıklar ile bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler, TMS 41 kapsamındadır. Tablonun üçüncü sütununda yer alan hasattan sonra işlenerek ortaya çıkan ürünler ise, TMS 41 kapsamında yer almayan tarımsal ürünleri ifade etmektedir. TMS 41, canlı varlıklar ile bu canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere sadece hasat anında uygulanmaktadır. Hasat anından sonraki süreçte elde edilen ürünlere ise, TMS 41 yerine ilgili diğer standartlar uygulanmaktadır.

Bunun yanı sıra, fındık ağaçları, çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları, kauçuk ağaçları ve meyve ağaçları gibi bazı bitkiler, TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkiler olarak ifade edilmekte ve bu Standarda göre muhasebeleştirilmektedir. Ancak, bu bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler ise, hasat noktasına kadar TMS 41'in kapsamında bulunmaktadır. Dolayısıyla, taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler hasat anında TMS 41 hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir.

3.2.3. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardında Yer Alan Tanımlar

TMS 41'de yer alan tanımlar, iki şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlar; genel tanımlar ve özel tanımlardır.

3.2.3.1. Genel Tanımlar

Genel tanımlar, TMS 41'in yanı sıra, diğer standartlarda da yer alan tanımları ifade etmektedir. Bu grupta sınıflandırılan tanımlar, aşağıda açıklanmaktadır.

- a) Defter Değeri:** Canlı varlığın muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunda gösterildiği değeri ifade etmektedir (TMS 41, prg. 8).
- b) Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir (TMS 41, prg. 8).
- c) Devlet Teşvikleri:** İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte gerçekleştirilmesi koşuluyla, işletmeye kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarını ifade etmektedir (TMS 20, prg. 3).

3.2.3.2. Özel Tanımlar

Özel tanımlar, tarım ve tarımsal faaliyetlerle ilişkili tanımları ifade etmektedir. Bu grupta sınıflandırılan tanımlar, aşağıda açıklanmaktadır.

a) Tarımsal Faaliyet: Satışa ya da geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ile hasat işlemleri de dahil olmak üzere tarımsal faaliyetlerin bir işletme tarafından yönetilmesini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5).

Tarımsal faaliyetler, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu (hayvan yetiştiriciliği, ormancılık faaliyetleri, yıllık veya daha uzun süreli tarımsal ürün yetiştiriciliği, meyve bahçesi, fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği vb.) kapsamaktadır. Ayrıca, tarımsal faaliyetlerin kendine özgü birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bunlar; değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesidir (TMS 41, prg. 6).

i) Değişim Kapasitesi: Tarımsal faaliyetlere konu canlı hayvan ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 6). Örneğin; buzağının büyüyerek sığır haline gelmesi ya da meyve fidanının büyüyerek meyve ağacı haline gelmesi, değişim kapasitesine örnek olarak gösterilebilir.

ii) Değişimin Yönetilmesi: Biyolojik dönüşüm sürecinin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek ya da bu koşulları korumak suretiyle biyolojik dönüşümün gerçekleşmesine katkıda bulunmayı ifade etmektedir. Canlı varlıkların yetiştirilmesi için gerekli olan besin miktarı, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık düzeyi değişimin yönetilmesine örnek olarak gösterilebilir. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Yönetilemeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı, ormanların yok edilmesi vb.) ürün elde edilmesi ise, TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir (TMS 41, prg. 6). Başka bir ifadeyle, TMS 41, sadece işletmeler tarafından yönetilebilen tarımsal faaliyetleri kapsamaktadır. İşletmeler tarafından yönetilemeyen faaliyetler TMS 41'in kapsamı dışındadır. Örneğin; bir işletme tarafından kurulan balık çiftliğinde balık yetiştirilmesine yönelik faaliyetler TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet olarak kabul edilirken, deniz veya okyanus gibi yönetilemeyen alanlarda kendiliğinden yetişen balıkların avlanmasına yönelik faaliyetler, TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet olarak kabul edilmemektedir.

iii) Değişimin Ölçülmesi: Biyolojik dönüşüm ya da hasat sonunda üretim miktarı (soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu, tomurcuk sayısı vb.) veya kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği, fiber gücü vb.)

meydana gelen değişimlerin işletme tarafından ölçülmesi ve izlenmesini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 6). Örneğin; meyvelerde olgunlaşma, hayvanlarda ağırlık artışı ile ağaçlarda kalibre gibi değişimler, işletmenin yönetim işlevi çerçevesinde ölçülebilmekte ve izlenebilmektedir.

Yapılan bir faaliyetin TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyet olarak kabul edilebilmesi için, değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi gibi özelliklerin bir arada bulunması gerekmektedir. Bu özelliklerden herhangi birinin bulunmaması durumunda, TMS 41 kapsamında tarımsal faaliyetlerden söz etmek mümkün değildir.

b) Tarımsal Ürün: Tarım işletmelerinin yetiştirdiği canlı varlıklardan hasat edilen ürünü ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5). Örneğin; fındık vb. meyve ağaçlarından toplanan meyveler ya da sağmal ineklerden elde edilen sütler tarımsal ürünlere örnek olarak gösterilebilir.

c) Canlı Varlık: Yaşayan hayvan ya da bitkileri ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5). Örneğin; yetiştirilen koyun, keçi gibi hayvanlar ile fındık, zeytin gibi bitkiler canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

Canlı varlıkları, tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmış canlı varlıklar ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olmak üzere kendi içerisinde sınıflandırmak da mümkündür.

i) Tüketilebilir Canlı Varlıklar: Hasat edilebilen tarımsal ürünler ya da canlı varlık olarak satışa konu olabilen varlıklardır. Satmak ya da et üretmek amacıyla yetiştirilen hayvanlar, mısır ve buğday gibi bitkiler ile kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir (TMS 41, prg. 44).

ii) Taşıyıcı Canlı Varlıklar: Tüketilebilir canlı varlıklar dışındaki varlıkları ifade etmekle birlikte, ürününden yararlanmak amacıyla elde tutulan varlıklardır. Süt veren hayvanlar ile meyve veren ağaçlar taşıyıcı canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir (TMS 41, prg. 44).

iii) Olgunlaşmış Canlı Varlıklar: Belirli bir çağa ulaşan ve hasat edilebilir nitelikte olan ya da düzenli aralıklarla hasat edilebilen canlı varlıklardır (TMS 41, prg. 45). Bir yaşını dolduran düve ve tosunlar ile ürün vermeye başlayan meyve ağaçları olgunlaşmış canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

iv) Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar: Belirli bir olgunlaşma düzeyine erişmemiş olan ve hasat edilebilir nitelikte olmayan canlı varlıklardır. Başka bir ifadeyle, henüz yetiştirme aşamasındaki (tesis dönemindeki) canlı varlıkları ifade etmektedir (Aksoylu, 2013: 68). Ürün vermeye başlamayan meyve ağaçları olgunlaşmamış canlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

d) Canlı Varlık Grubu: Yaşayan hayvan ya da bitki topluluğunu ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, benzer özellikteki canlı hayvanlar ile bitkilerin oluşturduğu topluluktur. Canlı varlık grubundan söz edebilmek için grubu oluşturan canlı varlıkların bir arada bulunması gerekmektedir. Örneğin; hayvancılık işletmelerindeki küçükbaş ve büyükbaş hayvanlar canlı varlık gruplarını oluşturmaktadır (Tunçez, 2011: 114).

e) Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime neden olan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme süreçlerini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5). Büyüme, canlı varlıklarda miktar olarak artışı; bozulma, canlı varlıklarda miktar olarak azalışı ya da kalitedeki düşüşü; üretim ve döllenme ise, canlı varlıkların üreme yoluyla çoğalmasını ifade etmektedir (TMS 41, prg. 7). Örneğin; buzağının büyüyerek sığır haline gelmesi, sığırın hastalanması nedeniyle kilo kaybetmesi ile meyve fidanının büyüyerek meyve ağacı haline gelmesi, meyve ağaçlarının iklim koşulları nedeniyle zarar görmesi biyolojik dönüşüme örnek olarak gösterilebilir.

f) Satış Maliyetleri: Gelir vergileri ile finansman maliyetleri dışında, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetleri ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5).

g) Hasat: Tarımsal ürünün canlı varlıktan ayrılması ya da canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 5). Hayvancılık işletmelerinde yetiştirilen hayvanların kesilerek kasaplık et haline getirilmesi ya da meyve ağaçlarındaki olgunlaşan meyvelerin toplanması hasat işlemine örnek olarak gösterilebilir.

3.2.4. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerdeki canlı varlıklar, biyolojik dönüşüm özellikleri gereği diğer varlıklara göre farklılık göstermektedir. Bu farklılık ise, canlı varlıklara ilişkin muhasebeleştirme ve değerlendirme konusunu özellikli hale getirmektedir.

Tarımsal faaliyetlere yönelik KGK tarafından yayımlanan TMS 41 ile canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi ve amortisman işlemlerine yönelik ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ışığında hazırlanan çalışmanın bu bölümünde, tarım işletmelerindeki canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi, dönem sonlarında değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz değerlendirme farklarının mali tablolarda raporlanması, canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemleri ile tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konuları açıklanmaktadır.

3.2.4.1. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin tarım işletmeleri tarafından muhasebeleştirilebilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir (TMS 41, prg. 10).

- Tarım işletmesinin söz konusu canlı varlığı geçmiş olayların sonucunda kontrol etmekte olması,
- Canlı varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların tarım işletmesine aktarılmasının muhtemel olması,
- Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ya da maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı varlığın geçmiş olaylar sonucunda kontrol edilmekte olması, o canlı varlığa ilişkin yasal mülkiyetin veya edinimin sağlanması ile mümkün olmaktadır. Örneğin; bir buzağının doğum veya sütten kesilmesi esnasında damgalanması ya da işaretlenmesi ile meyve bahçeleri için tapu tescil işleminin yapılması kontrolün tarım işletmesinin elinde bulunduğunun göstergesidir. Gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ise, tarım işletmelerinin sahip olduğu canlı

varlıklardan elde edeceği faydanın sahip olunan canlı varlığın fiziksel özellikleri dikkate alınmak suretiyle değerlendirilmesini ifade etmektedir (TMS 41, prg. 11). Örneğin; bir hayvanın veya tarımsal ürünün satılması ya da canlı varlığın fiziki değişim geçirmesi, tarım işletmesine ekonomik fayda sağlanacağına göstergesidir.

TMS 41 kapsamında canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerinden, satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir (TMS 41, prg. 12). Bu değer, aynı zamanda net gerçeğe uygun değer olarak ifade edilmektedir.

Net gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında indirim konusu yapılan satış maliyetleri, araçlara ve simsarlara ödenen komisyonlar ile düzenleyici kurumlar ve mal borsalarına ödenen vergiler ile gümrük vergilerini içermektedir (Tuğay, 2015: 41).

Canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılan gerçeğe uygun değerin, canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerine bağlı olarak ortaya çıkan değişimlerin etkilerini en iyi şekilde yansıtan ölçüm yöntemi olduğunu ifade etmek mümkündür. Gerçeğe uygun değerin tespiti esnasında, ilgili canlı varlığın aktif piyasasının olması durumunda, bu aktif piyasadaki fiyat üzerinden hesaplama yapılmalıdır. Canlı varlığın birden fazla aktif piyasasının bulunması durumunda ise, tarım işletmelerinin gerçeğe uygun değerin tespiti esnasında kendilerine en uygun olan aktif piyasa fiyatını dikkate alması gerekmektedir.

Canlı varlıklara ilişkin gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülememesi, başka bir ifadeyle aktif piyasanın olmaması durumunda, tarım işletmeleri tarafından aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılarak canlı varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilebilmektedir (Alagöz ve Antepli, 2013: 114).

- Raporlama dönemi sonu ile işlem tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli ve belirgin bir değişikliğin olmaması durumunda, en son piyasa fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatı,
- Meyve bahçelerinin yüzölçümü veya büyükbaş hayvanların et kilogram cinsinden değeri vb. sektörel göstergeler.

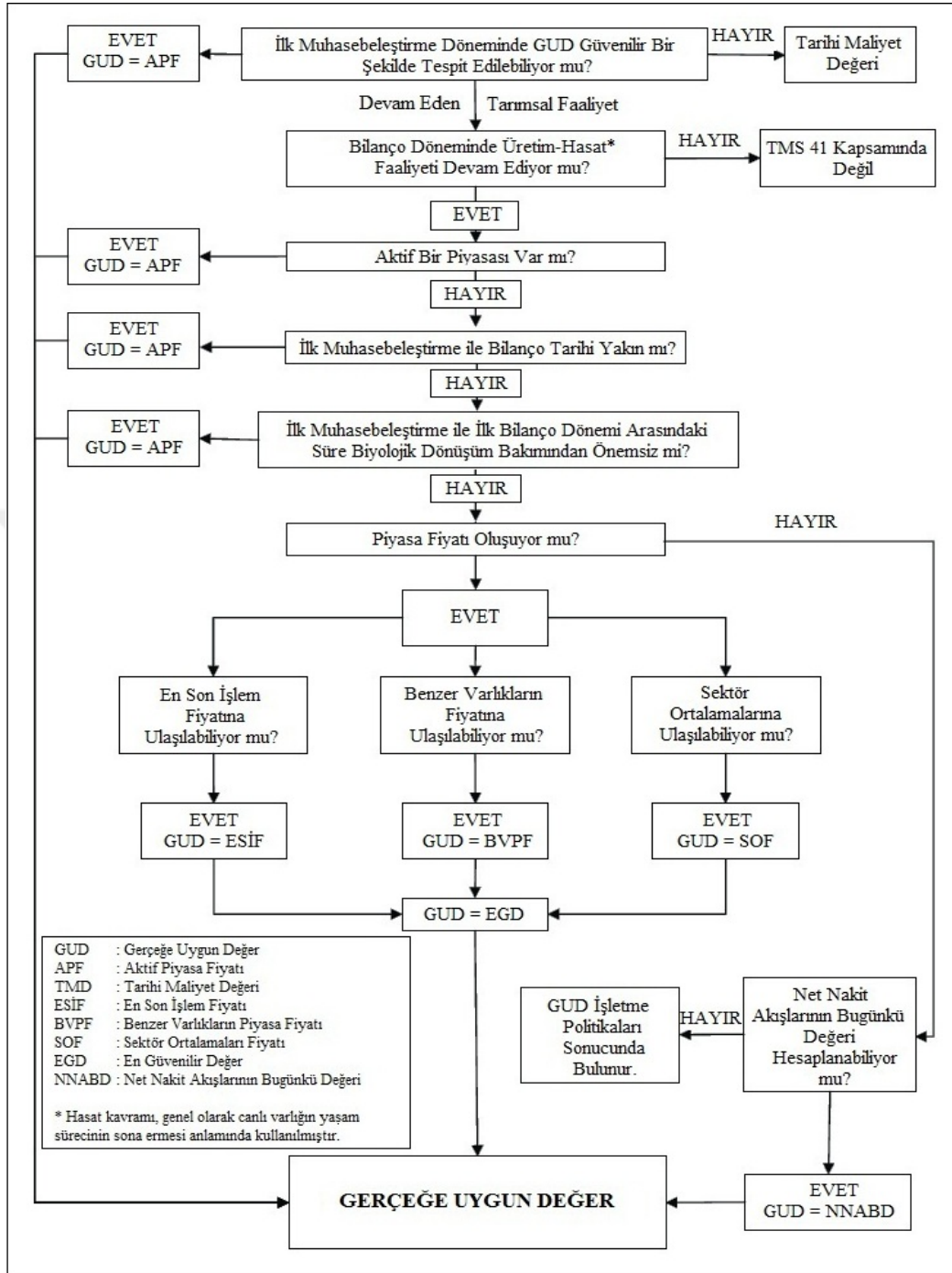
Bazı durumlarda ise, yukarıda sıralanan yöntemler kullanılsa bile, canlı varlığın gerçeğe uygun değerini yansıtan piyasa fiyatına ulaşamayabilmektedir.

Böyle bir durumda, gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde canlı varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranıyla iskonto edilmesi sonucunda bulunacak bugünkü değeri kullanılabilmektedir (Gökgöz, 2013: 35).

Beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranıyla iskonto edilmesi sonucu bugünkü değerinin hesaplanmasının temel amacı, canlı varlıkların mevcut konum ve yeri itibarıyla gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesidir. Tarım işletmelerinin, kullanılması gereken iskonto oranının belirlenmesi ve beklenen net nakit akışlarının tahmin edilmesi esnasında bu durumu dikkate almaları gerekmektedir. Beklenen net nakit akışlarının tahmini yapılırken, piyasa katılımcılarının canlı varlığın kendisi için en uygun olan piyasada üretebileceğini tahmin ettikleri net nakit akışlarının dikkate alınması gerekmektedir (Tunçez, 2011: 131-132). Ancak, tarım işletmelerinin ilgili canlı varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmesine ilişkin nakit akışları dikkate alınmamalıdır (TMS 41, prg. 22). Örneğin; orman korusundaki ağaçların hasat edildikten sonra, bu alanın tekrar ağaçlandırılması durumunda yeniden ağaçlandırma maliyetlerine ilişkin nakit akışlarının dikkate alınmaması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, tarım işletmelerinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin Şekil 3.1'deki yol izlenerek tespit edilmesi mümkündür.

Şekil 3.1. Tarım İşletmelerinde Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenme Hiyerarşisi



Kaynak: (Demirkol, 2008: 115)

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir şekilde tespit edilebilmesi durumunda, finansal durum tablosunda gösterilecek değer, Tablo 3.2’deki gibi hesaplanmaktadır (Tokay ve Deran, 2006: 2).

Tablo 3.2. Canlı Varlıklara İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	XXXX
- Taşıma Maliyetleri (-)	(X)
- Pazar Yeri Maliyetleri (-)	(X)
Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	XXXX
- Satış Noktası Maliyetleri (-)	(X)
* <i>Aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar</i>	
* <i>Düzenleyici kuruluşlar ile mal borsalarına ödenen vergiler</i>	
* <i>Transfer ve gümrük vergileri</i>	
Canlı Varlığın Net Gerçeğe Uygun Değeri	XXXX

TMS 41’de canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde hesaplanabileceği varsayılmaktadır. Ancak, bir canlı varlığın sadece ilk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, canlı varlıkların maliyet değeriyle de muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Böyle bir durumda canlı varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi suretiyle ölçülmektedir (Greuning vd., 2011: 133). Başka bir ifadeyle, canlı varlığın aktif piyasa fiyatının bulunmaması ve gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin alternatif ölçüm yöntemlerinin güvenilir olmayacağının anlaşılması durumunda, canlı varlığın maliyet değeriyle muhasebeleştirilmesi mümkündür.

Canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerine ilişkin tahminlerin güvenilir şekilde tespit edilememesi durumunda, finansal durum tablosunda gösterilecek değer Tablo 3.3’deki gibi hesaplanmaktadır (Arslan, 2012: 132).

Tablo 3.3. Canlı Varlıklara İlişkin Net Defter Değeri Hesaplaması

Canlı Varlığın Maliyet Bedeli	XXXX
- Birikmiş Amortisman Tutarı (-)	(X)
- Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(X)
Canlı Varlığın Net Defter Değeri	XXXX

Maliyet değeri ile muhasebeleştirilen canlı varlığın daha sonra gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tespit edilebilir duruma gelmesi durumunda ise, bu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, başka bir ifadeyle, net gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi gerekmektedir (Tokay ve Deran, 2006: 17).

Canlı varlıkların büyüme, bozulma, kuruma, çürüme ve canlılıklarını yitirme gibi bazı özelliklerinin bulunması, başka bir ifadeyle, değişim kapasitesine sahip olmaları ile birlikte bu değişimin tarım işletmeleri tarafından yönetilebilmesi ve değişimin nitelik (üretim kalitesi) ve nicelik (üretim miktarı) olarak ölçülebilmesi için, canlı varlıkların TDHP’de yer alan diğer varlıklardan ayrı bir grupta izlenmesi önem arz etmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 9). Buna göre, canlı varlıkların izlenmesi için TDHP’de özel hesap gruplarının açılması gerekmektedir. Bu kapsamda, TDHP’de boş olarak bulunan 16 ve 21 nolu hesap gruplarının canlı varlıklar için kullanılması önerilmektedir. 16 nolu hesap grubu, tarım işletmelerinin 1 yıl içerisinde satmak üzere edindiği dönen varlık niteliğindeki canlı varlıklar için kullanılabilir. 21 nolu hesap grubu ise, tarım işletmelerinin 1 yıldan daha uzun bir süre işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere edindiği duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için kullanılabilir.

Canlı varlıklara ilişkin oluşturulacak özel hesap gruplarında yer alması önerilen hesaplar, Tablo 3.4’deki gibidir.

Tablo 3.4. Canlı Varlıklara İlişkin Hesaplar

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

Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 46-56)

Tablo 3.4’e göre; 16 Nolu Canlı Varlıklar hesap grubu tarım işletmelerinin satmak veya işletmede kullanmak amacıyla edinmiş oldukları canlı varlıkların izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. Bu grupta, en fazla 1 yıl içerisinde satılacak veya canlılık özelliğini kaybedecek olan canlı varlıklar izlenmektedir. Örneğin; et üretimi yapmak üzere besi amacıyla edinilen hayvanlar ile buğday vb. tek yıllık bitkilerin bu hesap grubunda yer alan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. 21 Nolu Canlı Varlıklar hesap grubu ise, 1 yıldan daha uzun bir süre işletme faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edinilen canlı varlıkların izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. Bu grupta, 1 yıldan daha uzun bir süre tarımsal ürün elde edilecek canlı varlıklar izlenmektedir.

Örneğin; süt elde etmek amacıyla edinilen sağmal hayvanlar ile kereste elde etmek amacıyla edinilen ağaçların, bu hesap grubunda yer alan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

Örnek (a): ABC Hayvancılık İşletmesi süt ve et üretimi faaliyetlerinde bulunmak amacıyla 01.01.2017 tarihinde 20 adet ineği 60.000 TL'ye (3.000 TL/adet), 30 adet danayı 75.000 TL'ye (2.500 TL/adet) satın almıştır (% 8 KDV hariç). Satın alma bedeli işletmenin bankadaki hesabından ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

01/01/2017			
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	75.000		
164.01 Besi Hayvanları			
214 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	60.000		
214.01 Süt Hayvanları			
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800		
102 BANKALAR		145.800	
/			

Örnek (b): XYZ Tarım İşletmesi kereste elde etmek için kavak üretimi faaliyetinde bulunmak amacıyla 10.02.2017 tarihinde 1.000 ağaç bulunan kavaklığı 100.000 TL'ye (100 TL/adet) satın almıştır (% 8 KDV hariç). Satın alma bedeli işletmenin bankadaki hesabından ödenmiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

10/02/2017			
211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR	100.000		
211.01 Kavaklık			
191 İNDİRİLECEK KDV	8.000		
102 BANKALAR		108.000	
/			

Canlı varlıklar ilk kez muhasebeleştirildiği sırada kâr veya zarar ortaya çıkabilmektedir. Çünkü, tarım işletmelerinde canlı varlıklara ilişkin net gerçeğe uygun değerlerin tespiti, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri indirilmek suretiyle hesaplanmaktadır. Örneğin; hayvancılık faaliyetinde bulunan işletmelerde bir hayvanın doğum yapması (buzağı, oğlak gibi hayvanların doğması) durumunda kâr ortaya çıkmaktadır.

Örnek (c): ABC Hayvancılık İşletmesi süt üretimi amacıyla koyun yetiştiriciliği yapmaktadır. Yetiştirilen koyunların birkaçı 20.05.2017 tarihinde toplam 15 adet erkek kuzu doğurmuştur. Yeni doğan kuzuların gerçeğe uygun değeri 3.000 TL, satış maliyetleri ise 250 TL'dir. Bu işleme ilişkin hesaplama ve muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	:	3.000 TL
*Satış Noktası Maliyetleri (-)	:	250 TL
Canlı Varlığın Net Gerçeğe Uygun Değeri	:	2.750 TL

20/05/2017		
165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR	2.750	
165.01 Koyun		
165.01.001 Büyüme Evresini		
Tamamlanmamış Kuzular		
604 CANLI VARLIK DEĞER		
ARTIŞLARI ²		2.750
604.01 Koyun Değer Artışı		
/		

TMS 41 kapsamında canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ilk kez muhasebeleştirilmesinde ise, tarımsal ürünler sadece hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir (Lalic vd., 2012: 233).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri, değerlemeye konu tarımsal ürünün aktif piyasası varsa aktif piyasada açıklanmış olan fiyat dikkate alınarak tespit edilmektedir. Tarımsal ürünlere ilişkin gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesi, başka bir ifadeyle, tarımsal ürünün aktif piyasanın olmaması durumunda ise, canlı varlıklarda olduğu gibi sırasıyla tarımsal ürüne ilişkin en son piyasa fiyatı, benzer tarımsal ürünlerin piyasa fiyatı ile meyve bahçelerinin yüzölçümü veya büyükbaş hayvanların et kilogram cinsinden değeri vb. sektörel göstergelerden yararlanılarak gerçeğe uygun değer tespiti yapılabilmektedir.

Canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünler (meyve vb.) ile canlı varlıkların yaşam sürecinin sonlandırılması sonucu elde edilen ürünlerin (balık vb.) tarım işletmelerindeki diğer stok kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi amacıyla TDHP'de özel bir hesabın açılması gerekmektedir. Bu kapsamda, TDHP'de 15 nolu hesap grubunda boş olarak bulunan hesaplardan birinin tarımsal ürünler için kullanılması mümkündür. Buna göre, canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünler

² Bu hesap, (Arslan, 2012: 249)'da önerilmiştir.

ile yaşam süreci sonlandırılan canlı varlıklar için “155 TARIMSAL MAMULLER³” hesabı kullanılabilir. Tarımsal ürünlerin 155 nolu hesapta izlenmesi, bu ürünlerin diğer stok kalemlerinden ayrı olarak sınıflandırılmasını ve finansal durum tablosunda gerçek değerleriyle gösterilmesini sağlamaktadır.

Örnek (d): KLM Su Ürünleri İşletmesi’nin finansal durum tablosunda 12.000 TL bedel ile yer alan alabalıkların 01.08.2017 tarihinde hasadı yapılmıştır. Alabalıkların aktif piyasa değeri 18.000 TL olarak belirlenmiş olup, alabalıkları aktif piyasaya ulaştırma bedeli 1.000 TL, satış noktası maliyetleri ise 500 TL’dir. Bu işleme ilişkin hesaplama ve muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Tarımsal Ürünün Aktif Piyasa Fiyatı	:	18.000 TL
*Taşıma Maliyetleri (-)	:	1.000 TL
Tarımsal Ürünün Gerçeğe Uygun Değeri	:	17.000 TL
*Satış Noktası Maliyetleri (-)	:	500 TL
Tarımsal Ürünün Net Gerçeğe Uygun Değeri	:	16.500 TL

01/08/2017	
155 TARIMSAL MAMULLER	16.500
155.02 Hayvansal Ürünler	
155.02.001 Sofralık Alabalık	
163 CANLI SU HAYVANLARI	12.000
163.01 Alabalık	
163.01.001 Yavru Alabalık	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI	4.500*
604.01 Alabalık Değer Artışı	
*(16.500 TL - 12.000 TL = 4.500 TL)	

Tarım işletmeleri, sahip oldukları canlı varlıklar ile tarımsal ürünleri gelecek bir tarihte satmak üzere bir satış sözleşmesine taraf olabilmektedir. Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri tespit edilirken sözleşme fiyatlarının esas alınması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Çünkü, gerçeğe uygun değer piyasa katılımcısı olan istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasadaki fiyatı yansıtmaktadır. Bundan dolayı, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin sözleşmeye bağlı olarak düzeltilmesi söz konusu değildir. Bazı durumlarda ise, canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin satışına ilişkin sözleşmeler TMS 37-

³ Bu hesap, (Arslan, 2012: 250)’de önerilmiştir. Canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürünlerin işletmenin diğer stok kalemlerinden ayrı olarak izlenebilmesi amacıyla bu hesabın kullanılması tarafımızca uygun görülmüştür.

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilmektedir. Böyle bir durumda, bu sözleşmelere TMS 37 Standardı hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (TMS 41, prg. 16).

3.2.4.2. Canlı Varlıkların Değerlemesi

Canlı varlıklarda değerleme, tarım işletmelerinin edindikleri canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde ve sonraki dönemlerde finansal durum tablosunda raporlanmasında esas alınacak parasal değerlerinin yasal düzenlemeler çerçevesinde tespit edilmesi işlemi olarak ifade edilmektedir.

Canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirmede olduğu gibi her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmaktadır (TMS 41, prg. 12). Bununla birlikte, canlı varlıkların sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, maliyet değeriyle değerlemesinin yapılması mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, TMS 41'e göre canlı varlıkların sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi zorunludur.

Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçen bir tarım işletmesinin söz konusu canlı varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde değerlemeye tabi tutması gerekmektedir (TMS 41, prg. 31). Başka bir ifadeyle, bu canlı varlıkların sonraki dönemlerde de net gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek değerlemesine devam edilmelidir.

Gerçeğe uygun değer tespiti işlemi, değerlemeye tabi tutulacak canlı varlıkların yaşları veya kaliteleri gibi özelliklerine göre gruplandırılması suretiyle kolaylaştırılabilmektedir. Tarım işletmelerinin söz konusu bu özellikleri, canlı varlıkların piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özelliklerini dikkate almak suretiyle belirlemeleri mümkündür (TMS 41, prg. 15).

3.2.4.3. Canlı Varlıklara ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer artışı veya değer azalışına ilişkin kâr veya zarar tutarı kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Değerlemeye ilişkin kâr veya zarar tutarlarının TDHP'deki 60 nolu hesap grubunda boş olarak bulunan

603 ile 609 nolu hesaplar arasında izlenmesi önerilmektedir. Buna göre, olumlu değerlendirme farklarından kaynaklanan kâr tutarlarını “604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI” hesabında, olumsuz değerlendirme farklarından kaynaklanan zarar tutarlarını “605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI (-)”⁴ hesabında izlemek mümkündür. Değerleme işlemi sonucunda değer artışı ortaya çıkması durumunda 604 nolu hesap alacaklandırılırken, değer azalışı ortaya çıkması durumunda 605 nolu hesap borçlandırılmaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda meydana gelen değer artışları VUK açısından kabul edilmeyen bir gelirdir. Bu nedenle, TMS 12-Gelir Vergileri Standardı (TMS 12) hükümlerine göre “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi matrahına ilave edilecek tutardır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda meydana gelen değer azalışlarının ise, TMS 12 hükümlerine göre “ertelenmiş vergi varlığı” olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş vergi varlığı, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi matrahından indirilecek tutarı ifade etmektedir (Örten vd., 161-162).

Ertelenmiş vergiler, gelecekte bir varlıktan fayda elde edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin beklenmesi durumunda, bu varlık veya borcun muhasebe kayıtlarındaki değeri ile vergisel açıdan taşıdığı değer (vergiye esas değer)⁵ arasında ortaya çıkan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergilerdir (Tekşen, 2010: 299).

Geçici farklar, iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak ifade edilmektedir. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahından indirilmek üzere ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir. Vergilendirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahına dahil edilmek üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucu meydana gelen değer artışlarından dolayı ortaya çıkan geçici farkların “483 ERTELENMİŞ VERGİ

⁴ Bu hesap, (Arslan, 2012: 135)’de önerilmiştir.

⁵ **Vergiye Esas Değer:** Bir varlığın veya borcun raporlama yapan işletmenin bulunduğu ülkedeki vergi kanunları açısından taşıdığı değerdir (TMS 12, prg. 5).

YÜKÜMLÜLÜĞÜ” isimli hesapta, değer azalışlarından dolayı ortaya çıkan geçici farkların ise “283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI” isimli hesapta izlenmesi uygun görülmektedir.⁶

Örnek (a): ABC Hayvancılık İşletmesi’nin 10.000 TL bedel ile kayıtlarında yer alan besi hayvanlarının 31.12.2017 tarihindeki aktif piyasa değerinin 13.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Besi hayvanlarının aktif piyasaya ulaştırılması için 500 TL maliyete katlanılacaktır. Ayrıca, satış noktası maliyetleri 350 TL olarak belirlenmiştir. Bu işleme ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir.

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	:	13.000 TL
*Taşıma Maliyetleri (-)	:	500 TL
Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	:	12.500 TL
*Satış Noktası Maliyetleri (-)	:	350 TL
Canlı Varlığın Net Gerçeğe Uygun Değeri	:	12.150 TL

Besi hayvanlarının kayıtlı değeri 10.000 TL iken TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda net gerçeğe uygun değerinin 12.150 TL olduğu tespit edilmiştir. Değerleme sonucu ortaya çıkan bu olumlu fark tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31/12/2017		
164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 164.01 Besi Hayvanları	2.150	
604 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI 604.01 Besi Hayvanları Değer Artışı		2.150*
*(12.150 TL - 10.000 TL = 2.150 TL)		
/		
31/12/2017		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	430	
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		430*
*(2.150 X 0,20 = 430 TL)		
/		

Örnek (b): XYZ Tarım İşletmesi’nin 50.000 TL bedel ile kayıtlarında yer alan kavaklığında kış döneminde yaşanan olumsuz hava koşullarından dolayı birkaç kavak ağacının zarar görmesi nedeniyle kavaklığın 31.12.2017 tarihindeki aktif piyasa

⁶ Bu hesaplar, (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 60-61)’de önerilmiştir.

değerinin 48.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Kavak ağaçlarının aktif piyasaya ulaştırılması için 1.500 TL maliyete katlanılacaktır. Ayrıca, satış noktası maliyetleri 1.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu işleme ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir.

Canlı Varlığın Aktif Piyasa Fiyatı	:	48.000 TL
*Taşıma Maliyetleri (-)	:	1.500 TL
Canlı Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	:	46.500 TL
*Satış Noktası Maliyetleri (-)	:	1.000 TL
Canlı Varlığın Net Gerçeğe Uygun Değeri	:	45.500 TL

Kavaklıktaki ağaçların kayıtlı değeri 50.000 TL iken TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda net gerçeğe uygun değerinin 45.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Değerleme sonucu ortaya çıkan bu olumsuz fark tutarı, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31/12/2017		
605 CANLI VARLIK DEĞER AZALIŞLARI	4.500	
164.01 Kavaklık Değer Azalışı		
211 MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR		4.500*
211.01 Kavaklık		
*(50.000 TL – 45.500 TL = 4.500 TL)		
/		
31/12/2017		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	900*	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		
KARŞILIĞI		900
*(4.500 X 0,20 = 900 TL)		
/		

3.2.4.4. Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri

TMS 41 canlı varlıklarda amortisman işlemlerinde değerleme yaklaşımını esas almaktadır. Bu yaklaşımın esas alınmasının nedeni, TMS 41'in ilke olarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle, başka bir ifadeyle net gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmasını benimsemiş olmasıdır. Bu yaklaşıma göre, canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasında meydana gelen değer azalışları doğrudan gider olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanırken, değer artışları ise doğrudan gelir olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır (Antepli, 2014: 113).

TMS 41'e göre, canlı varlıkların değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer azalışları, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle, canlı varlıklarda ortaya çıkan değer azalışlarının üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. VUK'a göre ise, tarım işletmelerinin aktifleri arasında yer alan ve üretimde kullandıkları amortismana tabi varlıkların amortisman tutarları doğrudan üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmektedir. Bundan dolayı, tarım işletmelerinin net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlıkları için tekrar amortisman ayrılmasına gerek bulunmamaktadır (Arslan, 2012: 135-136). Ancak, bu durumun bir istisnası bulunmaktadır. Canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirildiği sırada gerçeğe uygun değer ile değerlemesinin mümkün olmaması ve bu nedenle maliyet değeriyle değerlemesi durumunda, canlı varlıkların dağıtım yaklaşımına göre amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Dağıtım yaklaşımı kapsamında amortisman tabi canlı varlıklar için hesaplanan amortisman tutarı ise, değerlendirme yaklaşımından farklı olarak üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir.

Tarım işletmelerinde amortisman işlemlerini hayvan varlığı ve meyve bahçeleri açısından iki şekilde incelemek mümkündür.

i) Hayvan Varlığında Amortisman: Hayvanların ürün vermeye başladıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Henüz ürün vermeye başlamamış olan küçükbaş ve büyükbaş hayvanlar için amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunun yanı sıra, besi amacıyla elde tutulan hayvanlar, alım satım amaçlı edinildikleri ve ürününden yararlanılması söz konusu olmadığı için, amortisman tabi değildir.

ii) Meyve Bahçelerinde Amortisman: Meyve bahçesinin ürün vermeye başladıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Henüz verim dönemine gelmemiş ve ürün vermeye başlamamış olan meyve bahçeleri için amortisman ayrılması mümkün değildir.

Meyve vermeyen ağaçlar ise, ekonomik olgunluğa eriştiklerinde kesileceği için yıpranma ve aşınma vb. değer kayıplarına maruz kalmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, bu ağaçlar amortisman tabi değildir.

TMS ve TFRS setinde amortisman süresi ve oranlarıyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, amortisman süresi ve oranının canlı varlığın faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle tarım işletmeleri tarafından serbestçe

belirlenebileceği ifade edilmektedir. Buna göre, amortismanına tabi canlı varlıkların üretim gücü, hizmet verme durumları (faydalı ömür) ve piyasa koşulları göz önünde bulundurularak amortisman süresi ve oranları tespit edilebilmektedir.

3.2.5. TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri, ilgili sektörler (tarım, sanayi, hizmet vb.) için belirlenen yatırım amaçları doğrultusunda bu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere transfer edilen kamu kaynaklarını ifade etmektedir. Devlet teşviklerinin temel amacı, ilgili sektörlerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin refah düzeyinin artırılması, bölgeler arasındaki ekonomik dengesizliklerin ortadan kaldırılması ve sektörel grupların uluslararası alanda rekabet güçlerinin artırılmasının sağlanmasıdır (Sönmez, 2005: 126).

Tarımsal devlet teşvikleri ise, tarım sektörüne yönelik devletin yatırım amaçları doğrultusunda bu sektörde faaliyet gösteren tarım işletmeleri ile çiftçilerin refah düzeyinin artırılması, tarım sektöründe bölgesel gelir dağılımındaki dengenin sağlanması, gerek ulusal gerekse uluslararası alanda rekabet gücünün artırılması amacıyla, belirli koşullar altında tarım işletmeleri ve çiftçilere çeşitli yöntemlerle transfer edilen kamusal kaynaklar olarak ifade edilmektedir.

BK'nın, yatırımlarda devlet yardımlarına ilişkin vermiş olduğu 2012/3305 sayılı kararının 19 Haziran 2012 tarih ve 28328 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla birlikte Türkiye'de 6 yatırım bölgesi oluşturulmuştur. Böylece, birçok sektör ve ürün teşvik kapsamına alınmıştır. Bu teşviklerin önemli bir bölümü ise, tarım sektörüne tahsis edilmiştir (Gökgez, 2013: 152).

Türkiye'de teşvik sistemi kapsamında oluşturulan 6 yatırım bölgesi ve bu bölgelerdeki iller aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ticaret Bakanlığı [TB], agis, 2018).

1. Bölge: Ankara, Antalya, Bursa, Eskişehir, İstanbul, İzmir, Kocaeli ve Muğla,

2. Bölge: Adana, Aydın, Bolu, Çanakkale, Denizli, Edirne, Isparta, Kayseri, Kırklareli, Konya, Sakarya, Tekirdağ ve Yalova,

3. Bölge: Balıkesir, Bilecik, Burdur, Gaziantep, Karabük, Karaman, Manisa, Mersin, Samsun, Trabzon, Uşak ve Zonguldak,

4. Bölge: Afyonkarahisar, Amasya, Artvin, Bartın, Çorum, Düzce, Elazığ, Erzincan, Hatay, Kastamonu, Kırıkkale, Kırşehir, Kütahya, Malatya, Nevşehir, Rize ve Sivas,

5. Bölge: Adıyaman, Aksaray, Bayburt, Çankırı, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Kahramanmaraş, Kilis, Niğde, Ordu, Osmaniye, Sinop, Tokat, Tunceli ve Yozgat,

6. Bölge: Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak ve Van.

Resmi Gazete’de yayımlanan yatırımlarda devlet yardımları hakkındaki kararın amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen amaç ve hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlarda değerlendirilmesi, sektörel üretim ve istihdamın sağlanması, uluslararası rekabet gücünün artırılması, araştırma-geliştirme olanağı yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik düzeyinde ortaya çıkan farklılıkların azaltılması ve çevrenin korunmasına yönelik yatırımlar ile araştırma-geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesinin sağlanmasına yönelik ilke ve kuralları belirlemektir (BK, agis, 2017).

Tarımsal faaliyetlere yönelik devlet teşvikleri, vergi ve faiz indirimi gibi teşviklerin yanı sıra üretim miktarı ile ilgili teşvikler de olabilmektedir. TOB tarafından tarımsal faaliyetle yönelik sağlanan başlıca devlet teşviklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Tuğay, 2015: 87).

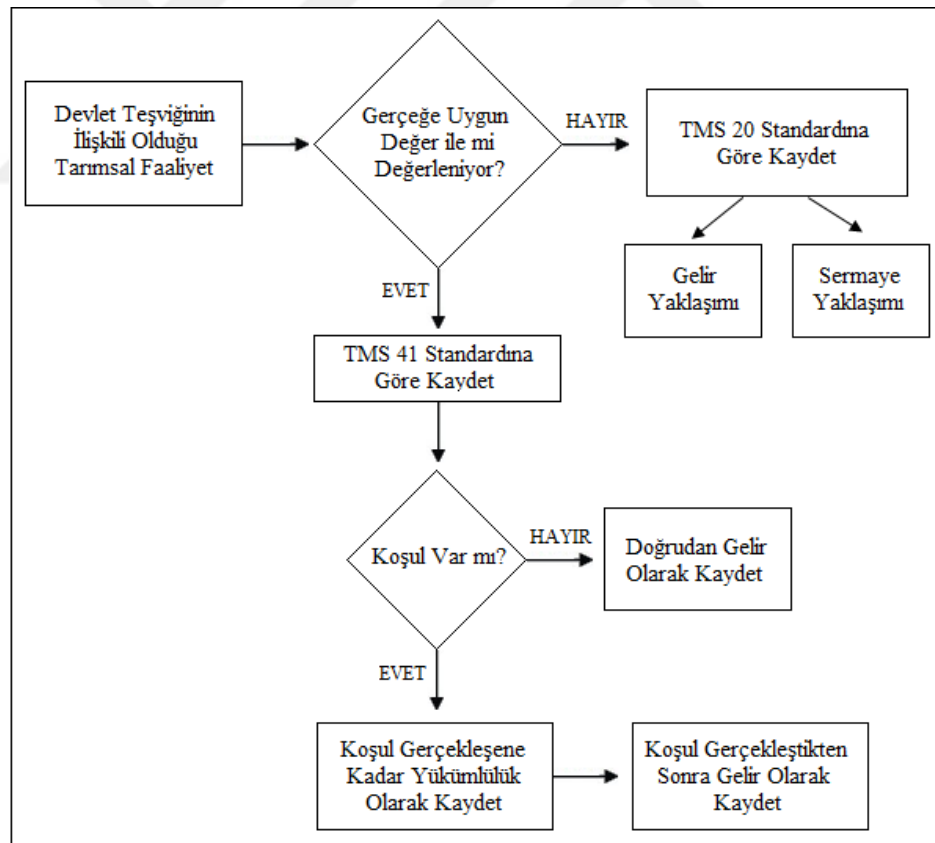
- Hayvancılık Destekleri,
- Biyolojik ve Biyoteknik Mücadele Desteği,
- Mazot, Gübre ve Toprak Analizi Desteği,
- Organik Tarım ve İyi Tarım Uygulamaları Desteği,
- Sertifikalı Tohum, Fidan Kullanım ve Sertifikalı Tohum Üretim Destekleri,
- Tarımsal Danışmanlık ve Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Destekleri,
- Türkiye Tarım Havzaları Üretim ve Destekleme Modeli Fark Ödemesi Destekleri.

TMS 41, sadece canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve bu teşviklerin muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektedir. TMS 41’e göre, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde canlı varlıkların değerlendirme şekli önem arz etmektedir. Buna

göre, TMS 41 kapsamında sadece gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen, başka bir ifadeyle, net gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir (TMS 41, prg. 34-35). Maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirilerek değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise, TMS 41'in kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlara ilişkin muhasebeleştirme esasları TMS 20'de düzenlenmiştir. Dolayısıyla, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirilerek değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin TMS 20 hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 41, prg. 37).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, tarım işletmelerinde canlı varlıklara yönelik devlet teşviklerinin Şekil 3.2'deki yol izlenerek muhasebeleştirilmesi mümkündür.

Şekil 3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Akış Diyagramı



Kaynak: (Yılmaz, 2014: 65)

01/06/2017 102 BANKALAR 64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri 64X.01.002 İnek Yetiştiriciliği Desteği (veya) 649 DİĞER OLAGAĞAN GELİR VE KÂRLAR *(100 TL x 165 adet = 16.500 TL)	16.500	16.500*

3.2.5.1.2. Koşullu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Koşullu devlet teşvikleri, canlı varlıklara ilişkin herhangi bir şartın gerçekleşmesine bağlı olarak yapılan devlet teşvikleridir. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu yapılan devlet teşvikleri, sadece ilgili koşulların sağlanması durumunda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 41, prg. 35).

Devlet teşviklerine ilişkin koşullar bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin; bir devlet teşviği tarım işletmesinin belirli bir bölgede 3 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu tarımsal faaliyetin 3 yıldan daha kısa bir dönem yapılması durumunda ise, bütün teşvik tutarının iade edilmesini gerektirebilmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu devlet teşviğinin 3 yıllık süre dolmadan tarım işletmesi tarafından gelir olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, koşullu alınan devlet teşviği TMS 41 kapsamında teşviğe ilişkin koşul yerine getirilene kadar gelir olarak kaydedilememektedir.

Devlet teşviklerine ilişkin koşulların, belirli dönemler itibariyle teşvik tutarının belirli bir bölümünün tarım işletmesi tarafından alıkonulmasına izin verilmesi durumunda ise, söz konusu teşviğin ilgili bölümü geçen dönemler itibariyle gelir olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 41, prg. 36). Örneğin; bir devlet teşviği tarım işletmesinin bir bölgede 3 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu tarımsal faaliyetin 3 yıldan daha kısa bir dönem yapılması durumunda ise, sadece tarımsal faaliyetin yapılmadığı yıla/yıllara ilişkin teşvik tutarının iade edilmesini gerektirebilmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu devlet teşviğinin üretim yapılan yıllara isabet eden bölümü gelir olarak muhasebeleştirilmekte, üretim yapılmayan yıllara ilişkin bölümü ise yasal faizi ile birlikte devlete geri ödenmektedir.

Koşullu devlet teşviklerinde, teşviğe ilişkin koşul yerine getirilene kadar alınan devlet teşviğinin yükümlülük olarak izlenmesi, koşulun yerine getirilmesine bağlı olarak teşviğe hak kazanılması durumunda gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre, alınan devlet teşviğinin ilgili koşul yerine getirilene kadar TDHP’deki 48 ve 38 nolu hesap gruplarında boş olarak bulunan hesaplardan birinde izlenebilmesi mümkündür. Bu kapsamda, teşviğe ilişkin koşul yerine getirilene kadar “482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI” ile “382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI” isimli hesapların oluşturularak koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılması önerilmektedir.⁷ Alınan devlet teşviklerinin 1 yıldan uzun olan bölümü 482 nolu hesapta, 1 yıldan kısa olan bölümü ise 382 nolu hesapta izlenmelidir.

Örnek (a): XYZ Tarım İşletmesi 1.000 dekarlık arazisinde 3 yıl süreyle organik buğday üretimi yapmayı taahhüt etmiş ve 01.01.2015 tarihinde dekar başına yıllık 8 TL destek almıştır. Söz konusu teşvik tutarı, 3 yıl boyunca buğday hasadı yapılması ve herhangi bir yılda hasat yapılmaması durumunda, devlet teşviğinin tamamının iade edilmesi şartıyla alınmıştır. Devlet teşviğine ilişkin tutar, işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

Yıllık Teşvik Tutarı : 1.000 dekar X 8 TL = 8.000 TL
 Toplam Teşvik Tutarı : 8.000 TL X 3 yıl = 24.000 TL

01/01/2015		
102 BANKALAR	24.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER		8.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 484 ERTELENMİŞ GELİRLER		16.000
/		

Alınan devlet teşviği, koşula bağlı bir teşvik olduğundan teşvik tutarının yukarıdaki gibi öncelikle bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

⁷ Bu hesaplar (Tuğay, 2015: 104; Gökgez, 2013: 157)’de önerilmektedir. Literatürde bu hesaplar yerine 484/384 Ertelenmiş Gelirler isimli hesapların kullanıldığı da görülmektedir.

31.12.2015 ve 31.12.2016 tarihlerinde ise, uzun vadeli teşvik gelirleri, aşağıda yer alan muhasebe kayıtlarındaki gibi kısa vadeli teşvik gelirine dönüştürülecektir.

31/12/2015 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 484 ERTELENMİŞ GELİRLER 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER /	8.000	8.000
31/12/2016 482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 484 ERTELENMİŞ GELİRLER 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER /	8.000	8.000

Devlet teşviği, 3 yıl süreyle hasat yapılması ve herhangi bir yılda hasat yapılmaması durumunda, teşvik tutarının tamamının geri iade edilmesi koşulu ile alınmıştır. Bu nedenle üçüncü yılın sonunda buğday hasadı yapıldığında devlet teşviği tutarının tamamı gelir olarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

31/12/2017 382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER 64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri 64X.01.002 Buğday Yetiş. Dest. (veya) 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR /	24.000	24.000

Böylece, alınan devlet teşviğinin tamamının teşviğe ilişkin koşulun gerçekleştiği üçüncü yılın sonunda gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve dönemin gelir tablosunda raporlanması sağlanmaktadır.

Örnek (b): XYZ Tarım İşletmesi 1.000 dekarlık arazisinde 3 yıl süreyle organik buğday üretimi yapmayı taahhüt etmiş ve 01.01.2015 tarihinde dekar başına yıllık 8 TL destek almıştır. Söz konusu teşvik tutarı, 3 yıl boyunca buğday hasadı yapılması ve herhangi bir yıl hasat yapılmaması durumunda, sadece hasat yapılmayan yıla ait devlet teşviğinin iade edilmesi şartıyla alınmıştır. Devlet teşviğine ilişkin tutar işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

Yıllık Teşvik Tutarı : 1.000 dekar X 8 TL = 8.000 TL

Toplam Teşvik Tutarı : 8.000 TL X 3 yıl = 24.000 TL

01/01/2015		
102 BANKALAR	24.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya)		8.000
384 ERTELENMİŞ GELİRLER		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya)		16.000
484 ERTELENMİŞ GELİRLER		
/		

Devlet teşviği, 3 yıl boyunca buğday hasadı yapılması ve herhangi bir yılda hasat yapılmaması durumunda, sadece hasat yapılmayan yıla ait bölümünün iade edilmesi koşuluyla alınmıştır. Bu nedenle, birinci yılın sonunda buğday hasadı yapıldığında devlet teşviğinin birinci yıla isabet eden bölümünün gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

31/12/2015		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya)	8.000	
384 ERTELENMİŞ GELİRLER		
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri 64X.01.002 Buğday Yetiştir. Dest.		8.000
(veya)		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
/		

Daha sonra, ikinci yıla ait devlet teşviği tutarının kısa vadeli yükümlülük olması nedeniyle aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

31/12/2015		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 484 ERTELENMİŞ GELİRLER	8.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER		8.000
/		

İkinci yılın sonunda buğday hasadı yapıldığında devlet teşviğinin ikinci yıla isabet eden bölümünün de birinci yılda olduğu gibi gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

31/12/2016		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER	8.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ 64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri 64X.01.002 Buğday Yetiş. Dest. (veya) 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		8.000
/		

Aynı şekilde, üçüncü yıla ait devlet teşviği tutarının kısa vadeli hale gelmesi nedeniyle aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

31/12/2016		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 484 ERTELENMİŞ GELİRLER	8.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER		8.000
/		

Üçüncü yılın sonunda buğday hasadı yapıldığında devlet teşviğinin üçüncü yıla isabet eden bölümünün de önceki dönemlerde yapıldığı gibi gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

31/12/2017		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	8.000	
(veya)		
384 ERTELENMİŞ GELİRLER		
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		8.000
64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri		
64X.01.002 Buğday Yetiştir. Dest.		
(veya)		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
/		

Böylece, alınan devlet teşviğinin her yıl buğday hasadı yapıldığı zaman ilgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve gelir tablosunda raporlanması sağlanmaktadır.

Örnek (c): KLM Tarım İşletmesi 500 dekarlık arazisinde çeltik üretimi yapmayı taahhüt etmiş ve 01.01.2015 tarihinde dekar başına yıllık 170 TL destek almıştır. Söz konusu teşvik tutarı, 2015 yılında çeltik hasadı yapılması, herhangi bir nedenle hasat yapılamaması durumunda ise, devlet teşviğinin tamamının iade edilmesi şartıyla alınmıştır. Devlet teşviğine ilişkin tutar, işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

Yıllık Teşvik Tutarı : 500 dekar X 170 TL = 85.000 TL

01/01/2015		
102 BANKALAR	85.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI		85.000
(veya)		
384 ERTELENMİŞ GELİRLER		
/		

Devlet teşviği, 2015 yılında çeltik hasadı yapılması şartıyla alınmıştır. Ancak, 2015 yılı Eylül ayında meydana gelen olumsuz hava koşulları nedeniyle çeltik hasadı yapılamamıştır. Buna göre, alınan devlet teşviğinin iade edilmesine ilişkin aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

31/09/2015		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI (veya) 384 ERTELENMİŞ GELİRLER 102 BANKALAR	85.000	85.000
/		

Böylece, 2015 yılında çeltik hasadı yapılması şartıyla alınan devlet teşviğinin, öne sürülen koşulun yerine getirilmemesi (hasadın yapılamaması) nedeniyle geri ödemesi gerçekleştirilmiştir.

3.3. TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA GÖRE TAŞIYICI BİTKİLERE YÖNELİK TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için yetiştirilen taşıyıcı bitkiler TMS 41'e göre muhasebeleştirilmekte iken, 12 Kasım 2014 tarihinde yapılan değişiklik ile TMS 41'in kapsamından çıkarılmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte taşıyıcı bitkiler, üretim işletmelerinde inşa edilmekte olan maddi duran varlıklarda olduğu gibi, tarım işletmelerinin amaçları doğrultusunda yetiştirilmesi ve uzun yıllar boyunca elde tutulacak olması nedeniyle maddi duran varlık özelliği göstermesinden dolayı, TMS 16 kapsamına alınmıştır. Böylece, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinde TMS 16 hükümlerinin uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

Doktora tezinin temel konusunu oluşturan bu bölümde, TMS 16'da yer alan düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgiler verilmekte ve taşıyıcı bitkilerin TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve esaslar açıklanmıştır.

3.3.1. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi öngörülmeyen, fiziksel bir yapıya sahip olan, elle tutulan ve gözle görülebilen varlıkları ifade etmektedir.

Muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıklar ise, mal ve hizmetlerin üretilmesi, başkalarına kiraya verilmesi veya idari amaçlarla elde tutulan ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre kullanılması beklenen varlıklardır (Das, 2015: 71).

TMS 16, maddi duran varlıklara ilişkin ilke ve kuralları düzenleyen temel standarttır (Lech ve Kamieniecka, 2014: 1063). Bu standart, maddi duran varlıkların

sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, dönem sonlarında değerlemesi ve amortisman işlemlerine yönelik birçok yeni ve önemli düzenlemeler içermektedir.

3.3.1.1. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardının Tarihçesi

Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe standardı taslağı, 1980 yılında IASC tarafından hazırlanmıştır. Bu taslak, gerekli çalışmaların yapılmasının ardından 1982 yılında “IAS 16-Property, Plant and Equipment” adıyla muhasebe standardı olarak yayımlanmıştır. Gerek IASC gerekse IASC’nin görev ve yetkilerini devralan IASB tarafından IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standartta birtakım güncellemeler yapılmıştır. Bu Standart, 18 Aralık 2003 tarihinde IASB tarafından yapılan güncellemenin ardından 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur (Siddiqua ve Hasan, 2010: 108-109).

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmelerle birlikte, Türkiye tarafından da maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe standardının oluşturulması amacıyla TMSK tarafından çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standardın “TMS 16-Maddi Duran Varlıklar” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmış ve 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

IASB tarafından günümüze kadar değişik zamanlarda IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standartta birtakım güncellemeler yapılmıştır. Bunlar, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve gerek ilk başlarda TMSK gerekse sonrasında TMSK’nın görev ve yetkilerini devralan KGGK tarafından TMS 16’da gerekli güncellemeler yapılmıştır. Böylece, bu güncellemeler ile her iki standart arasında paralellik sağlanmıştır.

31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan TMS 16’da günümüze kadar yapılan güncellemeler aşağıdaki gibidir (TMS 16).

- 1) 13 Ağustos 2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 66 Sıra No’lu Tebliğ,
- 2) 13 Ağustos 2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 67 Sıra No’lu Tebliğ,

- 3) 13 Ağustos 2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 Sıra No’lu Tebliğ,
- 4) 28 Kasım 2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 111 Sıra No’lu Tebliğ,
- 5) 28 Kasım 2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 122 Sıra No’lu Tebliğ,
- 6) 8 Ocak 2009 tarih ve 27104 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 133 Sıra No’lu Tebliğ,
- 7) 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 Sıra No’lu Tebliğ,
- 8) 17 Temmuz 2013 tarih ve 28710 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11 Sıra No’lu Tebliğ,
- 9) 18 Eylül 2014 tarih ve 29123 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25 Sıra No’lu Tebliğ,
- 10) 12 Kasım 2014 tarih ve 29173 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30 Sıra No’lu Tebliğ.

3.3.1.2. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı ve Kapsamı

KGK tarafından yayımlanan TMS 16’nın amacı, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin maddi duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir (TMS 16, prg. 1).

Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri, maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin tespit edilmesi ve bunlarla ilgili olarak mali tablolarda raporlanması gereken amortisman tutarı ile değer düşüklüğü zararını kapsamaktadır (TMS 16, prg. 1).

Bu Standart, farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği ya da izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra, TMS 16’nın kapsamına alınmayan bazı unsurlar da bulunmaktadır. Bunlar, aşağıdaki gibidir (TMS 16, prg. 3).

- d) TFRS 5-Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar,
- e) TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan gayrimenkuller,
- f) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- g) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,
- h) Petrol, doğal gaz vb. nitelikteki yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Yukarıda sıralanan (c) ve (d) maddeleri arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi veya korunması amacıyla kullanılan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi durumunda, TMS 16 hükümleri uygulanmaktadır (TMS 16, prg. 3). Bununla birlikte, TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modelinin seçilmesi durumunda, TMS 16 hükümleri dikkate alınarak bu modelin uygulanması gerekmektedir (TMS 16, prg. 5). Ayrıca, TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacak bir gayrimenkulün işletme tarafından inşa edilmesi durumunda, bu gayrimenkul işletme amaçları doğrultusunda kullanılabilir duruma gelinceye kadar katlanılan bütün maliyetler TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

Diğer muhasebe standartları bir maddi duran varlığın TMS 16'dan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilmektedir. Örneğin; TMS 17-Kiralama İşlemleri Standardı (TMS 17), kiralanan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin risk ve kazanımların transferleri kapsamında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak, TMS 17 kapsamında muhasebeleştirilen maddi duran varlıklara ilişkin amortisman işlemleri dahil diğer muhasebe işlemleri TMS 16 hükümlerine göre yapılmaktadır (TMS 16, prg. 4).

3.3.1.3. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanımlar

Maddi duran varlıklara yönelik TMS 16'da yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir (TMS 16, prg. 6).

- a) Maddi Duran Varlık:** Mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulan ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre kullanılması öngörülen fiziki varlıkları ifade etmektedir.
- b) Taşıyıcı Bitki:** Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığı çok düşük olan canlı bitkileri ifade etmektedir.
- c) Defter Değeri:** Bir varlığın kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra, mali tablolarda raporlandığı tutarı ifade etmektedir.
- d) Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesi ve inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belirli durumlarda ilk muhasebeleştirme esnasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir.
- e) Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutarı ifade etmektedir.
- f) Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, bu varlığın faydalı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir.
- g) İşletmeye Özgü Değer:** Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir.
- h) Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir.
- i) Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade etmektedir.

j) Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşölerek bulunan değeri ile kullanım değeriinden büyük olanını ifade etmektedir.

k) Kalıntı Değer: Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrü sonundaki yaş ve durumuna ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutarından elden çıkarmanın tahmini maliyeti düşölerek hesaplanan tahmini tutarı ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle kalıntı değeri, bir varlığın faydalı ömrü sonundaki tahmini elden çıkarma maliyeti düşölerek hesaplanan değeriidir.

l) Faydalı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılacağı öngörölen süreyi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını ifade etmektedir.

3.3.1.4. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Uluslararası standartların referans alınması sonucu KGK tarafından yayımlanan TMS 16 ile maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, değeriilmesi ve amortisman işlemlerine yönelik birtakım yeni ve önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ışığında hazırlanan çalışmanın bu bölümünde, işletmelerin bir faaliyet döneminden daha fazla süreyle elinde bulundurdıkları maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi, dönem sonlarında değeriilmesi, değeriileme sonucunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz değeriileme farklarının mali tablolarda raporlanması ve bu varlıklara ilişkin amortisman işlemleri açıklanmıştır.

3.3.1.4.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Muhasebeleştirilmesi

TMS 16’da, hangi varlıkların maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilereceği açıkça belirtilmemiştir. Ancak, TMS 16’da arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, ofis gereçleri, mobilya ve demirbaşlar ile taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklara örnek olarak gösterilmiştir. Standart metninde hangi varlıkların maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilereceği belirtilmemesine rağmen, aktifleştirme esaslarının işletme tarafından kendi koşullarına göre muhakeme edilerek maddi duran varlıkların muhasebeleştirilebileceğine vurgu yapılmıştır.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle birtakım koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir (Kızıl vd., 2016: 172).

- Maddi duran varlıklarla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Maddi duran varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için ilk koşul, maddi duran varlıklarla ilgili gelecekte elde edilecek ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olmasıdır. Maddi duran varlıklarla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların sağlanacağı konusunda işletme tarafından yapılan tahminlerin güvenilir olmaması durumunda, maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, bu varlıklar için katlanılan maliyetlerin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıkların aktifleştirilebilmesinin ikinci koşulu ise, maddi duran varlıklara ilişkin satın alma veya üretim/inşa maliyetlerinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir.

Aktifleştirme koşullarını taşıyan maddi duran varlıklar ilk kez maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Bu maliyetler, maddi duran varlıkların ilk edinimleri veya inşa edilmesi aşamasında ortaya çıkan ya da sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 16, prg. 10).

Maddi duran varlıkların ilk edinimleri sonrasında kısmi yenileme veya büyük çaplı bakım ve kontrol gibi işlemler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; bir tarım işletmesine ait tarım makinesinin, faaliyetlerin kesintisiz bir şekilde sürdürülebilmesi için düzenli olarak bakım ve kontrolünün yapılması ya da bazı parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilmektedir. Maddi duran varlıklara ilişkin aktifleştirme kriterlerinin sağlanması koşuluyla, her büyük çaplı bakım ve kontrole ilişkin maliyetler ile yenileme kapsamındaki parçanın maliyetinin tarım makinesinin defter değerine dahil edilmesi, yenilenen parçanın defter değerinin TMS 16 kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması gerekmektedir.

Maddi duran varlıkların ilk edinimleri sonrasında ortaya çıkan küçük çaplı bakım maliyetlerinin (günlük bakım maliyetleri gibi) ise, maddi duran varlıkların maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

3.3.1.4.1.1. Satın Alma Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Satın alma yoluyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlıkların ilk edinimleri esnasında ortaya çıkan maliyetler ise, aşağıdaki unsurları içermektedir (Onay, 2016: 6; Kheru, 2013: 11).

- İndirimler ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı,
- Maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği yerin restorasyonuna ilişkin tahmini maliyet,
- Doğrudan maddi duran varlığın elde edilmesiyle ya da inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Maddi duran varlığın yerinin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- Maddi duran varlığın ilk teslimatına ilişkin maliyetler,
- Maddi duran varlığın kurulum ve montaj maliyetleri,
- Maddi duran varlığın doğru bir şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik yapılan test çalışmalarına ilişkin maliyetler,
- Mesleki ücretler.

Örnek: ABC İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 01.01.2017 tarihinde 550.000 TL bedelli bir makine satın almıştır (KDV dikkate alınmamıştır). Makinenin işletmeye getirilmesi için 500 TL, kurulum ve montaj bedeli için 1.500 TL ödeme yapılmıştır. Ödemeler, banka aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Buna göre, makinenin aktifleştirileceği tutarın hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Makinenin Peşin Satış Fiyatı	:	550.000 TL
Taşıma Bedeli	:	500 TL
Kurulum ve Montaj Bedeli	:	1.500 TL
Aktifleştirilecek Tutar	:	552.000 TL

01/01/2017		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	552.000	
102 BANKALAR		552.000
/		

Maddi duran varlıkların maliyetini oluşturmayan birtakım unsurlar da bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir (TMS 16, prg. 19).

- Yeni bir tesis açılmasının maliyeti,
- Yeni bir ürün ya da hizmetin tanıtılması amacıyla katlanılan maliyetler (reklam vb.),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri ile iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (maddi duran varlığın etkin kullanımını sağlamak amacıyla personelin eğitimi için katlanılan maliyetler dahil),
- Yönetim giderleri ve genel nitelikteki diğer giderler.

Maddi duran varlıkların yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirildiği andan itibaren ortaya çıkan maliyetlerin ise aktifleştirilmesine izin verilmemektedir. Örneğin; işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir duruma gelmesine rağmen, henüz kullanılmaya başlamamış veya tam kapasitenin altında kullanılan maddi duran varlıklar için katlanılan maliyetler, maddi duran varlığın üreteceği mal veya hizmete henüz talep oluşması aşamasında ortaya çıkan maliyetler ile işletme faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamaların maddi duran varlığın defter değerine dahil edilmesi mümkün değildir (TMS 16, prg. 20).

3.3.1.4.1.2. Üretim/İnşa Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Üretim/inşa yoluyla edinilen maddi duran varlıkların maliyetleri, satın alma yoluyla edinilen maddi duran varlıklar ile aynı ilkeler çerçevesinde tespit edilmektedir. Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satış amacıyla üretimi gerçekleştirilen maddi duran varlıklar arasından işletme faaliyetlerinde kullanıma tahsis edilenlerin maliyeti, satış amacıyla üretilen maddi duran varlıkların maliyetine genellikle eşit olmaktadır. Dolayısıyla, bu maddi duran varlıkların satış bedeli üzerinden değil maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle,

bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilmelidir. Benzer şekilde, bir maddi duran varlığın işletme tarafından üretilmesinde ortaya çıkan normalin üzerindeki artık madde, iş gücü ve diğer kaynak maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi mümkün değildir (TMS 16, md. 22).

Örnek: XYZ İşletmesi yönetim binası olarak kullanmak amacıyla bir bina yaptırmıştır. 01.12.2017 tarihinde tamamlanan bu bina için 200.000 TL ilk madde ve malzeme maliyeti, 50.000 TL işçilik maliyeti ve 150.000 TL genel üretim maliyetine katlanılmıştır. Ödemeler, banka aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Buna göre, binanın aktifleştirileceği tutarın hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	:	200.000 TL
İşçilik Maliyetleri	:	50.000 TL
Genel Üretim Maliyetleri	:	150.000 TL
Aktifleştirilecek Tutar	:	400.000 TL

.../.../2017		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	200.000	
102 BANKALAR		200.000
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		
.../.../2017		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.02 Direkt İşçilik Maliyetleri	50.000	
102 BANKALAR		50.000
<i>İşçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		
.../.../2017		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.03 Genel Üretim Maliyetleri	150.000	
102 BANKALAR		150.000
<i>Genel üretim maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

XYZ İşletmesi'nin yönetim binası olarak kullanmak üzere yaptığı bina inşaat işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte, aşağıdaki şekilde kayıt yapılarak aktifleştirilecektir.

01/12/2017 252 BİNALAR 400.000 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri 258.02 Direkt İşçilik Maliyetleri 258.03 Genel Üretim Maliyetleri Binanın aktifleştirilme kaydı /	400.000	400.000

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlığın üretim veya inşasına bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir. Ancak, bunlar ilgili maddi duran varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yer ve konuma getirilmesi için gerekli faaliyetler olmayabilir. Bu tür arızı faaliyetler, maddi duran varlığın üretim veya inşası esnasında veya öncesinde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; bir inşaat alanının inşaatın başladığı zamana kadar ücretli otopark alanı olarak kullanılması ve bu hizmetin karşılığında gelir elde edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu tür arızı faaliyetlerin, maddi duran varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yer ve konuma getirilmesi için gerekli olmaması nedeniyle gelir veya gider unsuru olarak muhasebeleştirilmesi ve gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir (TMS 16, prg. 21).

3.3.1.4.1.3. Takas Yoluyla Edinilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Takas yoluyla edinilen maddi duran varlıklar, takas işleminin ticari içeriğe sahip olması ve elde edilen maddi duran varlığın ya da elden çıkarılan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumlarının mevcut olması durumunda, gerçeğe uygun değer ile ölçülerek muhasebeleştirilmektedir. Takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın gerçeğe uygun değer ile ölçülememesi durumunda, bu varlığın maliyeti elden çıkarılan maddi duran varlığın defter değeridir (TMS 16, prg. 24).

Takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığı, takas işlemi sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceği göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda, takas işleminin ticari içeriğe sahip olduğu kabul edilmektedir (TMS 16, prg. 25).

- Elde edilen maddi duran varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen maddi duran varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması,
- İşletmenin, takas işleminden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi,
- Takas işlemi sonucu ortaya çıkan farkların takas edilen maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir maddi duran varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin bulunmamasına rağmen, ilgili maddi duran varlık için gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yer aldığı aralıktaki değişkenliğin önemli olmaması durumunda veya söz konusu aralıktaki çeşitli tahminlerin makul bir şekilde değerlendirilerek gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılması durumunda, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilmektedir (Gürbüz, 2009: 29).

Takas işleminin ticari içeriğe sahip olması ve takas edilen maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi durumunda, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilmektedir. Bunun tek istisnası, alınan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık bir şekilde tespit edilmesidir. Bu durumda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedeli olarak dikkate alınmaktadır.

Örnek: XYZ İşletmesi kullanmakta olduğu ve kayıtlı değeri 15.000 TL olan makinesini ABC İşletmesi'nin kullanmakta olduğu bir makine ile takas etmek üzere anlaşma yapmış ve 02.01.2017 tarihinde takas işlemi gerçekleştirilmiştir. Alınan makinenin gerçeğe uygun değeri 12.000 TL'dir. Elden çıkarılan makinenin gerçeğe uygun değeri ise, tespit edilememiştir. Yapılan anlaşmaya göre her iki işletme bu takas işlemi için herhangi bir ödeme yapmayacaktır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

02/01/2017		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR ya da 123 BARTER İŞLEMİNDEN ALACAKLAR ⁸	12.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	3.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		15.000
<i>Elden çıkarılan makine için yapılan kayıt</i>		
/		
02/01/2017		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	12.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR ya da 123 BARTER İŞLEMİNDEN ALACAKLAR		12.000
<i>Alınan makine için yapılan kayıt</i>		
/		

3.3.1.4.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıkların değerlemesi, ilk aktifleştirmeyi takip eden dönemlerde yapılacak değerlendirme işlemlerini ifade etmektedir. Maddi duran varlıkların ilk aktifleştirilmesini takip eden dönemlerde değerlemesinde, başka bir ifadeyle, muhasebeleştirme sonrası ölçümünde muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntemden biri kullanılabilir. Bu yöntemlerden hangisinin tercih edileceği işletmelerin tercihinin bırakılmıştır. Tercih edilen değerlendirme yönteminin sadece değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlık kalemine değil, ilgili maddi duran varlık grubunda yer alan bütün maddi duran varlık kalemlerine uygulanması gerekmektedir.

3.3.1.4.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeli, maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinin ardından dönem sonlarında değerlemesinde kullanılabilecek yöntemlerden biridir. Maliyet modelinin, niteliği gereği maddi duran varlıkların sürekli değer kaybetmesi durumunda kullanılan bir değerlendirme modeli olduğunu ifade etmek mümkündür (Epstein ve Mirza, 2005: 211). Bu yöntemde maddi duran varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları

⁸ Bu hesap (Acar ve Tekşen, 2007: 9)'da kullanılmakla birlikte, literatürde "Trampa İşleminde Alacaklar" adıyla da kullanıldığı görülmektedir.

indirildikten sonraki değerleri ile mali tablolarda gösterilmektedir (Herrmann vd., 2006: 45; Mirza vd., 2008: 111). Başka bir ifadeyle, maddi duran varlıklar net defter değerleri ile mali tablolarda raporlanmaktadır.

3.3.1.4.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerleme modeli, maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesinin ardından dönem sonlarında cari değerleri ile gösterilmesini sağlayan bir yöntemdir. Yeniden değerleme modelinin, niteliği gereği genellikle maddi duran varlıkların sürekli değer kazanması durumunda kullanılan bir değerleme modeli olduğunu ifade etmek mümkündür (Epstein ve Mirza, 2005: 211). Bu yöntemde maddi duran varlıklar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlenmiş tutarları ile mali tablolarda gösterilmektedir (Salendrez, 2006: 4; Elliot ve Elliot, 2011: 417).

Yeniden değerleme işleminin, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak tespit edilecek tutarın, maddi duran varlığın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılması gerekmektedir (TMS 16, prg. 31). Yapılacak yeniden değerleme işleminin sıklığı, yeniden değerlemeye konu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Yeniden değerlenen maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, tekrar yeniden değerlemeye yapılması gerekmektedir (TMS 16, prg. 34). Bazı maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli değişimlerin ortaya çıkması, maddi duran varlıkların yıllık olarak yeniden değerlemesini gerektirebilmektedir. Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişimlerin önemsiz olması durumunda ise, maddi duran varlıkların her üç veya beş yılda bir yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkündür (Das, 2015: 78). Başka bir ifadeyle, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden farklılaşma düzeyi, yeniden değerleme işleminin her yıl, iki yılda bir veya üç yılda bir yapılmasını gerekli kılabilmektedir. Bu işlemin sıklığı ise, maddi duran varlığın değerinde meydana gelen değişimin önemine veya büyüklüğüne bağlıdır.

Maddi duran varlıkların yeniden değerleme işlemine tabi tutulması durumunda, defter değerleri de yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilmelidir. Buna

göre, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme tarihinde aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulması gerekmektedir (TMS 16, prg. 35).

i) Maddi duran varlığın brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle orantılı bir şekilde düzeltilmelidir. Örneğin; brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa fiyatları dikkate alınarak ya da defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilmelidir.

ii) Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman ise, brüt defter değeri ile maddi duran varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilmektedir. Ya da, birikmiş amortisman maddi duran varlığın brüt defter değeri ile netleştirilmelidir. Birikmiş amortisman düzeltmeleri, yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın defter değerindeki artış veya azalışların bir parçasını oluşturmaktadır.

Maddi duran varlığın herhangi bir parçasının yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda, maddi duran varlıkla ilişkili diğer parçaların da yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin; bir geminin gövdesinin yeniden değerlemesi durumunda, geminin gövdesinden ayrı olarak aktifleştirilen motorunun da yeniden değerlemeye tabi tutulması zorunludur.

3.3.1.4.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Ortaya Çıkan Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için çeşitli yatırımlar yapmaktadır. Bu yatırımların finansmanında gerek özkaynaklar gerekse yabancı kaynaklar kullanılabilir. Özkaynakların yetersiz olması durumunda ise, yabancı kaynaklar ile borçlanma yoluna gidilmektedir. İşletme faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanması için ihtiyaç duyulan fonların yabancı kaynaklardan elde edilmesi durumunda, katlanılan maliyetler borçlanma maliyetleri olarak ifade edilmektedir.

Finansman giderleri olarak da ifade edilen borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 23, prg. 5).

Borçlanma maliyetleri, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için kullandıkları yabancı kaynaklara bağlı olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir (Gökçen vd., 2016: 423).

Borçlanma maliyetleri çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Bu unsurlar, kullanılan kaynağın türlerine göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, genel olarak faiz gideri, vade farkı, kur farkı ve komisyon gibi kavramlarla ifade edilmektedir. Bu kavramlara ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

i) Faiz: İşletmelerin yabancı kaynak kullanımı sonucu katlanmış oldukları, belirli bir vade sonunda, belirli bir oranda ve belirli bir ödeme planı dahilinde kullanılan yabancı kaynaklarla birlikte geri ödenen ve kullanım amacına göre maliyet ya da gider niteliği taşıyan unsurları ifade etmektedir (Şıklar, 2004: 41).

ii) Vade Farkı: Bir malın peşin fiyatı ile belirli bir süre sonundaki vadeli fiyatı arasındaki farkı ifade etmektedir.

iii) Kur Farkı: Yabancı bir para biriminin, ulusal para birimine çevrilmesi sonucunda ortaya çıkan farkı ifade etmektedir.

iv) Komisyon: İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında acente, temsilci, simsar vb. araçlara yapılan ödemeleri ifade etmektedir.

İşletmelerin kullanmış olduğu yabancı kaynaklarla ilgili katlanılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve esaslar IASB tarafından 1983 yılında yayımlanan “IAS 23-Borrowing Cost” isimli standart ile düzenlenmiştir. Bu Standartta genel olarak standardın kapsamı, standartta yer alan tanımlar, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, aktifleştirmeye ara verilmesi ve aktifleştirmenin sonlandırılması gibi konularla ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmeyle birlikte Türkiye’de de birtakım çalışmalar başlatılmış ve bu çalışmalar sonucunda IAS 23-Borrowing Cost isimli standardın “TMS 23-Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmıştır. Uluslararası düzenlemeler referans alınarak hazırlanan bu Standart, 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Kasım 2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

IASB tarafından IAS 23-Borrowing Cost isimli standartta günümüze kadar değişik zamanlarda birtakım güncellemeler yapılmıştır. Bunlar, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve gerek ilk başlarda TMSK gerekse sonrasında TMSK’nın görev ve yetkilerini devralan KGK tarafından 15.07.2007 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 46 sıra nolu, 28.11.2008 tarih ve 27068 Sayılı Resmi

Gazete’de yayımlanan 114 sıra nolu ve 12.11.2014 tarih ve 29173 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 34 sıra nolu tebliğler aracılığıyla TMS 23’de gerekli güncellemeler yapılmıştır. Böylece, bu güncellemeler ile her iki standart arasında paralellik sağlanmıştır.

TMS 23, özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve esasları düzenlemektedir (TMS 23, prg. 2). Özellikli varlıklar ise, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıkları ifade etmektedir (TMS 23, prg. 5). Örneğin; işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla inşa edilen bina işletme amaçları doğrultusunda kullanıma hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektirdiği için, özellikli varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak, satışa hazır duruma getirilmesi kısa bir süreyi gerektiren bazı stoklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmiş şekilde edinilen varlıklar ve finansal varlıkların özellikli varlık olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senetleri dahil özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular, TMS 23’ün kapsamında değerlendirilmemektedir (TMS 23, prg. 3).

TMS 23’de, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıklar, aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TMS 23, prg. 7).

- Stoklar
- İmalat Tesisleri
- Enerji Üretim Tesisleri
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Taşıyıcı Bitkiler

Özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası ya da üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, söz konusu maddi duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilerek finansal durum tablosunda raporlanmaktadır. Diğer borçlanma maliyetleri ise, ortaya çıktıkları dönemde

finansman gideri olarak muhasebeleştirilerek gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 23, prg. 8).

Borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken dikkat edilmesi gereken iki durum bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, sadece özellikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalar nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesidir. İkincisi ise, genel amaçlı borçlanılan fonların bir bölümünün özellikli bir varlığın elde edilmesinde kullanılması nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesidir. Sadece özellikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla borçlanılması durumunda, bu borçlanmadan dolayı ortaya çıkan borçlanma maliyetleri özellikli varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmektedir. Örneğin; bir işletmeye ait idare binasının inşası amacıyla bankadan kullanılan krediye ilişkin faiz tutarının bina maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmesi gerekmektedir. Genel amaçlı borçlanılan fonların bir bölümünün özellikli varlığın elde edilmesinde kullanılması durumunda ise, borçlanma maliyeti tutarı ilgili maddi duran varlığa yönelik yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımıyla hesaplanmakta ve özellikli varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmektedir.

Aktifleştirme oranı, özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut bütün borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasının hesaplanması yoluyla belirlenmektedir (TMS 23, prg. 14). Başka bir ifadeyle, aktifleştirme oranı özellikli bir varlığın elde edilmesine yönelik direkt borçlanmalar haricindeki bütün genel borçlanmalara ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasını ifade etmektedir.

Maddi Duran varlıkların edinilmesiyle ilişkili olarak ortaya çıkan kredi faizi, vade farkı, kur farkı ve komisyon gibi borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esasları Tablo 3.5'deki gibidir.

Tablo 3.5: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları

BORÇLANMA MALİYETİNİN TÜRÜ	VARLIĞIN DURUMU	
	Kullanılabilir Duruma Gelene Kadar	Kullanılabilir Duruma Geldikten Sonra
FAİZ GİDERLERİ	Dönem gideri olarak kaydedilir. Özellikle bir varlığa ilişkin ise varlığın maliyetine dahil edilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.
VADE FARKLARI	Dönem gideri olarak kaydedilir. Özellikle bir varlığa ilişkin ise varlığın maliyetine dahil edilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.
KUR FARKLARI	Dönem gideri olarak kaydedilir. Özellikle bir varlığa ilişkin ise varlığın maliyetine dahil edilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.
KOMİSYON GİDERLERİ	Dönem gideri olarak kaydedilir. Özellikle bir varlığa ilişkin ise varlığın maliyetine dahil edilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.

Tablo 3.5'e göre; TMS 23 kapsamında borçlanma maliyetlerinin normal şartlarda dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak, özellikle bir varlığa ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin varlığın kullanılabilir duruma gelinceye kadar maliyete dahil edilmesi zorunludur. İlgili varlığın kullanılabilir duruma gelmesinden sonra ise, borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıklar açısından bir karşılaştırma yapıldığında, TMS 23 ile VUK hükümleri farklılık göstermektedir. VUK'a göre, maddi duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar ortaya çıkan ilgili borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmesi zorunludur. Maddi duran varlığın iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi ise, işletmelerin tercihinin bırakılmıştır.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını aktifleştirmeye başlama, aktifleştirmeye ara verme ve aktifleştirmeye son verme işlemleri olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

i) Aktifleştirmeye Başlama

Borçlanma maliyetlerinin özellikli bir varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanması

gerekmektedir. Aktifleştirmenin başlama tarihi ise, aşağıdaki koşulların tamamının sağlandığı tarih olarak kabul edilmektedir (TMS 23, prg. 17).

- İşletme tarafından varlık için harcama yapıldığında,
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
- İşletme tarafından ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlandığında.

Yukarıdaki koşulların herhangi birinin sağlanamaması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine başlanması mümkün değildir. Bununla birlikte, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine başlanabilmesi için, varlığın üretiminin veya inşasının fiziki olarak tamamlanmış olması yeterli görülmemektedir. Bunun yanı sıra, bu varlığın işletme tarafından amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlanması da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine başlanması noktasında büyük önem arz etmektedir.

Örnek (a): ABC İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 1 Şubat 2016 tarihinde inşaatına başladığı bir bina ile ilgili olarak A Bankası'ndan uzun vadeli kredi kullanmıştır. Bu krediye ilişkin 31.12.2016 tarihinde 10.000 TL, 31.12.2017 tarihinde 12.000 TL faiz gideri tahakkuk etmiştir. 31.12.2017 tarihinde bina inşaatı tamamlanmış olup, binanın inşa maliyeti 300.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu işlemler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

i) 2016 yılında yapılması gereken kayıtlar;

31/12/2016		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 780.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	10.000	
481 GİDER TAHAKKUKLARI		10.000
<i>2016 yılı sonunda krediye ilişkin tahakkuk eden faiz tutarının kaydı</i>		
/		
31/12/2016		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	10.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		10.000
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		
/		

31/12/2016		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	10.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		10.000
<i>Maliyet hesaplarının kapatılması</i>		
/		

i) 2017 yılında yapılması gereken kayıtlar;

31/12/2017		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 780.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	12.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		12.000
<i>2017 yılı sonunda krediye ilişkin tahakkuk eden faiz tutarının kaydı</i>		
/		

31/12/2017		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	12.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		12.000
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		
/		

31/12/2017		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	12.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		12.000
<i>Maliyet hesaplarının kapatılması</i>		
/		

Bina inşaatının tamamlanmasıyla birlikte borçlanma maliyetlerini de içeren 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında toplanan tutar, aşağıdaki şekilde bina maliyetine yansıtılmaktadır.

İnşaat Maliyetleri	:	300.000 TL
2016 Yılına İlişkin Faiz Gideri	:	10.000 TL
2017 Yılına İlişkin Faiz Gideri	:	12.000 TL
Binanın Toplam Maliyeti	:	322.000 TL*

31/12/2017		
252 BİNALAR	322.000*	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		322.000
<i>İnşaatın tamamlanması nedeniyle yapılmakta olan yatırımlar hesabının Binalar hesabına devredilmesi kaydı</i>		
/		

Örnek (b): KLM İşletmesi genel amaçlı olarak A Bankası'ndan % 4 faizli 50.000 TL, B Bankası'ndan % 3 faizli 30.000 TL ve C Bankası'ndan % 7 faizli 90.000 TL kredi kullanmıştır. Bu kredilerin 60.000 TL'si özellikli varlık inşası için kullanılmıştır. Genel amaçlı olarak yapılan borçlanmadan özellikli varlığın payına düşen ve aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Aktifleştirme Oranı = [(Birinci Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı) + (İkinci Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı) + (Üçüncü Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı)] / (Birinci Kredi Tutarı + İkinci Kredi Tutarı + Üçüncü Kredi Tutarı)

Aktifleştirme Oranı = [(50.000 x % 4) + (30.000 x % 3) + (90.000 x % 7)] / (50.000 + 30.000 + 90.000)

Aktifleştirme Oranı = (2.000 + 900 + 6.300) / 170.000

Aktifleştirme Oranı = 0.054

Aktifleştirme oranının yukarıdaki gibi hesaplanmasının ardından aktifleştirilecek borçlanma maliyetinin tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı = Genel Amaçlı Kredilerin Özellikli Varlık İçin Kullanılan Bölümü x Aktifleştirme Oranı

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı = 60.000 x 0.054

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı = 3.240 TL

.../.../201X		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	3.240	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		3.240
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		
/		

ii) Aktifleştirmeye Ara Verme

Bazı dönemlerde özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun bir süre ara verilebilmektedir. Böyle bir durumda, bu dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 20). Bu maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olduğu için, aktifleştirilmesi mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edilen bir dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ile işletmede yaşanan geçici bir gecikmenin varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi için gerekli olan işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmesi gerekmektedir. Örneğin; mevsime bağlı yağışların yoğun olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprü inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğraması teknik bir zorunluluktan kaynaklandığından, gecikmeye uğranılan bu ek sürede borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmelidir (TMS 23, prg. 21). Aynı şekilde, inşa edilen bir bina ile ilgili inşaat ruhsatını almak için beklenmesi idari bir zorunluluktan kaynaklandığından, gecikmeye uğranılan bu ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmesi gerekmektedir (Örten vd., 2013: 365). Ancak, inşa edilen bina ile ilgili faaliyetlere işletmenin içinde bulunduğu finansal sıkıntılar nedeniyle uzun bir süre devam edilememesi durumunda, bu dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmesi zorunludur.

iii) Aktifleştirmeye Son Verme

Özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli bütün faaliyetlerin tamamlanmasıyla birlikte borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 22). Normal şartlar altında, olağan idari işlemler devam etse dahi, bir maddi duran varlığın fiziki olarak inşasının tamamlanmış olması, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğunun göstergesidir. Fiziki olarak tamamlanarak kullanılabilir duruma gelen bir maddi duran varlıkla ilgili müşterinin ya da kullanıcının talebine göre dekorasyon vb. küçük çaplı işlemlere devam edilmesi, bütün işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmemektedir (TMS 23, prg. 23). Özellikli bir varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve bu varlığa ilişkin diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda, belirli bir

parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gereken bütün işlemler tamamlandığında ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 24). Örneğin; her birinin bağımsız olarak kullanılabilme özelliği bulunan ve birbirinden farklı binalardan oluşan bir alışveriş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her biri ayrı olarak kullanılabilen özellikli bir varlık olarak nitelendirilebilmektedir. Böyle bir durumda, inşaatı devam eden binalarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilirken, inşaatı tamamlanarak kullanılabilir duruma gelen binalarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmelidir. Ancak, çelik fabrikası gibi aynı tesis içerisinde birbirini takip eden süreçleri kapsayan bir üretim ortamında herhangi bir bölümdeki üretimin tamamlanması durumunda, tamamlanan bu bölümle ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi mümkün değildir. Çünkü bu tesis, farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçleri içermenin yanı sıra, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken özellikli bir varlık niteliğindedir. Dolayısıyla, her bir üretim sürecindeki bütün bölümlerin tamamlanarak kullanılabilir hale gelmesi durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 25).

3.3.1.4.4. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması

Maddi duran varlıkların değerlerinde zaman içerisinde bazı değişimler olabilmektedir. Değerleme farkları olarak da ifade edilen bu değişimler, değer düşüklüğü veya değer artışı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlemesi sonucu ortaya çıkan değerleme farkları, maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan değerleme modeline göre değişiklik göstermektedir. Kullanılan değerleme modeline göre ortaya çıkan bu değişiklikler ve muhasebeleştirme esasları aşağıda açıklanmıştır.

i) Maliyet Modeliyle Değerlenen Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması

Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan maliyet modeli, sadece değer düşüklüğünün muhasebeleştirilerek raporlanmasına izin vermektedir. Bu değer düşüklüğü tutarının ise, uluslararası düzenlemelerin referans alınması sonucu KGK

tarafından hazırlanan “TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36)” isimli standart kapsamında değerlendirilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 18 Mart 2006 tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan TMS 36’nın amacı, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini önlemek üzere işletmeler tarafından uygulanması gereken ilke ve esasları belirlemektir (TMS 36, prg. 1).

Maddi duran varlıkların değerlemesi sonucunda defter değerinin, kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması, ilgili maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutardan daha yüksek bir tutar ile izlenmekte olduğunu ve değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. TMS 36 hükümlerine göre, ilgili maddi duran varlıkta meydana gelen bu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 36, prg. 1). Başka bir ifadeyle, maddi duran varlığın maliyet modeli ile değerlemesi sonucunda defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı, değer düşüklüğü zararı olarak ifade edilmektedir. Bu değer düşüklüğü tutarının karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Böylece, değer düşüklüğüne uğramış olan maddi duran varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutara indirilmiş olmaktadır. Buradaki amaç, maddi duran varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değer ile finansal durum tablosunda izlenmesini önlemektir.

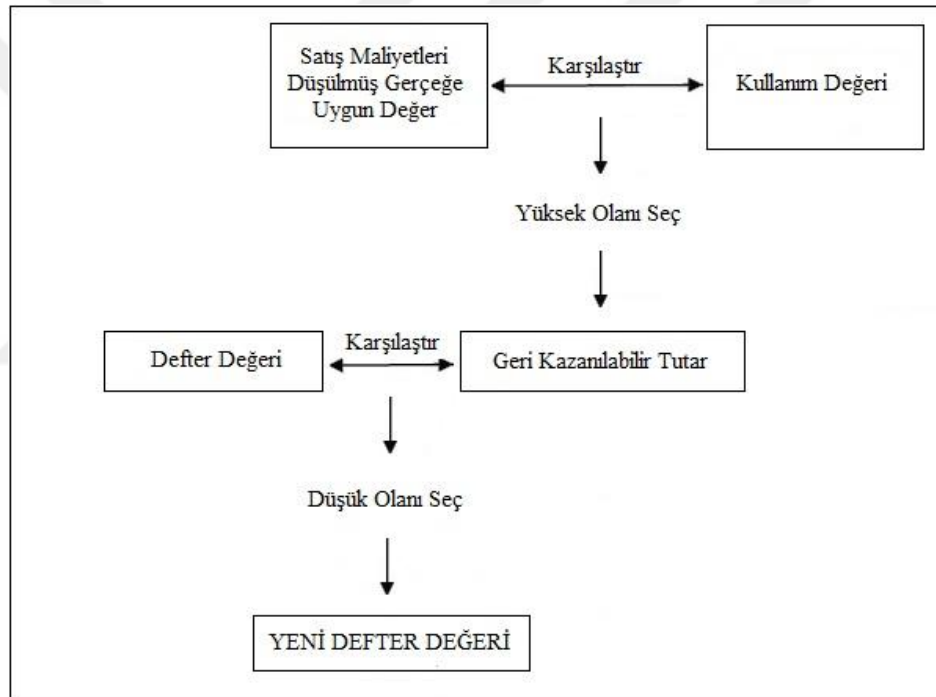
Maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler arasında gerçeğe uygun değerın tespit edilmesi daha kolaydır. Bununla birlikte, gerçeğe uygun değer daha güvenilir sonuçlar vermektedir. Kullanım değeri ise, nakit akışlarının doğru bir şekilde tahmin edilebildiği ölçüde kullanışlı bir yöntemdir. Ancak, nakit akışlarının iskonto edilmesinde kullanılacak oranın tespitinde bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanı sıra, kullanım değerinin işletmeye özgü bir değer olması nedeniyle de gerçeğe uygun değer karşısında güvenilirliğinin daha zayıf olduğunu ifade etmek mümkündür (Ayçiçek, 2011: 130).

Maddi duran varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden tespit etmek her zaman gerekli görülmemektedir. Maddi duran varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım

değerinden herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğramadığını göstermektedir. Bu nedenle, genellikle diğer tutarın belirlenmesine gerek bulunmamaktadır (Gökçen vd., 2016: 532).

Maddi duran varlıkların değerlendirme işlemleri esnasında geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değer ile finansal durum tablosunda izlenmesinin önüne geçilmesi için, defter değerlerinin geri kazanılabilir tutara indirilmesi gerekmektedir. Maddi duran varlıkların yeni defter değerinin ise, Şekil 3.3’de yer alan maddi duran varlıklarda yeni defter değerinin belirlenme hiyerarşisine göre tespit edilmesi mümkündür.

Şekil 3.3. Maddi Duran Varlıklarda Yeni Defter Değerinin Belirlenme Hiyerarşisi



Kaynak: (Örten vd., 2013: 499)

Maliyet modeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklarda aktifleştirme döneminden sonraki ilk değerlendirme döneminde ortaya çıkan değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, aktifleştirme sonrası ilk değerlendirme döneminde değer düşüklüğünün olması ve sonraki değerlendirme döneminde değer artışının meydana gelmesi durumunda ise, bu değer artışının dikkate alınması gerekmektedir. Değer düşüklüğünden sonra ortaya çıkan bu değer artışı, maddi duran varlığın ilk kayıtlı değerini geçmeyecek şekilde önceki dönemde gerçekleşen değer düşüklüğü zararı iptal edilmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir (Kaya ve Dinç, 2007: 346).

Örnek (a): ABC İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 1 Ocak 2016 tarihinde 70.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme, kullanmış olduğu maliyet modeli ile 31.12.2016 tarihinde yapmış olduğu değerleme sonucunda makinenin değerinin 58.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Makinenin 2016 yılı için birikmiş amortismanı 7.000 TL'dir. Buna göre, değer düşüklüğü tutarının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Makinenin Net Defter Değeri : 70.000 – 7.000 = 63.000 TL
Değer Düşüklüğü Tutarı : 63.000 – 58.000 = 5.000 TL

31/12/2016	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000
654.03 Makine Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI ⁹	5.000
257.02 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı	
257.02.003 Makine Değer Düş. Karşılığı	
<i>Maliyet modeliyle değerlendirilen makine için değer düşüklüğü zararının kaydı</i>	
/	

Maddi duran varlıklarda ilk değerlendirme döneminde meydana gelen değer düşüklüğünün 25 Nolu Maddi Duran Varlıklar hesap grubu içerisinde ayrı bir hesapta izlenmesinin muhasebenin temel kavram ve ilkelerine daha uygun olacağını ifade etmek mümkündür. Ancak, 25 Nolu hesap grubunda maddi duran varlıklara ilişkin ortaya çıkan değer düşüklüğü zararının izlenebileceği herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle, değer düşüklüğü zararının izlenmesinde kullanılabilecek en uygun hesap olan “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)” isimli hesabın kapsamının genişletilerek, birikmiş amortisman tutarının yanı sıra, değer düşüklüğü zararının da izlenmesi amacıyla “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)” olarak değiştirilerek kullanılmasının daha uygun ve doğru bir uygulama olduğu söylenebilir.

Örnek (b): ABC İşletmesi'nin üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 1 Ocak 2016 tarihinde 70.000 TL'ye satın aldığı ve 31.12.2016 tarihinde maliyet modeli

⁹ Bu hesap, (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 59)'da önerilmiştir.

ile yapmış olduğu ilk değerleme sonucunda değerinin 58.000 TL olduğunu belirlediği makinenin bir sonraki değerleme dönemi olan 31.12.2017 tarihindeki değerinin 61.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Buna göre, bir önceki dönemde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

31/12/2017 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.02 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı 257.02.003 Makine Değer Düş. Karşılığı 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 644.03 Makine Değer Düşüklüğü Karşılık İptali <i>Değer düşüklüğü sonrası değer artışı yaşanması nedeniyle değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin kayıt</i>	3.000	3.000

ii) Yeniden Değerleme Modeliyle Değerlenen Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması

Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan yeniden değerlendirme modeli gerek değer artışlarının gerekse değer azalışlarının muhasebeleştirilerek raporlanmasına izin vermektedir.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucunda değer artışının ortaya çıkması durumunda, bu değer artışının “ÖZKAYNAKLAR” hesap sınıfı içerisinde “Yeniden Değerleme Değer Artışı” adı altında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, yeniden değerlendirme artışının aynı maddi duran varlığın daha önce gelir tablosuyla ilişkilendirilen değer azalışı tutarını tersine çevirdiği ölçüde (değer azalışı yok edilinceye kadar) gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Yükçü ve İçerli, 2007: 27). Başka bir ifadeyle, daha önce yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirme yapılması sonucunda gelir tablosuna yansıtılan bir değer azalışının ardından yeniden değerlendirme değer artışı ortaya çıkması durumunda, öncelikle değer artışı tutarının önceki dönemdeki değer azalışı tutarı kadarının gelir tablosunda dönem geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Değer artışı tutarının önceki dönemde dönem gideri olarak kaydedilen değer

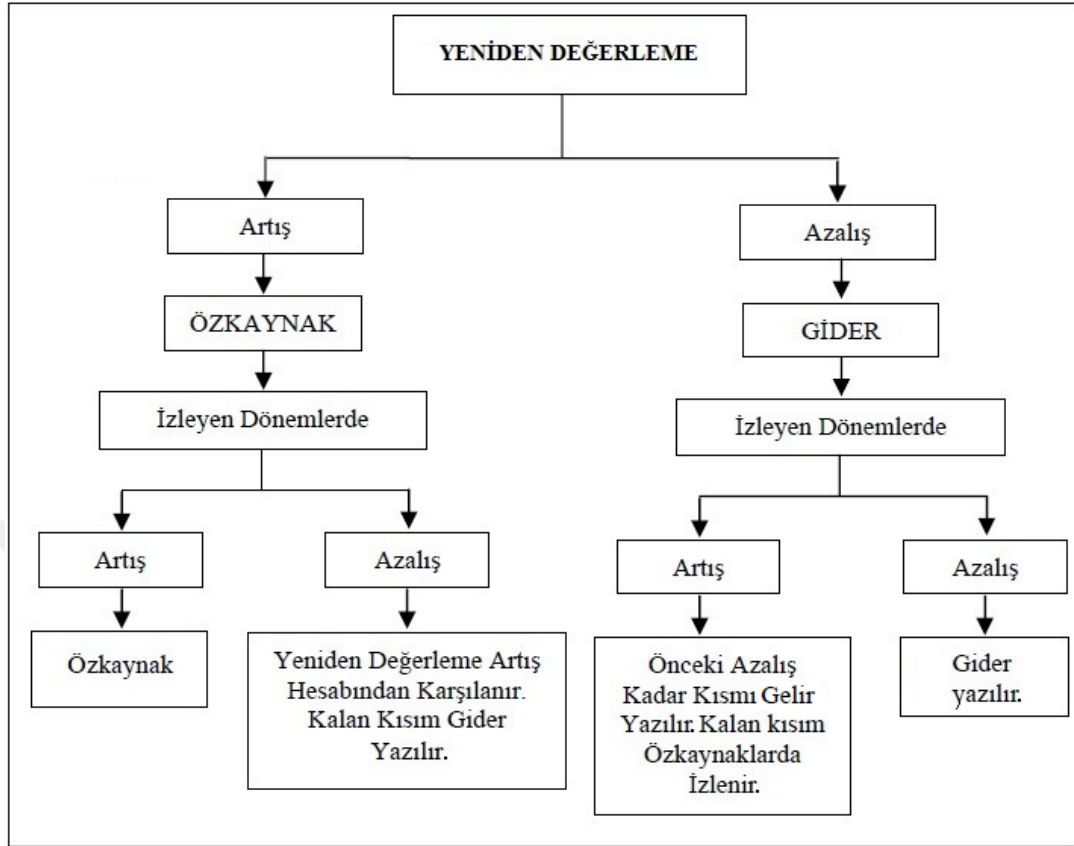
azalışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki farkın doğrudan özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Onay, 2016: 12).

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucunda değer azalışının ortaya çıkması durumunda, bu değer azalışının gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra, maddi duran varlıklarla ilgili daha önce yeniden değerlendirme artışı meydana gelerek, bu artışın özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme dönemindeki değer azalışının önceki dönemde meydana gelen değer artışı tutarı kadarının özkaynaklar hesap sınıfındaki yeniden değerlendirme değer artışından düşülmesi gerekmektedir (Gökçen vd., 2016: 333). Bu işlemi, değer azalışı sonrası yeniden değerlendirme döneminde değer artışı yaşanması nedeniyle önceki dönemde meydana gelen değer azalışının iptal edilmesi işlemi olarak ifade etmek mümkündür. Değer azalışı tutarının önceki dönemde yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilen değer artışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki farkın doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Literatürdeki bazı çalışmalarda, yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklara ilişkin ortaya çıkan değer azalışının karşılık ayırmak suretiyle gider olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir. TMS 16'da yer alan yeniden değerlendirme modeli ise, maddi duran varlıklarda meydana gelen değer artış ve azalışlarının maddi duran varlığın defter değerinin doğrudan artırılıp azaltılması suretiyle muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle, yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklara ilişkin ortaya çıkan değer azalışı için, karşılık ayırmak uygun bir muhasebeleştirme yöntemi olmamaktadır. Dolayısıyla, bu değer azalışının ilgili maddi duran varlığın defter değerinin azaltılması karşılığında “659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR” isimli hesapta izlenmesi daha doğru bir muhasebeleştirme yöntemi olmaktadır.

Yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının muhasebeleştirilme esaslarını Şekil 3.4'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil 3.4. Yeniden Değerleme Modeli İle Değerlenen Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilme Esasları



Kaynak: (Yıldıztekin, 2010: 272)

Örnek (a): XYZ İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmakta olduğu maliyet bedeli 30.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 9.000 TL olan makineyi 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda makinenin gerçeğe uygun değerinin 23.100 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yeniden değerlendirme artışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Makinenin Net Defter Değeri	: 30.000 – 9.000 = 21.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 23.100 / 21.000 = 1.1
Makinenin Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 30.000 x 1.1 = 33.000 TL
Makine Değer Artış Tutarı	: 33.000 – 30.000 = 3.000 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Tutarı	: 9.000 x 1.1 = 9.900 TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	: 9.900 – 9.000 = 900 TL
Yeniden Değerleme Artışı	: 23.100 – 21.000 = 2.100 TL

31/12/2016	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 253.01 Makine	3.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.01 MDV Amortismanı 257.01.003 Makine Amort.	900
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 522.03 Makine Yeniden Değerleme Artışları	2.100
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen makinenin değer artışının kaydı</i>	
/	

Örnek (b): XYZ İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmakta olduğu defter değeri 33.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 19.800 TL olan makineyi 31.12.2017 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda makinenin gerçeğe uygun değerinin 7.260 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu makine ile ilgili 31.12.2016 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan 2.100 TL değer artış fonu bulunmaktadır. Buna göre, yeniden değerlendirme azalışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Makinenin Net Defter Değeri	: 33.000 – 19.800 = 13.200 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 7.260 / 13.200 = 0.55
Makinenin Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 33.000 x 0.55 = 18.150 TL
Makine Değer Azalış Tutarı	: 33.000 – 18.150 = 14.850 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlemiş Tutarı	: 19.800 x 0.55 = 10.890 TL
Birikmiş Amortisman Değer Azalış Tutarı	: 19.800 – 10.890 = 8.910 TL
Yeniden Değerleme Azalışı	: 13.200 – 7.260 = 5.940 TL

31/12/2017		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	8.910	
257.01 MDV Amortismanı		
257.01.003 Makine Amortismanı		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.100	
522.03 Makine Yeniden Değerleme Artışları		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	3.840	
659.03 Makine Değer Azalış Giderleri		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		14.850
253.01 Makine		
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen makinenin değer azalışının bir bölümünün yeniden değerlendirme artışı hesabından karşılanarak kalan bölümünün gider olarak kaydı</i>		
/		

Yukarıdaki yevmiye kaydında görüldüğü üzere 5.940 TL tutarındaki değer azalışının 2.100 TL'si önceki dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışından karşılanmıştır. Değer azalışının önceki dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışını aşan 3.840 TL'si ise, gider olarak kaydedilmiştir.

Örnek (c): KLM İşletmesi varlıkları arasında bulunan defter değeri 50.000 TL ve birikmiş amortisman tutarı 5.000 TL olan otomobili 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda otomobilin gerçeğe uygun değerinin 35.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yeniden değerlendirme azalışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Otomobilin Net Defter Değeri	: 50.000 – 5.000 = 45.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 35.000 / 45.000 = 0.777
Otomobilin Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 50.000 x 0.777 = 38.889 TL
Otomobil Değer Azalış Tutarı	: 50.000 – 38.889 = 11.111 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 5.000 x 0.777 = 3.889 TL
Birikmiş Amortisman Değer Azalış Tutarı	: 5.000 – 3.889 = 1.111 TL
Yeniden Değerleme Azalışı	: 35.000 – 45.000 = 10.000 TL

31/12/2016		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 659.02 Taşıtlar Değer Azalış Giderleri	10.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.01 MDV Amortismanı 257.01.004 Otomobil Amortismanı	1.111	
254 TAŞITLAR 254.01 Otomobil		11.111
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen otomobilin değer azalışının kaydı</i>		
/		

Örnek (d): KLM İşletmesi varlıkları arasında bulunan defter değeri 38.889 TL ve birikmiş amortisman tutarı 3.889 TL olan otomobili 31.12.2017 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda otomobilin gerçeğe uygun değerinin 49.700 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu makine ile ilgili 31.12.2016 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan 10.000 TL değer azalışı bulunmaktadır. Buna göre, yeniden değerlendirme artışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Otomobilin Net Defter Değeri	:	$38.889 - 3.889 = 35.000$ TL
Yeniden Değerleme Oranı	:	$49.700 / 35.000 = 1.42$
Otomobilin Yeniden Değerlenmiş Değeri	:	$38.889 \times 1.42 = 55.222$ TL
Otomobil Değer Artış Tutarı	:	$55.222 - 38.889 = \mathbf{16.333}$ TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Tutarı	:	$3.889 \times 1.42 = 5.522$ TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	:	$5.522 - 3.889 = \mathbf{1.633}$ TL
Yeniden Değerleme Artışı	:	$49.700 - 35.000 = 14.700$ TL

31/12/2017		
254 TAŞITLAR	16.333	
254.01 Otomobil		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	1.633	
257.01 MDV Amortismanı		
257.01.004 Otomobil Amort.		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	10.000	
649.02 Taşıtlar Değer Artış Gelirleri		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	4.700	
522.02 Taşıtlar Yeniden Değerleme Artışları		
<i>Değer azalışı sonrası değer artışı meydana gelmesi nedeniyle önceki dönemdeki değer azalışının gelir olarak kaydedilerek kalan bölümünün yeniden değerleme artışı olarak kaydı</i>		
/		

3.3.1.4.5. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması işlemidir. Faydalı ömür ise, bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimini ifade etmektedir TMS 16, prg. 6).

TMS 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve defter değerlerinin tespit edilmesi işlemlerinin yanı sıra, maddi duran varlıklara ilişkin mali tablolarda raporlanması gereken amortisman tutarının hesaplanmasına yönelik ilke ve esasları da belirlemektedir. TMS 16’da düzenlenen maddi duran varlıklara ilişkin amortisman işlemleri VUK hükümlerine kıyasla birçok farklı ve yeni uygulamalar içermektedir. Amortisman işlemlerine ilişkin VUK ve TMS 16 arasındaki en temel farklılık, TMS 16’nın amortisman ayırmayı zorunlu kılmasıdır. TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklara ilişkin amortisman işlemleri aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

3.3.1.4.5.1. Amortisman Dönemi

TMS 16’ya göre maddi duran varlıkların işletme amaçları doğrultusunda kullanılabilir duruma getirildikten sonra amortismanına tabi tutulması gerekmektedir

(TMS 16, prg. 55). Başka bir ifadeyle, maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulabilmesi için, bu varlıkların aktifleştirilmesi yeterli görülmemekte, ayrıca işletme amaçları doğrultusunda kullanılabilir durumda olmaları da gerekmektedir. Örneğin; üretimde kullanmak amacıyla satın alınan bir makinenin amortismanına tabi tutulması, bu makinenin işletme tarafından kullanılabilir duruma geldiği zaman (istenilen yer ve duruma getirildiğinde) başlamaktadır.

3.3.1.4.5.2. Amortismanına Tabi Değer

Amortismanına tabi değer, bir maddi duran varlığın maliyetinden ya da mali tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarından kalıntı değerinin indirilmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Kalıntı değer ise, maddi duran varlığın faydalı ömrü sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tahmini tutardır (TMS 16, prg. 6).

Maddi duran varlıkların faydalı ömrünün belirlenmesinde bazı kriterlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu kriterler aşağıdaki gibidir (Sipahi, 2008: 159).

- Maddi duran varlıktan beklenen kullanım durumu,
- Varlıkla ilgili beklenen fiziki aşınma ve yıpranma durumu,
- Üretimdeki değişimler ya da gelişmeler ile maddi duran varlığın ürettiği ürün veya hizmetlerin pazar talebinde meydana gelen değişimler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme durumu,
- Maddi duran varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Maddi duran varlıklarda amortismanına tabi değer, varlığın maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutarı ifade etmektedir. Özellikle bir maddi duran varlığın edinilmesi durumunda, bu varlıkla ilgili ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin de maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda amortismanına tabi değer, maddi duran varlığın borçlanma maliyetleri dahil edilmiş maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucunda tespit edilen tutar dikkate alınarak hesaplanacaktır. Örneğin; bir bina edinilmesi durumunda, bu binanın amortismanına tabi değeri, binanın maliyet bedelinden, kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutar olmaktadır. Bu binanın işletme tarafından inşa edilen ve kullanıma hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren özellikli bir varlık

olması durumunda ise, binanın amortismanına tabi değeri bu binayla ilgili katlanılan borçlanma maliyetleri dahil edilmiş bina maliyetinden kalıntı değerin düşülmesi sonucu hesaplanan tutar olmaktadır.

3.3.1.4.5.3. Amortisman Oranı

TMS 16’da maddi duran varlıkların amortisman oranlarına ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklara ilişkin amortisman oranının ilgili varlığın faydalı ömrü veya üretim miktarı esas alınarak işletmeler tarafından serbestçe belirlenebileceği ifade edilmektedir. Buna göre, ilgili maddi duran varlıktan beklenen kullanım süresi veya üretim miktarı dikkate alınmak suretiyle işletmeler tarafından yapılan tahminler sonucunda amortisman oranını belirlemek mümkündür. VUK hükümlerinden farklı olarak, TMS 16’da maddi duran varlıkların kullanım şeklinin değişmesi durumunda (vardiya sayısının artması veya kullanım yerinin değişmesi gibi) amortisman oranının da yeniden belirlenmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır.

3.3.1.4.5.4. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Maddi duran varlıklar için kullanılacak amortisman yönteminin, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtması gerekmektedir (TMS 16, prg. 60). Ayrıca, kullanılan amortisman yöntemi her hesap döneminin sonunda yeniden gözden geçirilmelidir. Maddi duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişim olması durumunda, amortisman yöntemi de bu değişimi yansıtacak şekilde değiştirilmelidir. Böyle bir durumda, bu değişimlerin TMS 8-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı’nda yer alan hükümler çerçevesinde muhasebe tahminindeki değişiklik olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 16, prg. 61).

TMS 16’da maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarının faydalı ömürleri süresince sistematik olarak dağıtılmasında kullanılabilecek üç farklı amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Bu yöntemlerden herhangi birine göre amortisman tutarı hesaplanırken, aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir.

- Yıllar itibariyle amortisman tutarı hesaplanırken maddi duran varlığın işletme amaçları doğrultusunda kullanılmaya başlandığı ay kesri tam ay olarak dikkate alınmalı ve kıst amortisman tekniği uygulanmalıdır. Örneğin; 1 Kasım 2016 tarihinde kullanıma hazır hale gelen bir makine için 2016 yılı Kasım ve Aralık ayları olmak üzere iki aylık kıst amortisman hesaplanması gerekmektedir.
- İlk yılda amortisman hesaplanmayan aylara ilişkin amortisman tutarı ise, maddi duran varlığın faydalı ömrünün sona erdiği yılı takip eden yılda dikkate alınmalıdır.

i) Doğrusal Amortisman Yöntemi: Doğrusal amortisman yönteminde maddi duran varlığın kalıntı değerinde herhangi bir değişim yaşanmadığı sürece, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca sabit ve eşit tutarda hesaplanmaktadır (TMS 16, prg. 62). Bu yöntemde yıllık amortisman tutarı, aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

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

Yukarıdaki formülden de anlaşılacağı üzere, bu yöntemde yıllık amortisman tutarı, maddi duran varlığın maliyet bedelinden işletme tarafından tahmin edilen kalıntı değerinin düşülerek faydalı ömür süresine bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

TMS 16'da düzenlenen doğrusal amortisman yöntemi VUK'ta düzenlenen normal amortisman yöntemine benzemektedir. Ancak, VUK ve TMS 16 arasında önemli uygulama farklılıkları bulunmaktadır. VUK'ta yer alan normal amortisman yöntemine göre maddi duran varlıkların hangi ayda aktifleştirildiği dikkate alınmaksızın bu varlıklar için bir yıllık amortisman ayrılmaktadır. TMS 16'da yer alan doğrusal amortisman yöntemine göre ise, maddi duran varlıkların kullanıma hazır hale geldikleri aydan başlamak üzere kıst dönemler itibariyle amortisman ayrılmaktadır. Örneğin; 26 Eylül 2017 tarihinde kullanılmaya başlanan bir makine için ilk yıl için doğrusal amortisman yönteminde 26 Eylül 2017 tarihi dahil olmak üzere 4 aylık kıst amortisman ayrılmakta iken, VUK'ta yer alan normal amortisman yönteminde bir yıllık amortisman ayrılmaktadır. Ayrıca, normal amortisman yönteminde yıllık amortisman tutarları eşit olarak hesaplanmakta iken, doğrusal amortisman yönteminde kıst amortisman tekniğinin kullanımına bağlı olarak bazı dönemlerde eşit olarak hesaplanmayabilmektedir.

Örnek: Buğday üretimi yapan XYZ İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 01.06.2016 tarihinde maliyet bedeli 500.000 TL olan bir biçerdöver satın almıştır. Aynı tarihte kullanılmaya başlanan bu biçerdöverin faydalı ömrü 5 yıl olup, faydalı ömrü sonundaki kalıntı değerinin 50.000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Buna göre, yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

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

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{500.000 \text{ TL} - 50.000 \text{ TL}}{5}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 90.000 \text{ TL}$$

Doğrusal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarı hesaplamaları Tablo 3.6'daki gibi yapılmaktadır.

Tablo 3.6. Doğrusal Amortisman Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2016	450.000	0,20	52.500 [90.000 x (7/12)]	52.500
2017	450.000	0,20	90.000	142.500
2018	450.000	0,20	90.000	232.500
2019	450.000	0,20	90.000	322.500
2020	450.000	0,20	90.000	412.500
2021	450.000	0,20	37.500 [90.000 x (5/12)]	450.000

TMS 16'da düzenlenen doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya maddi duran varlığın kullanılabilir duruma geldiği ay itibariyle başlanmaktadır. Yıllık amortisman tutarı ise, kıst amortisman tekniği kullanılarak hesaplanmaktadır. Ayrıca, ilk yılda amortisman hesaplanmayan aylara ilişkin amortisman tutarı, maddi duran varlığın faydalı ömrünün sona erdiği dönemi takip eden yılın amortismanı olarak dikkate alınmaktadır.

ii) Azalan Bakiyeler Yöntemi: Azalan bakiyeler yönteminde amortisman tutarı, maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca azalan tutarda hesaplanmaktadır (TMS 16, prg. 62). Bu yöntemde yıllık amortisman tutarı, aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times (\text{Doğrusal Amortisman Oranı} \times 2)$$

Örnek: Fındık yetiştiriciliği yapan KLM İşletmesi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere 01.10.2015 tarihinde maliyet bedeli 120.000 TL olan bir traktör satın almıştır. Aynı tarihte kullanılmaya başlanan bu traktörün faydalı ömrü 5 yıl olup, faydalı ömrü sonundaki kalıntı değerinin 10.000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Buna göre, yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times (\text{Doğrusal Amortisman Oranı} \times 2)$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (120.000 \text{ TL} - 10.000 \text{ TL}) \times (0.20 \times 2)$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (110.000 \text{ TL}) \times (0.40) = 44.000 \text{ TL}$$

Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarı hesaplamaları Tablo 3.7'deki gibi yapılmaktadır.

Tablo 3.7. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Amortismana Tabi Değer	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2015	110.000	0.40	11.000 [44.000 x (3/12)]	11.000
2016	66.000 [110.000-44.000]	0.40	26.400	37.400
2017	39.600 [66.000-26.400]	0.40	15.840	53.240
2018	23.760 [39.600-15.840]	0.40	9.504	62.744
2019	14.256 [23.760-9.504]	Tamamı	14.256	77.000
2020			33.000 [44.000 x (9/12)]	110.000

iii) Üretim Miktarı Yöntemi: Üretim miktarı yönteminde amortisman tutarı, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır (TMS 16, prg. 62). Bu yöntemde amortisman oranı ve yıllık amortisman tutarı, aşağıdaki formüller yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür Süresince Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Örnek: ABC İşletmesi çalışanlarına ulaşım hizmeti sunmak amacıyla 01.07.2016 tarihinde maliyet bedeli 240.000 TL olan bir otobüs satın almıştır. Aynı tarihte kullanılmaya başlanan bu otobüsün faydalı ömrü 5 yıl olup, faydalı ömrü sonundaki kalıntı değerinin 20.000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Otobüsün her yıl 20.000 km olmak üzere faydalı ömrü süresince 100.000 km yol yapacağı beklenmektedir. Buna göre, amortisman oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür Süresince Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{240.000 \text{ TL} - 20.000 \text{ TL}}{100.000 \text{ km}}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = 2.2 \text{ TL/km}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 20.000 \text{ km} \times 2.2 \text{ TL}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 44.000 \text{ TL}$$

Üretim miktarı yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarı hesaplamaları Tablo 3.8'deki gibi yapılmaktadır.

Tablo 3.8. Üretim Miktarı Yöntemine Göre Hazırlanan Yıllık Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	Üretim Birimi Sayısı	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2016	20.000	2.2	22.000 [44.000 x (6/12)]	22.000
2017	20.000	2.2	44.000	66.000
2018	20.000	2.2	44.000	110.000
2019	20.000	2.2	44.000	154.000
2020	20.000	2.2	44.000	198.000
2021	20.000	2.2	22.000 [44.000 x (6/12)]	220.000

3.3.1.4.5.5. Amortisman İşlemlerinde Özellikli Durumlar

TMS 16 kapsamında yapılan amortisman işlemlerinde özellik arz eden durumlar vardır. Maddi duran varlıkların amortisman işlemine tabi tutulması esnasında bu özellikli durumların da dikkate alınması önemlidir. Örneğin; taş ocakları ve toprak doldurmak amacıyla kullanılan alanlar hariç olmak üzere arazi ve arsalar sınırsız yararlı ömürleri olduğu için amortisman işlemine tabi tutulmamaktadır. Ancak, üzerinde bina bulunan bir arsanın, bina ile birlikte edinilmesi durumunda,

bunların ayrı kalemler halinde muhasebeleştirilmesi ve sadece binanın amortisman işlemine tabi tutulması gerekmektedir (TMS 16, prg. 58).

TMS 16 kapsamında, maddi duran varlıkların toplam maliyetine göre önemli bir maliyetini oluşturan her bir parçasının da ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerekir. Örneğin; bir geminin gövdesi ve motorunun, gerek mülkiyete gerekse finansal kiralamaya konu olsun, ayrı ayrı amortisman işlemine tabi tutulması daha uygun olabilmektedir (TMS 16, prg. 44). Maddi duran varlığın önemli bir maliyetini oluşturan her bir parçasının faydalı ömürlerinin ve amortisman yöntemlerinin aynı olması durumunda, bu parçaların gruplandırılmak suretiyle amortismanına tabi tutulmasına izin verilmektedir (TMS 16, prg. 45). Örneğin; benzer özellik ve kullanıma sahip maddi duran varlıklar, araziler, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler şeklinde gruplandırılabilen ve her bir grupta yer alan maddi duran varlıklar toplu olarak amortisman işlemine tabi tutulabilmektedir (TMS 16, prg. 37).

TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların edinilmesi esnasında borçlanma maliyetlerine katlanması durumunda, bu borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dahil edilmesi söz konusu olmadığı için, maddi duran varlıkların borçlanma maliyetleri eklenmemiş maliyet değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Bunun tek istisnası, özellikle maddi duran varlığın edinilmesidir. Özellikle maddi duran varlığın edinilmesi durumunda ise, varlıkla ilgili katılan borçlanma maliyetlerinin maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi ve toplam maliyet değeri dikkate alınarak amortisman işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

3.3.1.4.6. Maddi Duran Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması

TMS 16'ya göre, bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda, finansal durum tablosu dışı bırakılması gerekmektedir (TMS 16, prg. 67). Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması, bu varlıkların satılması veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi sonucu finansal durum tablosundan çıkarılması için yapılması gereken muhasebeleştirme işlemini ifade etmektedir.

Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması nedeniyle ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu işlemde elde edilen kazançların ise, hiçbir şekilde hasılat olarak muhasebeleştirilmesine izin verilmemektedir (TMS 16, prg. 68). Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıplar, ilgili varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenmektedir (Gökçen vd., 2016: 336).

Başkalarına kiralanmak amacıyla elde tutulan maddi duran varlıkların normal faaliyet akışı içerisinde satılması söz konusu ise, bu varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve satış amaçlı elde tutulan varlık durumuna geldiğinde defter değerleri üzerinden stoklara aktarılması gerekmektedir. Söz konusu bu varlıkların satışından elde edilen tutar ise, TMS 18 Hasılat Standardı'nda yer alan hükümler çerçevesinde hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir (Özdemir, 2015: 54).

TMS 16 kapsamında maddi duran varlıkların defter değerine ilgili varlığın bir parçası için yenileme maliyetinin dahil edilmesi durumunda, yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediği dikkate alınmaksızın, yenilenen parçanın defter değerinin finansal durum tablosu dışı bırakılması gerekmektedir. Yenilenen parçanın defter değerinin belirlenememesi ya da uygulanabilir olmaması durumunda, yenileme maliyeti yenilenen parçanın alındığı ya da inşa edildiği dönemdeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS 16, prg. 70).

Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunda, bu varlıklara ilişkin özkaynaklar hesap sınıfında izlenen yeniden değerlendirme değer artışlarının doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılması mümkündür. Ancak, yeniden değerlendirme değer artışlarının geçmiş yıl kârlarına aktarılması işleminin kâr veya zarar üzerinden yapılmasına izin verilmemektedir (TMS 16, prg. 41).

Örnek: ABC İşletmesi maliyet değeri 30.000 TL, birikmiş amortismanı 18.000 TL ve yeniden değerlendirme artış fonu 5.000 TL olan bir otomobili 31.12.2017 tarihinde 20.000 TL'ye peşin olarak satmıştır. Buna göre, yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

31/12/2017			
100 KASA	20.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	18.000		
257.01 MDV Amortismanı			
257.01.002 Taşıtlar Amortismanı			
254 TAŞITLAR		30.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		8.000	
<i>Otomobilin satış kaydı</i>			
/			
31/12/2017			
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	5.000		
522.02 Taşıtlar Yeniden Değerleme Artışları			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		5.000	
<i>Yeniden değerlendirme artışının geçmiş yıl kârlarına aktarılması kaydı</i>			
/			

3.3.1.4.7. Maddi Duran Varlıklara Yönelik Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar

Maddi duran varlıklara yönelik finansal tabloların dipnot bölümünde bazı açıklamaların yapılması gerekmektedir. Maddi duran varlıklarla ilgili dipnot bölümünde yer alan “Uygulanan Değerleme İlkeleri/Muhasebe Politikaları” kısmında yapılacak açıklamaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Örten vd., 2013: 202; Gökçen vd., 2016: 337).

- Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan ölçüm esasları,
- Kullanılan amortisman hesaplama yöntemleri,
- Maddi duran varlıklar için öngörülen faydalı ömür süreleri ve kullanılan amortisman oranları,
- Maddi duran varlıkların dönem başı ve dönem sonundaki brüt defter değerleri ile birikmiş amortisman tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte mutabakatları,
- Maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile bunların tutarları,

- Maddi duran varlıkların inşası için katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarları,
- Maddi duran varlıkların edinilmesi için yapılan sözleşmeye bağlı taahhütler,
- Kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan ya da elden çıkarılan maddi duran varlıklar için üçüncü kişilerden tazminat olarak alınan ve gelir tablosu ile ilişkilendirilen tutarlar,
- Geçici olarak kullanılmayan, hurdaya ayrılan ve elden çıkarılacak maddi duran varlıkların değeri,
- Tamamen amorti edilmiş olmasına rağmen kullanılmaya devam edilen maddi duran varlıklar,
- Maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet modelinin kullanılması durumunda, bu varlıkların defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulması durumunda ise, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı gereğince yapılacak açıklamaların yanı sıra, yapılması gereken diğer açıklamalar aşağıdaki gibidir (TMS 16, prg. 77; Örtten vd., 2013: 202).

- Yeniden değerlendirme işleminin yürürlük tarihi,
- Yeniden değerlendirme işleminin bağımsız bir uzman tarafından yapıp yapılmadığı,
- Yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilen her bir maddi duran varlık gurubu için maliyet modeli kullanılmış olsaydı, bu çerçevede muhasebeleştirilmesi gereken defter değeri,
- Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışları ve değer azalışları,
- Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar,
- Değer azalışları sonucunda yeniden değerlendirme fonundan yapılan iptaller ve gelir tablosunda raporlanan tutarlar.

3.3.2. Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Değerlemesi ve Amortisman İşlemleri

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma olasılığı oldukça düşük olan canlı bitkilerdir (TMS 16, prg. 6). Örneğin; çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ve kauçuk ağaçları ile fındık, zeytin, elma gibi meyve ağaçları taşıyıcı bitkilere örnek olarak gösterilebilmektedir (TMS 41, prg. 4).

Taşıyıcı bitkilerin kendisinin hasat edilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle, taşıyıcı bitkiler kendisi tarımsal ürün olmayıp, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün vermesi beklenen canlı varlıkları ifade etmektedir.

Faydalı ömrünü tamamlayan taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında kesilerek yakacak odun olarak satılabilmektedir. Faydalı ömrü sonunda yakacak odun olarak kullanılmak üzere kesilerek satılan taşıyıcı bitkilerin bu tür önemsiz kalıntı satışları, bu bitkilerin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasına herhangi bir engel oluşturmamaktadır (TMS 41, prg. 5).

Taşıyıcı bitkilerin de arasında yer aldığı bitkisel üretime yönelik tarımsal faaliyetlere konu canlı varlıklara ilişkin ilk düzenleme KGK tarafından yayımlanan TMS 41 ile yapılmıştır. Ancak, IASB tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan yeni bir düzenleme ile taşıyıcı bitkiler IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın kapsamından çıkarılarak, IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standardın kapsamına dahil edilmiştir.

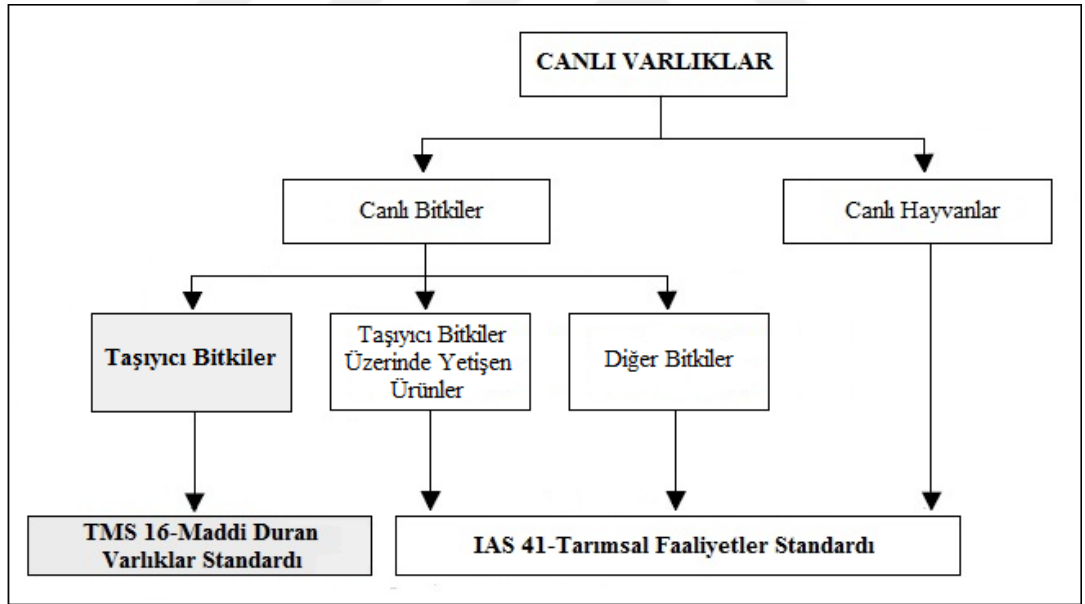
Bu değişikliğin, taşıyıcı bitkilerin tanımını yapmak ve IAS 16 Standardı'nın kapsamını genişletmek amacıyla gerçekleştirildiğini ifade etmek mümkündür (Svoboda ve Bohusova, 2017: 328). Değişiklik yapılmasındaki esas gerekçe ise, taşıyıcı bitkilerin tıpkı maddi duran varlıklarda olduğu gibi, uzun yıllar boyunca işletmenin kullanımında bulunması ve bu nedenle maddi duran varlık özelliği göstermesidir.

Uluslararası alandaki gelişmelerin Türkiye tarafından da dikkate alınmasıyla birlikte yapılan çalışmalar sonucunda, 12 Kasım 2014 tarihinde KGK tarafından

yayımlanan 30 ve 31 sıra nolu tebliğler aracılığı ile TMS 41 ve TMS 16’da gerekli güncellemeler yapılmıştır. Böylece, TMS 41 ve TMS 16 ile bu standartların referans alındığı IAS 41 ve IAS 16 arasında paralellik sağlanmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16’ya göre muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, taşıyıcı bitki üreten tarım işletmelerinin 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren TMS 16 hükümlerini dikkate almaları ve taşıyıcı bitkilere yönelik muhasebeleştirme, değerlendirme ve amortisman işlemlerinde TMS 16’yı uygulamaları gerekmektedir.

Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen tarımsal ürünler ise, TMS 41 kapsamında bırakılmış olduğundan bu ürünlere yönelik muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 41 hükümlerinin uygulanmasına devam edilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin de arasında yer aldığı canlı varlıkların tabi olduğu muhasebe standardının Şekil 3.5 yardımıyla aşağıdaki şekilde belirlenmesi mümkündür.

Şekil 3.5. Canlı Varlıkların Tabi Olduğu Muhasebe Standardını Belirleme Hiyerarşisi



Şekil 3.5’de görüldüğü üzere, muhasebe standartları açısından canlı varlıklar iki gruba ayrılmaktadır. Bu varlıklar, canlı bitkiler ve canlı hayvanlardır. KGK tarafından 2014 yılında yapılan düzenleme ile canlı bitkiler grubunda yer alan taşıyıcı bitkiler TMS 41 kapsamından çıkarılarak TMS 16 kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16’ya göre muhasebeleştirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen tarımsal ürünlerin ise, hasat anında

TMS 41 hükümlerine göre muhasebeleştirilmesine devam edilmektedir. Aynı şekilde, taşıyıcı bitkiler haricindeki tek yıllık bitkilerin (buğday, arpa, mercimek, mısır vb.) yer aldığı canlı bitkiler de daha önce olduğu gibi TMS 41 hükümlerine göre muhasebeleştirilmeye devam etmektedir.

KGK tarafından yapılan düzenleme sonucunda taşıyıcı bitkilerin TMS 16'nın kapsamına dahil edilmesi, taşıyıcı bitkilere yönelik muhasebeleştirme, değerlendirme ve amortisman işlemlerini de özellikli hale getirmiştir. Bu gelişmeler ışığında hazırlanan çalışmanın bu bölümünde, tarım işletmelerindeki taşıyıcı bitkilerin ilk kez muhasebeleştirilmesi, dönem sonlarında değerlemesi, değerlendirme sonucunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz değerlendirme farklarının mali tablolarda raporlanması, amortisman işlemleri ve taşıyıcı bitkilere ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konuları açıklanmıştır.

3.3.2.1. Taşıyıcı Bitki Kavramı

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satış olasılığı çok düşük olan yaşayan bitkilerdir (TMS 16, prg. 6;).

Başka bir tanıma göre taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretiminde veya tedarikinde yararlanılan, birden fazla dönemde üretimine devam edilmesi beklenen ve arazi kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma olasılığı düşük olan canlı bitkilerdir (Sava, 2014: 105; Das, 2015: 75-76).

Başka bir ifadeyle taşıyıcı bitkiler, özellikle bir yıldan daha uzun bir süre sadece tarımsal ürün üretmek amacıyla kullanılan ve faydalı ömürleri sonunda hurda olarak değerlendirilen canlı varlıklardır (Bozzolan vd., 2016: 161).

Yukarıda yapılan tanımlar ışığında taşıyıcı bitkileri, kendisi tarımsal ürün olmayan, bir faaliyet döneminden daha uzun bir süre tarımsal ürün elde edilebilen ve faydalı ömrü sonunda satış olasılığı çok düşük olan, başka bir ifadeyle sadece hurda değeri ile satış olasılığı bulunan canlı bitkiler olarak ifade etmek mümkündür.

3.3.2.2. Taşıyıcı Bitkilerin Özellikleri

Bir canlı bitkinin, taşıyıcı bitki olarak nitelendirilebilmesi için, aşağıdaki özelliklere sahip olması zorunludur. Bu özellikler;

- Canlı bitkinin, tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılması,
- Canlı bitkinin, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün vermesinin beklenmesi,
- Canlı bitkinin, önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olmasıdır.

Bitkisel üretime konu olmasına rağmen bazı bitkiler taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmamaktadır. Bu bitkiler, aşağıdaki gibidir (Bozzolan vd., 2016: 164).

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmek amacıyla yetiştirilen bitkiler (kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirilen ağaçlar gibi),
- Önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkinin tarımsal ürün olarak hasat edileceğine ve satılacağına ilişkin çok düşük bir olasılığın bulunması durumunda, tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (hem meyve üretimi için hem de kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirilen ağaçlar),
- Tek yıllık ürün veren bitkiler (buğday, mercimek, mısır vb.).

Buna göre, taşıyıcı bitkilerin tarımsal ürün hasat etmek üzere yetiştirilmesi, çok yıllık bir bitki olması ve önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu özelliklere sahip olmayan canlı bitkilerin taşıyıcı bitki olarak ifade edilmesi mümkün değildir. Örneğin; kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar (kavak ağacı vb.) ve tek yıllık ürün veren bitkiler (buğday, arpa, mercimek vb.) taşıyıcı bitki tanımını karşılamamaktadır. Dolayısıyla, bu tür bitkilerin taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, tarımsal ürün üretmek amacıyla yetiştirilen ancak mobilyacılık sektörü için de önemli bir hammadde kaynağı olan bazı bitkilerin taşıyıcı bitki tanımını karşılamadığını ifade etmek mümkündür. Bu tür bitkilere, ceviz ağaçlarını örnek olarak göstermek mümkündür. Ceviz ağaçları her ne kadar ceviz ürünü üretmek amacıyla yetiştirilse de, özellikle mobilyacılık sektöründe yoğun olarak tercih edilen bir ağaç türüdür. Örneğin; vitrin, masa vb. mobilyalar ile bazı mobilyaların ahşap yüzey kaplamalarında dayanıklı ve uzun ömürlü olması nedeniyle özellikle ceviz ağacı tercih edilmektedir. Ayrıca, tüfek vb. silahların ahşap kısımlarında da ceviz ağacı kullanılmaktadır. Bu nedenle, taşıyıcı bitki tanımında yer alan “önemsiz kalıntı

satışlar” ifadesi ceviz ağaçları için geçerli değildir. Başka bir ifadeyle, ceviz ağaçlarının kalıntı satışlardan ziyade mobilyacılık sektörü için önemli bir satış değeri bulunmaktadır. Dolayısıyla, taşıyıcı bitki tanımını tam olarak karşılamayan ceviz ağaçlarının TMS 16’ya göre taşıyıcı bitki olarak sınıflandırması ve muhasebeleştirilmesinin doğru bir yaklaşım olmayacağını ifade etmek mümkündür.

3.3.2.3. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi

Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilebilmesi için, bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir.

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların tarım işletmesine aktarılmasının muhtemel olması,
- Tarım işletmeleri tarafından taşıyıcı bitkilerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıdaki koşulları sağlayan taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan diğer bütün maddi duran varlıklarda olduğu gibi maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyetleri ise, aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 35).

- Taşıyıcı bitkilerin, indirimler ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkilerin dikileceği yere ve yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma ve yere getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin sökülmesi, taşınması ve dikileceği arazinin (bahçenin) hazırlanmasına ilişkin tahmini maliyetler,
- Doğrudan taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi veya yetiştirilmesiyle ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin ilk teslimatına ilişkin maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin bahçeye dikim maliyetleri,
- Taşıyıcı bitkilerin dikim ve yetiştirilmesiyle ilişkili mesleki ücretler.

3.3.2.3.1. Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi

Tesis dönemindeki (verim çağına ulaşmamış) taşıyıcı bitkiler, henüz yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmemiş

olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir. Bu taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma, başka bir ifadeyle verim çağına gelene kadar TDHP'deki 25 nolu hesap grubunda açılacak geçici nitelikte bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Buna göre, yetkili otoriteler tarafından yapılacak bir düzenleme ile 25 nolu hesap grubunda “25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI¹⁰” isimli bir hesabın açılarak, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilere ilişkin katlanılan maliyetlerin bu hesapta izlenmesi uygun bir yaklaşımdır olacaktır.

Örnek: ABC İşletmesi Ordu ilinde fındık yetiştiriciliği yapmak üzere 1 Kasım 2016 tarihinde kendine ait araziye fındık fidanı dikmiştir. Fındık bahçesinin tesisi için 20.000 TL bedelle fındık fidanı satın alınmıştır. Ayrıca, fındık fidanlarının dikileceği araziye getirilmesi için nakliye ücreti olarak 1.000 TL, fidanların dikileceği arazinin traktörle sürülmesi için 10.000 TL, gübreleme için 7.000 TL, fidanların dikimini gerçekleştiren işçiler için 15.000 TL ve fındık fidanı sabitleme çubukları için 1.000 TL maliyete katlanılmıştır. Fındık fidanlarının bedeli karşılığında çek verilmiş olup, işçi ücretleri banka hesabından, geri kalan tutar ise, peşin olarak ödenmiştir. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

01/11/2016	54.000	19.000
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI		
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Fidanları		
100 KASA		
102 BANKALAR		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		
<i>Tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilere ilişkin maliyet kaydı</i>		

¹⁰ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Literatürdeki bazı çalışmalarda tesis dönemindeki taşıyıcı bitkiler için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” isimli hesabın kullanıldığı görülmektedir. Ancak, esas faaliyet konusu taşıyıcı bitki yetiştirmek olan tarım işletmeleri için tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmesi bilgi muhasebesi açısından uygun bir yaklaşım değildir. Bu noktada, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi önem arz etmektedir. Buna göre, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin TDHP’de 25 nolu hesap grubunda açılacak “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” isimli hesapta muhasebeleştirilmesi daha uygun olacaktır.

Taşıyıcı bitkilere yönelik bahçe tesisine ilişkin maliyetler yukarıdaki gibi muhasebeleştirilebilir. Aynı şekilde, taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaşana kadar sonraki dönemlerde katlanılan maliyetler de “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabında izlenmeye devam etmektedir. Örneğin; fındık fidanları çeşit seçimine bağlı olarak farklılık göstermekle birlikte genellikle üç veya dört yıl içerisinde verim çağına ulaşmaktadır. Dolayısıyla, fındık bahçesinin tesisine ilişkin birinci yıl maliyetleri muhasebeleştirildikten sonra, fındık fidanlarının verim çağına ulaşmamış olması koşuluyla ikinci, üçüncü ve dördüncü yıldaki bakım (budama, gübre ve kireç uygulaması, kök sürgünü temizliği ve çapalama gibi) maliyetlerinin de söz konusu hesapta izlenmesi gerekmektedir.

3.3.2.3.2. Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi

Verim dönemindeki taşıyıcı bitkiler, yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmiş olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir. Bu taşıyıcı bitkilerin 25 Nolu Maddi Duran Varlıklar hesap grubundaki diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi gerekmektedir. Buna göre, yetkili otoriteler tarafından yapılacak bir düzenleme ile 25 nolu hesap grubunda “25X TAŞIYICI BİTKİLER¹¹” isimli bir hesabın açılarak, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin bu hesapta izlenmesi uygun bir yaklaşım olacaktır.

TMS 16’ya göre, edinilen verim çağındaki taşıyıcı bitkilerin TMS 16 hükümlerine göre muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle taşıyıcı bitkiler ile bu bitkilerin dikili bulunduğu arazi bedelinin birbirinden ayrı şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada, taşıyıcı bitkilerin dikili olduğu bahçenin bulunduğu bölgede o bahçeye emsal sayılabilecek boş arazilerin piyasa fiyatları ile kıyaslama yapılarak arazi ve üzerindeki taşıyıcı bitkilerin değerlerinin belirlenmesi mümkündür (Yazarkan, 2016: 420). Böylece, taşıyıcı bitkilerin TMS 16’ya uygun şekilde muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda raporlanması sağlanacaktır.

¹¹ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Literatürdeki bazı çalışmalarda verim dönemindeki taşıyıcı bitkiler için “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” isimli hesabın kullanıldığı görülmektedir. Ancak, esas faaliyet konusu taşıyıcı bitki yetiştirmek olan tarım işletmeleri için verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan ve çok fazla önemli görülmeyen “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi bilgi muhasebesi açısından uygun bir yaklaşım değildir. Bu noktada, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi önem arz etmektedir. Buna göre, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin TDHP’de 25 nolu hesap grubunda açılacak “25X Taşıyıcı Bitkiler” isimli hesapta muhasebeleştirilmesi daha uygun olacaktır.

Örnek (a): KLM İşletmesi Ordu ilinde fındık yetiştiriciliği yapmaya karar vermiş ve yerleşim yerlerine yakın bir mesafede bulunan 10 dekarlık fındık bahçesini 1 Ocak 2016 tarihinde 150.000 TL’ye satın almıştır. Satın alma bedeli işletmenin bankada bulunan hesabından ödenmiştir. Fındıklığın bulunduğu benzer durumdaki (aynı bölgede ve aynı büyüklükte olan) boş bir arazinin piyasa fiyatının ise, 100.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

01/01/2016		
250 ARAZİ VE ARSALAR	100.000	
250.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitki Arazisi		
250.00.001 Fındık Bahçesi Arazisi		
25X TAŞIYICI BİTKİLER	50.000	
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Ağaçları		
102 BANKALAR		150.000
<i>Verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin ve dikili olduğu arazinin satın alınması kaydı</i>		
/		

Yukarıdaki muhasebe kaydında görüldüğü üzere, verim çağındaki taşıyıcı bitkilerin bulunduğu bir bahçenin edinilmesi durumunda, arazi bedelinin taşıyıcı bitkilerin edinilmesi için katlanılan maliyetten ayrıştırılması gerekmektedir. Böylece, her iki maddi duran varlık kalemi ayrı ayrı muhasebeleştirilmiş olmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin işletme tarafından ilk kez tesis edilmesinden normal verim çağına ulaşıncaya kadar geçen süreçte “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabında izlenen maliyetlerin, taşıyıcı bitkilerin normal verim çağına ulaşmasının ardından TMS 16 hükümleri çerçevesinde “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmesi gerekmektedir.

Örnek (b): ABC İşletmesi’nin varlıkları arasında bulunan ve defter değeri 60.000 TL olan taşıyıcı bitkilerin 01 Ocak 2017 tarihinden itibaren verim çağına ulaşmış olduğu tespit edilmiştir. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

01/01/2017		
25X TAŞIYICI BİTKİLER	60.000	
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Ağaçları		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI		60.000
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Fidanları		
<i>Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaşmasına ilişkin kayıt</i>		
/		

3.3.2.4. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesi, tarım işletmelerinin edindikleri taşıyıcı bitkilerin ilk aktifleştirilmesini takip eden dönemlerde finansal durum tablosunda raporlanmasında esas alınacak parasal değerlerinin yasal düzenlemeler çerçevesinde tespit edilmesi işlemini ifade etmektedir.

TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkilerin ilk aktifleştirilmesini takip eden dönemlerde değerlemesinde, başka bir ifadeyle, muhasebeleştirme sonrası ölçümünde tarım işletmeleri tarafından muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntemden biri kullanılabilir. Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı tarım işletmelerinin tercihinine bırakılmıştır. Ancak, taşıyıcı bitkilerin de yer aldığı ilgili maddi duran varlık sınıfındaki diğer maddi duran varlık kalemleri hangi değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, taşıyıcı bitkilerde de aynı değerlendirme modeli ile değerlendirme yapılması zorunludur.

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde maliyet modelinin seçilmesi durumunda; taşıyıcı bitkiler, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile mali tablolarda raporlanacaktır.

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi durumunda ise; taşıyıcı bitkiler, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları ile mali tablolarda raporlanacaktır.

Yapılacak yeniden değerlendirme işleminin sıklığı, yeniden değerlemeye konu taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Yeniden değerlendirilen taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, yeniden değerlendirme

yapılması gerekmektedir. Böyle bir durumda, taşıyıcı bitkiler en az yılda bir kez yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerin önemsiz olması durumunda ise, her üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması mümkündür.

3.3.2.5. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesinde Özellikli Durumlar

TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkilerin ilk aktifleştirilmesini takip eden dönemlerde değerlemesinde, başka bir ifadeyle, muhasebeleştirme sonrası ölçümünde bazı özellikli durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu özellikli durumları, iki şekilde incelemek mümkündür (Deran, 2005: 151-153).

i) Aynı Arazi Üzerinde Farklı Yaştaki veya Farklı Türdeki Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi: Bazı durumlarda aynı arazi üzerinde farklı yaşta veya farklı türde taşıyıcı bitkiler bulunabilmektedir. Örneğin; aynı arazi üzerinde farklı dönemlerde dikilmiş fındık ağaçları ya da aynı arazi üzerinde fındık ağaçlarıyla birlikte dikilmiş elma ağaçları da bulunabilmektedir. Başka bir ifadeyle, aynı arazi üzerinde farklı nakit akışlarına sahip ağaçların yetiştiriciliği yapılabilmektedir. Dolayısıyla, bu ağaçların tesis, büyüme, gelişme ve yaşlanma dönemleri birbirine göre farklılık göstermektedir. Ayrıca, katlanılan maliyetler ve verim miktarlarında da farklılık bulunmaktadır. Böyle bir durumda, taşıyıcı bitkilerin yaş, çeşit vb. niteliklerine göre gruplandırılarak değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

ii) Aynı Arazi Üzerinde Aynı Yaşta ve Türdeki Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi: Genel olarak, aynı arazi üzerinde aynı yaşta ve aynı türde taşıyıcı bitkiler bulunmaktadır. Örneğin; bir arazide sadece 2016 yılında tesis edilen fındık ağaçları bulunabilmektedir. Aynı yaşta ve aynı türdeki bu fındık ağaçlarının tesis, büyüme, gelişme ve yaşlanma dönemleri de aynı olmaktadır. Ayrıca, katlanılan maliyetler ve verim miktarlarında da herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla, aynı nakit akışlarına sahip olan taşıyıcı bitkilerde, normal usullere göre değerlendirme yapılmaktadır.

3.3.2.6. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Değerleme Farklarının Raporlanması

Taşıyıcı bitkilerin değerlerinde diğer maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi zaman içerisinde bazı değişimler olabilmektedir. Bu değişimler, değer azalışı veya değer artışı olarak iki farklı şekilde ortaya çıkabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı veya değer azalışına ilişkin değerlendirme

farklarının raporlanması, taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde kullanılan değerlendirme modeline göre değişiklik göstermektedir. Kullanılan değerlendirme modeline göre ortaya çıkan bu değişiklikler ve muhasebeleştirme esasları aşağıdaki gibidir.

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde maliyet modelinin seçilmesi durumunda, sadece değer düşüklüğü muhasebeleştirilerek raporlanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyet modeli ile değerlemesi sonucunda defter değerinin, kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması, ilgili taşıyıcı bitkilerin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek bir değer ile izlenmekte olduğunu ve taşıyıcı bitkilerin değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. TMS 36'ya göre, bu değer düşüklüğü tutarının karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Böylece, değer düşüklüğüne uğramış olan maddi duran varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarına indirilmiş olmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin ilk değerlendirme döneminde maliyet modeli ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının ise, muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Ancak, taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesi sonrası ilk değerlendirme döneminde değer düşüklüğünün olması ve daha sonraki değerlendirme döneminde değer artışının meydana gelmesi durumunda, bu değer artışı dikkate alınmaktadır. Böyle bir durumda, taşıyıcı bitkilerin ilk kayıtlı değerini geçmeyecek şekilde önceki dönemde gerçekleşen değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi gerekmektedir. Sonraki değerlendirme döneminde ortaya çıkan değer artışının ilk değerlendirme döneminde meydana gelen değer düşüklüğü tutarını aşması durumunda ise, değer artışının bu kısmı dikkate alınmamaktadır.

Örnek (a): KLM İşletmesi 31.12.2016 tarihi itibarıyla defter değeri 150.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 12.000 TL olan fındık ağaçlarını maliyet modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yapılan değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 120.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, değer düşüklüğü tutarının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	:	150.000 – 12.000 = 138.000 TL
Değer Düşüklüğü Tutarı	:	138.000 – 120.000 = 18.000 TL

31/12/2016		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	18.000	
654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		18.000
257.02 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı		
257.02.001 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşükl. Karşılığı		
<i>Maliyet modeliyle değerlendirilen fındık ağaçları için değer düşüklüğü zararının kaydı</i>		
/		

Örnek (b): KLM İşletmesi'nin 31.12.2016 tarihi itibarıyla maliyet modeli ile yapmış olduğu ilk değerlendirme sonucunda değerinin 120.000 TL olduğunu belirlediği fındık ağaçlarının bir sonraki değerlendirme dönemi olan 31.12.2017 tarihindeki değerinin 145.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, bir önceki dönemde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

31/12/2017		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	18.000	
257.02 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı		
257.02.001 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü Karşılığı		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		18.000
644.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü Karşılık İptali		
<i>Değer düşüklüğü sonrası değer artışı yaşanması nedeniyle değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin kayıt</i>		
/		

Yukarıdaki muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere, 25.000 TL'lik değer artışı olmasına rağmen TMS 16 hükümlerine uygun olarak sadece ilk değerlendirme döneminde ortaya çıkan 18.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü zararı iptal edilmiş ve artan kısım ile ilgili herhangi bir işlem yapılmamıştır.

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi durumunda ise, gerek değer artışları gerekse değer azalışları muhasebeleştirilerek

raporlanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucunda değer artışının ortaya çıkması durumunda, bu değer artışı “Özkaynaklar” hesap sınıfında “Yeniden Değerleme Değer Artışı” adı altında muhasebeleştirilmektedir. Ancak, daha önce yeniden değerlendirme modeline göre yapılan değerlendirme sonucunda gelir tablosuna yansıtılan bir değer azalışının ardından sonraki dönemde yeniden değerlendirme değer artışı çıkabilmektedir. Böyle bir durumda, öncelikle bu değer artışı tutarının önceki dönemdeki değer azalışı tutarı kadarının gelir tablosunda dönem geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Değer artışı tutarının önceki dönemde dönem gideri olarak kaydedilen değer azalışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki fark doğrudan özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilecektir.

Örnek (c): ABC İşletmesi defter değeri 100.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 4.000 TL olan fındık ağaçlarını 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 99.840 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yeniden değerlendirme artışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	: 100.000 – 4.000 = 96.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 99.840 / 96.000 = 1.04
Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 100.000 x 1.04 = 104.000 TL
Fındık Ağaçları Değer Artış Tutarı	: 104.000 – 100.000 = 4.000 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Tutarı	: 4.000 x 1.04 = 4.160 TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	: 4.160 – 4.000 = 160 TL
Yeniden Değerleme Artışı	: 99.840 – 96.000 = 3.840 TL

31/12/2016		
25X TAŞIYICI BİTKİLER	4.000	
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Ağaçları		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		160
257.01 MDV Amortismanı		
257.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		3.840
522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları		
522.01.001 Fındık Ağaçları Yeniden Değ. Artışları		
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen taşıyıcı bitkilerin değer artışının kaydı</i>		
/		

Yukarıdaki yevmiye kaydında görüldüğü üzere, 3.840 TL tutarındaki değer artışı özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmiştir.

Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer azalışlarının ise, gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, taşıyıcı bitkilerle ilgili daha önce meydana gelen değer artışının özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme dönemindeki değer azalışının önceki dönemde meydana gelen değer artışı tutarı kadarının özkaynaklar hesap sınıfındaki yeniden değerlendirme değer artışından düşülmesi gerekmektedir. Bu işlem aslında, değer azalışı sonrası yeniden değerlendirme döneminde değer artışı yaşanması nedeniyle önceki dönemde meydana gelen değer azalışının iptal edilmesi işlemidir. Değer azalışı tutarının önceki dönemde yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilen değer artışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki farkın doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Örnek (d): ABC İşletmesi defter değeri 104.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 8.320 TL olan fındık ağaçlarını 31.12.2017 tarihinde yeniden değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutmuştur. Bir önceki yıl olumsuz hava koşulları nedeniyle bazı fındık ağaçlarının kuruması nedeniyle fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin

86.112 TL olduğu tespit edilmiştir. Fındık ağaçları ile ilgili 31.12.2016 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan 3.840 TL değer artış fonu bulunmaktadır. Buna göre, yeniden değerlendirme azalışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	: 104.000 – 8.320 = 95.680 TL
Yeniden Değerleme Azalış Oranı	: 86.112 / 98.680 = 0.9
Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlemiş Değeri	: 104.000 x 0.9 = 93.600 TL
Fındık Ağaçları Değer Azalış Tutarı	: 104.000 – 93.600 = 10.400 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlemiş Tutarı	: 8.320 x 0.9 = 7.488 TL
Birikmiş Amortisman Değer Azalış Tutarı	: 8.320 – 7.488 = 832 TL
Yeniden Değerleme Azalışı	: 95.680 – 86.112 = 9.568 TL

31/12/2017		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	832	
257.01 MDV Amortismanı		
257.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	3.840	
522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları		
522.01.001 Fındık Ağaçları Yeniden Değerleme Artışları		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	5.728	
659.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer Azalışı Giderleri		
25X TAŞIYICI BİTKİLER		10.400
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Ağaçları		
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen fındık ağaçlarının değer azalışının bir bölümünün yeniden değerlendirme artışı hesabından karşılanarak kalan bölümünün gider olarak kaydı</i>		
/		

Yukarıdaki yevmiye kaydında görüldüğü üzere 9.868 TL tutarındaki değer azalışının 3.840 TL'si önceki dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışından karşılanmıştır. Değer azalışının önceki dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışını aşan 6.028 TL'si ise gider olarak kaydedilmiştir.

3.3.2.7. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Amortisman İşlemleri

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına dahil edilmesiyle birlikte diğer maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi taşıyıcı bitkilerde de amortisman işlemleri zorunlu hale gelmiştir. Taşıyıcı bitkilerde amortisman işlemleri, bu bitkilerin biyolojik dönüşüm özellikleri nedeniyle diğer maddi duran varlıklara göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, amortisman işlemlerinde taşıyıcı bitkilerin biyolojik dönüşüm özelliklerinin dikkate alınması ve buna göre amortismanı tabi tutulması gerekmektedir.

Amortisman, bir varlığın amortismanı tabi tutarının o varlığın faydalı ömrü süresince sistemli bir şekilde dağıtılması işlemidir (TMS 16, prg. 6). Taşıyıcı bitkiler açısından amortisman ise, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü süresince amortismanı tabi tutarının dönemler itibarıyla gider olarak kaydedilmesini ifade etmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 151).

TMS 16'ya göre, amortismanı tabi taşıyıcı bitkiler normal verim dönemine ulaşan ya da normal verim döneminde olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir. Bu nedenle, henüz verim dönemine ulaşmamış taşıyıcı bitkilerin amortismanı tabi tutulması mümkün değildir. Taşıyıcı bitkilerin amortismanı tabi tutarı ise, taşıyıcı bitkilerin maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesi suretiyle tespit edilen tutarı ifade etmektedir. Örneğin; taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü sonunda yakacak odun olarak satış olasılığının bulunması durumunda, bu satıştan elde edilecek yakacak odun bedelinin taşıyıcı bitkilerin kalıntı değerinin tespitinde kullanılması mümkündür. Taşıyıcı bitkilere yönelik tahmin edilen faydalı ömür ise, taşıyıcı bitkilerden beklenen faydalanma süresini veya elde edilmesi beklenen üretim miktarı ya da benzeri üretim birimini ifade etmektedir.

TMS 16'da, taşıyıcı bitkilerin amortisman hesaplanmasında kullanılabilecek üç farklı amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Doğrusal amortisman yönteminde, taşıyıcı bitkilerin kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömür süresince eşit tutarda hesaplanmaktadır. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü süresince azalan tutarda hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yönteminde ise, taşıyıcı

bitkilerden beklenen faydalanma süresi veya üretim miktarı üzerinden amortisman gideri hesaplanmaktadır.

Amortisman tabi taşıyıcı bitkilerde amortisman ayırma koşulları, amortisman tabi tutar, amortisman dönemi, amortisman süresi ve oranı, amortisman hesaplama yöntemleri ve amortisman tutarının hesaplanmasına ilişkin düzenlemeleri VUK ve muhasebe standartları açısından Tablo 3.9'daki gibi karşılaştırmak mümkündür.

Tablo 3.9. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Amortisman İşlemlerinin VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	VUK	MUHASEBE STANDARTLARI
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	Taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılması zorunlu değildir.	Verim çağındaki taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılması zorunludur. Ancak, verim çağına ulaşmamış taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılması söz konusu değildir.
Amortisman Ayırma Koşulları	Bir yıldan fazla faydalanılması gereklidir.	Bir faaliyet döneminden daha uzun süre faydalanılması gereklidir.
	Kuruma, çürüme, donma gibi yıpranma, aşınma ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gereklidir.	Kuruma, çürüme, donma gibi yıpranma, aşınma ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gereklidir.
	Envantere kayıtlı olması gereklidir.	Envantere kayıtlı olması ve normal verim çağında olması gereklidir.
	Değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gereklidir.	Değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman tabi tutar, taşıyıcı bitkilerin maliyet bedelidir.	Amortisman tabi tutar, taşıyıcı bitkilerin maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutardır.
	Taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi esnasında ortaya çıkan vade farkları, taşıyıcı bitkilerin maliyetine dahil edildiğinden vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.	Taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi esnasında ortaya çıkan vade farklarının, taşıyıcı bitkilerin maliyetine dahil edilmesi söz konusu olmadığı için vade farksız tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
	Taşıyıcı bitkilerin elde edildiği döneme ilişkin ilgili borçlanma maliyetlerinin, taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmesi nedeniyle bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.	Taşıyıcı bitkilerin elde edildiği döneme ilişkin borçlanma maliyetlerinin, taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmesi söz konusu değildir. Sadece, özellikli taşıyıcı bitkilere ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetleri taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
	Taşıyıcı bitkilerin aktife girdiği yıl başlamaktadır.	Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaştığı ay itibarıyla başlamaktadır.

		başlanmaktadır. (Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaştığı günden itibaren amortisman hesaplanır.)
Amortisman Süresi ve Oranı	Amortisman esas sürenin “faydalı ömür” olmasına rağmen, HMB tarafından belirlenen ekonomik ömürlere uyulması gereklidir.	Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür, tarım işletmesi tarafından tahmin edilerek tespit edilmektedir.
	Faydalı ömür sadece “yıl” olarak belirlenebilmektedir.	Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür “yıl” ya da “üretim birimi (üretim miktarı)” bazında belirlenebilmektedir.
	Faydalı ömür olağanüstü durumlar haricinde sabittir.	Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür ve kalıntı değer tahmininin her yıl gözden geçirilmesi ve değişikliklerin dikkate alınması gereklidir.
	Amortisman oranı, Azalan Bakiyeler Yönteminde normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanmaktadır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50’yi geçemez.	Amortisman oranı, Azalan Bakiyeler Yönteminde normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanmaktadır. Ancak, bu oran belirlenmesinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	- Normal Amortisman Yöntemi - Azalan Bakiyeler Yöntemi - Fevkalade Amortisman Yöntemi - Madenlerde Amortisman Yöntemi	- Doğrusal Amortisman Yöntemi - Azalan Bakiyeler Yöntemi - Üretim Miktarı Yöntemi
	Azalan Bakiyeler Yöntemine göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra Normal Amortisman Yönteminegeçiş yapılabilir. Ancak, Normal Amortisman Yöntemi kullanılırken Azalan Bakiyeler Yöntemine geçiş yapılamamaktadır.	Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim şeklinde önemli bir değişiklik olması durumunda, yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde amortisman yöntemleri arasında geçiş yapılabilir.
	Azalan Bakiyeler Yöntemi sadece bilanço esasına göre defter tutan tarım işletmeleri tarafından kullanılabilir.	Azalan Bakiyeler Yöntemi TMS/ TFRS’ye göre defter tutan ve finansal tablolarını hazırlayan bütün tarım işletmeleri tarafından kullanılabilir.
Amortisman Tutarının Hesaplanması	Taşıyıcı bitkiler için kıst amortisman uygulaması söz konusu değildir.	Diğer maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi taşıyıcı bitkiler için de kıst amortisman uygulaması zorunludur.

Taşıyıcı bitkilerin edinildiği veya verim dönemine ulaştığı yılın tamamı için amortisman hesaplanmaktadır.	Taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılmaya taşıyıcı bitkiler istenilen duruma (verim çağına) geldiğinde başlanmakta ve ay kesri tam sayılmaktadır. İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı ise, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılmaktadır.

Kaynak: (VUK ve TMS 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.)

3.3.2.8. TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Gerçekleştirilmesi zor olan bazı faaliyetleri özendirmek amacıyla devlet tarafından işletmelere zaman zaman birtakım destek ve yardımlar sunulmaktadır. Devlet teşvikleri olarak adlandırılan bu destek ve yardımlar, genellikle işletmelerin mali yönden desteklenmesi amacıyla sağlanmaktadır. Bu yardımlar, gerek nakdi gerekse aynı olarak yapılabilmektedir. Başka bir ifadeyle, devlet teşvikleri nakit olarak sağlanabileceği gibi işletmelerin ihtiyaç duydukları arazi, arsa ve makinelerin temini suretiyle de sağlanabilmektedir.

Genel olarak devlet teşvikleri, gelişmemiş bazı bölgelerin kalkınmasını sağlamak veya durağan bir seyir izleyen sektörlerin gelişmesini sağlamak amacıyla koşullu ya da koşulsuz olarak yapılan maddi veya maddi olmayan yardımları ifade etmektedir (Çatal, 2010: 292).

Gerçeğe uygun bilgi sunumu, şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik ilkeleri çerçevesinde hazırlanan muhasebe standartları, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik birtakım düzenlemeler içermektedir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik ilk standart çalışmaları 1981 yılında IASB tarafından yapılmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda hazırlanan standart taslağı “IAS 20-Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance” adıyla 1 Ocak 1984 tarihinde yürürlüğe konulmuştur (Muthupandian, 2009: 645).

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmeler referans alınarak Türkiye tarafından yapılan çalışmalar sonucunda IAS 20-Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance isimli standardın “TMS 20-Devlet

Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmıştır. Bu Standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

IASB tarafından günümüze kadar değişik zamanlarda IAS 20-Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance isimli standartta birtakım güncellemeler yapılmıştır. Bunlar, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve gerek ilk başlarda TMSK gerekse sonrasında TMSK’nın görev ve yetkilerini devralan KKG tarafından TMS 20’de yapılan güncellemeler ile her iki standart arasında paralellik sağlanmıştır.

Tarımsal faaliyetlere yönelik alınan devlet teşvikleri genel olarak TMS 41 hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. Ancak, tarımsal faaliyetlere konu olmasına rağmen TMS 16 kapsamında bulunan taşıyıcı bitkilere yönelik alınan devlet teşviklerinin ise, TMS 20 hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilme esaslarını düzenleyen TMS 20’nin amacı, devlet teşvik ve yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda raporlanması yoluyla işletmelerin gerek dönemler itibariyle gerekse diğer işletmeler ile karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır (Örten vd., 2013: 313). TMS 20, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer devlet yardımlarının açıklanmasında uygulanmaktadır. TMS 20’nin kapsamında olmayan konular, aşağıdaki gibidir (TMS 20, prg. 2).

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan mali tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,
- İşletmelere vergilendirilebilir kâr veya vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar, vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen veya vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları (Örneğin; gelir ve kurumlar vergisi istisnaları, yatırım teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve indirilmiş vergi oranları gibi),
- Devletin bir işletmeye iştirak yoluyla ortak olması,
- TMS 41 kapsamında değerlendirilen devlet teşvikleri.

TMS 20’de ifade edilen devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında bu işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Örneğin; belirli bir bitkisel üretim faaliyetinde bulunulması koşuluyla yapılacak yatırıma ilişkin maliyetlerin belirli bir bölümünün devlet tarafından karşılanması gibi. Devlet yardımları ise, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan yardımları ifade etmektedir (TMS 20, prg. 3). Devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımları ile işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsamaktadır. Örneğin; ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya işletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası kapsamında garanti edilmesi gibi (TMS 20, prg. 34-35).

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere bütün devlet teşviklerinin bazı koşulların gerçekleşeceğine ilişkin makul bir güvence oluşmadan mali tablolarda raporlanması mümkün değildir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir (TMS 20, prg. 7).

- Devlet teşviklerinin elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,
- Devlet teşviklerinin işletme tarafından elde edilmesi.

TMS 20’de devlet teşvikleri elde edilme şekilleri bakımından, parasal devlet teşvikleri ve parasal olmayan devlet teşvikleri olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. İşletmelere sağlanan kredi ve faiz indirimi gibi finansman desteği şeklindeki devlet teşvikleri, parasal devlet teşviklerine örnek olarak gösterilebilir. İşletmelerin kullanması amacıyla verilen arazi ve arsalar ile diğer kaynaklar ise, parasal olmayan devlet teşviklerine örnek olarak gösterilebilir. Parasal devlet teşvikleri, alınan mali destek tutarının doğrudan mali tablolara yansıtılması suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Parasal olmayan devlet teşvikleri ise, varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilerek mali tablolara yansıtılması suretiyle muhasebeleştirilmektedir (Küçükkahraman, 2013: 65).

TMS 20’de, taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşvikleri, diğer işletmelerde olduğu gibi türleri bakımından üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar; geçmişte gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan devlet teşvikleri,

koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleridir. Koşullu devlet teşvikleri ise, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ve gelire ilişkin devlet teşvikleri şeklinde ortaya çıkmaktadır (Örten vd., 2013: 317). Bu teşvik türleri aşağıdaki gibidir.

i) Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Devlet Teşvikleri

İşletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir gider veya zararın devlet tarafından karşılanması amacıyla yapılan teşviklerdir (Yılmaz, 2014: 60). Örneğin; depremde zarar gören bir tarım işletmesinin bu zararının telafisi için SGK yükümlülüklerinin bir bölümünden vazgeçilmesi, bu tür bir teşviktir.

ii) Koşulsuz Yapılan Devlet Teşvikleri

Koşulsuz devlet teşvikleri, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın yapılan devlet teşvikleridir. Koşulsuz olarak yapılan devlet teşviklerine hak kazanabilmek için taşıyıcı bitki üreten işletmelerin belirli bir yükümlülük altına girmesi gerekmemektedir (Akay ve Oğuz, 2015: 222). Örneğin; organik fındık yetiştiriciliğinin özendirilmesi amacıyla fındık yetiştiren işletmelere sağlanan maddi yardımlar, koşulsuz yapılan bir devlet teşviğidir.

iii) Koşullu Yapılan Devlet Teşvikleri

Koşullu devlet teşvikleri, taşıyıcı bitkilere ilişkin belirli bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ya da yerine getirileceğinin taahhüt edilmesine bağlı olarak yapılan devlet teşvikleridir (Yılmaz, 2014: 61). Örneğin; organik fındık yetiştiriciliğinin 5 yıl süreyle 20 işçi istihdam edilmek suretiyle gerçekleştirilmesi şartıyla sağlanan maddi yardımlar, koşullu yapılan devlet teşvikleridir.

a) Varlıklara İlişkin Devlet Teşvikleri

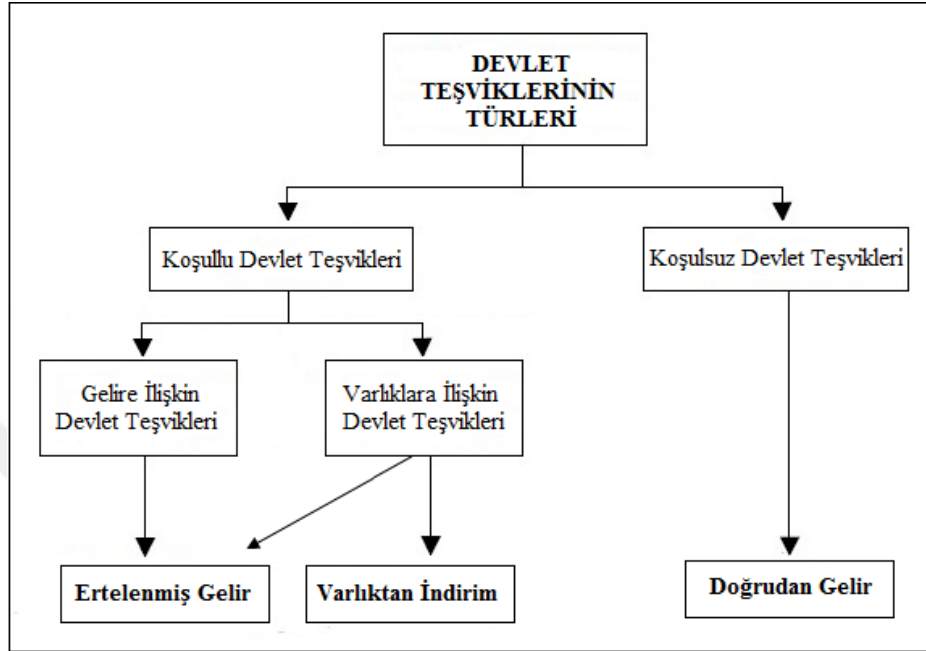
Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, taşıyıcı bitki üreten işletmelerin herhangi bir duran varlık satın alması veya inşa etmesi amacıyla yapılan devlet teşvikleridir.

b) Gelire İlişkin Devlet Teşvikleri

Gelire ilişkin devlet teşvikleri, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri haricindeki devlet teşvikleridir. Bu teşvik türünün amacı, işletmelerin katlandıkları giderlerin karşılanarak bu işletmeleri belirli alanlara teşvik etmektir.

TMS 20 kapsamında taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşviklerinin türlerine göre muhasebeleştirilme yöntemlerini Şekil 3.6'daki gibi göstermek mümkündür.

Şekil 3.6. Devlet Teşviklerinin Türlerine Göre Muhasebeleştirilme Yöntemleri



Kaynak: (Örten vd., 2013: 319)

Şekil 3.6'dan anlaşılacağı üzere, koşulsuz yapılan devlet teşviklerinin doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Koşullu yapılan devlet teşvikleri ise, gelire veya varlıklara ilişkin olmasına göre iki farklı şekilde muhasebeleştirilmektedir. Gelire ilişkin devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunda raporlanmaktadır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde ise, iki yöntem kullanılmaktadır. Birinci yöntemde, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. İkinci yöntemde ise, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, varlığın defter değerinin hesaplanması esnasında varlığın değerinden indirilerek muhasebeleştirilmektedir (Coşkun, 2016: 2200).

TMS 20'ye göre, taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınabilecek iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımıdır.

i) Gelir Yaklaşımı: Devlet teşviklerinin bir ya da daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilerek gelir tablosunda raporlanmasını öngören yaklaşımdır.

Devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinin gerekçeleri aşağıdaki gibidir (TMS 20, prg. 15).

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemelidir. Bunun yerine, uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksız olarak verilmektedir. İşletmeler önceden belirlenen yükümlülüklerini yerine getirmekle ve bazı koşullara uymakla devlet teşviklerine hak kazanabilmektedir. Bu nedenle devlet teşvikleri için katlanılan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması dikkate alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmelidir.

ii) Sermaye Yaklaşımı: Devlet teşviklerinin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilerek bilançoda raporlanmasını öngören yaklaşımdır.

Devlet teşviklerinin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinin gerekçeleri aşağıdaki gibidir (TMS 20, prg. 14).

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr ya da zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu ile ilişkilendirilmelidir.
- Devlet teşviklerinin kazanılmış bir gelir olmamaları, başka bir ifadeyle, herhangi bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşvik olmaları nedeniyle bu teşvikler kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmemelidir.

TMS 20’de, hangi durumlarda hangi yaklaşımın seçilmesi gerektiği konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımın seçiminde işletmelerin tercih yapmaları mümkündür.

Devlet teşviklerinin makine, arazi ve arsa temini gibi işletmenin sermayesini güçlendirici bir niteliğinin bulunması durumunda, bu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı uygun bir tercih olmaktadır. Ancak, devlet teşviklerinin işletmenin sermayesini güçlendirmek yerine destekleme alımları gibi işletmenin gelirini artırıcı bir niteliğinin bulunması durumunda, bu teşviklerin

muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı uygun bir tercih olmaktadır (Tuğay, 2015: 97).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımlar diğer işletmelerde olduğu gibi, tarım işletmelerinin mali tabloları üzerinde de önemli etkiler yaratabilmektedir. Gelir yaklaşımının seçilmesi durumunda, devlet teşvikleri gelir tablosunun bir unsuru olarak kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, işletmelerin içinde bulunduğu faaliyet döneminde kârın daha fazla görünmesine ve buna bağlı olarak daha fazla vergi ödenmesine neden olabilmektedir. Sermaye yaklaşımının seçilmesi durumunda ise, devlet teşvikleri finansal durum tablosunda özkaynakların bir unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, işletmelerin özkaynak yapılarının daha güçlü görünmesine katkı sağlayabilmektedir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımların mali tablolar üzerindeki bu etkileri dikkate alındığında, tarım işletmelerinin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kendilerine ve tarımsal faaliyet yapılarına en uygun yaklaşımı belirlemeleri büyük önem arz etmektedir.

Örnek (a): Tarımsal faaliyette bulunan ABC Tarım İşletmesi organik fındık yetiştiriciliğinin desteklenmesi amacıyla 01.01.2016 tarihinde Ziraat Odası'ndan 15.000 adet fındık fidanı bedeli karşılığında 75.000 TL destek almıştır. Devlet teşviğine ilişkin tutar işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır.

i) Devlet Teşviğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2016		
102 BANKALAR	75.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		75.000
64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri		
64X.01.001 Fındık		
Yetiştiriciliği		
Desteği		
(veya)		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE		
KÂRLAR		
/		

ii) Devlet Teşviğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2016		
102 BANKALAR	75.000	
549 ÖZEL FONLAR ¹²		75.000
549.01 Devlet Teşvikleri		
549.01.001 Fındık Yetiştiriciliği Desteği		
/		

Örnek (b): Fındık yetiştiriciliği yapan XYZ Tarım İşletmesi 01.01.2016 tarihinde TOB'un destekleme programı kapsamında tamamı hibe edilen 25.000 TL değerindeki damlama sulama sistemini teşvik olarak almıştır. Bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

i) Devlet Teşviğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2016		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	25.000	
253.01 Damlama Sulama Sistemi		
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		25.000
64X.01 Devlet Teşvik Gelirleri		
64X.01.002 D. Sulama Sistemi Desteği		
(veya)		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		
/		

ii) Devlet Teşviğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2016		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	25.000	
253.01 Damlama Sulama Sistemi		
549 ÖZEL FONLAR		25.000
549.01 Devlet Teşvikleri		
549.01.002 D. Sulama Sistemi Desteği		
/		

Devlet teşviklerinin geri ödenmesinin gerekmesi durumunda, geri ödenmesi gereken devlet teşviklerinin TMS 8-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

¹² Bu hesap yerine, TDHP'de yapılacak bir düzenleme ile "54X Devlet Teşvikleri" isimli bir hesabın oluşturulması ve devlet teşviklerinin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinde kullanılması mümkündür.

Gelire ilişkin bir devlet teşviğinin geri ödenmesi gerektiğinde, ödenen tutar öncelikle devlet teşviğinin muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülmelidir. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması ya da ertelenmiş gelir kaleminin bulunmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Varlıklara ilişkin bir devlet teşviğinin geri ödenmesi durumunda ise, ilgili varlığın defter değeri, geri ödenecek tutar kadar artırılmalı ya da ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılmalıdır (TMS 20, prg. 32).

Örnek: Tarımsal faaliyette bulunan ABC Tarım İşletmesi organik fındık yetiştiriciliğinin desteklenmesi amacıyla 01.01.2016 tarihinde Ziraat Odası’ndan 15.000 adet fındık fidanı bedeli karşılığında 75.000 TL destek almıştır. Ancak, ABC Tarım İşletmesi’nin ilgili kuruluş tarafından yapılan kontroller esnasında tarım uygulamalarında görülen önemli eksiklikler nedeniyle organik tarım sertifikası iptal edilmiştir. Bu nedenle, daha önceden alınan 75.000 TL devlet teşviği 30.06.2016 tarihinde geri ödenmiştir. Bu işlem, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

i) Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilen Devlet Teşviğinin Geri Ödenmesi

30/06/2016		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	75.000	
102 BANKALAR		75.000
/		

ii) Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilen Devlet Teşviğinin Geri Ödenmesi

30/06/2016		
549 ÖZEL FONLAR	75.000	
102 BANKALAR		75.000
/		

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAŞIYICI BİTKİ OLARAK FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN

İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

4.1. FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Bilgi kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçları muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler aracılığıyla karşılanmaktadır. Bu bilgiler, çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmekle birlikte, sektörler göre farklılıklar da gösterebilmektedir. Üretim dışı sektörlerde bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları finansal bilgiler özellikle genel muhasebe aracılığıyla sağlanırken, üretim yapan işletmelerde genellikle maliyet muhasebesi aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu nedenle, üretim yapan işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin belirli kurallar çerçevesinde hesaplanarak üretilen ürünlerin maliyetlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilmesi işletme yöneticileri için büyük önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra, üretim sürecinin maliyet yerleri, maliyet çeşitleri ve üretilen ürünler bazında izlenmesi işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilere istenilen zamanda erişilmesine imkan tanımaktadır. Maliyet muhasebesi sistemi, bu noktada önemli bir rol üstlenmektedir. Maliyet muhasebesi sistemi, üretilen ürünlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamanın yanı sıra, işletme yöneticilerinin üretim faaliyetleri ve işletmeyle ilgili alınacak kararlarda daha başarılı olmalarına da katkı sağlamaktadır. Bunların yanı sıra, geleceğe yönelik planlama ve karar alma süreçleri ile üretim faaliyetlerinin kontrolü noktasında maliyet muhasebesi sistemi önemli bir araç niteliğindedir.

Maliyet muhasebesi sisteminin temel amacı, ihtiyaç duyulan bilgilerin işletme yönetimine doğru ve güvenilir şekilde sunulmasını sağlamaktır. Bu bilgiler sayesinde, işletme kaynakları daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilir. Bu nedenle, üretim faaliyetlerinde bulunan diğer işletmelerde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de, tarımsal faaliyetlere yönelik maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması ve maliyet muhasebesi sisteminden güvenilir bilgiler elde edilmesi, tarım işletmesi yöneticilerine kontrol, planlama ve karar alma süreçlerinde önemli avantajlar sağlamaktadır.

Bu bölümde, öncelikle fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet muhasebesi sistemi ve maliyet muhasebesinin amaçları hakkında genel bilgiler verilmiştir. Sonra da, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyetlerin sınıflandırılması ve maliyet yerlerine dağıtım aşamaları açıklanmıştır.

4.1.1. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi'nin Amacı

Maliyet muhasebesi, işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin, belirli bir işletme biriminin ya da üretim konusu mamul veya hizmetin maliyetinin hesaplanması, kaydedilmesi ve sonuçlarının raporlanarak analiz edilmesini sağlayan, muhasebe dalıdır (Lazol, 2016: 5).

Başka bir ifadeyle maliyet muhasebesi, maliyet türlerinin belirlenmesi, maliyetlerin maliyet yerlerine yüklenmesi, üretilen mal ve hizmetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması ve standart maliyetlerin tespit edilmesi ile ilgili yapılan işlemler toplamı olarak da ifade edilmektedir. Bu tanımda yer alan maliyet türleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Maliyet yerleri ise, mal ve hizmetlerin üretildiği sırada maliyetlerin ortaya çıktığı yerleri ifade etmektedir (Savcı, 2013: 1).

Maliyet muhasebesi, genel olarak işletmelerin üretim faaliyetlerine yönelik maliyet bilgilerinin üretilmesini sağlamaktadır. Bu bilgiler, üretim faaliyetlerinin planlanmasından kontrolüne kadar işletme fonksiyonlarının bütün aşamalarında kullanılmaktadır. Bu nedenle, doğru ve sağlıklı bilgi üretilmesi ancak işletmelerde kurulu bulunan iyi bir maliyet muhasebesi sistemiyle mümkün olabilmektedir (Karakaya, 2014: 1).

Maliyet muhasebesi sistemi, bir işletmede üretilen mamul ya da hizmetlere ilişkin maliyetlerin hangi maliyetlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu maliyetleri türlerine, fonksiyonlarına ve maliyet yerlerine göre hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydederek izleyen, bu bilgileri raporlayan ve maliyet kontrolü sağlayan faaliyetler bütünüdür (Akdoğan vd., 2012: 11).

Yukarıda yapılan tanımlar çerçevesinde fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet muhasebesi sistemini, fındık yetiştiriciliği veya fındık üretim maliyetlerinin hesaplanması, bu maliyetlerin kaydedilmesi ve sonuçlarının geleceğe yönelik yapılacak planlamada kullanılmak üzere, işletme içi finansal bilgi

kullanıcılarına (yönetici, ortaklar vb.) raporlanmasına ilişkin faaliyetler olarak ifade etmek mümkündür.

Fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerindeki faaliyetlere ilişkin maliyetlerin hesaplanması, diğer işletmelere göre oldukça güç ve dikkat gerektiren özellikli işlemlerden oluşmaktadır. Bu noktada, tarımsal faaliyetlere yönelik maliyet muhasebesi sistemi fındık yetiştiriciliğine yönelik maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması, kaydedilmesi ve sonuçlarının raporlanması süreçlerinde önemli bir rol üstlenmektedir.

Maliyet muhasebesi tarafından, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim maliyetlerinin doğru olarak hesaplanmaması durumunda, tarımsal üretim maliyetleri doğal olarak yanlış raporlanacaktır. Doğruyu yansıtmayan maliyet bilgilerinin tarım işletmesi yöneticileri tarafından kullanılmasının muhtemel sonuçları ise, kârlı bir şekilde gerçekleştirilen üretim faaliyetlerine son verilmesi ya da tarımsal ürün fiyatlarının yanlış belirlenmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Bear vd., 1994: 1).

Maliyet muhasebesi ve maliyet muhasebesi sisteminin farklı sektörlerdeki üretim işletmeleri için değişik amaçları bulunabilmektedir. Tarım sektöründe faaliyet gösteren ve fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet muhasebesinin başlıca amaçlarını, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Akdoğan vd., 2012: 11; Büyükmirza, 2010: 82).

- Üretilen fındık ağaçlarına ilişkin maliyetleri tespit etmek,
- Fındık ağaçlarından elde edilen tarımsal ürünlerin (fındığın) maliyetini tespit etmek,
- Fındık yetiştiriciliğine ilişkin ortaya çıkan maliyetlerin maliyet yerleri itibarıyla ayrıntılı bir şekilde izlenerek, bunların standart maliyetler ile karşılaştırılarak ortaya çıkan sapmaların nedenlerinin analiz edilmesine ve böylece yöneticilerin maliyet kontrolü ile performans değerlendirmesi yapmalarına ve doğru yatırım kararı almalarına katkı sağlamak,
- Fındık yetiştiriciliğiyle ilgili geleceğe yönelik planların yapılmasına katkı sağlamak,
- Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim maliyetlerinin azaltılmasına yönelik yöntemler geliştirilmesine yardımcı olmak,

- Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim maliyetleriyle ilgili yöneticilere düzenli olarak güvenilir ve doğru bilgilerin raporlanmasını sağlamak.

Maliyet muhasebesinin yukarıda sıralanan bu amaçları, fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde oluşturulan ve etkin bir şekilde kullanılan maliyet muhasebesi sistemi yardımıyla gerçekleştirilebilmekte olduğunu ifade etmek mümkündür.

4.1.2. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyet Muhasebesiyle İlgili Temel Kavramlar

Maliyet muhasebesinde kullanılan temel kavramları genel olarak; maliyet, gider ve harcama olmak üzere üç şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bu kavramların zaman zaman birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak, bu kavramların birbirinden farklı anlamları ve işlevleri bulunmaktadır. Bu nedenle, günlük yaşamda sıkça kullanılan bu kavramların anlamlarının bilinmesi ve birbirleriyle olan ilişkilerinin anlaşılması önem arz etmektedir.

a) Maliyet: Belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarını ifade etmektedir. Örneğin; hedeflenen amaç fındık ürünü üretmek ise, bunlar için katlanılan parasal fedakarlıkların parasal tutarı fındığın üretim maliyetini oluşturmaktadır.

Daha geniş bir anlamda maliyet, işletmeler tarafından mamul ve hizmet üretiminde yapılan çeşitli harcama ve tüketimlerin (ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri gibi), ortaya çıkan kayıpların (fire ve amortisman gibi) ve parayla ölçülebilen fedakarlıkların (SGK işveren payı ve sosyal yardımlar gibi) parasal tutarlarının toplamı olarak ifade edilebilmektedir (Çetiner, 2000: 10).

İşletme yöneticilerinin bazı alternatifler arasında karar vermelerine yardımcı olan çeşitli maliyet kavramları da bulunmaktadır. Bunlar; geçerli maliyet, ek maliyet, marjinal maliyet, fırsat maliyeti ve batık maliyet şeklinde sıralanabilmektedir.

i) Geçerli Maliyet: Yönetim kararlarının alınmasında göz önünde bulundurulması gereken maliyettir. Bir maliyetin alınacak yönetim kararlarıyla ilgili geçerli olup olmadığını tespit etmek için, maliyetin geleceğe yönelik olup olmadığı ve karar alternatifleri arasında farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi

gerekmektedir. Maliyetin geleceğe yönelik olması, yönetim kararlarının alınacağı dönemde ortaya çıkması beklenen nakit akışlarını ifade etmektedir. Örneğin; bir pazarlama müdürünün satış planı yaparken dönem içerisinde gerçekleşmesini tahmin ettiği komisyon, seyahat harcamaları vb. maliyetleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bir maliyetin geçerli maliyet olarak nitelendirilebilmesi için, sadece geleceğe yönelik olması yeterli değildir. Bununla birlikte, karar alternatifleri arasında farklılık göstermesi de gerekmektedir (Kartal vd., 2013: 177). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde toprak işlemede kullanılmak üzere satın alınacak bir traktörü kullanacak personelin ücreti, yönetim kararlarının alınması noktasında geçerli maliyettir.

ii) Ek Maliyet: İki alternatiften birinin tercih edilmesi durumunda katlanılacak ek maliyetlerdir. Başka bir ifadeyle, iki alternatif arasındaki maliyet farkını ifade etmektedir (Hacıüstemoğlu, 1995: 23). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde kullanılan traktörlerden birinin bakım maliyeti 1.000 TL, diğerinin bakım maliyeti 1.250 TL olması durumunda, bu iki traktörün bakım maliyetleri arasındaki 250 TL'lik fark tutarı, ek maliyettir.

iii) Marjinal Maliyet: Üretim miktarında ortaya çıkan bir birimlik artışın toplam maliyette meydana getirdiği artış tutarıdır (Özer vd., 2012: 101). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde üretilen fındık ağacı sayısının 1 birim artırılması durumunda, toplam maliyetlerde meydana gelen artış tutarı, marjinal maliyettir.

iv) Fırsat Maliyeti: İki alternatiften birinin diğerine tercih edilmesi durumunda vazgeçilen alternatiften elde edilecek kazanç tutarıdır. Vazgeçme maliyeti olarak da ifade edilen fırsat maliyeti, vazgeçilen alternatiften sağlanabilecek olan ancak kaçırılan kazanç tutarını ifade etmektedir (Büyükmirza, 2010: 50). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesi 100.000 TL'yi vadeli olarak bankaya yatırması ile hisse senedi satın alması alternatifleri arasında tercihini hisse senedi satın alınması yolunda kullanırsa, bankadan elde edilebilecek ancak vazgeçilen faiz geliri, fırsat maliyetidir.

v) Batık Maliyet: Geçmişte katlanılan ve geri alınması mümkün olmayan maliyetlerdir. Başka bir ifadeyle, yönetim kararlarından etkilenmeyen maliyetlerdir (Kartal vd., 2013: 179). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde

tarım araçlarının kullanımına yönelik personel için yapılan eğitim maliyetleri, işletme faaliyetlerinin sonlandırılması durumunda, batık maliyettir.

b) Gider: İşletme faaliyetlerini yürütmek veya gelir elde etmek amacıyla belirli bir dönemde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal tutarını ifade etmektedir (Karakaya, 2014: 15). Başka bir ifadeyle gider, faydası tükenen maliyetlerdir¹³. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla satın alınan kimyasal gübre maliyeti, bu gübrenin toprağa karıştırılması ile birlikte gidere dönüşmektedir.

c) Harcama: Bir varlık veya hizmetin elde edilmesi için yapılan ödeme ve ödeme vaatlerinin parasal tutarını ifade etmektedir (Savcı, 2013: 7). Harcama, nakit olarak yapılabileceği gibi, çek ve senet aracılığıyla da yapılabilmektedir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde arazinin sürülmesi amacıyla satın alınan traktör için yapılan ödeme veya ödeme vaatleri, birer harcamadır.

Harcama, maliyet ve gider kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde satın alınan kimyasal gübre için yapılan ödemeler harcama kavramıyla ifade edilmektedir. Aynı zamanda yapılan bu harcama tutarı bu ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Kimyasal gübrenin toprağa karıştırılmasıyla birlikte söz konusu maliyet gidere dönüşmektedir.

4.1.3. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin sınıflandırılması, maliyetlerin ortak özelliklerine uygun şekilde gruplara ve alt gruplara ayrılması işlemidir. Bu sınıflandırma, değişik yöntemlerle ve farklı nedenlere bağlı olarak yapılabilmektedir (Gündüz vd., 2013: 6).

Maliyetlerin sınıflandırılması, geleceğe yönelik planlama yapmak ve işletme yöneticilerinin doğru karar almalarını sağlamak amacıyla, çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de maliyetleri; faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine göre, mamul ile olan ilişkilerine göre, kontrol edilebilirliğe göre, çeşitlerine göre ve fonksiyonlarına göre sınıflandırmak mümkündür.

¹³ TDMS’de, faydası tükenmediği halde maliyet kavramı yerine gider kavramı kullanılmıştır. Bu çalışmada, maliyet muhasebesi sistematiğine uygun hareket etmek için gider kavramı yerine maliyet kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Ancak, TDMS ve TDHP’ye uygun hareket etmek için çalışmanın bazı yerlerinde maliyet kavramı yerine gider kavramı kullanılmıştır.

4.1.3.1. Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin, faaliyet hacmiyle olan ilişkisi dikkate alınarak yapılan sınıflandırma şeklindedir. Bu sınıflandırma şeklinde maliyetler; sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

4.1.3.1.1. Sabit Maliyetler

Sabit maliyetler, belirli bir üretim aralığında sabit olan ve üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen maliyetlerdir (Civelek ve Özkan, 2015: 538). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretimin gerçekleştirildiği belirli bir arazi için ödenen emlak vergisi, arazi kirası ve kullanılan makinelerin amortismanları ile ilgili maliyetler, sabit maliyetlerdir.

Sabit maliyetlerin en önemli özelliği, toplam tutarları belirli bir üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmeksizin sabit kalırken, birim üretim maliyetlerindeki paylarının değişim göstermesidir (Deran, 2013: 172).

4.1.3.1.2. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler, belirli bir üretim aralığında üretim hacmindeki değişimlere bağlı olarak artan ya da azalan maliyetlerdir (Granof, 1983: 499). Bu maliyetler, üretim hacmi arttığında artış göstermekte, üretim hacmi azaldığında azalış göstermektedir. Üretim hacmi sıfır olduğunda (üretim yapılmadığında) ise, ortaya çıkmamaktadır. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde kullanılan gübreler, tarım ilaçları ve tarımsal araçlara ait akaryakıt ile ilgili maliyetler, değişken maliyetlerdir.

Değişken maliyetlerin en önemli özelliği, toplam tutarları üretim hacmindeki değişime göre artış ve azalış gösterirken, birim üretim maliyetlerindeki paylarının değişim göstermemesidir.

4.1.3.1.3. Karma Maliyetler

Karma maliyetler, belli bir üretim hacminde sabit ve değişken maliyet özelliklerini aynı anda bünyelerinde bulunduran maliyetlerdir (Kartal vd., 2013: 41). Bu maliyetler; yarı değişken maliyetler ve yarı sabit maliyetler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

i) Yarı Değişken Maliyetler: Üretim hacmi sıfır olduğunda ortadan kalkmayan, ancak belirli bir üretim aralığında üretim hacmindeki değişimlere bağlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde katlanılan telefon faturaları, yarı değişken maliyetler kapsamındadır. Telefonun kullanılmaması durumunda dahi abonman ücreti olarak sabit bir maliyete katlanılmaktadır. Telefonun kullanılmasına bağlı olarak ise, telefon maliyetlerinde artış meydana gelmektedir.

ii) Yarı Sabit Maliyetler: Belirli bir üretim aralığında sabit kalan, ancak bu üretim hacmi arttığında veya azaldığında ani bir değişim gösteren maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde kullanılan traktörlerin bakım-onarım maliyetleri yarı sabit maliyetler kapsamındadır. 1 traktörün 10.000 km'ye kadar bakım-onarım maliyeti 500 TL olarak sabit iken, 10.000 km'den sonra yeniden 500 TL'lik bakım-onarım maliyeti ortaya çıkabilmektedir. Buna göre, traktöre ilişkin bakım-onarım maliyeti belirli bir faaliyet hacminde sabit kalırken, bu faaliyet hacmi aşıldığında ani bir artış göstermektedir.

4.1.3.2. Mamul İle Olan İlişkilerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin, mamul ile olan ilişkilerini dikkate alarak yapılan sınıflandırma şeklindedir. Bu sınıflandırma şeklinde maliyetler; direkt maliyetler ve endirekt maliyetler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

4.1.3.2.1. Direkt Maliyetler

Direkt maliyetler, üretimi gerçekleştirilen ürünler ile doğrudan ilişkisi kurulabilen ve hangi ürün için ne kadar tüketildiği tespit edilebilen maliyetlerdir (Savcı, 2013: 81). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde gübre ve kireç maliyetleri ile bunların toprağa karıştırılması işlemlerini gerçekleştiren işçilere ödenen ücretler direkt maliyetler kapsamındadır. Bu nedenle, bu tür maliyetlerin fındık ağaçlarına yüklenmesinde herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılması gerekmemektedir.

4.1.3.2.2. Endirekt Maliyetler

Endirekt maliyetler, üretimi gerçekleştirilen ürünler ile doğrudan ilişkisi kurulamayan ve hangi ürün için ne kadar tüketildiği doğrudan (direkt olarak) tespit edilemeyen maliyetlerdir (Lazol, 2016: 10). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri ve üretimi kontrol eden

ziraat mühendislerinin ücretleri endirekt maliyetler kapsamındadır. Bu nedenle, bu tür maliyetler dağıtım anahtarları yardımıyla fındık ağaçlarına yüklenmektedir.

4.1.3.3. Kontrol Edilebilirliğine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin, işletme tarafından kontrol edilebilme özellikleri dikkate alınarak yapılan sınıflandırma şeklidir. Bu sınıflandırma şeklinde maliyetler; kontrol edilebilen maliyetler ve kontrol edilemeyen maliyetler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

4.1.3.3.1. Kontrol Edilebilen Maliyetler

Kontrol edilebilen maliyetler, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararlarından önemli ölçüde etkilenen maliyetlerdir (Akdoğan vd., 2012: 15). Başka bir ifadeyle, ilgili sorumluluk merkezi yöneticisinin kendi sorumluluk alanında gerekli kaynakların kullanılması ve bu kaynakların satın alınması noktasında yetkisi bulunuyor ise, ortaya çıkan bu maliyetler ilgili sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen maliyetlerdir (Akyol, 2007: 32). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim bölümü yöneticisi için üretimi gerçekleştiren işçilerin ücretleri ve üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek için gerekli olan yardımcı malzemenin satın alınmasıyla ilgili maliyetler, kontrol edilebilen maliyetlerdir.

4.1.3.3.2. Kontrol Edilemeyen Maliyetler

Kontrol edilemeyen maliyetler, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararlarından etkilenmeyen maliyetlerdir (Akdoğan vd., 2012: 15). Başka bir ifadeyle, ilgili sorumluluk merkezi yöneticisinin başka bir sorumluluk merkezinde ortaya çıkan maliyetler üzerinde karar alma yetkisi bulunmadığı için, bu maliyetler ilgili sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen maliyetdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim bölümü yöneticisi için diğer bölümlerde çalışan personelin ücretiyle ilgili maliyetler, kontrol edilemeyen maliyetlerdir.

4.1.3.4. Çeşitlerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin, türlerini belirten doğal isimleri dikkate alınarak yapılan sınıflandırma şeklidir. Bu sınıflandırma şeklinde maliyetler; ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ve finansman giderleri olmak üzere sekiz gruba ayrılmaktadır.

4.1.3.4.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

İlk madde ve malzeme maliyetleri, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılan veya tüketilen her türlü ilk madde ve malzeme maliyetleridir. İki bölümden oluşan bu maliyet türünde ilk madde, sadece üretim faaliyetlerinde söz konusu olurken; malzeme, gerek üretim faaliyetlerinde gerekse diğer işletme faaliyetlerinde söz konusu olabilmektedir (Karakaya, 2014: 25). İlk madde ve malzemeler direkt ve endirekt maliyet niteliğinde olup, çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Bunlar; ilk madde (hammadde), yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olarak ifade edilmektedir.

i) İlk Madde (Hammadde): Üretilen ürünün temelini oluşturan maddelerdir (Gündüz vd., 2013: 33). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde kullanılan fındık fidanları ilk maddedir.

ii) Yardımcı Malzeme: Üretilen ürünün bünyesine girmesine rağmen, bu ürünün temelini oluşturmayan, miktar ve tutar olarak ölçülemeyen ya da ölçülmesi önemli ve ekonomik olmayan malzemelerdir (Akdoğan vd., 2012: 38). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanlarının sulunmasında kullanılan su, yardımcı malzeme kapsamındadır.

iii) İşletme Malzemesi: Üretilen ürünün bünyesine girmeyen ancak işletme faaliyetlerinin kesintisiz şekilde devam etmesine katkı sağlayan malzemelerdir (Gündüz vd., 2013: 34). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde toprağa dikilen fındık fidanlarının iklim koşullarından etkilenmemesi için kullanılan fidan sabitleme çubukları, tarlanın sürülmesinde kullanılan tarım araçlarının yakıtları ve iş ekipmanları (eldiven, çizme vb.), işletme malzemesidir.

4.1.3.4.2. İşçi Ücret ve Giderleri

İşçi ücret ve giderleri, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk eden ücret ve giderlerdir (Savcı, 2013: 41). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretimi gerçekleştiren işçilere ödenen aylıklar, üretimin kontrolünü sağlayan ziraat mühendisleri ve ziraat teknikerlere ödenen aylıklar ile bu kişilere ödenen fazla mesai, ikramiye, yıllık izin ücretleri, hafta ve resmi tatil ücretleri, gece vardiyası zamları ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) işveren payları, kıdem tazminatı, sağlık giderleri ve sosyal yardımlar işçi ücret ve giderleridir. İşçi ücret ve giderleri, fındık yetiştiriciliğine yönelik üretim

faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkabileceği gibi, diğer işletme faaliyetleriyle ilgili de ortaya çıkabilmektedir.

a) Üretim Faaliyetleriyle İlgili Ortaya Çıkan İşçilik Maliyetleri: Üretim faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkan direkt ve endirekt nitelikteki işçilik maliyetleridir.

i) Direkt İşçilik Maliyetleri: Üretimi bizzat gerçekleştiren işçiler için katlanılan maliyetlerdir. Direkt işçilik maliyetleri, üretimin gerçekleştirildiği esas üretim maliyet yerlerinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanlarını toprağa diken işçiler ile fındık ağaçlarının büyümesi veya fındık ürününde verimliliğin artırılması amacıyla gübre ve kireç gibi maddelerin toprağa karıştırılması işlemlerini gerçekleştiren işçilerin ücretleri, direkt işçilik maliyetleridir.

ii) Endirekt İşçilik Maliyetleri: Üretimi bizzat gerçekleştirmeyen ancak üretilen ürüne dolaylı olarak katkıda bulunan işçiler için katlanılan maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretimin kontrolünü gerçekleştiren ziraat mühendisleri ile ziraat teknikerlerinin ücretleri, endirekt işçilik maliyetleridir.

b) Üretim Dışı Faaliyetlerle İlgili Ortaya Çıkan İşçilik Maliyetleri: Üretim dışı faaliyetlerde çalışan işçiler için yapılan maliyetleridir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık çiftliğinin güvenliğini sağlayan güvenlik görevlisinin maaşı ile fındık çiftliğinde çalışanların yemeğini hazırlayan yemekhane bölümündeki aşçının maaşı, üretim dışı faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan işçilik maliyetleridir.

4.1.3.4.3. Memur Ücret ve Giderleri

Memur ücret ve giderleri, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, teknik personel, muhasebeci, büro personeli gibi çalışanlar için tahakkuk ettirilen ücret ve giderlerdir (Büyükmirza, 2010: 67). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerin pazarlama, muhasebe ve finansman, araştırma ve geliştirme ile halkla ilişkiler gibi bölümlerde çalışan personele ödenen aylıklar ile bu kişilere ödenen fazla mesai, ikramiye, yıllık izin ücretleri, hafta ve resmi tatil ücretleri, gece vardiyası zamları ile SGK işveren payları, kıdem tazminatı, sağlık giderleri ve sosyal yardımlar, memur ücret ve giderleridir.

4.1.3.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, üretim faaliyetleri ve diğer işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için dışarıdan alınan tıbbi ve teknik destekler, tarımsal danışmanlık hizmetleri ile elektrik, su, haberleşme, doğalgaz, bakım-onarım, nakliye ve ulaşım gibi hizmetler için katlanılan maliyetlerdir (Hacıüstemoğlu, 1995: 33). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde bahçenin dışarıdan kiralanan traktör yardımıyla sürdürülmesi, dikim ve bakım (kök sürgünü temizliği ve budama yaptırılması vb.) işlemlerinin dışarıdan sağlanan, başka bir ifadeyle, günlük yevmiye ile çalıştırılan işçilere yaptırılması durumunda katlanılan maliyetler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir.

4.1.3.4.5. Çeşitli Giderler

Çeşitli giderler, diğer gider çeşitleri sınıflandırması dışında kalan ancak işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için katlanması gerekli olan maliyetlerdir (Çokyaşar, 2013: 53). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde işyerine ait sigorta giderleri, reklam giderleri, seyahat giderleri, dava ve noter giderleri ile iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderlerdir.

4.1.3.4.6. Vergi, Resim ve Harçlar

Vergi, resim ve harçlar, yürürlükte bulunan mevzuat gereğince tahakkuk eden gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır (Küçüksavaş, 2006: 57). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ödenen emlak vergileri, damga vergileri, çevre temizlik vergileri, motorlu taşıtlar vergileri, indirilemeyen katma değer vergileri, belediye resimleri ve tapu harçları vb. giderler vergi, resim ve harçlardır.

4.1.3.4.7. Amortisman ve Tükenme Payları

Amortisman ve tükenme payları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için hesaplanan amortisman ve tükenme paylarına ilişkin maliyetlerdir (Yükçü, 2015: 292). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde verim dönemindeki fındık ağaçları için hesaplanan amortisman giderleri, amortisman ve tükenme paylarıdır.

4.1.3.4.8. Finansman Giderleri

Finansman giderleri, işletmelerin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak amacıyla yapmış oldukları kısa veya uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan faiz, komisyon ve kur farklarına ilişkin giderlerdir (Savcı, 2013: 44). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yapılacak bir yatırımı finanse etmek amacıyla bankadan alınan krediler için tahakkuk eden faiz tutarı, finansman gideridir.

4.1.3.5. Fonksiyonlarına Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin, işletme fonksiyonları dikkate alınarak yapılan sınıflandırma şeklindedir. Bu sınıflandırma şeklinde maliyetler; alış (satınalma) maliyetleri, üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

4.1.3.5.1. Alış (Satınalma) Maliyetleri

Alış (satınalma) maliyetleri, işletme faaliyetlerin sürdürülmesini sağlamak amacıyla satın alınan direkt ve endirekt madde ve malzemeler ile ilgili katlanılan maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanı, gübre, kireç, ilaç gibi ilk madde ve malzemelerin satın alınması ve işletmeye getirilmesi için yapılan maliyetler (yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta giderleri gibi) alış maliyetleridir.

4.1.3.5.2. Üretim Maliyetleri

Üretim maliyetleri, üretim işletmelerinde esas faaliyet konusu olan ürünü üretmek amacıyla katlanılan maliyetlerdir (Büyükmirza, 2010: 63). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanlarının toprağa dikilmesinden başlayıp, fındık ağaçlarından fındık ürününün elde edilmesine kadar geçen süreçte katlanılan bütün maliyetler, üretim maliyetlerini oluşturmaktadır. Üretim maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

Fındık yetiştiriciliği yapan işletmeler açısından üretim maliyetlerini; fındık ağacı yetiştirme maliyetleri ve fındık ürünü (meyvesi) üretim maliyetleri şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür (Deran, 2013: 170).

i) Fındık Ağacı Yetiştirme Maliyetleri: Fındık fidanlarının dikileceği arazideki toprağın hazırlanmasından, bu fidanların olgunlaşarak verim çağına

gelmesine kadar, başka bir ifadeyle taşıyıcı bitki olarak aktifleştirilmesine kadar geçen süreçte fındık fidanları için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri olmak üzere bütün direkt ve endirekt nitelikteki maliyetlerdir. Örneğin; tesis dönemindeki fındık bahçesi için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri, fındık ağacı yetiştirme maliyetleri olarak dikkate alınmaktadır.

ii) Fındık Ürünü Üretim Maliyetleri: Fındık ağaçlarının olgunlaşarak verim çağına gelmesinden sonra, fındık üretmek amacıyla katlanılan direkt ve endirekt nitelikteki maliyetlerdir. Örneğin; verim dönemindeki fındık bahçesi için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri fındık ürünü (meyvesi) üretim maliyetleri olarak dikkate alınmaktadır.

4.1.3.5.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, üretimi gerçekleştirilen ürünle direkt olarak bağlantısı kurulabilen, başka bir ifadeyle üretilen ürünün bünyesine ne kadar girdiği tespit edilebilen ilk madde ve malzemelere ilişkin maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanı için katlanılan maliyetler, en önemli direkt ilk madde malzeme maliyetleridir.

Bunun yanı sıra, fındık yetiştiriciliğinde kullanılan besin gübreleri, kireç ve tarım ilaçları gibi maddeler için katlanılan maliyetler de direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri arasında yer almaktadır. Yetiştirilen fındık ağaçlarının temel ögesini oluşturan ve fındık ağaçlarının bünyesine giren bu maddeler, fındık ağaçlarının fiziki gelişimini, büyümesini ve fındık ürünü vermesini sağlaması nedeniyle direkt ilk madde ve malze olarak kabul edilmektedir.

4.1.3.5.2.2. Direkt İşçilik Maliyetleri

Direkt işçilik maliyetleri, üretimi gerçekleştirilen ürünle direkt olarak bağlantısı kurulabilen maliyetlerdir. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde fındık fidanlarını toprağa diken ve bunların belirli aralıklarla bakımını (çapalama, budama, gübreleme, sulama vb.) yapan işçiler için katlanılan maliyetler, direkt işçilik maliyetleridir.

4.1.3.5.2.3. Genel Üretim Maliyetleri

Genel üretim maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve üretilen ürün ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt nitelikteki maliyetlerdir (Gündüz vd., 2013: 8).

Genel üretim maliyetlerini, tarım işletmelerinin üretim fonksiyonuyla ilgili olmak koşuluyla; endirekt malzeme maliyetleri, endirekt işçilik maliyetleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme payları şeklinde sıralamak mümkündür (Büyükmirza, 2010: 64). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde kullanılan traktör vb. tarım araçları için hesaplanan amortisman payları, dışarıdan sağlanan ve günlük yevmiye ile çalıştırılan işçilere ilişkin maliyetler, tarım araçlarının bakım-onarım maliyetleri, üretim yapılan araziye ilişkin emlak vergileri gibi maliyetler, genel üretim maliyetleridir.

4.1.3.5.3. Üretim Dışı Maliyetler (Dönem Giderleri)

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de faaliyetler sadece fındık yetiştiriciliğiyle sınırlı bulunmamaktadır. Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim fonksiyonunun yanı sıra araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman fonksiyonları da yer almaktadır. Bu fonksiyonlarda ortaya çıkan maliyetlerin tamamı, üretim dışı maliyetler (dönem giderleri) olarak ifade edilmektedir. Dönem giderleri arasında yer alan araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerin faaliyet giderlerini oluşturmaktadır.

4.1.3.5.3.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Araştırma ve geliştirme giderleri, yeni teknolojilerin veya yeni ürün çeşitlerinin geliştirilmesi ya da mevcut ürünlerin özelliklerinin iyileştirilmesini sağlamak amacıyla yapılan planlı araştırmalar nedeniyle katlanılan maliyetlerdir (Büyükmirza, 2010: 65). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yüksek verim elde etmeye yönelik yeni bir fındık çeşidinin geliştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalarla ilgili katlanılan maliyetler araştırma ve geliştirme giderleridir.

4.1.3.5.3.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, ürünün elde edilmesinden başlayarak, bu ürünlerin müşterilere teslim edilmesine kadar geçen süreçte yapılan faaliyetler nedeniyle katlanılan maliyetlerdir (Yükçü, 2015: 44). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde hasat edilen fındıkların pazarlanması ve nakliyesi ile ilgili katlanılan maliyetler pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir.

4.1.3.5.3.3. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri, işletme faaliyetlerin sürdürülmesi ve genel yönetim fonksiyonunun yerine getirilmesi amacıyla katlanılan maliyetlerdir (Civelek ve Özkan, 2015: 27). Bu maliyetler genellikle yönetim, muhasebe, halkla ilişkiler ve büro hizmetleri gibi bölümlerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yönetici ve idari personel maaşları, kırtasiye ve eğitim maliyetleri genel yönetim giderleridir.

4.1.3.5.3.4. Finansman Giderleri

Finansman giderleri, işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesi için yapılan kısa veya uzun vadeli borçlanmalar nedeniyle ortaya çıkan faiz, komisyon ve kur farkı gibi maliyetlerdir (Karakaya, 2014: 30). Örneğin; fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yapılacak bir yatırımı finanse etmek amacıyla bankadan alınan krediler için tahakkuk eden faiz tutarı finansman gideridir.

4.1.4. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Maliyetlerin Maliyet Yerlerine Dağıtılması

Bu bölümde, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde gerçekleşen faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetlerin, maliyet yerlerine dağıtılma süreci açıklanmıştır. Bu çerçevede, öncelikle fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet yeri oluşturma yararlarından bahsedilmiştir. Daha sonra, maliyet yerlerinin sınıflandırılması ve fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin, maliyet yerlerine dağıtım aşamaları açıklanmıştır.

4.1.4.1. Maliyet Yeri Kavramı

Maliyet yeri, sorumluluk merkezi veya gider yeri olarak da ifade edilmektedir. Maliyet yerleri, birbirinden ayrılabilen ancak kendi içerisinde benzer faaliyetleri

barındıran ve bu faaliyetler için katlanılan maliyetlerin toplandığı örgüt bölümleridir (Özgülbaş ve Tarcan, 2013: 122).

Maliyet yerleri, üretim ve hizmetlerin gerçekleştirildiği ve maliyetlerin oluştuğu işletmenin bir birimini ya da bu birim içerisindeki alt birimleri ifade etmektedir (Gündüz vd., 2013: 100).

Maliyet yerleri, üretim işletmelerinde maliyetlerin ve bu maliyetlerle ilgili üretim faaliyetlerinin ayrıldığı ya da toplandığı belirli yerlerdir (Yükçü, 2015: 280).

Başka bir ifadeyle maliyet yerleri, bir işletmede benzer faaliyetlerin gerçekleştirildiği bölümlerdir (Civelek ve Özkan, 2015: 200).

Fındık yetiştiriciliği yapan işletmeler açısından maliyet yerlerini ise, maliyetlerin toplandığı üretim, yönetim, pazarlama ve muhasebe gibi herhangi bir işletme birimi veya bu birimler içerisindeki alt birimler olarak tanımlamak mümkündür.

4.1.4.2. Maliyet Yeri Oluşturmanın Yararları

Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde maliyet yeri oluşturmanın ve maliyetlerin maliyet yerleri itibarıyla izlenmesinin başlıca yararlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Büyükmirza, 2010: 197-198; Savcı, 2013: 164; Yükçü, 2015: 285-286).

- Aynı maliyet yerlerine ilişkin maliyetlerin ilgili oldukları maliyet yerleri itibarıyla toplanmasını sağlamak,
- Bölüm bütçelerinin ve buna bağlı olarak genel işletme bütçesinin hazırlanmasına yardımcı olmak,
- Bütçeden sapmaların maliyet yerleri ile ilişkilendirilmek suretiyle maliyet kontrolünde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmak,
- Herhangi bir maliyet yerinde meydana gelen maliyet artış nedeninin tespit edilmesini ve sorumluların performanslarının denetlenmesini sağlamak,
- Fiyatlandırma, üretim veya dışarıdan satın alma gibi yönetim kararları için dayanak oluşturmak,
- Maliyet dağıtımlarında esas alınacak tutarların tespit edilmesine ve bunların maliyet yerlerine yüklenmesi sonucunda üretimi gerçekleştirilen mamul

veya yarı mamullerin maliyetinin sağlıklı bir şekilde hesaplanmasına yardımcı olmak.

4.1.4.3. Maliyet Yerlerinin Sınıflandırılması

Maliyet yerleri, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin ayrıntılı bir şekilde izlenmesini sağlamaktadır. Bu işletmelerde üretilen fındık ürünlerinin maliyetleri, maliyet yerlerinde toplanan maliyetler aracılığıyla sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmektedir.

Üretim yapan diğer işletmelerde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de üretim faaliyetleri uzun bir süreç alabilmektedir. Bu süreçte, çeşitli maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu maliyetlerin, ilgili maliyet yerlerinde doğru ve güvenilir bir şekilde toplanabilmesi için, maliyet yerlerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken bazı kriterler bulunmaktadır. Bu kriterleri, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yükçü, 2015: 286-287).

- Üretim şartlarının homojen olması,
- Sorumluluk alanlarının belirlenmiş olması,
- Üretimin yer olarak dağılımı,
- Maliyet kontrolü yapma olanağı,
- Pratiklik ve uygulanabilirlik,
- Yönetimin talebi.

Üretim işletmelerinde, faaliyet gösterilen sektör ve üretimin niteliğine göre maliyet yerleri oluşturulabilmektedir. 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde bu maliyet yerleri sekiz gruba ayrılmıştır. Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de oluşturulabilecek bu maliyet yerleri, aşağıdaki gibidir.

- a) Esas üretim Maliyet Yerleri
- b) Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri
- c) Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri
- d) Yatırım Maliyet Yerleri
- e) Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri
- f) Araştırma ve Geliştirme Maliyet Yerleri
- g) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri
- h) Genel Yönetim Maliyet Yerleri

Maliyet yerlerinin sınıflandırılmasında yukarıda belirtilen maliyet yerleri gruplandırması esas olmakla birlikte, işletmelerin faaliyet alanları ve faaliyet yapısına uygun olmak koşuluyla oluşturulabilecek maliyet yerleri yukarıda sıralanan maliyet yeri grupları altında yer alabilmektedir. Dolayısıyla, üretim faaliyetleriyle ilgili maliyet yerlerini; esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı maliyet yerleri olmak üzere iki ana grupta sınıflandırmak mümkündür. Yardımcı maliyet yerleri grubunun altında ise; yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri toplanabilmektedir. MSUGT’de yapılan sınıflandırmada yer alan araştırma ve geliştirme maliyet yerleri, pazarlama, satış ve dağıtım maliyet yerleri ve genel yönetim maliyet yerleri ise, üretim dışı faaliyetlere ilişkin maliyet yerleri olarak dikkate alınmakta ve üretim maliyet yerleri ile ilişkilendirilmemektedir (Akdoğan vd., 2012: 125).

4.1.4.3.1. Esas Üretim Maliyet Yerleri

Esas üretim maliyet yerleri, üretim faaliyetlerinin bizzat gerçekleştirildiği, başka bir ifadeyle işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmet üretiminin yapıldığı maliyet yerleridir (Büyükmirza, 2010: 196). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde esas üretim maliyet yerleri, fındık yetiştiriciliğine yönelik faaliyetlerin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde esas üretim maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

10 Esas Üretim Maliyet Yerleri

10.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitki Üretim Maliyet Yeri

10.02 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitki Üretim Maliyet Yeri

10.03 Taşıyıcı Bitki Fidanı Üretim Maliyet Yeri

4.1.4.3.2. Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri

Yardımcı üretim maliyet yerleri, esas üretim maliyet yerleri ile diğer maliyet yerleri için gerekli olan yan girdilere yönelik üretim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir (Civelek ve Özkan, 2015: 200). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yardımcı üretim maliyet yerleri ise, fındık yetiştiriciliğinde ihtiyaç duyulan girdilerin üretildiği maliyet yerleri olarak ifade edilebilir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yardımcı üretim maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

20 Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri

20.01 Sulama Maliyet Yeri

20.02 Enerji Üretimi Maliyet Yeri

4.1.4.3.3. Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri

Yardımcı hizmet maliyet yerleri, üretim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için destek hizmeti sağlayan maliyet yerleridir (Lazol, 2016: 62). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yardımcı hizmet maliyet yerleri, fındık yetiştiriciliğine yönelik faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine destek hizmeti sunan maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yardımcı hizmet maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

30 Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri

30.01 Bakım-Onarım Maliyet Yeri

30.02 Su ve Toprak Analiz Laboratuvarı Maliyet Yeri

30.03 Yemekhane Maliyet Yeri

30.04 Malzeme Deposu Maliyet Yeri

30.05 Personel Servisi Maliyet Yeri

4.1.4.3.4. Yatırım Maliyet Yerleri

Yatırım maliyet yerleri, işletme içinde çeşitli amaçlarla yapılmakta olan yatırımların izlendiği maliyet yerleridir (Yükçü, 2015: 282). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yatırım maliyet yerleri, fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi amacıyla yapılmakta veya inşa edilmekte olan sabit kıymet yatırımlarına ilişkin maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde yatırım maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

40 Yatırım Maliyet Yerleri

40.01 Su Kuyusu İnşaatı Maliyet Yeri

40.02 Sulama Sistemi İnşaatı Maliyet Yeri

40.03 Malzeme Deposu İnşaatı Maliyet Yeri

4.1.4.3.5. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri

Üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri, işletmelerin üretimle ilgili yönetim ve organizasyon faaliyetlerinin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir (Karakaya, 2014: 36). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim yerleri yönetim maliyet yerleri, fındık

yetiştiriciliğine yönelik yönetim ve planlama faaliyetlerinin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

50 Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri

50.01 Çiftlik İdaresi Maliyet Yeri

50.02 Üretim/Fabrika Müdürlüğü Maliyet Yeri

50.03 Planlama Müdürlüğü Maliyet Yeri

4.1.4.3.6. Araştırma ve Geliştirme Maliyet Yerleri

Araştırma ve geliştirme maliyet yerleri, işletmelerde yeni mamul veya yeni üretim teknolojilerinin geliştirilmesi amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir (Savcı, 2016: 63). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde araştırma ve geliştirme maliyet yerleri, daha verimli fındık çeşitlerinin üretilmesi ile hastalık ve zararlılarla mücadelede etkinliğin sağlanması amacıyla gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yapıldığı maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde araştırma ve geliştirme maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

60 Araştırma ve Geliştirme Maliyet Yerleri

60.01 Araştırma ve Geliştirme Laboratuvarı Maliyet Yeri

4.1.4.3.7. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri

Pazarlama, satış ve dağıtım maliyet yerleri, üretim sonrasında depolama ve dağıtım vb. faaliyetlerin yürütüldüğü maliyet yerleridir (Büyükmirza, 2010: 197). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde pazarlama, satış ve dağıtım maliyet yerleri, hasat edilen fındık ürünlerinin depolanması ve bunların müşterilere sevk edilmesi gibi pazarlama faaliyetlerinin yürütüldüğü maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde pazarlama, satış ve dağıtım maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

70 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyet Yerleri

70.01 Pazarlama Bölümü Maliyet Yeri

70.02 Satış Mağazası Maliyet Yeri

70.03 Nakliye ve Dağıtım Bölümü Maliyet Yeri

4.1.4.3.8. Genel Yönetim Maliyet Yerleri

Genel yönetim maliyet yerleri, işletmelerin genel yönetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği maliyet yerleridir (Lazol, 2016: 63). Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde genel yönetim maliyet yerleri, genel müdürlük, muhasebe, bilgi işlem ve insan kaynakları faaliyetlerinin yürütüldüğü maliyet yerleridir. Buna göre, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde genel yönetim maliyet yerlerini, aşağıdaki gibi oluşturmak mümkündür.

80 Genel Yönetim Maliyet Yerleri

80.01 Genel Müdürlük Maliyet Yeri

80.02 Muhasebe Bölümü Maliyet Yeri

80.03 Bilgi İşlem Bölümü Maliyet Yeri

80.04 İnsan Kaynakları Bölümü Maliyet Yeri

80.05 Hukuk Müşavirliği Maliyet Yeri

4.1.4.4. Maliyetlerin Maliyet Yerlerine Dağıtım Aşamaları

Maliyet yerlerinin belirlenmesinin ardından, bu maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtım işlemleri yapılmaktadır. Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtılmasının amacı, fındık yetiştiriciliğine yönelik bütün maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerinde toplanmasının sağlanması ve böylece üretilen fındık ürününün maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesidir.

Maliyetlerin, fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinin gerçekleştirildiği esas üretim maliyet yerleri, yetiştiricilik faaliyetlerine katkı sağlayan yardımcı üretim maliyet yerleri ve yetiştiricilik faaliyetlerine destek hizmeti sunan yardımcı hizmet maliyet yerleri açısından izlenmesi, maliyet muhasebesinin özellikli konuları arasında yer almaktadır.

Fındık yetiştiriciliğine ilişkin maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi, maliyetlerin fındık ağaçları ve fındık ürünleri ile ilişkilendirilme biçimleriyle doğrudan ilişkilidir. Maliyetlerin, fındık ağaçları ve fındık ürünleriyle mümkün olduğu ölçüde direkt olarak ilişkilendirilmesi, daha güvenilir maliyet bilgilerinin elde edilmesini sağlamaktadır. Ancak, fındık ağaçları ve fındık ürünlerine ilişkin maliyetleri oluşturan maliyet türleri ile üretimi yapılan bu ürünler arasında doğrudan ilişki kurulması bazen mümkün olmamaktadır. Üretilen fındık ağaçları ile direkt ilişki kurulabilen maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik

maliyetleridir. Doğrudan ilişki kurulamayan maliyetler ise, genel üretim maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Genel üretim maliyetlerinin, üretimi gerçekleştirilen fındık ağaçları ve fındık ürünleri ile doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olmamakta ya da ekonomik olarak uygun bulunmamaktadır (Karakaya, 2014: 270).

Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri, maliyet yerlerine doğrudan yüklenebilmektedir. Genel üretim maliyetleri ise, dağıtım ölçütleri olarak ifade edilen dağıtım anahtarları¹⁴ kullanılarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılabilmektedir.

Dağıtım anahtarları, her bir maliyet yerine özgü olmak üzere, farklılık gösterebilmektedir. Fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde kullanılabilecek başlıca dağıtım anahtarlarını Tablo 4.1'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 4.1. Fındık Yetiştiriciliği Yapan İşletmelerde Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları

Maliyet Türü	Maliyetlerin Dağıtımında Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları
Fabrika Amortismanı	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²])
Fabrika Kira Maliyeti	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²])
Fabrika Sigorta Maliyeti	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²])
Endirekt Malzeme Maliyeti	Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti
Endirekt İşçilik Maliyeti	Direkt işçilik saati, işçi sayısı
Su Maliyeti	Kullanılan su miktarı (m ³), Musluk sayısı
Enerji Maliyeti	Kilowatt saat (kw/saat), Makine saati
Haberleşme Maliyeti	Telefon sayısı
Yemekhane Maliyeti	İşçi sayısı
Temizlik Maliyeti	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²])
Taşıma Maliyeti	Taşınan malzemenin miktarı/değeri
Bakım-Onarım Maliyeti	Bakım Saati
Isıtma Maliyeti	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²]), Radyatör sayısı
Aydınlatma Maliyeti	Kapladığı alan (Yüzölçümü [m ²]), Ampul sayısı
Tarımsal Danışmanlık Maliyeti	Yıllık üretim miktarı (ton)

Üretim yapan diğer işletmelerde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde de ortaya çıkan maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtımı üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu aşamalar, aşağıdaki gibidir (Yükçü, 2015: 293).

¹⁴ **Dağıtım Anahtarı:** Maliyetlerin, maliyet yerlerine dağıtılması ve esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin üretilen mamullere yüklenmesine aracılık eden finansal ve finansal olmayan sayısal ölçütlerdir.

i) Fındık yetiştiriciliğine ilişkin maliyetlerin, işletmenin faaliyet yapısına uygun olarak oluşturulan esas üretim maliyet yerleri, yardımcı üretim maliyet yerleri ve yardımcı hizmet maliyet yerlerine dağıtılması (Birinci Dağıtım),

ii) Yardımcı üretim maliyet yerleri ve yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas üretim maliyet yerlerine dağıtılması (İkinci Dağıtım),

iii) Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, üretilen mamul maliyetlerine yüklenmesi (Üçüncü Dağıtım).

4.1.4.4.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde ortaya çıkan bütün maliyetlerin, ait oldukları maliyet yerlerine dağıtılması işlemini ifade etmektedir (Yükçü, 2015: 293). Herhangi bir maliyet yeri açısından direkt nitelikteki maliyetler, bu maliyet yerlerine doğrudan yüklenmektedir. Endirekt nitelikteki maliyetler ise, dağıtım anahtarları kullanılarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmaktadır (Büyükmirza, 2010: 200). Başka bir ifadeyle, maliyet yerleriyle doğrudan ilişki kurulabilen maliyetler, ilgili maliyet yerlerine direkt yüklenirken, maliyet yerleriyle doğrudan ilişki kurulamayan maliyetler (maliyet yeri tam olarak belirlenemeyen veya birden fazla maliyet yeriyle ilişkili olan maliyetler) ilgili maliyet yerlerine dağıtım anahtarları aracılığıyla yüklenmektedir.

4.1.4.4.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım, fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde birinci dağıtım sonucunda yardımcı üretim maliyet yerleri ile yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, esas üretim maliyet yerlerine dağıtılması işlemini ifade etmektedir (Savcı, 2013: 173).

İkinci dağıtım yapılırken yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri arasındaki hizmet alışverişlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; bir hizmet bölümü sadece belirli bir üretim bölümü için hizmet sunmayabilir. Bu hizmetler, üretim bölümünün yanı sıra pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim, araştırma ve geliştirme gibi bölümleri de ilgilendirebilmektedir (Civelek ve Özkan, 2015: 207).

İkinci dağıtım sonunda yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerindeki bütün maliyetler dağıtılmakta ve bu maliyet yerlerinde herhangi bir maliyet unsuru kalmamaktadır.

İkinci dağıtım aşamasında kullanılabilecek çeşitli dağıtım yöntemleri bulunmaktadır. Dağıtım yöntemi seçilirken, dağıtım yönteminin uygulanabilirliği, uygulama kolaylıkları, maliyet sisteminin amacı, maliyet dağıtımından beklenen faydalar ve kullanılmakta olan üretim teknolojileri gibi bazı koşulların dikkate alınması gerekmektedir (Akdoğan vd., 2012: 149).

İkinci dağıtımda kullanılabilecek dağıtım yöntemlerini; basit dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yöntemi, matematiksel dağıtım yöntemi, karşılıklı dağıtım yöntemi ve planlı dağıtım yöntemi olarak sıralamak mümkündür.

4.1.4.4.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Basit dağıtım yöntemi, birinci dağıtım sonunda yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinin kendi arasındaki hizmet ilişkileri dikkate alınmaksızın belirlenen dağıtım anahtarları aracılığıyla doğrudan esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılan yöntemdir (Karakaya, 2014: 398). Basit dağıtım yöntemi, uygulama kolaylığı sağlaması ve çok detaylı hesaplamaların yapılmasını gerektirmemesi nedeniyle direkt veya doğrudan dağıtım yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Bu yöntem, yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerindeki maliyetlerin birbirleri arasında dağıtılmasına izin vermemektedir (Horngren vd., 2009: 573). Başka biri ifadeyle, yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri arasındaki karşılıklı hizmet ilişkileri, bu yöntemde dikkate alınmamaktadır.

4.1.4.4.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Kademeli dağıtım yöntemi, birinci dağıtım sonunda yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinin kendi arasındaki hizmet ilişkileri dikkate alınmak suretiyle esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılan yöntemdir (Civelek ve Özkan, 2015: 210). Kademeli dağıtım yönteminde dağıtım işlemleri, belirli bir sıraya göre ve tek yönlü olarak gerçekleştirilmektedir. Buna göre,

sıralamanın en başındaki dağıtım tabi maliyet yerindeki maliyetlerden başlamak üzere bu maliyet yerinden yararlanan en son dağıtım yapılacak maliyet yerine kadar bütün maliyet yerleri kendisinden sonraki maliyet yerlerine dağıtım yapmaktadır (Büyükmirza, 2010: 212). Bu yöntemde, dağıtım tabi maliyet yerlerindeki maliyetlerin kendisinden önceki maliyet yerlerine dağıtılması, başka bir ifadeyle geriye doğru dağıtım yapılarak ilgili maliyet yerlerinden önceki maliyet yerlerine pay verilmesi söz konusu değildir.

Kademeli dağıtım yönteminde, maliyet yerlerinin dağıtım sırasının belirlenmesinde üç farklı yöntem kullanılabilmektedir. Bu yöntemler; bölüm sayısı yöntemi, hizmet yüzdesi yöntemi ve hizmet tutarı yöntemi olarak sıralanmaktadır.

i) Bölüm Sayısı Yöntemi: En fazla maliyet yerine hizmet sunan maliyet yerinin ilk sıraya, en az maliyet yerine hizmet sunan maliyet yerinin ise son sıraya alınarak maliyetlerin ikinci dağıtımının gerçekleştirildiği yöntemdir (Civelek ve Özkan, 2015: 212). Bu yöntemde, her bir maliyet yerinin hizmet sunduğu maliyet yerleri itibariyle en çoktan en aza doğru sıralaması yapılmakta ve dağıtım işlemlerinde bu sıralama izlenmektedir.

ii) Hizmet Yüzdesi Yöntemi: Diğer maliyet yerlerine en fazla yüzdeyle (oranda) hizmet sunan maliyet yerinin ilk sıraya, en az yüzdeyle (oranda) hizmet sunan maliyet yerinin ise, son sıraya alınarak maliyetlerin ikinci dağıtımının gerçekleştirildiği yöntemdir (Büyükmirza, 2010: 213). Bu yöntemde, her bir maliyet yerinin diğer maliyet yerlerine sunduğu hizmet yüzdeleri itibariyle en çoktan en aza doğru sıralaması yapılmakta ve dağıtım işlemlerinde bu sıralama takip edilmektedir.

iii) Hizmet Tutarı Yöntemi: Birinci dağıtım sonunda en yüksek tutara sahip olan maliyet yerinin ilk sıraya, en az tutara sahip olan maliyet yerinin ise son sıraya alınarak maliyetlerin ikinci dağıtımının gerçekleştirildiği yöntemdir (Akdoğan vd., 2012: 153). Bu yöntemde, bünyesinde en fazla maliyet tutarı bulunduran maliyet yerinden başlanarak bünyesinde en az maliyet tutarı bulunduran maliyet yerine doğru sıralama yapılmakta ve dağıtım işlemlerinde bu sıralama takip edilmektedir.

4.1.4.4.2.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Matematiksel dağıtım yöntemi, birinci dağıtım sonunda yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinin birbirlerine sunduğu bütün

hizmetler karşılıklı olarak dikkate alınmak suretiyle esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılan yöntemdir (Yükçü, 2015: 302). Matriks, cebirsel dağılım ve denklem yöntemi olarak da ifade edilen matematiksel dağıtım yöntemi, oluşturulan matematiksel denklemler aracılığıyla uygulanmaktadır. Bu yöntem, bütün maliyet yerlerinin birbirine sunmuş olduğu hizmetleri karşılıklı ve iki yönlü olarak dikkate aldığından gerçeğe en yakın sonuçları ortaya koymaktadır (Çetiner, 2010: 192). Bu yöntem, detaylı hesaplamalar yapılmasını gerekli kıldığı için, uygulamasının oldukça güç olduğunu ifade etmek mümkündür.

4.1.4.2.4. Karşılıklı Dağıtım Yöntemi

Karşılıklı dağıtım yöntemi, birinci dağıtım sonunda yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinin birbirlerine sunduğu hizmet yüzdeleri dikkate alınmak suretiyle esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılan yöntemdir (Civelek ve Özkan, 2015: 220).

Turlama ve tekrarlanan dağıtım yöntemi olarak da ifade edilen karşılıklı dağıtım yöntemi uygulanırken aşağıdaki sıralamanın takip edilmesi gerekmektedir (Karakaya, 2014: 404).

i) Öncelikle hizmet yüzdeleri hesaplanır,

ii) Hizmet yüzdelerinin hesaplanmasının ardından yardımcı üretim maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinin birbirlerine sundukları hizmet yüzdeleri dikkate alınarak karşılıklı olarak birkaç turda dağıtım işlemi yapılır,

iii) Karşılıklı dağıtım sonucunda oluşan maliyetler, ilgili maliyet yerlerinin birinci dağıtım toplamına dahil edilir,

iv) Belirlenen tutarlar üzerinden dağıtım anahtarları aracılığıyla dağıtım işlemi gerçekleştirilir.

4.1.4.2.5. Planlı Dağıtım Yöntemi

Planlı dağıtım yöntemi, karşılıklı dağıtım yöntemi ve matematiksel dağıtım yönteminde olduğu gibi, dağıtım tabi maliyet yerlerinin birbirlerine karşılıklı maliyet payı verecek şekilde dağıtım yapılmasını sağlayan yöntemdir. Planlı dağıtım yönteminde dağıtım işlemleri, fiili (gerçekleşen) maliyetler üzerinden değil, önceden saptanmış (planlanmış veya bütçelenmiş) maliyetler üzerinden yapılmaktadır

(Büyükmirza, 2010: 218). Önceden saptanan bu maliyetler, basit dağıtım yönteminde olduğu gibi, dağıtım anahtarları aracılığıyla esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmaktadır.

Planlı dağıtım yönteminin uygulanması sonucunda önceden saptanmış maliyetler ile fiili (gerçekleşen) maliyetler arasında herhangi bir fark ortaya çıkması durumunda, bu farklar belirlenen dağıtım anahtarları ile doğrudan esas üretim maliyet yerlerine dağıtılarak dağıtım işlemleri tamamlanmaktadır (Lazol, 2016: 73).

4.1.4.4.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım, (findık yetiştiriciliği yapan işletmelerde) ikinci dağıtım sonucunda esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin, üretilen findık ürünlerine yüklenmesi işlemini ifade etmektedir (Gündüz vd., 2013: 134). Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan bu maliyetler uygun dağıtım anahtarları (üretim miktarı, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyeti veya makine saati vb.) aracılığıyla üretimi gerçekleştirilen findık ürünlerinin maliyetine yüklenmektedir. Üçüncü dağıtımın yapılması ile birlikte, findık yetiştiriciliği yapan işletmelerde toplam ve birim maliyetler hesaplanmış olmaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TAŞIYICI BİTKİ OLARAK FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE VAKA ÇALIŞMASI

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmanın amacı, taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye’de kurumsal olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine başlayan bir tarım işletmesinde uygulama gerçekleştirilmiştir.

5.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik lisansüstü düzeyde tez çalışmalarının bulunduğu görülmektedir. Ancak, bu çalışmaların büyük çoğunluğu hayvansal üretim yapan işletmeler üzerine gerçekleştirilmiştir. Bitkisel üretim yapan işletmelere yönelik üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi noktasında lisansüstü düzeydeki tez çalışmaları birkaç tane ile sınırlı kalmıştır.

TMS 41 ile literatürde adı sıkça duyulmaya başlanan, daha sonra yapılan bir düzenlemeyle TMS 16 kapsamına dahil edilen ve “taşıyıcı bitkiler” adıyla anılan bitkisel üretime konu canlı varlıklara yönelik literatürde yer alan çalışmalar, aşağıdaki gibidir.

Kıymetli Şen ve Karagül (2014) çalışmasında, taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında ilk kez muhasebeleştirilmesi ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili düzenlemeleri açıklamıştır. Ayrıca, bu düzenlemeler ışığında örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Sonuç olarak, bu çalışmanın taşıyıcı bitkilerle ilgili muhasebe literatürüne katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

Yazarkan (2016) çalışmasında, bitkisel üretim türlerinden biri olan fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında fındık ağaçlarının aktifleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca, örnek bir işletmeye ait fındık bahçesindeki faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışma kapsamında örnek işletmenin fındık ağaçlarını dönemsonunda değerlendirme işlemine tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Bu çalışmada,

örnek işletmenin muhasebe politikası olarak TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme modelini seçmesinin daha uygun bir yaklaşım olacağı ve böylece fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değer ile mali tablolara yansıtılmış olacağı ifade edilmiştir.

Gökgöz ve Temelli (2016) çalışmasında, taşıyıcı bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde ne şekilde muhasebeleştirileceğini açıklamıştır. Çalışmada, TMS 16 ışığında örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin TMS 16'nın kapsamına dahil edilmesine bağlı olarak varlık olarak kayda alma, sonraki dönemlerde değerlendirme ve amortisman gibi konularda farklılıkların ortaya çıktığı ifade edilmiştir.

Kaya ve Atasel (2016) çalışmasında, TMS 16'ya göre fındık ağaçları özelinde taşıyıcı bitkilerle ilgili ilk edinim, amortisman, sonraki dönemlerde değerlendirme, fındık bitkisinin meyve vermesi ve alınan devlet teşvikleri gibi konularda muhasebe işlemleri örnek olaylar bazında incelenmiştir. Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin TMS 16'ya tabi tutulmasının gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum amaçlarına daha uygun olacağı ifade edilmiştir.

Beller Dikmen ve Köksal (2018) çalışmasında, ceviz yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında ceviz ağaçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca, örnek bir işletmeye ait ceviz bahçesindeki faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada, ceviz ağaçlarının değerlemesinde kullanılan maliyet ve yeniden değerlendirme modellerine göre tespit edilen tutarların değişiklik gösterdiği ifade edilmiştir.

İsker (2018) çalışmasında, zeytin yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında zeytin ağaçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Bu çerçevede, zeytin yetiştiriciliği yapan bir işletmenin mali işlemlerine yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada, standarda göre zeytin ağaçlarının değerinde, defter değerine göre önemli ölçüde bir değişikliğin tespit edilmemesi nedeniyle yeniden değerlendirme yapılmasına gerek duyulmadığı ifade edilmiştir.

Büyükarık (2018) çalışmasında, TMS 41'e göre tarım muhasebesine ilişkin düzenlemelere yönelik açıklamalarda bulunmuştur. Bu çerçevede, elma üretimi yapan bir tarım işletmesinde elma yetiştiriciliği ve fidan yetiştiriciliğine yönelik örnek uygulama yapılmıştır. Çalışmada, örnek uygulamanın meyvecilik ve meyve

fidancılığı sektöründe faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebeleştirme süreçlerine ve yatırım kararlarına katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe konulan 6102 Sayılı TTK'ya göre, gerek ticari defterlerin tutulmasında gerekse mali tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'lere, Kavramsal Çerçeve'de yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun hareket edilmesi ve bunların uygulanması zorunluluğu bulunmaktadır. Bununla birlikte, 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nın, TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler tarafından uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.

Bu gelişmeler ışığında hazırlanan ve taşıyıcı bitkilerin bir türü olan fındık yetiştiriciliğine ilişkin üretim maliyetlerinin hesaplanarak, TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesini konu alan bu çalışma, uygulama yapılan sektör itibarıyla Türkiye'de lisansüstü düzeydeki ilk doktora tezidir. Gerek taşıyıcı bitki üreten işletmelerde gerekse fındık yetiştiriciliği yapan işletmelerde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesine yönelik teorik bilgilerin yanı sıra pratik bilgileri de içeren bu çalışma, gerçek işletme verileri üzerinden oluşturulan örnek uygulama sayesinde tarım işletmeleri için önemli bir referans kaynağı niteliği taşımaktadır. Bu noktada, bu çalışmanın hem teori hem de uygulama yönüyle literatürdeki boşluğun bir kısmını dolduracağını, bilime ve reel sektöre katkı sağlayacağını ifade etmek mümkündür.

5.3. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde, kurumsal olarak profesyonel anlamda fındık yetiştiriciliği yapan ve çalışmanın uygulama kısmına konu olan tarım işletmesi hakkında bilgiler verilmiştir.

5.3.1. İşletmenin Tanıtımı

Çalışmanın uygulama bölümüne konu olan işletme “ŞG KÖLEOĞLU GIDA SAN. İNŞ. NAK. TUR. PAZ. TİC. LTD. ŞTİ.”dir. Bu işletme, çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “işletme” terimiyle anılacaktır. İşletme yetkilisi ve koordinatörü ile yapılan görüşmede, tez çalışması kapsamında işletmeye ait finansal bilgilerin kullanılmasında herhangi bir sakıncanın bulunmadığı belirtilmiştir (EK-1).

Uygulama yapılan işletme, Samsun İli Bafra İlçesi'nde fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinde bulunan bir işletmedir. Bu işletme, bireysel olarak gerçekleştirilmekte olan geleneksel fındık yetiştiriciliğinin dışına çıkarak, profesyonel olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetinde bulunmak amacıyla Türkiye'de başka bir örneği bulunmayan önemli bir projeyi hayata geçirmiştir. "Fındık Çiftliği" adıyla anılan bu proje ile modern ve makineli üretim tekniği kullanılarak en düşük maliyetle, en yüksek verimin alınması hedeflenmektedir. Bu hedef doğrultusunda 2015 yılında fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine başlayan işletme, fındık yetiştiriciliği faaliyetleri kapsamında fındık fidanlarının seçimi, dikim sistemleri, bakım koşulları ve sulama sistemleri gibi birçok konuda önemli deneyimler kazanmıştır. İşletme, kazanmış olduğu bu deneyimleri diğer çiftçiler ve yeni yatırımcılar ile paylaşarak Türkiye'de kurumsal olarak profesyonel anlamda gerçekleştirilecek fındık tarımına katkı sağlamayı kendine görev edinmiştir.

İşletmede tarımsal üretim faaliyetleriyle ilgili 1 çiftlik idare/üretim müdürü, 1 ziraat mühendisi ve 18 işçi olmak üzere toplam 20 personel istihdam edilmektedir.

5.3.2. İşletmenin Üretim Faaliyetleri

İşletmenin toplam 284.400 m² (284,4 dekar) arazisi bulunmaktadır. Fındık arazisinin büyüklüğü ise 284.000 m² (284 dekar)'dir. İşletme, bu arazi üzerinde iyi tarım uygulamaları ile birlikte, modern ve makineli üretim tekniği kullanarak, sadece fındık yetiştiriciliğine yönelik bitkisel üretim faaliyetlerinde bulunmaktadır.

İşletmeye ait fındık çiftliğinde yetiştiricilik faaliyetlerine 2015 yılında başlanmıştır. Bu kapsamda, yıllık yağış ve nem miktarı ile toprak yapısı itibarıyla fındık tarımına elverişli olan 284.000 m² arazi üzerine sıra arası ve sıra üzeri 7'şer metre olmak üzere toplam 5.250 adet fındık fidanı tek dal dikim sistemi ile dikilerek fındık bahçesi tesis edilmiştir.

5.4. TAŞIYICI BİTKİLERİN ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI VE TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde, fındık yetiştiriciliği yapan işletmenin üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama yapılmıştır. Uygulamada kullanılan maliyet bilgileri, uygulama yapılan işletmeden

elde edilmiştir. Ulaşılamayan bazı veriler ise, varsayıma dayalı olarak geliştirilmiş ve bu veriler ışığında uygulama tamamlanmıştır.

İşletmeden elde edilen bilgiler ışığında gerçekleştirilen uygulamada, ilk olarak işletmenin sahip olduğu varlıklar tespit edilmiştir. Daha sonra, işletmenin fındık yetiştiriciliği faaliyetleriyle ilişkili maliyetler belirlenerek, maliyet sınıflandırması yapılmıştır. Sonrasında ise, maliyet hesaplamalarının yapılabilmesi için işletmenin faaliyet yapısına uygun olarak esas üretim maliyet yerleri ve hizmet maliyet yerleri belirlenmiştir. Bu çerçevede, direkt maliyetlerin doğrudan, endirekt maliyetlerin ise dağıtım anahtarları aracılığıyla maliyet yerlerine dağıtımları gerçekleştirilmiştir. Bu işlemlerin ardından, dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları toplu olarak yapılmıştır. Ayrıca, dönem sonunda yapılan değerleme işlemi sonucunda ortaya çıkan değerleme farklarının TMS 16 hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir¹⁵.

5.4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

2015 yılında 284.000 m² arazi üzerinde fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine başlayan işletmenin 01.01.2015 tarihli kuruluş bilançosu aşağıdaki gibidir.

ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 01.01.2015 Tarihli Kuruluş Bilançosu			
1. DÖNEN VARLIKLAR		5. ÖZKAYNAKLAR	
A. HAZIR DEĞERLER	1.515.000	A. ÖDENMİŞ SERMAYE	3.525.275
Kasa	15.000	Sermaye	3.525.275
Bankalar	1.500.000		
2. DURAN VARLIKLAR			
A. MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.010.275		
Arazi ve Arsalar	1.495.000		
Binalar	150.000		
Tesis, Makine ve Cihazlar	288.800		
Taşıtlar	48.000		
Demirbaşlar	17.000		
Diğer Maddi Duran Varlıklar	11.475		
AKTİF TOPLAMI	3.525.275	PASİF TOPLAMI	3.525.275

İşletmenin aktif hesaplarına ilişkin detaylar, Tablo 5.1'deki gibidir.

¹⁵ Çalışmanın esas konusu, taşıyıcı bitkilerin üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesi olduğu için taşıyıcı bitkiler haricinde "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alan diğer maddi duran varlık kalemleri ile ilgili herhangi bir değerleme işlemi yapılmamıştır.

**Tablo 5.1. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin
Aktif Hesaplarının Detayları**

HESAPLAR VE DETAYLARI	DEĞERİ (TL)
KASA	15.000
TL Kasası	15.000
BANKALAR	1.500.000
ABC Bankası	1.500.000
ARAZİ VE ARSALAR	1.495.000
Çiftlik Arazisi (284.000 m ² [284 Dönüm])	1.495.000
BİNALAR	150.000
Çiftlik İdare Binası (30 m ²)	30.000
İlk Madde ve Malzeme Deposu (50 m ²)	30.000
Tarım Alet ve Makine Deposu (100 m ²)	25.000
Damla Sulama Otomasyon ve Jeneratör Odası (60 m ²)	25.000
Yemekhane (60 m ²)	40.000
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	288.800
Traktör (Antonio Carraro 4x4 80 Hp)	105.000
Römork	6.600
Kültivatör	2.000
Tırmık	2.000
Merdane	2.500
Traktör Hidrolik Kaldıraç	1.250
Toprak Delme (Burgu) Makinesi	3.700
Dip Patlatma (Derin Sürüm) Makinesi	2.000
Taş Kırma Makinesi	46.000
Ot Biçme Makinesi (Motorlu Tırpan)	2.750
Motorlu Testere	1.500
İlaçlama Makinesi	1.300
Jeneratör	36.000
Terazi	700
Sulama Tankeri	3.500
Beton Sulama Havuzu	70.000
Akaryakıt Tankı	2.000
TAŞITLAR	48.000
Kamyonet (Nissan Navara)	48.000
DEMİRBAŞLAR	17.000
Çiftlik İdare Binası Demirbaşları	10.500
Yemekhane Demirbaşları	6.500
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	11.475
Bahçe El Aletleri ve Ekipmanları	2.475
Konteyner (Wc-Duş)	9.000

İşletme tarafından fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine 2015 yılında başlanmış olması ve sadece mülk arazide yetiştiricilik faaliyetinde bulunulması nedeniyle, işletmenin üretim yapısına uygun olarak 2 adet esas üretim maliyet yeri ve 6 adet

hizmet maliyet yeri olmak üzere, toplam 8 adet maliyet yeri belirlenmiştir. İşletmenin maliyetlerini izlemek amacıyla oluşturulan bu maliyet yerleri, Tablo 5.2'deki gibidir.

Tablo 5.2. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait Maliyet Yerleri

ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
HİZMET MALİYET YERLERİ	Sulama Maliyet Yeri
	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
	Yemekhane Maliyet Yeri

Fındık yetiştiriciliği faaliyetleri esnasında ortaya çıkan maliyetlerin maliyet yerlerine dağıtılmasında kullanılacak dağıtım anahtarları, Tablo 5.3'deki gibidir.

Tablo 5.3. Maliyet Yerlerine Ait Dağıtım Anahtarları

MALİYET YERLERİ	Ağaç Sayısı (Adet)	Alan (m²)	İşçi Sayısı (Adet)	Güç Tüketim Miktarı (kws)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	1.850	100.000	6	-
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	3.400	184.000	10	-
Sulama Maliyet Yeri	-	100	2	1.200
Enerji Üretimi Maliyet Yeri	-	60	-	1.600
Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	-	100	-	200
İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	-	50	-	200
Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	-	30	1	400
Yemekhane Maliyet Yeri	-	60	1	400
TOPLAM	5.250	284.400	20	4.000

5.4.1.1. 2015 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İşletmenin 01.01.2015-31.12.2015 tarihleri arasını kapsayan dönemdeki üretim maliyetleri, Tablo 5.4'deki gibidir.

**Tablo 5.4. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.’nin
2015 Yılı Üretim Maliyetleri**

ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ	37.600
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	45.400
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	277.025
TOPLAM	360.025

➤ **Uygulamaya İlişkin Ek Bilgiler**

- İşletmede fındık yetiştiriciliğine yönelik faaliyetler 2015 yılında başlamış olup, fındık bahçesi henüz tesis dönemindedir.
- İşletmede finansal tablolar, normal hesap dönemi dikkate alınarak hazırlanmıştır.
- İşletmede çalışan personele yapılan ödemelerde, vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ihmal edilmiştir.
- Tesis dönemindeki fındık bahçesi 5’inci yıldan itibaren (2020 yılı itibarıyla) normal verim dönemine girecektir.
- İşletme, 72.710 TL tutarında ilk madde ve malzeme satın almıştır. İlk madde ve malzemelerin bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir.
- Fındık çiftliğindeki arazinin güvenliğini sağlanması amacıyla sınırlama çiti ve beton direkler ile sınırlama işlemi yaptırılmıştır. Bu işlem karşılığında işletmenin bankadaki hesabından 109.000 TL ödenmiştir.
- Uygulamada KDV ihmal edilmiştir.
- Ödemeler, işletmenin bankadaki vadesiz mevduat hesabından yapılmıştır.
- Yıllık amortisman tutarları, “Doğrusal Amortisman Yöntemi” kullanılarak hesaplanmıştır.

İşletmeye ait 01.01.2015-31.12.2015 tarihleri arasında ortaya çıkan üretim maliyetlerinin dağıtım işlemleri, aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir.

5.4.1.1.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım işlemi, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetlerinin ilgili maliyet yerlerine doğrudan yüklenmesi, genel üretim

maliyetlerinin ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

1) Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin tutarı, 37.600 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.5’deki gibidir.

Tablo 5.5. 2015 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ¹⁶	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Fındık Fidanı	7.400	13.600	21.000
Kimyasal Gübre	1.650	3.100	4.750
Çiftlik Gübresi	3.500	6.600	10.100
Tarım İlacı	600	1.150	1.750
TOPLAM	13.150	24.450	37.600

2) Direkt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı direkt işçilik maliyetlerinin tutarı, 45.400 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.6’daki gibidir.

Tablo 5.6. 2015 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri

DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Dikim Yerini Belirleme ve Dikim Çukuru Açma İşçiliği	1.350	2.500	3.850
Fidan Dikim İşçiliği	9.100	16.900	26.000
Gübreleme İşçiliği	1.600	3.050	4.650
Ot Temizleme İşçiliği	2.950	5.450	8.400
İlaçlama İşçiliği	500	1.000	1.500
Sulama İşçiliği	350	650	1.000
TOPLAM	15.850	29.550	45.400

3) Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı genel üretim maliyetlerinin tutarı, 277.025 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.7’deki gibidir.

¹⁶ Esas üretim maliyet yerleri ile doğrudan ilişkisi kurulabilen kimyasal gübre, çiftlik gübresi ve tarım ilacı gibi ilk madde ve malzemeler, yetiştirilen fındık ağaçlarının fiziki gelişimini, büyümesini ve kaliteli fındık ürünü vermesini sağlamaları nedeniyle direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 5.7. 2015 Yılı Genel Üretim Maliyetleri

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
- Endirekt Malzeme Maliyetleri	35.110
- Endirekt İşçilik Maliyetleri	42.000
- Memur Ücret ve Giderleri	88.200
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	7.000
- Çeşitli Giderler	25.345
- Vergi, Resim ve Harçlar	2.925
- Amortisman Giderleri	76.445
TOPLAM	277.025

Genel üretim maliyetleri, endirekt nitelikteki maliyetlerden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin dağıtım işleminde dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekmektedir. Ayrıca, bu maliyetler zaman zaman maliyet yerleri açısından direkt nitelikte de olabilmektedir. Bu nedenle, genel üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine dağıtım işlemi esnasında ilgili maliyet yeri açısından direkt veya endirekt nitelikte olup olmadığına dikkat edilmelidir. Herhangi bir maliyet yeri açısından direkt nitelikte olan genel üretim maliyetlerinin ilgili maliyet yerine doğrudan yüklenmesi, endirekt nitelikte olan genel üretim maliyetlerinin ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılması gerekmektedir.

a) Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı endirekt malzeme maliyetlerinin tutarı, 35.110 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.8'deki gibidir.

Tablo 5.8. 2015 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri

Endirekt Malzeme Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Tarımsal Sulama Malzemeleri	3.350
- Eldiven	100
- Kova	100
- Çizme	240
- Yağmurluk	40
- Akaryakıt	24.350
- Madeni Yağ	180
- Gıda Malzemesi	6.500
- Temizlik Malzemesi	250
TOPLAM	35.110

i) Tarımsal sulama malzemeleri, fındık arazisine dikilen fındık fidanlarının sulanması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katlanılan maliyetler, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

3.350 TL → **Sulama Maliyet Yeri**

ii) Eldiven, fındık fidanlarının fındık arazisine dikilmesi ve bahçedeki diğer çalışmalar esnasında kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katlanılan maliyetler, ağaç adeti ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 100 TL / 5.250 adet = 0,019 TL/adet

0,019 TL x 1.850 adet = 35,24 TL → **Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**
0,019 TL x 3.400 adet = 64,76 TL → **Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**

iii) Kova, fındık bahçesinde yapılan çalışmalar esnasında toprak, gübre vb. malzemelerin taşınması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katlanılan maliyetler, ağaç adeti ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 100 TL / 5.250 adet = 0,019 TL/adet

0,019 TL x 1.850 adet = 35,24 TL → **Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**
0,019 TL x 3.400 adet = 64,76 TL → **Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**

iv) Çizme, fındık bahçesindeki çalışmalar esnasında toprak ve çamurdan korunmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katlanılan maliyetler, ağaç adeti ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 240 TL / 5.250 adet = 0,046 TL/adet

0,046 TL x 1.850 adet = 85 TL → **Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**
0,046 TL x 3.400 adet = 155 TL → **Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri**

v) Yağmurluk, havanın yağmurlu olduğu günlerde fındık bahçesindeki çalışmalar esnasında kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katılan maliyetler, ağaç adeti ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 40 TL / 5.250 adet = 0,007 TL/adet

0,007 TL x 1.850 adet	=	14 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,007 TL x 3.400 adet	=	26 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

vi) Akaryakıt, fındık bahçesinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemelerin taşındığı kamyonet ile traktör, jeneratör ve motorlu tarım aletleri için kullanılmaktadır. Akaryakıt maliyetlerinin 18.750 TL'lik bölümünün traktör için, 1.600 TL'lik bölümünün kamyonet için, 1.500 TL'lik bölümünün motorlu tarım aletleri için, 2.500 TL'lik bölümünün ise, jeneratör için kullanıldığı tespit edilmiştir.

* Traktöre ait akaryakıtın fındık bahçesindeki çalışmalar esnasında kullanıldığı tespit edildiğinden, söz konusu bu maliyetler tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

18.750 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

* Kamyonete ait akaryakıtın fındık çiftliğinde kullanmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemelerin taşınması esnasında kullanıldığı tespit edildiğinden, söz konusu bu maliyetler, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.600 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

* Motorlu tarım aletlerine ait akaryakıtın fındık bahçesindeki bakım işlemleri esnasında kullanıldığı tespit edildiğinden, söz konusu bu maliyetler, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

* Jeneratör, elektriğin olmadığı zamanlarda fındık çiftliğindeki elektrikli aletlerin çalıştırılması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, jeneratöre ait akaryakıt

maliyetleri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 2.500 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,625 \text{ TL/kws}$$

0,625 TL x 1.200 kws	=	750 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,625 TL x 1.600 kws	=	1.000 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,625 TL x 200 kws	=	125 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,625 TL x 200 kws	=	125 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,625 TL x 400 kws	=	250 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,625 TL x 400 kws	=	250 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

vii) Madeni yağlar, fındık çiftliğindeki motorlu tarım aletlerinde kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu madeni yağlar için katlanılan maliyetler, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

180 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

viii) Gıda malzemeleri, fındık çiftliğindeki yemekhanede kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu malzemeler için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

6.500 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

ix) Temizlik malzemeleri, çiftlik idare binası ve yemekhanede kullanılmaktadır. 250 TL'lik temizlik malzemelerinin 100 TL'lik bölümünün çiftlik idare binasında, 150 TL'lik bölümünün ise, yemekhanede kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna göre, söz konusu malzemelere ilişkin katlanılan maliyetler, aşağıdaki şekilde ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

100 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
150 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt malzeme maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.9'daki gibidir.

Tablo 5.9. 2015 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Tarımsal Sulama Malzemeleri	-	-	3.350	-	-	-	-	-	3.350
- Eldiven	35,24	64,76	-	-	-	-	-	-	100
- Kova	35,24	64,76	-	-	-	-	-	-	100
- Çizme	85	155	-	-	-	-	-	-	240
- Yağmurluk	14	26	-	-	-	-	-	-	40
- Akaryakıt									24.350
* Traktör		-	-	-	18.750	-	-	-	
* Kamyonet		-	-	-	-	1.600	-	-	
* Motorlu Tarım Aletleri		-	-	-	1.500	-	-	-	
* Jeneratör		-	750	1.000	125	125	250	250	
- Madeni Yağ	-	-	-	-	180	-	-	-	180
- Gıda Malzemesi	-	-	-	-	-	-	-	6.500	6.500
- Temizlik Malzemesi	-	-	-	-	-	-	100	150	250
TOPLAM	169,48	310,52	4.100	1.000	20.555	1.725	350	6.900	35.110

b) Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı endirekt işçilik maliyetlerinin tutarı, 42.000 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.10'daki gibidir.

Tablo 5.10. 2015 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri

Endirekt İşçilik Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Ziraat Mühendisi Maaşı (2.500 TL x 12 ay)	30.000
- Aşçı Maaşı (1.000 TL x 12 ay)	12.000
TOPLAM	42.000

i) Ziraat mühendisi, fındık bahçesindeki yetiştiricilik faaliyetlerin yönlendirilmesini ve kontrolünü sağlamaktadır. Bu nedenle, ziraat mühendisi için katlanılan maliyetler, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 30.000 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,1056 \text{ TL/m}^2$$

0,1056 TL x 100.000 m ²	=	10.563 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,1056 TL x 184.000 m ²	=	19.437 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

ii) Aşçı, fındık bahçesinde çalışan işçilerin yemeğini hazırlamak amacıyla yemekhanede çalışmaktadır. Bu nedenle, aşçı için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

12.000 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt işçilik maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtımı sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.11'deki gibidir.

Tablo 5.11. 2015 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Ziraat Mühendisi	10.563	19.437	-	-	-	-	-	-	30.000
- Aşçı	-	-	-	-	-	-	-	12.000	12.000
TOPLAM	10.563	19.437	-	-	-	-	-	12.000	42.000

c) Memur Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı memur ücret ve giderlerinin tutarı, 88.200 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.12'deki gibidir.

Tablo 5.12. 2015 Yılı Memur Ücret ve Giderleri

Memur Ücret ve Giderleri	TUTARI (TL)
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	88.200
TOPLAM	88.200

i) Çiftlik idare/üretim müdürü, fındık çiftliğindeki bütün faaliyetlerden sorumludur. Bu nedenle, söz konusu idare müdürü için katlanılan maliyetler, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

88.200 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

Memur ücret ve giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.13'deki gibidir.

Tablo 5.13. 2015 Yılı Memur Ücret ve Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	-	-	-	-	-	-	88.200	-	88.200
TOPLAM	-	-	-	-	-	-	88.200	-	88.200

d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin tutarı, 7.000 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.14'deki gibidir.

Tablo 5.14. 2015 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Elektrik Maliyeti	600
- Su Maliyeti	700
- Bakım-Onarım Maliyeti	100
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	5.600
TOPLAM	7.000

i) Elektrik maliyeti, fındık çiftliğindeki elektrikli aletlerin çalıştırılmasına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu elektrik maliyeti, maliyet yerlerindeki güç tüketim miktarları dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 600 TL / 4.000 kws = 0,15 TL/kws

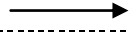
0,15 TL x 1.200 kws	=	180 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,15 TL x 1.600 kws	=	240 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,15 TL x 200 kws	=	30 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,15 TL x 200 kws	=	30 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,15 TL x 400 kws	=	60 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,15 TL x 400 kws	=	60 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

ii) Su maliyeti, fındık çiftliğindeki yemekhane bölümündeki hizmetlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu su maliyeti yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

700 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

iii) Bakım-onarım maliyeti, fındık arazisinde kullanılan burgu makinesinin bakım işlemine bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu bakım-onarım maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

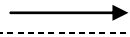
100 TL



Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iv) Dışarıdan kiralanan tarımsal makine maliyeti, fındık arazisinde bazı işlemler için ihtiyaç duyulan ikinci bir traktörün kiralama suretiyle çalıştırılmasına bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu dışarıdan kiralanan tarımsal makine maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

5.600 TL



Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.15'deki gibidir.



Tablo 5.15. 2015 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Elektrik Maliyeti	-	-	180	240	30	30	60	60	600
- Su Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	700	700
- Bakım-Onarım Maliyeti	-	-	-	-	100	-	-	-	100
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	-	-	-	-	5.600	-	-	-	5.600
TOPLAM	-	-	180	240	5.730	30	60	760	7.000

e) Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı çeşitli giderlerin tutarı, 25.345 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.16'daki gibidir.

Tablo 5.16. 2015 Yılı Çeşitli Giderler

Çeşitli Giderler	TUTARI (TL)
- Trafik Sigortası Maliyetleri	1.150
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	24.000
- Araç Muayene Maliyetleri	195
TOPLAM	25.345

i) Trafik sigortası maliyetleri, işletmede kullanılan traktör ile kamyonet için katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Traktöre ait trafik sigortası maliyetinin 400 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Kamyonete ait trafik sigortası maliyetinin 750 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

750 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

ii) Seyahat ve ulaşım maliyetleri, fındık bahçesi tesisi, fındık fidanlarının seçimi ve tarım teknolojileri gibi konularda incelemelerde bulunmak ve bilgi sahibi olmak amacıyla işletme yöneticilerinin yapmış oldukları gerek yurtiçi gerekse yurtdışı seyahatlerle ilgili ulaşım ve konaklama hizmetleri için katlanılan maliyetlerdir. Bu nedenle, söz konusu seyahat ve ulaşım maliyetleri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

24.000 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

iii) Araç muayene maliyetleri, işletmede ilk madde ve malzemelerin taşınması amacıyla kullanılan kamyonet için zorunlu olan periyodik araç muayenesi nedeniyle

katlanılan maliyetlerdir. Bu nedenle, söz konusu araç muayene maliyetleri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.



Çeşitli giderlerin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.17'deki gibidir.



Tablo 5.17. 2015 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Trafik Sigortası Maliyetleri									1.150
* Traktör	-	-	-	-	400	-	-	-	
* Kamyonet	-	-	-	-	-	750	-	-	
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	-	-	-	-	-	-	24.000	-	24.000
- Araç Muayene Maliyetleri	-	-	-	-	-	195	-	-	195
TOPLAM	-	-	-	-	400	945	24.000	-	25.345

f) Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin tutarı, 2.925 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.18'deki gibidir.

Tablo 5.18. 2015 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler

Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.280
- Emlak Vergisi	1.645
TOPLAM	2.925

i) Motorlu taşıtlar vergisi, işletmede kullanılan kamyonet için katlanılan vergi maliyetidir. Bu nedenle, söz konusu motorlu taşıtlar vergisine ilişkin maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.280 TL → İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

ii) Emlak vergisi, işletmedeki binalar ile fındık arazisi için katlanılan vergi maliyetidir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Binalara ait emlak vergisi maliyetinin 150 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak binaların bulunduğu ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 150 \text{ TL} / 240 \text{ m}^2 = 0,625 \text{ TL/m}^2$$

0,625 TL x 100 m ²	=	62,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,625 TL x 50 m ²	=	31,25 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,625 TL x 30 m ²	=	18,75 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,625 TL x 60 m ²	=	37,5 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

* Fındık arazisine ait emlak vergisi maliyetinin 1.495 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 1.495 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0052 \text{ TL/m}^2$$

0,0052 TL x 100.000 m ²	=	526,40 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0052 TL x 184.000 m ²	=	968,60 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

Vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtımı sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.19'daki gibidir.



Tablo 5.19. 2015 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	-	-	-	-	1.280	-	-	1.280
- Emlak Vergisi									1.645
* Binalar	-	-	-	-	62,5	31,25	18,75	37,5	
* Fındık Arazisi	526,40	968,60	-	-	-	-	-	-	
TOPLAM	526,40	968,60	-	-	62,5	1.311,25	18,75	37,5	2.925

g) Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2015 yılında katlandığı amortisman giderlerinin tutarı, 76.445 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.20'deki gibidir.

Tablo 5.20. 2015 Yılı Amortisman Giderleri

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömrü (Yıl)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
- Çiftlik Sınırlama Çiti ve Direkleri	10	10.900
- Çiftlik İdare Binası	20	1.500
- İlk Madde ve Malzeme Deposu	20	1.500
- Tarım Alet ve Makine Deposu	20	1.250
- Yemekhane	20	2.000
- Damla Sulama Otomasyon ve Jeneratör Odası	20	1.250
- Traktör	5	21.000
- Römork	5	1.320
- Kültivatör	5	400
- Tırmık	5	400
- Merdane	5	500
- Traktör Hidrolik Kaldıraç	5	250
- Toprak Delme (Burgu) Makinesi	5	740
- Dip Patlatma (Derin Sürüm) Makinesi	5	400
- Taş Kırma Makinesi	5	9.200
- Ot Biçme Makinesi (Motorlu Tırpan)	5	550
- Motorlu Testere	5	300
- İlaçlama Makinesi	5	260
- Jeneratör	10	3.600
- Terazî	7	100
- Sulama Tankeri	5	700
- Beton Sulama Havuzu	20	3.500
- Akaryakıt Tankı	5	100
- Kamyonet	5	9.600
- Çiftlik İdare Binası Demirbaşları	5	2.100
- Yemekhane Demirbaşları	5	1.300
- Tarımsal El Aletleri	3	825
- Konteyner Wc/Duş	10	900
TOPLAM		76.445

➤ Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Giderleri

Çiftlik sınırlama çiti ve direkleri, fındık çiftliğinin güvenliğini sağlamak amacıyla yapılmıştır. Bu nedenle, söz konusu çiftlik sınırlama çiti ve direklerine

ilişkin amortisman giderleri, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 10.900 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0383 \text{ TL/m}^2$$

$0,0383 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$= 3.838,03 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0383 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$= 7.061,97 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

➤ Binalara İlişkin Amortisman Giderleri

i) Çiftlik idare binası, fındık çiftliğindeki üretim faaliyetlerinin yönetilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu çiftlik idare binasına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

ii) İlk madde ve malzeme deposu, gübre, tarım ilacı vb. ilk madde ve malzemelerin depolanması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu ilk madde ve malzeme deposuna ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

iii) Tarım alet ve makine deposu, traktör ve motorlu tarım araçları ile diğer tarımsal aletlerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu tarım alet ve makine deposuna ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.250 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iv) Yemekhane, yemek hizmetinin verildiği bölümdür. Bu nedenle, söz konusu yemekhane binasına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

2.000 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

iv) Damla sulama otomasyon ve jeneratör odası, yapılması planlanan damla sulama sistemine ait elektronik otomasyon sistemi ile işletmede kullanılmakta olan

jeneratör için hazırlanmış bölümdür. Bu nedenle, söz konusu damla sulama otomasyon ve jeneratör odasına ilişkin amortisman gideri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 1.250 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,3125 \text{ TL/kws}$$

0,3125 TL x 1.200 kws	=	375 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,3125 TL x 1.600 kws	=	500 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,3125 TL x 200 kws	=	62,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,3125 TL x 200 kws	=	62,5 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,3125 TL x 400 kws	=	125 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,3125 TL x 400 kws	=	125 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

➤ **Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Traktör, fındık bahçesindeki çalışmalar için kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu traktöre ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

21.000 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ii) Römork, fındık bahçesindeki birtakım malzemelerin taşınması amacıyla traktöre bağlı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu römorka ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.320 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iii) Kültivatör, fındık bahçesindeki toprak yüzeyini işlemek amacıyla traktöre bağlı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iv) Tırmık, fındık bahçesindeki toprak yüzeyini işlemek amacıyla traktöre bağlı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

v) Merdane, fındık bahçesindeki toprak yüzeyini düzleyerek toprağı sıkıştırmak amacıyla traktöre bağı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

500 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vi) Traktör hidrolik kaldırıcı, fındık bahçesindeki ağırlığı fazla olan malzemelerin kaldırılarak yükleme yapılması amacıyla traktöre bağı olarak kullanılan ve traktör arkası vinç olarak da adlandırılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

250 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vii) Toprak delme (burgu) makinesi, fındık bahçesindeki fındık fidanlarının dikileceğı çukurların açılması amacıyla traktöre bağı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

740 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

viii) Dip patlatma (derin sürüm) makinesi, fındık bahçesindeki sert tabanın parçalanması amacıyla traktöre bağı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ix) Taş kırma makinesi, fındık bahçesindeki taşların kırılarak parçalanması amacıyla traktöre bağı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

9.200 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

x) Ot biçme makinesi (motorlu tırpan), fındık bahçesindeki yabancı otların temizlenmesi amacıyla kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

550 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xi) Motorlu testere, fındık bahçesindeki çalışmalar esnasında budama yapma amacıyla kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

300 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xii) İlaçlama makinesi, fındık bahçesindeki fındık fidanlarının hastalık ve zararlılardan korunması için ilaçlanması amacıyla kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

260 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

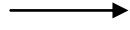
xiii) Jeneratör, elektriğin olmadığı zamanlarda fındık çiftliğindeki elektrikli aletlerin çalıştırılması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, jeneratöre ilişkin amortisman giderleri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: $3.600 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,9 \text{ TL/kws}$

0,9 TL x 1.200 kws	=	1.080 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,9 TL x 1.600 kws	=	1.440 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

xiv) Terazı, fındık bahçesindeki fındık fidanlarına verilecek olan gübre ve tarımsal ilaçların miktarını belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu terazıye ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL



**İlk Madde/Malzeme Taşıma ve
Depolama Maliyet Yeri**

xv) Sulama tankeri, fındık bahçesindeki fındık fidanlarının sulanması amacıyla traktöre bağlı olarak kullanılan bir tarım aletidir. Bu nedenle, söz konusu bu tarım aletine ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

700 TL



Sulama Maliyet Yeri

xvi) Beton sulama havuzu, fındık bahçesindeki fındık fidanlarının sulanması amacıyla sulama suyunun biriktirildiği beton yapıdır. Bu nedenle, söz konusu beton sulama havuzuna ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

3.500 TL



Sulama Maliyet Yeri

xvii) Akaryakıt tankı, fındık çiftliğinde kullanılan motorlu tarım alet ve makinelerinin akaryakıt ihtiyacını karşılamak için hazır bulundurulmuş akaryakıtın muhafaza edildiği tanktır. Bu nedenle, söz konusu akaryakıt tankına ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL

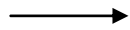


Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

➤ **Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Kamyonet, fındık çiftliğinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemelerin taşınması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu kamyonete ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

9.600 TL



**İlk Madde/Malzeme Taşıma ve
Depolama Maliyet Yeri**

➤ **Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Çiftlik idare binası demirbaşları, fındık çiftliğindeki üretim faaliyetlerinin yönetildiği binada kullanılan demirbaş eşyalardır. Bu nedenle, söz konusu çiftlik idare binası demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

2.100 TL



Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

ii) Yemekhane demirbaşları, fındık çiftliğindeki yemekhanede kullanılan demirbaş eşyalardır. Bu nedenle, söz konusu yemekhane demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

1.300 TL → **Yemekhane Maliyet Yeri**

➤ **Diğer Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Tarımsal el aletleri, fındık çiftliğindeki üretim faaliyetlerinde kullanılan kazma, kürek, budama makası, el testeresi vb. aletlerdir. Bu nedenle, söz konusu tarımsal el aletlerine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

825 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ii) Konteyner Wc/Duş, fındık çiftliğinde gereksinim duyulan duş ve tuvalet ihtiyacının karşılanması amacıyla kullanılan demirbaş eşyadır. Sabit bir işçisi bulunan bütün maliyet yerlerine hizmet sunan konteyner wc/duş kabineine ilişkin amortisman gideri, işçi sayısı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 900 TL / 20 işçi = 45 TL/işçi

45 TL x 6 işçi	=	270 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 10 işçi	=	450 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 2 işçi	=	90 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Amortisman giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.21'deki gibidir.

Tablo 5.21. 2015 Yılı Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Amortismanı	3.838,03	7.061,97	-	-	-	-	-	-	10.900
- Binaların Amortismanı	-	-	375	500	1.312,5	1.562,5	1.625	2.125	7.500
- Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	-	-	5.280	1.440	35.600	280	360	360	43.320
- Taşıtların Amortismanı	-	-	-	-	-	9.600	-	-	9.600
- Demirbaşların Amortismanı	-	-	-	-	-	-	2.100	1.300	3.400
- Diğer Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	270	450	90	-	825	-	45	45	1.725
TOPLAM	4.108,03	7.511,97	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	76.445

İşletmenin 2015 yılına ait bütün üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucunda hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.22'deki gibidir.



Tablo 5.22. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.’ye Ait 2015 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	13.150	24.450	-	-	-	-	-	-	37.600
Direkt İşçilik Maliyetleri	15.850	29.550	-	-	-	-	-	-	45.400
DİREKT MALİYETLER TOPLAMI	29.000	54.000	-	-	-	-	-	-	83.000
Endirekt Malzeme Maliyetleri	169,48	310,52	4.100	1.000	20.555	1.725	350	6.900	35.110
Endirekt İşçilik Maliyetleri	10.563	19.437	-	-	-	-	-	12.000	42.000
Memur Ücret ve Giderleri	-	-	-	-	-	-	88.200	-	88.200
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	-	-	180	240	5.730	30	60	760	7.000
Çeşitli Giderler	-	-	-	-	400	945	24.000	-	25.345
Vergi, Resim ve Harçlar	526,40	968,60	-	-	62,5	1.311,25	18,75	37,5	2.925
Amortisman Giderleri	4.108,03	7.511,97	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	76.445
ENDİREKT MALİYETLER TOPLAMI	15.366,91	28.228,09	10.025	3.180	64.485	15.453,75	116.758,75	23.527,50	277.025
I. DAĞITIM TOPLAMI	44.366,91	82.228,09	10.025	3.180	64.485	15.453,75	116.758,75	23.527,50	360.025

5.4.1.1.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım işleminde, işletmenin hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmıştır. İkinci dağıtım işlemi, dağıtım yöntemlerinden “Basit Dağıtım Yöntemi” kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemin kullanılmasının nedeni, maliyet yerleri arasındaki karşılıklı hizmet ilişkilerinin tespit edilememiş olmasıdır. Bu yöntemde, hizmet maliyet yerlerinin birbirlerine sunduğu hizmetler dikkate alınmadığı için, dağıtım sırasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, hizmet maliyet yerlerinden istenilen herhangi bir maliyet yerinden başlanarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtım işlemleri gerçekleştirilmek mümkündür.

Basit dağıtım yöntemi kullanılarak yapılan ikinci dağıtım işleminde, birinci dağıtım esnasında kullanılan dağıtım anahtarlarından faydalanılarak dağıtım işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Tablo 5.23. 2015 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonuçları Özet Tablosu

MALİYET YERLERİ		I. DAĞITIM TOPLAM
ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	44.366,91
	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	82.228,09
HİZMET MALİYET YERLERİ	Sulama Maliyet Yeri	10.025
	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	3.180
	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	64.485
	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	15.453,75
	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	116.758,75
	Yemekhane Maliyet Yeri	23.527,50
TOPLAM		360.025

1) Sulama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Sulama maliyet yeri, fındık bahçesindeki fındık fidanlarının su ihtiyacının karşılanmasına ilişkin ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu sulama maliyet yerinde oluşan 10.025 TL tutarındaki maliyet, ağaç sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: $10.025 \text{ TL} / 5.250 \text{ adet} = 1,9095 \text{ TL/adet}$

1,9095 TL x 1.850 adet	=	3.532,62 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
1,9095 TL x 3.400 adet	=	6.492,38 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

2) Enerji Üretimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Enerji üretimi maliyet yeri, fındık çiftliğinde ihtiyaç duyulan elektrik enerjisinin sağlanmasına bağlı olarak ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu enerji üretimi maliyet yerinde oluşan 3.180 TL tutarındaki maliyet, alan (m²) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 3.180 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,01119 \text{ TL/m}^2$$

$0,01119 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$= 1.119,72 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,01119 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$= 2.060,28 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

3) Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Tarım alet ve makineleri maliyet yeri, fındık çiftliğindeki faaliyetlerde kullanılan tarım aletlerine ilişkin ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu tarım alet ve makineleri maliyet yerinde oluşan 64.485 TL tutarındaki maliyet, alan (m²) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 64.485 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,227 \text{ TL/m}^2$$

$0,227 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$= 22.705,98 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,227 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$= 41.779,02 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

4) İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

İlk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yeri, fındık çiftliğinde ihtiyaç duyulan ilk madde malzemelerin satın alındıktan sonra bunların taşınması ve depolanmasına yönelik hizmetler nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerinde oluşan 15.453,75 TL tutarındaki maliyet, alan (m²) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 15.453,75 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0544 \text{ TL/m}^2$$

$0,0544 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$5.441,46 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0544 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$10.012,29 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

5) Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Üretim yerleri yönetimi maliyet yeri, fındık çiftliğindeki üretim faaliyetlerinin yönetilmesi ve kontrolüne yönelik hizmetler nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu üretim yerleri yönetimi maliyet yerinde oluşan 116.758,75 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 116.758,75 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,411 \text{ TL/m}^2$$

$0,411 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$41.112,24 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,411 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$75.646,51 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

6) Yemekhane Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Yemekhane maliyet yeri, fındık çiftliğindeki çalışanlara verilen yemek hizmeti nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin toplandığı maliyet yeridir. Bu nedenle, söz konusu yemekhane maliyet yerinde oluşan 23.527,50 TL tutarındaki maliyet, işçi sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 23.527,50 \text{ TL} / 16 \text{ işçi} = 1.470,47 \text{ TL/işçi}$$

$1.470,47 \text{ TL} \times 6 \text{ işçi}$	$=$	$8.822,81 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$1.470,47 \text{ TL} \times 10 \text{ işçi}$	$=$	$14.704,69 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

İşletmenin 2015 yılına ait birinci dağıtım sonucu hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine ikinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.24'deki gibidir.

Tablo 5.24. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.’ye Ait 2015 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
I. DAĞITIM TOPLAMI	44.366,91	82.228,09	10.025	3.180	64.485	15.453,75	116.758,75	23.527,50	360.025
Sulama Maliyet Yeri	3.532,62	6.492,38	(10.025)						10.025
Enerji Üretimi Maliyet Yeri	1.119,72	2.060,28		(3.180)					3.180
Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	22.705,98	41.779,02			(64.485)				64.485
İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	5.441,46	10.012,29				(15.453,75)			15.453,75
Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	41.112,24	75.646,51					(116.758,75)		116.758,75
Yemekhane Maliyet Yeri	8.822,81	14.704,69						(23.527,50)	23.527,50
II. DAĞITIM TOPLAMI	82.734,83	150.695,17	(10.025)	(3.180)	(64.485)	(15.453,75)	(116.758,75)	(23.527,50)	-
GENEL TOPLAM	127.101,74	232.923,26	-	-	-	-	-	-	360.025

5.4.1.1.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım işleminde, işletmenin esas üretim maliyet yerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinde yetiştirilmekte olan fındık ağaçlarına dağıtımı yapılmıştır. Üçüncü dağıtım işlemi, esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin ağaç sayısı dikkate alınarak yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetler, bu maliyet yerlerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının toplam maliyetini oluşturmaktadır. Toplam maliyetin, esas üretim maliyet yerlerinde yetiştirilen fındık ağacı sayısına bölünmesi suretiyle, birim maliyetler hesaplanmıştır.

1) Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ağaçlarına Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 127.101,74 TL'lik maliyet, ağaç sayısı dikkate alınarak bu maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$127.101,74 \text{ TL} / 1.850 \text{ adet} = 68,70 \text{ TL/adet}$$

2) Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ağaçlarına Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 232.923,26 TL'lik maliyet, ağaç sayısı kullanılarak bu maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, güney parsel fındık bahçesi maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$232.923,26 \text{ TL} / 3.400 \text{ adet} = 68,50 \text{ TL/adet}$$

5.4.1.1.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye ait fındık çiftliğinde yetiştirilen fındık ağaçları henüz tesis dönemindedir. Tesis dönemindeki (verim çağına ulaşmamış) fındık ağaçları, henüz yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmemiş olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir.

TMS 16’da, taşıyıcı bitkilerin 25 Nolu Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi önerilmektedir. Buna göre, fındık ağaçlarının yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma, başka bir ifadeyle verim çağına gelene kadar TDHP’deki 25 nolu hesap grubunda açılacak bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Bu noktada, tesis dönemindeki fındık ağaçlarına ilişkin katlanılan maliyetlerin TDHP’de 25 nolu hesap grubunda tarafımızca açılması önerilen “25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI” isimli hesapta izlenmesinin TMS 16 açısından uygun olacağı düşünülmektedir. Buna göre, işletmede 2015 yılına ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları, aşağıdaki gibidir.

i) 2015 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) İşletme, 2015 yılında 3.525.275 TL sermaye ile kurulmuş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
100 KASA	15.000	
102 BANKALAR	1.500.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.495.000	
252 BİNALAR	150.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	288.800	
254 TAŞITLAR	48.000	
255 DEMİRBAŞLAR	17.000	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	11.475	
500 SERMAYE		3.525.275
<i>Açılış kaydı</i>		

b) 2015 yılında, 72.710 TL’lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
150 İLK MADDE VE MALZEME		72.710
150.01 Direkt İMM	37.600	
150.01.001 Fındık Fidanı	21.000	
150.01.002 Kimyasal Gübre	4.750	
150.01.003 Çiftlik Gübresi	10.100	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
150.02 Endirekt İMM	35.110	
150.02.005 Tarımsal Sulama Malz.	3.350	
150.02.006 Eldiven	100	
150.02.007 Kova	100	
150.02.008 Çizme	240	
150.02.009 Yağmurluk	40	
150.02.010 Akaryakıt	24.350	
150.02.011 Madeni Yağ	180	
150.02.012 Gıda Malzemesi	6.500	
150.02.013 Temizlik Malzemesi	250	
102 BANKALAR		72.710
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>		
/		

c) 2015 yılında, 109.000 TL'ye sınırlama çiti yaptırılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		109.000
251.01 Yerüstü Düzenleri	109.000	
251.01.001 Sınırlama Çiti ve Direkleri	109.000	
102 BANKALAR		109.000
<i>Yaptırılan sınırlama çiti ve direkleri için yapılan ödemenin kaydı</i>		
/		

d) 2015 yılında, 37.600 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	37.600	
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	13.150	
710.01.001 Fındık Fidanı	7.400	
710.01.002 Kimyasal Gübre	1.650	
710.01.003 Çiftlik Gübresi	3.500	
710.01.004 Tarım İlacı	1.750	
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	24.450	
710.02.001 Fındık Fidanı	13.600	
710.02.002 Kimyasal Gübre	3.100	
710.02.003 Çiftlik Gübresi	6.600	
710.02.004 Tarım İlacı	1.150	
150 İLK MADDE VE MALZEME		37.600
150.01 Direkt İMM	37.600	
150.01.001 Fın. Fidanı	21.000	
150.01.002 Kim. Gübre	4.750	
150.01.003 Çift. Gübresi	10.100	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

e) 2015 yılında, 45.400 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	45.400	
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.850	
720.01.001 Dikim Yerini Belirleme ve Dikim Çukuru Açma	1.350	
720.01.002 Fidan Dikimi	9.100	
720.01.003 Gübreleme	1.600	
720.01.004 Ot Temizleme	2.950	
720.01.005 İlaçlama	500	
720.01.006 Sulama	350	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.550	
720.02.001 Dikim Yerini Belirleme ve Dikim Çukuru Açma	2.500	
720.02.002 Fidan Dikimi	16.900	
720.02.003 Gübreleme	3.050	
720.02.004 Ot Temizleme	5.450	
720.02.005 İlaçlama	1.000	
720.02.006 Sulama	650	
102 BANKALAR		45.400
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

İşçilik giderlerine ilişkin yukarıda yapılan muhasebe kaydında vergi ve diğer yasal yükümlülükler ihmal edilmiştir. Bu yükümlülüklerin ihmal edilmemesi durumunda, SGK primi işveren payı ve işsizlik sigortası primi işveren payının endirekt işçilik olarak “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmesi gerekmektedir. (Asgari geçim indirimi ise, işçinin medeni durumuna ve çocuk sayısına göre çeşitli oranlar üzerinden hesaplandığı için basitliği sağlamak amacıyla dikkate alınmamıştır.) Buna göre, vergi ve diğer yasal yükümlülükler ihmal edilmediği takdirde, yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../.../2015			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		45.400	
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.850		
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.550		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		10.215	
730.09 SGK Primi İşveren Payı	9.307		
730.10 İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı	908		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.		6.133,09	
360.01 Gelir Vergisi	5.788,50		
360.02 Damga Vergisi	344,59		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		17.025	
361.01 SGK Primi İşveren Payı	9.307		
361.02 SGK Primi İşçi Payı	6.356		
361.03 İşsiz. Sig. Prim.İşveren Payı	908		
361.04 İşsiz. Sig. Prim.İşçi Payı	454		
335 PERSONELE BORÇLAR		32.456,91	
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>			
/			

f) 2015 yılında, 277.025 TL’lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		277.025	
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.366,91		
730.01.001 End. Malz. M.	169,48		
730.01.002 End. İşç. M.	10.563		
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40		
730.01.007 Amort. G.	4.108,03		
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	28.228,09		
730.02.001 End. Malz. M.	310,52		
730.02.002 End. İşç. M.	19.437		
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60		
730.02.007 Amort. G.	7.511,97		
730.03 Sulama M.Y.	10.025		
730.03.001 End. Malz. M.	4.100		

730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	180	
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.180	
730.04.001 End. Malz. M.	1.000	
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	240	
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	64.485	
730.05.001 End. Malz. M.	20.555	
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	5.730	
730.05.005 Çeşitli G.	400	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Mad./Malz. Taş. ve Dep. M.Y.	15.453,75	
730.06.001 End. Malz. M.	1.725	
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	30	
730.06.005 Çeşitli G.	945	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.311,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	116.758,75	
730.07.001 End. Malz. M.	350	
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	88.200	
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	60	
730.07.005 Çeşitli G.	24.000	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	23.527,50	
730.08.001 End. Malz. M.	6.923	
730.08.002 End. İşç. M.	12.000	
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	760	
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
102 BANKALAR		165.470
150 İLK MADDE VE MALZEME		35.110
150.02 Endirekt İMM	35.110	
150.02.005 Tar.Sul.Malz.	3.350	
150.02.006 Eldiven	100	
150.02.007 Kova	100	
150.02.008 Çizme	240	
150.02.009 Yağmurluk	40	
150.02.010 Akaryakıt	24.350	
150.02.011 Madeni Yağ	180	
150.02.012 Gıda Malz.	6.500	
150.02.013 Tem. Malz.	250	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		76.445
<i>Genel üretim maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

g) 2015 yılında, hizmet maliyet yerlerinde toplanan 233.430 TL'lik endirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		233.430
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	82.734,83	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	150.695,17	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		233.430
730.03 Sulama M.Y.	10.025	
730.03.001 End. Malz. M.	4.100	
730.03.004 Dış. Sağ.	180	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.180	
730.04.001 End. Malz. M.	1.000	
730.04.004 Dış. Sağ.	240	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	64.485	
730.05.001 End. Malz. M.	20.555	
730.05.004 Dış. Sağ.	5.730	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	400	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taş. ve Dep. M.Y.	15.453,75	
730.06.001 End. Malz. M.	1.725	
730.06.004 Dış. Sağ.	30	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	945	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.311,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	116.758,75	
730.07.001 End. Malz. M.	350	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	88.200	
730.07.004 Dış. Sağ.	60	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	24.000	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	23.527,50	
730.08.001 End. Malz. M.	6.923	
730.08.002 End. İşç. M.	12.000	
730.08.004 Dış. Sağ.	760	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
<i>İkinci dağıtım işleminin kaydı</i>		

h) 2015 yılında, toplam 360.025 TL'lik üretim maliyetleri tesis dönemindeki fındık ağaçlarına yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	360.025	
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	127.101,74	
25X.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	232.923,26	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.		37.600
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	13.150	
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	24.450	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		45.400
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.850	
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.550	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		277.025
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	98.101,74	
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	178.923,26	
<i>Üçüncü dağıtım işleminin kaydı</i>		
/		

ı) 2015 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	37.600	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	45.400	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	277.025	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		37.600
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		45.400
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		277.025
<i>Maliyet hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

İşletme, fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde, muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modelini kullanmayı tercih etmiştir. Yeniden değerlendirme modeline göre, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları ile mali tablolarında raporlanması gerekmektedir. Uygulamaya konu fındık

bahçesindeki fındık ağaçlarının bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinin tespiti açısından öncelikle fiziki durumlarında meydana gelen değişimlerin gözlemlenmesi ve bu değişimlerin biyolojik dönüşüm açısından öneminin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda, 2015 yılı Eylül, Ekim ve Kasım aylarında dikilen fındık ağaçlarının, bilanço tarihi itibarıyla önemli bir fiziki gelişim göstermedikleri tespit edilmiştir. Fındık ağaçlarının bilanço tarihinden kısa bir süre önce dikilmiş olması ve bu süre içerisinde fiziki gelişimlerinin biyolojik dönüşüm açısından önemli olmaması nedeniyle, 2015 yılı dönem sonu işlemlerinde değer artışı veya değer azalışı hesaplanmamıştır.

5.4.1.2. 2016 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İşletmenin 01.01.2016-31.12.2016 tarihleri arasını kapsayan dönemdeki üretim maliyetleri, Tablo 5.25'deki gibidir.

Tablo 5.25. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 2016 Yılı Üretim Maliyetleri

ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ	13.200
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	19.700
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	284.230
TOPLAM	317.130

➤ Uygulamaya İlişkin Ek Bilgiler

- İşletmede fındık yetiştiriciliğine yönelik ikinci yıla ilişkin faaliyetler devam etmekte olup, fındık bahçesi halen tesis döneminde.
- İşletmede finansal tablolar, normal hesap dönemi dikkate alınarak hazırlanmıştır.
- İşletmede çalışan personele yapılan ödemelerde, vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ihmal edilmiştir.
- İşletme, 41.700 TL tutarında ilk madde ve malzeme satın almıştır. İlk madde ve malzemelerin bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir.
- Uygulamada KDV ihmal edilmiştir.
- Ödemeler, işletmenin bankadaki vadesiz mevduat hesabından yapılmıştır.

j) Yıllık amortisman tutarları, “Doğrusal Amortisman Yöntemi” kullanılarak hesaplanmıştır.

İşletmeye ait 01.01.2016-31.12.2016 tarihleri arasında ortaya çıkan üretim maliyetlerinin dağıtım işlemleri, aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir.

5.4.1.2.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım işlemi, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetlerinin ilgili maliyet yerlerine doğrudan yüklenmesi, genel üretim maliyetlerinin ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

1) Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin tutarı, 13.200 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.26’daki gibidir.

Tablo 5.26. 2016 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ¹⁷	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Kimyasal Gübre	2.500	4.300	6.800
Çiftlik Gübresi	1.350	2.400	3.750
Tarım İlacı	650	1.100	1.750
Tarım Kireci	40	60	100
Kükürt	300	500	800
TOPLAM	4.840	8.360	13.200

2) Direkt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı direkt işçilik maliyetlerinin tutarı, 19.700 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.27’deki gibidir.

¹⁷ Esas üretim maliyet yerleri ile doğrudan ilişkisi kurulabilen kimyasal gübre, çiftlik gübresi, tarım ilacı, tarım kireci ve kükürt gibi ilk madde ve malzemeler, yetiştirilen fındık ağaçlarının fiziki gelişimini, büyümesini, kaliteli fındık ürünü vermesini ve olumsuz iklim koşullarına karşı dayanıklı olmasını sağlamaları nedeniyle direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 5.27. 2016 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri

DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Gübreleme İşçiliği	1.150	2.100	3.250
Ot Temizleme İşçiliği	2.600	4.750	7.350
Budama ve Bakım İşçiliği	1.300	2.300	3.600
İlaçlama İşçiliği	700	1.300	2.000
Sulama İşçiliği	1.250	2.250	3.500
TOPLAM	7.000	12.700	19.700

3) Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı genel üretim maliyetlerinin tutarı, 284.230 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.28'deki gibidir.

Tablo 5.28. 2016 Yılı Genel Üretim Maliyetleri

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
- Endirekt Malzeme Maliyetleri	28.500
- Endirekt İşçilik Maliyetleri	46.800
- Memur Ücret ve Giderleri	90.000
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	15.000
- Çeşitli Giderler	24.535
- Vergi, Resim ve Harçlar	2.950
- Amortisman Giderleri	76.445
TOPLAM	284.230

Genel üretim maliyetleri, direkt ve endirekt nitelikteki maliyetlerden oluşmaktadır. Herhangi bir maliyet yeri açısından direkt nitelikte olan genel üretim maliyetleri, ilgili maliyet yerine doğrudan yüklenmiştir. Endirekt nitelikte olan genel üretim maliyetleri ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

a) Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı endirekt malzeme maliyetlerinin tutarı, 28.500 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.29'daki gibidir.

Tablo 5.29. 2016 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri

Endirekt Malzeme Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Tarımsal Sulama Malzemeleri	300
- Akaryakıt	22.450
- Madeni Yağ	150
- Gıda Malzemesi	5.400
- Temizlik Malzemesi	200
TOPLAM	28.500

i) Tarımsal sulama malzemeleri için katlanılan maliyetler, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

300 TL → **Sulama Maliyet Yeri**

ii) Akaryakıt maliyetlerinin 16.650 TL'lik bölümünün traktör için, 2.000 TL'lik bölümünün kamyonet için, 1.800 TL'lik bölümünün motorlu tarım aletleri için, 2.000 TL'lik bölümünün ise, jeneratör için kullanıldığı tespit edilmiştir.

* Traktöre ait akaryakıt maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

16.650 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Kamyonete ait akaryakıt maliyetleri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

2.000 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

* Motorlu tarım aletlerine ait akaryakıt maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.800 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Jeneratöre ait akaryakıt maliyetleri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: $2.000 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,5 \text{ TL/kws}$

0,5 TL x 1.200 kws	=	600 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,5 TL x 1.600 kws	=	800 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,5 TL x 200 kws	=	100 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,5 TL x 200 kws	=	100 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,5 TL x 400 kws	=	200 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,5 TL x 400 kws	=	200 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

iii) Madeni yağlar için katlanılan maliyetler, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

150 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iv) Gıda malzemeleri için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

5.400 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

v) Temizlik malzemelerinin 50 TL'lik bölümünün çiftlik idare binasında, 150 TL'lik bölümünün ise, yemekhanede kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna göre, söz konusu malzemelere ilişkin katlanılan maliyetler, aşağıdaki şekilde ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

50 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
150 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt malzeme maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.30'daki gibidir.

Tablo 5.30. 2016 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Tarımsal Sulama Malzemeleri	-	-	300	-	-	-	-	-	300
- Akaryakıt									22.450
* Traktör	-	-	-	-	16.650	-	-	-	
* Kamyonet	-	-	-	-	-	2.000	-	-	
* Motorlu Tarım Aletleri	-	-	-	-	1.800	-	-	-	
* Jeneratör	-	-	600	800	100	100	200	200	
- Madeni Yağ	-	-	-	-	150	-	-	-	150
- Gıda Malzemesi	-	-	-	-	-	-	-	5.400	5.400
- Temizlik Malzemesi	-	-	-	-	-	-	50	150	200
TOPLAM	-	-	900	800	18.700	2.100	250	5.750	28.500

b) Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı endirekt işçilik maliyetlerinin tutarı, 46.800 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.31'deki gibidir.

Tablo 5.31. 2016 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri

Endirekt İşçilik Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Ziraat Mühendisi Maaşı (2.700 TL x 12 ay)	32.400
- Aşçı Maaşı (1.200 TL x 12 ay)	14.400
TOPLAM	46.800

i) Ziraat mühendisi için katlanılan maliyetler, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 32.400 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,114 \text{ TL/m}^2$$

0,114 TL x 100.000 m ²	=	11.408 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,114 TL x 184.000 m ²	=	20.992 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

ii) Aşçı için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

14.400 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt işçilik maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.32'deki gibidir.

Tablo 5.32. 2016 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Ziraat Mühendisi	11.408	20.992	-	-	-	-	-	-	32.400
- Aşçı	-	-	-	-	-	-	-	14.400	14.400
TOPLAM	11.408	20.992	-	-	-	-	-	14.400	46.800

c) Memur Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı memur ücret ve giderlerinin tutarı, 90.000 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.33'deki gibidir.

Tablo 5.33. 2016 Yılı Memur Ücret ve Giderleri

Memur Ücret ve Giderleri	TUTARI (TL)
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	90.000
TOPLAM	90.000

i) Çiftlik idare/üretim müdürü için katlanılan maliyetler, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

90.000 TL → Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

Memur ücret ve giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.34'deki gibidir.

Tablo 5.34. 2016 Yılı Memur Ücret ve Giderlerinin Birinci Dağıtım

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	-	-	-	-	-	-	90.000	-	90.000
TOPLAM	-	-	-	-	-	-	90.000	-	90.000

d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin tutarı, 15.000 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.35'deki gibidir.

Tablo 5.35. 2016 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Elektrik Maliyeti	2.750
- Haberleşme Maliyeti	150
- Su Maliyeti	750
- Bakım-Onarım Maliyeti	1.850
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	9.500
TOPLAM	15.000

i) Elektrik maliyeti, maliyet yerlerindeki güç tüketim miktarları dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: $2.750 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,6875 \text{ TL/kws}$

$0,6875 \text{ TL} \times 1.200 \text{ kws}$	$=$	825 TL	$\rightarrow$	Sulama Maliyet Yeri
$0,6875 \text{ TL} \times 1.600 \text{ kws}$	$=$	1.100 TL	$\rightarrow$	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
$0,6875 \text{ TL} \times 200 \text{ kws}$	$=$	$137,50 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
$0,6875 \text{ TL} \times 200 \text{ kws}$	$=$	$137,50 \text{ TL}$	$\rightarrow$	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
$0,6875 \text{ TL} \times 400 \text{ kws}$	$=$	275 TL	$\rightarrow$	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
$0,6875 \text{ TL} \times 400 \text{ kws}$	$=$	275 TL	$\rightarrow$	Yemekhane Maliyet Yeri

ii) Haberleşme maliyeti, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

150 TL	$\rightarrow$	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

iii) Su maliyeti, fındık çiftliğindeki yemekhane bölümündeki hizmetlere bağlı olarak ortaya çıktığı için, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

750 TL	$\rightarrow$	Yemekhane Maliyet Yeri

iv) Bakım-onarım maliyeti, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.850 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

v) Dışarıdan kiralanan tarımsal makine maliyeti, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

9.500 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtımı sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.36'daki gibidir.



Tablo 5.36. 2016 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Elektrik Maliyeti	-	-	825	1.100	137,5	137,5	275	275	2.750
- Haberleşme Maliyeti	-	-	-	-	-	-	150	-	150
- Su Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	750	750
- Bakım-Onarım Maliyeti	-	-	-	-	1.850	-	-	-	1.850
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	-	-	-	-	9.500	-	-	-	9.500
TOPLAM	-	-	825	1.100	11.487,5	137,5	425	1.025	15.000

e) Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı çeşitli giderlerin tutarı, 24.535 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.37'deki gibidir.

Tablo 5.37. 2016 Yılı Çeşitli Giderler

Çeşitli Giderler	TUTARI (TL)
- Trafik Sigortası Maliyetleri	1.300
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	23.000
- Araç Muayene Maliyetleri	235
TOPLAM	24.535

i) Trafik sigortası maliyetleri, işletmede kullanılan traktör ile kamyonet için katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Traktöre ait trafik sigortası maliyetinin 450 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

450 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Kamyonete ait trafik sigortası maliyetinin 850 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

850 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

ii) Seyahat ve ulaşım maliyetleri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

23.000 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

iii) Araç muayene maliyetleri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

235 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

Çeşitli giderlerin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.38'deki gibidir.

Tablo 5.38. 2016 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Trafik Sigortası Maliyetleri									1.300
* Traktör	-	-	-	-	450	-	-	-	
* Kamyonet	-	-	-	-	-	850	-	-	
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	-	-	-	-	-	-	23.000	-	23.000
- Araç Muayene Maliyetleri	-	-	-	-	-	235	-	-	235
TOPLAM	-	-	-	-	450	1.085	23.000	-	24.535

f) Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

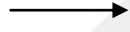
İşletmenin 2016 yılında katlandığı vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin tutarı, 2.950 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.39'daki gibidir.

Tablo 5.39. 2016 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler

Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.305
- Emlak Vergisi	1.645
TOPLAM	2.950

i) Motorlu taşıtlar vergisine ilişkin maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.305 TL



**İlk Madde/Malzeme Taşıma ve
Depolama Maliyet Yeri**

ii) Emlak vergisi, işletmedeki binalar ile fındık arazisi için katlanılan vergi maliyetleridir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Binalara ait emlak vergisi maliyetinin 150 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak binaların bulunduğu ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 150 \text{ TL} / 240 \text{ m}^2 = 0,625 \text{ TL/m}^2$$

0,625 TL x 100 m ²	=	62,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,625 TL x 50 m ²	=	31,25 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,625 TL x 30 m ²	=	18,75 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,625 TL x 60 m ²	=	37,5 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

* Fındık arazisine ait emlak vergisi maliyetinin 1.495 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 1.495 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0052 \text{ TL/m}^2$$

0,0052 TL x 100.000 m ²	=	526,40 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0052 TL x 184.000 m ²	=	968,60 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

Vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtımı sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.40'daki gibidir.



Tablo 5.40. 2016 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	-	-	-	-	1.305	-	-	1.305
- Emlak Vergisi									1.645
* Binalar	-	-	-	-	62,5	31,25	18,75	37,5	
* Fındık Arazisi	526,40	968,60	-	-	-	-	-	-	
TOPLAM	526,40	968,60	-	-	62,5	1.336,25	18,75	37,5	2.950

g) Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2016 yılında katlandığı amortisman giderlerinin tutarı, 76.445 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.41'deki gibidir.

Tablo 5.41. 2016 Yılı Amortisman Giderleri

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömrü (Yıl)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
- Çiftlik Sınırlama Çiti ve Direkleri	10	10.900
- Çiftlik İdare Binası	20	1.500
- İlk Madde ve Malzeme Deposu	20	1.500
- Tarım Alet ve Makine Deposu	20	1.250
- Yemekhane	20	2.000
- Damla Sulama Otomasyon ve Jeneratör Odası	20	1.250
- Traktör	5	21.000
- Römork	5	1.320
- Kültivatör	5	400
- Tırmık	5	400
- Merdane	5	500
- Traktör Hidrolik Kaldıraç	5	250
- Toprak Delme (Burgu) Makinesi	5	740
- Dip Patlatma (Derin Sürüm) Makinesi	5	400
- Taş Kırma Makinesi	5	9.200
- Ot Biçme Makinesi (Motorlu Tırpan)	5	550
- Motorlu Testere	5	300
- İlaçlama Makinesi	5	260
- Jeneratör	10	3.600
- Terazî	7	100
- Sulama Tankeri	5	700
- Beton Sulama Havuzu	20	3.500
- Akaryakıt Tankı	5	100
- Kamyonet	5	9.600
- Çiftlik İdare Binası Demirbaşları	5	2.100
- Yemekhane Demirbaşları	5	1.300
- Tarımsal El Aletleri	3	825
- Konteyner Wc/Duş	10	900
TOPLAM		76.445

➤ Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Giderleri

Çiftlik sınırlama çiti ve direklerine ilişkin amortisman giderleri, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 10.900 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0383 \text{ TL/m}^2$$

$0,0383 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2 = 3.838,03 \text{ TL}$	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0383 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2 = 7.061,97 \text{ TL}$	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

➤ Binalara İlişkin Amortisman Giderleri

i) Çiftlik idare binasına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

ii) İlk madde ve malzeme deposuna ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

iii) Tarım alet ve makine deposuna ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.250 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iv) Yemekhane binasına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

2.000 TL → **Yemekhane Maliyet Yeri**

iv) Damla sulama otomasyon ve jeneratör odasına ilişkin amortisman gideri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: $1.250 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,3125 \text{ TL/kws}$

$0,3125 \text{ TL} \times 1.200 \text{ kws} = 375 \text{ TL}$	→	Sulama Maliyet Yeri
$0,3125 \text{ TL} \times 1.600 \text{ kws} = 500 \text{ TL}$	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
$0,3125 \text{ TL} \times 200 \text{ kws} = 62,5 \text{ TL}$	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
$0,3125 \text{ TL} \times 200 \text{ kws} = 62,5 \text{ TL}$	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
$0,3125 \text{ TL} \times 400 \text{ kws} = 125 \text{ TL}$	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
$0,3125 \text{ TL} \times 400 \text{ kws} = 125 \text{ TL}$	→	Yemekhane Maliyet Yeri

➤ **Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Traktöre ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

21.000 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ii) Römorka ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.320 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iii) Kültivatöre ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iv) Tırmığa ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

v) Merdaneye ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

500 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vi) Traktör hidrolik kaldıraca ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

250 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vii) Toprak delme (burgu) makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

740 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

viii) Dip patlatma (derin sürüm) makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ix) Taş kırma makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

9.200 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

x) Ot biçme makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

550 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xi) Motorlu testereye ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

300 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xii) İlaçlama makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

260 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xiii) Jeneratöre ilişkin amortisman gideri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 3.600 TL / 4.000 kws = 0,9 TL/kws

0,9 TL x 1.200 kws	=	1.080 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,9 TL x 1.600 kws	=	1.440 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

xiv) Terazide ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

xv) Sulama tankerine ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

700 TL → Sulama Maliyet Yeri

xvi) Beton sulama havuzuna ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

3.500 TL → Sulama Maliyet Yeri

xvii) Akaryakıt tankına ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL → Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

➤ **Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Kamyonete ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

9.600 TL → İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

➤ **Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Çiftlik idare binası demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

2.100 TL → Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

ii) Yemekhane demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

1.300 TL → Yemekhane Maliyet Yeri

➤ **Diğer Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Tarımsal el aletlerine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

825 TL → Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

ii) Konteyner wc/duş kabinine ilişkin amortisman gideri, işçi sayısı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 900 TL / 20 işçi = 45 TL/işçi

45 TL x 6 işçi	=	270 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 10 işçi	=	450 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 2 işçi	=	90 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Amortisman giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.42'deki gibidir.

Tablo 5.42. 2016 Yılı Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Amortismanı	3.838,03	7.061,97	-	-	-	-	-	-	10.900
- Binaların Amortismanı	-	-	375	500	1.312,5	1.562,5	1.625	2.125	7.500
- Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	-	-	5.280	1.440	35.600	280	360	360	43.320
- Taşıtların Amortismanı	-	-	-	-	-	9.600	-	-	9.600
- Demirbaşların Amortismanı	-	-	-	-	-	-	2.100	1.300	3.400
- Diğer Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	270	450	90	-	825	-	45	45	1.725
TOPLAM	4.108,03	7.511,97	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	76.445

İşletmenin 2016 yılına ait bütün üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucunda hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.43'deki gibidir.



Tablo 5.43. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2016 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	4.840	8.360	-	-	-	-	-	-	13.200
Direkt İşçilik Maliyetleri	7.000	12.700	-	-	-	-	-	-	19.700
DİREKT MALİYETLER TOPLAMI	11.840	21.060	-	-	-	-	-	-	32.900
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	-	900	800	18.700	2.100	250	5.750	28.500
Endirekt İşçilik Maliyetleri	11.408	20.992	-	-	-	-	-	14.400	46.800
Memur Ücret ve Giderleri	-	-	-	-	-	-	90.000	-	90.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	-	-	825	1.100	11.487,5	137,5	425	1.025	15.000
Çeşitli Giderler	-	-	-	-	450	1.085	23.000	-	24.535
Vergi, Resim ve Harçlar	526,40	968,60	-	-	62,5	1.336,25	18,75	37,5	2.950
Amortisman Giderleri	4.108,03	7.511,97	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	76.445
ENDİREKT MALİYETLER TOPLAMI	16.042,43	29.472,57	7.470	3.840	68.437,5	16.101,25	117.823,75	25.042,5	284.230
I. DAĞITIM TOPLAMI	27.882,43	50.532,57	7.470	3.840	68.437,5	16.101,25	117.823,75	25.042,5	317.130

5.4.1.2.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım işleminde, işletmenin hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmıştır. İkinci dağıtım işleminde, dağıtım yöntemlerinden “Basit Dağıtım Yöntemi” kullanılmıştır.

Basit dağıtım yöntemi kullanılarak yapılan ikinci dağıtım işleminde, birinci dağıtım esnasında kullanılan dağıtım anahtarlarından faydalanılarak dağıtım işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Tablo 5.44. 2016 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonuçları Özet Tablosu

MALİYET YERLERİ		I. DAĞITIM TOPLAM
ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	27.882,43
	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	50.532,57
HİZMET MALİYET YERLERİ	Sulama Maliyet Yeri	7.470
	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	3.840
	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	68.437,5
	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	16.101,25
	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	117.823,75
	Yemekhane Maliyet Yeri	25.042,5
TOPLAM		317.130

1) Sulama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Sulama maliyet yerinde oluşan 7.470 TL tutarındaki maliyet, ağaç sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 7.470 \text{ TL} / 5.250 \text{ adet} = 1,4228 \text{ TL/adet}$$

1,4228 TL x 1.850 adet	=	2.632,29 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
1,4228 TL x 3.400 adet	=	4.837,71 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

2) Enerji Üretimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Enerji üretimi maliyet yerinde oluşan 3.840 TL tutarındaki maliyet, alan (m²) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 3.840 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,01352 \text{ TL/m}^2$$

$0,01352 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	1.352 TL	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,01352 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	2.488 TL	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

3) Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtım

Tarım alet ve makineleri maliyet yerinde oluşan 68.437,5 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 68.437,5 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,2409 \text{ TL/m}^2$$

$0,2409 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	24.098 TL	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,2409 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$44.339,5 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

4) İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtım

İlk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerinde oluşan 16.101,25 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 16.101,25 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0567 \text{ TL/m}^2$$

$0,0567 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$5.669,45 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0567 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$10.431,80 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

5) Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtım

Üretim yerleri yönetimi maliyet yerinde oluşan 117.823,75 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 117.823,75 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,4148 \text{ TL/m}^2$$

$0,4148 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$41.487,24 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,4148 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$76.336,51 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

6) Yemekhane Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Yemekhane maliyet yerinde oluşan 25.042,5 TL tutarındaki maliyet, işçi sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 25.042,5 TL / 16 işçi = 1.565,15 TL/işçi

1.565,15 TL x 6 işçi	=	9.390,94 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
1.565,15 TL x 10 işçi	=	15.651,56 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

İşletmenin 2016 yılına ait birinci dağıtım sonucu hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine ikinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.45'deki gibidir.

Tablo 5.45. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2016 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
I. DAĞITIM TOPLAMI	27.882,43	50.532,57	7.470	3.840	68.437,5	16.101,25	117.823,75	25.042,5	317.130
Sulama Maliyet Yeri	2.632,29	4.837,71	(7.470)						7.470
Enerji Üretimi Maliyet Yeri	1.352	2.488		(3.840)					3.840
Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	24.098	44.339,5			(68.437,5)				68.437,5
İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	5.669,45	10.431,80				(16.101,25)			16.101,25
Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	41.487,24	76.336,51					(117.823,75)		117.823,75
Yemekhane Maliyet Yeri	9.390,94	15.651,56						(25.042,5)	25.042,5
II. DAĞITIM TOPLAMI	84.629,92	154.085,08	(7.470)	(3.840)	(68.437,5)	(16.101,25)	(117.823,75)	(25.042,5)	-
GENEL TOPLAM	112.512,35	204.617,65	-	-	-	-	-	-	317.130

5.4.1.2.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım işleminde, işletmenin esas üretim maliyet yerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinde yetiştirilmekte olan fındık ağaçlarına dağıtımı yapılmıştır. Üçüncü dağıtım işlemi, esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin ağaç sayıları dikkate alınarak yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetler, bu maliyet yerlerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının toplam maliyetini oluşturmaktadır. Toplam maliyetin, esas üretim maliyet yerlerinde yetiştirilen ağaç sayısına bölünmesi suretiyle, birim maliyetler hesaplanmıştır.

1) Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ağaçlarına Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 112.512,35 TL'lik maliyet, ağaç sayısı dikkate alınarak bu maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$112.512,35 \text{ TL} / 1.850 \text{ adet} = 60,82 \text{ TL/adet}$$

2) Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ağaçlarına Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 204.617,65 TL'lik maliyet, ağaç sayısı kullanılarak bu maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarına yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, güney parsel fındık bahçesi maliyet yerinde yetiştirilen fındık ağaçlarının birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$204.617,65 \text{ TL} / 3.400 \text{ adet} = 60,18 \text{ TL/adet}$$

5.4.1.2.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye ait fındık çiftliğinde yetiştirilen fındık ağaçları henüz tesis döneminde olup, 2016 yılına ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

i) 2016 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) 2016 yılında, 41.700 TL'lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
150 İLK MADDE VE MALZEME		41.700
150.01 Direkt İMM	13.200	
150.01.002 Kimyasal Gübre	6.800	
150.01.003 Çiftlik Gübresi	3.750	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
150.01.014 Tarım Kireci	100	
150.01.015 Kükürt	800	
150.02 Endirekt İMM	28.500	
150.02.005 Tarımsal Sulama Malz.	300	
150.02.010 Akaryakıt	22.450	
150.02.011 Madeni Yağ	150	
150.02.012 Gıda Malzemesi	5.400	
150.02.013 Temizlik Malzemesi	200	
102 BANKALAR		41.700
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>		
/		

b) 2016 yılında, 13.200 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		13.200
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	4.840	
710.01.002 Kimyasal Gübre	2.500	
710.01.003 Çiftlik Gübresi	1.350	
710.01.004 Tarım İlacı	650	
710.01.005 Tarım Kireci	40	
710.01.006 Kükürt	300	
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	8.360	
710.02.002 Kimyasal Gübre	4.300	
710.02.003 Çiftlik Gübresi	2.400	
710.02.004 Tarım İlacı	1.100	
710.02.005 Tarım Kireci	60	
710.02.006 Kükürt	500	
150 İLK MADDE VE MALZEME		13.200
150.01 Direkt İMM	13.200	
150.01.002 Kim. Gübre	6.800	
150.01.003 Çift. Gübresi	3.750	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
150.01.014 Tarım Kireci	100	
150.01.015 Kükürt	800	
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

c) 2016 yılında, 19.700 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		19.700
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	7.000	
720.01.003 Gübreleme	1.150	
720.01.004 Ot Temizleme	2.600	
720.01.005 İlaçlama	700	
720.01.006 Sulama	1.250	
720.01.007 Budama ve Bakım	1.300	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.700	
720.02.003 Gübreleme	2.100	
720.02.004 Ot Temizleme	4.750	
720.02.005 İlaçlama	1.300	
720.02.006 Sulama	2.250	
720.02.007 Budama ve Bakım	2.300	
102 BANKALAR		19.700
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

d) 2016 yılında, 284.230 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**284.230**

730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	16.042,43
730.01.002 End. İşç. M.	11.408
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40
730.01.007 Amort. G.	4.108,03
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.472,57
730.02.002 End. İşç. M.	20.992
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60
730.02.007 Amort. G.	7.511,97
730.03 Sulama M.Y.	7.470
730.03.001 End. Malz. M.	900
730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	825
730.03.007 Amort. G.	5.745
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.840
730.04.001 End. Malz. M.	800
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.100
730.04.007 Amort. G.	1.940
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	68.437,5
730.05.001 End. Malz. M.	18.700
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	11.487,5
730.05.005 Çeşitli G.	450
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5
730.05.007 Amort. G.	37.737,5
730.06 İlk Mad./Malz. Taş. ve Dep. M.Y.	16.101,25
730.06.001 End. Malz. M.	2.100
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	137,5
730.06.005 Çeşitli G.	1.085
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.336,25
730.06.007 Amort. G.	11.442,5
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	117.823,75
730.07.001 End. Malz. M.	250
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	90.000
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	425
730.07.005 Çeşitli G.	23.000
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75
730.07.007 Amort. G.	4.130
730.08 Yemekhane M.Y.	25.042,5
730.08.001 End. Malz. M.	5.750
730.08.002 End. İşç. M.	14.400
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.025
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5
730.08.007 Amort. G.	3.830

102 BANKALAR**179.285****150 İLK MADDE VE MALZEME****28.500**

150.02 Endirekt İMM	28.500
150.02.005 Tar.Sul.Malz.	300
150.02.010 Akaryakıt	22.450
150.02.011 Madeni Yağ	150
150.02.012 Gıda Malz.	5.400
150.02.013 Tem. Malz.	200

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR**76.445***Genel üretim maliyetlerinin kaydı*

e) 2016 yılında, hizmet maliyet yerlerinde toplanan 238.715 TL'lik endirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		238.715
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	84.629,92	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	154.085,08	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		238.715
730.03 Sulama M.Y.	7.470	
730.03.001 End. Malz. M.	900	
730.03.004 Dış. Sağ.	825	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.840	
730.04.001 End. Malz. M.	800	
730.04.004 Dış. Sağ.	1.100	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	68.437,5	
730.05.001 End. Malz. M.	18.700	
730.05.004 Dış. Sağ.	11.487,5	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	450	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taş. ve Dep. M.Y.	16.101,25	
730.06.001 End. Malz. M.	2.100	
730.06.004 Dış. Sağ.	137,5	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	1.085	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.336,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	117.823,75	
730.07.001 End. Malz. M.	250	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	90.000	
730.07.004 Dış. Sağ.	425	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	23.000	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	25.042,5	
730.08.001 End. Malz. M.	5.750	
730.08.002 End. İşç. M.	14.400	
730.08.004 Dış. Sağ.	1.025	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
İkinci dağıtım işleminin kaydı		
		/

f) 2016 yılında, toplam 317.130 TL'lik üretim maliyetleri tesis dönemindeki fındık ağaçlarına yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI		317.130
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	112.512,35	
25X.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	204.617,65	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.		13.200
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	4.840	
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	8.360	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		19.700
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	7.000	
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.700	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		284.230
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	100.672,35	
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	183.557,65	
Üçüncü dağıtım işleminin kaydı		
/		

İşletme, fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır. Bu yöntemle göre, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları ile raporlanması gerekmektedir. Fındık ağaçlarına ilişkin aktif piyasanın bulunması durumunda, söz konusu piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değerdir. Fındık ağaçlarının aktif piyasanın bulunmaması durumunda ise, en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsal fiyatı yöntemleriyle de gerçeğe uygun değer tespit edilmesi mümkündür. Ancak, bu yöntemler aracılığıyla fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinin mümkün olmaması ya da tespit edilen gerçeğe uygun değer güvenilir olmadığından anlaşılması durumunda, gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde, net nakit akışları (gelecekte ortaya çıkması beklenen tutar) yönteminin kullanılması önerilmektedir.

Net nakit akışları yöntemi, çeşitli hesaplamalara ve tahminlere dayanmaktadır. Bu nedenle, net nakit akışları yönteminden gerçeğe en yakın sonucun alınabilmesi, nakit akışlarının ve iskonto oranının belirlenmesindeki hassasiyete bağlıdır (Demirkol, 2008: 123).

İşletmeye ait fındık ağaçları tesis döneminde olup, belirli bir olgunluğa erişmiş olan ağaçlardan oluşmaktadır. Bu olgunluktaki fındık ağaçlarına ilişkin Türkiye’de aktif piyasa yoktur. Ayrıca, gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılabilecek alternatif yöntemlerin fındık yetiştiriciliği sektöründe uygulama alanı bulunmamaktadır. Buna göre, en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatı yöntemlerine göre de gerçeğe uygun değer tespitinin yapılması mümkün olmamıştır. Bu nedenle, fındık ağaçlarına ilişkin gerçeğe uygun değer tespitinde, net nakit akışları yönteminin kullanılması tercih edilmiştir.

Net nakit akışları yöntemi ile gerçeğe uygun değer tespitinde takip edilmesi gereken bazı adımlar bulunmaktadır. Bunlar, aşağıdaki gibidir (Demirkol, 2008: 121).

- Fındık ağaçlarına ilişkin dönemler itibarıyla nakit girişleri (hasat noktasında elde edilmesi beklenen gelirler), nakit çıkışları (ilk madde ve malzeme maliyetleri ile işçilik maliyetleri vb.) ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin (amortisman giderleri) tespit edilmesi suretiyle net nakit akışları belirlenir.
- Net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanması için uygun bir iskonto oranı (Merkez Bankası reeskont faiz oranı gibi) belirlenir.
- Net nakit akışlarının, belirlenen iskonto oranı ile bugünkü değerleri hesaplanır.

İşletmeye ait fındık ağaçlarına ilişkin beklenen net nakit akışları; fındık ağaçlarının faydalı ömürleri (40 yıl) süresince oluşması beklenen tahmini verim miktarları, fındık ağaçlarına ilişkin ilk madde/malzeme ve işçilik maliyetleri ile amortisman giderleri dikkate alınarak, kuzey ve güney parsel fındık bahçelerindeki fındık ağaçları için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Daha sonra, net nakit akışlarının piyasada geçerli olan iskonto oranı ile bugünkü değerleri hesaplanmıştır. Gerçeğe en yakın ve sağlıklı sonuçların elde edilmesi amacıyla hesaplamalarda oldukça hassas davranılmış ve fındık ağaçlarına ilişkin tahmini nakit akışları tespit edilmiştir. Gerçeği yansıtan sonuçların elde edilmesi ve hesaplamalarda kolaylık sağlanması bakımından,

net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının % 20 olduğu varsayılmıştır. Bu çerçevede, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerleri, aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 5.46. Kuzey Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2016)¹⁸

Yıllar	Nakit Girişleri (a)	Nakit Çıkışları (b)	Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (c)	Net Nakit Akışları (a-b)+c	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri ¹⁹
2016	-	112.512	-	-112.512	-93.760
2017	112.000	115.000	5.990	2.990	2.076
2018	126.000	120.000	5.990	11.990	6.939
2019	140.000	125.000	5.990	20.990	10.122
2020	165.000	130.000	5.990	40.990	16.473
2021	180.000	135.000	5.990	50.990	17.076
2022	195.000	140.000	5.990	60.990	17.021
2023	245.000	145.000	5.990	105.990	24.650
2024	262.500	150.000	5.990	118.490	22.964
2025	320.000	155.000	5.990	170.990	27.616
2026	340.000	160.000	5.990	185.990	25.032
2027	360.000	165.000	5.990	200.990	22.542
2028	380.000	170.000	5.990	215.990	20.187
2029	400.000	175.000	5.990	230.990	17.991
2030	525.000	180.000	5.990	350.990	22.781
2031	550.000	185.000	5.990	370.990	20.066
2032	575.000	190.000	5.990	390.990	17.623
2033	600.000	195.000	5.990	410.990	15.437
2034	625.000	200.000	5.990	430.990	13.490
2035	715.000	205.000	5.990	515.990	13.459
2036	742.500	210.000	5.990	538.490	11.705
2037	770.000	215.000	5.990	560.990	10.162
2038	797.500	220.000	5.990	583.490	8.808
2039	825.000	225.000	5.990	605.990	7.623
2040	775.000	230.000	5.990	550.990	5.776
2041	768.000	235.000	5.990	538.990	4.708
2042	759.000	240.000	5.990	524.990	3.822
2043	748.000	250.000	5.990	503.990	3.057
2044	735.000	260.000	5.990	480.990	2.432

¹⁸ Nakit girişleri, geçmiş son 10 yıl içerisinde fındık ürününe ilişkin piyasada açıklanan taban fiyatlardaki değişim oranı referans alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışları, gelecekte ortaya çıkması beklenen tahmini maliyetler dikkate alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışı gerektirmeyen giderler ise, fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri olarak dikkate alınmıştır.

¹⁹ Fındık ağaçlarına ilişkin net nakit akışlarının bugünkü değeri “ $NNABD = \sum_{t=1}^n \frac{NNA}{(1+i)^t}$ ” denklemi kullanılarak hesaplanmıştır.

2045	720.000	270.000	5.990	455.990	1.921
2046	703.000	280.000	5.990	428.990	1.506
2047	684.000	290.000	5.990	399.990	1.170
2048	663.000	300.000	5.990	368.990	900
2049	640.000	310.000	5.990	335.990	683
2050	615.000	320.000	5.990	300.990	510
2051	588.000	330.000	5.990	263.990	372
2052	559.000	340.000	5.990	224.990	265
2053	528.000	350.000	5.990	183.990	180
2054	495.000	360.000	5.990	140.990	115
2055	460.000	370.000	5.990	95.990	65
GERÇEĞE UYGUN DEĞER (2016 YILI)					305.566

Tablo 5.47. Güney Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2016)²⁰

Yıllar	Nakit Girişleri (a)	Nakit Çıkışları (b)	Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (c)	Net Nakit Akışları (a-b)+c	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
2016	-	204.618	-	-204.618	-170.515
2017	257.600	240.000	10.938	28.538	19.818
2018	289.800	260.000	10.938	40.738	23.575
2019	322.000	280.000	10.938	52.938	25.530
2020	404.800	300.000	10.938	115.738	46.513
2021	441.600	340.000	10.938	112.538	37.689
2022	478.400	360.000	10.938	129.338	36.096
2023	515.200	380.000	10.938	146.138	33.987
2024	552.000	400.000	10.938	162.938	31.578
2025	736.000	420.000	10.938	326.938	52.802
2026	782.000	440.000	10.938	352.938	47.501
2027	828.000	460.000	10.938	378.938	42.500
2028	874.000	480.000	10.938	404.938	37.847
2029	920.000	500.000	10.938	430.938	33.564
2030	966.000	520.000	10.938	456.938	29.658
2031	1.113.200	540.000	10.938	584.138	31.595
2032	1.163.800	560.000	10.938	614.738	27.708
2033	1.214.400	580.000	10.938	645.338	24.240
2034	1.265.000	600.000	10.938	675.938	21.157
2035	1.315.600	620.000	10.938	706.538	18.429
2036	1.490.400	640.000	10.938	861.338	18.723
2037	1.545.600	660.000	10.938	896.538	16.240
2038	1.600.800	680.000	10.938	931.738	14.065
2039	1.656.000	700.000	10.938	966.938	12.163

²⁰ Nakit girişleri, geçmiş son 10 yıl içerisinde fındık ürününe ilişkin piyasada açıklanan taban fiyatlardaki değişim oranı referans alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışları, gelecekte ortaya çıkması beklenen tahmini maliyetler dikkate alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışı gerektirmeyen giderler ise, fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri olarak dikkate alınmıştır.

2040	1.568.600	720.000	10.938	859.538	9.010
2041	1.530.880	740.000	10.938	801.818	7.004
2042	1.518.000	760.000	10.938	768.938	5.598
2043	1.501.440	780.000	10.938	732.378	4.443
2044	1.481.200	800.000	10.938	692.138	3.499
2045	1.457.280	820.000	10.938	648.218	2.731
2046	1.429.680	840.000	10.938	600.618	2.109
2047	1.398.400	860.000	10.938	549.338	1.607
2048	1.363.440	880.000	10.938	494.378	1.205
2049	1.324.800	900.000	10.938	435.738	885
2050	1.282.480	920.000	10.938	373.418	632
2051	1.236.480	940.000	10.938	307.418	434
2052	1.186.800	960.000	10.938	237.738	280
2053	1.133.440	980.000	10.938	164.378	161
2054	1.076.400	1.000.000	10.938	87.338	71
2055	1.015.680	1.020.000	10.938	6.618	5
GERÇEĞE UYGUN DEĞER (2016 YILI)					552.136

İşletmeye ait fındık ağaçlarına ilişkin beklenen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanması sonucu, maliyet yerleri itibariyle fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir. Buna göre, 2016 yılına ilişkin fındık ağaçlarında meydana gelen değer artışları ve bu değer artışlarının TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme modeline göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yerleri	Defter Değeri (2016 Yılı)	Gerçeğe Uygun Değer (2016 Yılı)	Değer Artışı (2016 Yılı)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	239.614,09	305.566	65.951,91
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	437.540,91	552.136	114.595,09
TOPLAM	677.155	857.702	180.547

g) 2016 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu fındık ağaçlarında 180.547 TL'lik değer artışı tespit edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	180.547	
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	65.951,91	
25X.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	114.595,09	
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		180.547
522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları		
522.01.001 Kuzey Parsel Fın.Bah.Fın. Ağaç.Yen. Değ. Artışları	65.951,91	
522.01.002 Güney Parsel Fın.Bah.Fın. Ağaç.Yen. Değ. Artışları	114.595,09	
<i>Yeniden değerlendirilen fındık ağaçlarına ilişkin değer artış kaydı</i>		
/		

h) 2016 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu tespit edilen değer artışına bağlı olarak 36.109,4 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ²¹	36.109,4	
527.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		
527.01.001 Kuzey Parsel Fın.Bah. Fın.Ağaç.Ert.Ver.Gid.Etk.	13.190,382	
527.01.002 Güney Parsel Fın.Bah. Fın.Ağaç.Ert.Ver.Gid.Etk.	22.919,018	
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		36.109,4*
483.01 Taşıyıcı Bitkiler Ertelenmiş Vergi Yük.		
483.01.001 Kuzey Parsel Ert.Vergi Yük.	13.190,382	
483.01.002 Güney Parsel Ert.Vergi Yük.	22.919,018	
<i>*(180.547 x 0,20) = 36.109,4</i>		
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
/		

²¹ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucu meydana gelen değer artışları dönem kârına etki eden bir unsur olmadığı için gelir tablosu yerine finansal durum tablosunda özkaynaklar hesap sınıfında izlenmektedir. Dolayısıyla, dönem kârını etkilemeyen bu değer artışlarından kaynaklanan vergi etkilerinin de özkaynaklar hesap sınıfında özkaynaklardan indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

ı) 2016 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	13.200	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	19.700	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	284.230	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		13.200
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		19.700
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		284.230
Maliyet hesaplarının kapanış kaydı		
/		

5.4.1.3. 2017 Yılına İlişkin Maliyet Dağıtımları ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İşletmenin 01.01.2017-31.12.2017 tarihleri arasını kapsayan dönemdeki üretim maliyetleri, Tablo 5.48'deki gibidir.

Tablo 5.48. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'nin 2017 Yılı Üretim Maliyetleri

ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ	19.100
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	14.600
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	396.067,55
TOPLAM	429.767,55

➤ Uygulamaya İlişkin Ek Bilgiler

- a) İşletmeye ait fındık bahçesi 2015 yılında tesis edilmiştir. Fındık bahçesi halen tesis döneminde olup, ekonomik verim döneminin 2020 yılı olacağı öngörülmektedir. Bu çalışmada, verim dönemindeki fındık ağaçlarına ilişkin işlemlerin de konu edilmesi amaçlanmıştır. Ancak, uzun bir süreci kapsayan ekonomik verim döneminin beklenmesi mümkün olmadığından, fındık ağaçlarının 2017 yılında verim dönemine girdiği varsayımından hareketle uygulama örneği geliştirilmiştir.
- b) İşletmede finansal tablolar, normal hesap dönemi dikkate alınarak hazırlanmıştır.

- c) İşletmede çalışan personele yapılan ödemelerde, vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ihmal edilmiştir.
- d) İşletme, 74.500 TL tutarında ilk madde ve malzeme satın almıştır. İlk madde ve malzemelerin bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir.
- e) Fındık çiftliğindeki fındık ağaçlarının düzenli aralıklarla sulanması ve bitki besin elementlerinin sağlanmasına yönelik gübreleme işlemlerinin sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla, elektronik otomasyonlu damla sulama sistemi yaptırılmıştır. Bu işlem karşılığında işletmenin bankadaki hesabından 280.000 TL ödenmiştir.
- f) 2017 yılı hasat döneminde kuzey parseldeki fındık bahçesinden 14.000 kg, güney parseldeki fındık bahçesinden 32.200 kg fındık hasat edilmiştir. İlgili kuruluşlar tarafından, 2017 yılı için fındık piyasa taban fiyatı 12 TL/kg olarak açıklanmıştır. Kuzey parseldeki fındık bahçesinden hasat edilen fındıklar için 1.400 TL, güney parseldeki fındık bahçesinden hasat edilen fındıklar için 3.200 TL maliyete katlanılmıştır.
- g) Hasat edilen toplam 46.200 kg fındık, kilogram başına 14,50 TL'den satılmıştır. Satış işleminden elde edilen toplam 669.900 TL'lik tutar, işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.
- h) Kurumlar vergisi oranı % 20 olarak dikkate alınmıştır.
- i) Uygulamada KDV ihmal edilmiştir.
- j) Ödemeler, işletmenin bankadaki vadesiz mevduat hesabından yapılmıştır.
- k) Yıllık amortisman tutarları, "Doğrusal Amortisman Yöntemi" kullanılarak hesaplanmıştır.

İşletmeye ait 01.01.2017-31.12.2017 tarihleri arasında ortaya çıkan üretim maliyetlerinin dağıtım işlemleri, aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir.

5.4.1.3.1. Birinci Dağıtım

Birinci dağıtım işlemi, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetlerinin ilgili maliyet yerlerine doğrudan yüklenmesi, genel üretim maliyetlerinin ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

1) Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin tutarı, 19.100 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.49’daki gibidir.

Tablo 5.49. 2017 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ²²	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Kimyasal Gübre	4.000	6.900	10.900
Çiftlik Gübresi	500	900	1.400
Damla Sulama Sistemi Gübresi	1.500	2.600	4.100
Tarım İlacı	700	1.300	2.000
Kükürt	250	450	700
TOPLAM	6.950	12.150	19.100

2) Direkt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı direkt işçilik maliyetlerinin tutarı, 14.600 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.50’deki gibidir.

Tablo 5.50. 2017 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri

DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	TUTARI (TL)
Gübreleme İşçiliği	200	400	600
Ot Temizleme İşçiliği	1.250	2.250	3.500
Budama ve Bakım İşçiliği	800	1.700	2.500
İlaçlama İşçiliği	600	1.400	2.000
Çapalama İşçiliği	2.200	3.800	6.000
TOPLAM	5.050	9.550	14.600

3) Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı genel üretim maliyetlerinin tutarı, 396.067,55 TL’dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.51’deki gibidir.

²² Esas üretim maliyet yerleri ile doğrudan ilişkisi kurulabilen kimyasal gübre, çiftlik gübresi, damla sulama sistemi gübresi, tarım ilacı ve kükürt gibi ilk madde ve malzemeler, yetiştirilen fındık ağaçlarının fiziki gelişimini, büyümesini ve kaliteli fındık ürünü vermesini sağlamaları nedeniyle direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 5.51. 2017 Yılı Genel Üretim Maliyetleri

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
- Endirekt Malzeme Maliyetleri	55.400
- Endirekt İşçilik Maliyetleri	49.800
- Memur Ücret ve Giderleri	96.000
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	54.800
- Çeşitli Giderler	11.180
- Vergi, Resim ve Harçlar	3.000
- Amortisman Giderleri	125.887,55
TOPLAM	396.067,55

Genel üretim maliyetleri, direkt ve endirekt nitelikteki maliyetlerden oluşmaktadır. Herhangi bir maliyet yeri açısından direkt nitelikte olan genel üretim maliyetleri, ilgili maliyet yerine doğrudan yüklenmiştir. Endirekt nitelikte olan genel üretim maliyetleri ise, dağıtım anahtarları aracılığıyla ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

a) Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı endirekt malzeme maliyetlerinin tutarı, 55.400 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.52'deki gibidir.

Tablo 5.52. 2017 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetleri

Endirekt Malzeme Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Akaryakıt	41.500
- Madeni Yağ	500
- Gıda Malzemesi	13.200
- Temizlik Malzemesi	200
TOPLAM	55.400

i) Akaryakıt maliyetlerinin 36.000 TL'lik bölümünün traktör için, 1.500 TL'lik bölümünün kamyonet için, 1.000 TL'lik bölümünün motorlu tarım aletleri için, 3.000 TL'lik bölümünün ise, jeneratör için kullanıldığı tespit edilmiştir.

* Traktöre ait akaryakıt maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

36.000 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Kamyonete ait akaryakıt maliyetleri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL



İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

* Motorlu tarım aletlerine ait akaryakıt maliyetleri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.000 TL



Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

* Jeneratöre ait akaryakıt maliyetleri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 3.000 TL / 4.000 kws = 0,75 TL/kws

0,75 TL x 1.200 kws	=	900 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,75 TL x 1.600 kws	=	1.200 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,75 TL x 200 kws	=	150 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,75 TL x 200 kws	=	150 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,75 TL x 400 kws	=	300 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,75 TL x 400 kws	=	300 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

ii) Madeni yağlar için katlanılan maliyetler, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

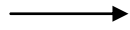
500 TL



Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iii) Gıda malzemeleri için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

13.200 TL



Yemekhane Maliyet Yeri

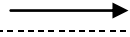
ix) Temizlik malzemelerinin 30 TL'lik bölümünün çiftlik idare binasında, 170 TL'lik bölümünün ise, yemekhanede kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna göre, söz konusu malzemelere ilişkin katlanılan maliyetler, aşağıdaki şekilde ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

30 TL



Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

170 TL



Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt malzeme maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.53'deki gibidir.



Tablo 5.53. 2017 Yılı Endirekt Malzeme Maliyetlerinin Birinci Dağıtım

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Akaryakıt									41.500
* Traktör	-	-	-	-	36.000	-	-	-	
* Kamyonet	-	-	-	-	-	1.500	-	-	
* Motorlu Tarım Aletleri	-	-	-	-	1.000	-	-	-	
* Jeneratör	-	-	900	1.200	150	150	300	300	
- Madeni Yağ	-	-	-	-	500	-	-	-	500
- Gıda Malzemesi	-	-	-	-	-	-	-	13.200	13.200
- Temizlik Malzemesi	-	-	-	-	-	-	30	170	200
TOPLAM	-	-	900	1.200	37.650	1.650	330	13.670	55.400

b) Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı endirekt işçilik maliyetlerinin tutarı, 49.800 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.54'deki gibidir.

Tablo 5.54. 2017 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetleri

Endirekt İşçilik Maliyetleri	TUTARI (TL)
- Ziraat Mühendisi Maaşı (2.800 TL x 12 ay)	33.600
- Aşçı Maaşı (1.350 TL x 12 ay)	16.200
TOPLAM	49.800

i) Ziraat mühendisi için katlanılan maliyetler, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 33.600 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,118 \text{ TL/m}^2$$

0,118 TL x 100.000 m ²	=	11.831 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,118 TL x 184.000 m ²	=	21.769 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

ii) Aşçı için katlanılan maliyetler, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

16.200 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Endirekt işçilik maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.55'deki gibidir.

Tablo 5.55. 2017 Yılı Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Ziraat Mühendisi	11.831	21.769	-	-	-	-	-	-	33.600
- Aşçı	-	-	-	-	-	-	-	16.200	16.200
TOPLAM	11.831	21.769	-	-	-	-	-	16.200	49.800

c) Memur Ücret ve Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı memur ücret ve giderlerinin tutarı, 96.000 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.56'daki gibidir.

Tablo 5.56. 2017 Yılı Memur Ücret ve Giderleri

Memur Ücret ve Giderleri	TUTARI (TL)
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	96.000
TOPLAM	96.000

i) Çiftlik idare/üretim müdürü için katlanılan maliyetler, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

96.000 TL → Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

Memur ücret ve giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.57'deki gibidir.

Tablo 5.57. 2017 Yılı Memur Ücret ve Giderlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Çiftlik İdare/Üretim Müdürü	-	-	-	-	-	-	96.000	-	96.000
TOPLAM	-	-	-	-	-	-	96.000	-	96.000

d) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin tutarı, 54.800 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.58'deki gibidir.

Tablo 5.58. 2017 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Elektrik Maliyeti	4.050
- Haberleşme Maliyeti	150
- Su Maliyeti	850
- Bakım-Onarım Maliyeti	3.850
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	38.000
- Toprak Analiz Maliyeti	7.350
- Su Analiz (Mikrobiyel) Maliyeti	150
- Zirai Danışmanlık Maliyeti	400
TOPLAM	54.800

i) Elektrik maliyeti, maliyet yerlerindeki güç tüketim miktarları dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 4.050 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 1,0125 \text{ TL/kws}$$

1,0125 TL x 1.200 kws	=	1.215 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
1,0125 TL x 1.600 kws	=	1.620 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
1,0125 TL x 200 kws	=	202,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
1,0125 TL x 200 kws	=	202,5 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
1,0125 TL x 400 kws	=	405 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
1,0125 TL x 400 kws	=	405 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

ii) Haberleşme maliyeti, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

150 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri

iii) Su maliyeti, fındık çiftliğindeki yemekhane bölümündeki hizmetlere bağlı olarak ortaya çıktığı için yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

850 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

iv) Bakım-onarım maliyeti, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

3.850 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

v) Dışarıdan kiralanan tarımsal makine maliyeti, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

38.000 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vi) Toprak analiz maliyeti, fındık ağaçlarının dikili bulunduğu topraktaki bitki besin elementlerinin yeterli olup olmadığının tespit ettirilmesine bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu toprak analizi maliyeti, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 7.350 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0258 \text{ TL/m}^2$$

0,0258 TL x 100.000 m ²	=	2.588 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0258 TL x 184.000 m ²	=	4.762 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

vii) Su analiz maliyeti, fındık ağaçlarının sulanması için kullanılan beton sulama havuzundaki kaynak suyunun sağlık açısından uygun olup olmadığının tespit ettirilmesine bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu su analiz maliyeti, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

150 TL → **Sulama Maliyet Yeri**

viii) Zirai danışmanlık maliyeti, fındık bahçesindeki fındık ağaçlarının yetiştirilmesi ile burada yapılacak kültürel ve kimyasal uygulamalara ilişkin teknik bilgilerin sağlanmasına bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu zirai danışmanlık maliyeti, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 400 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0014 \text{ TL/m}^2$$

0,0014 TL x 100.000 m ²	=	140,85 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0014 TL x 184.000 m ²	=	259,15 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.59'daki gibidir.



Tablo 5.59. 2017 Yılı Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Elektrik Maliyeti	-	-	1.215	1.620	202,5	202,5	405	405	4.050
- Haberleşme Maliyeti	-	-	-	-	-	-	150	-	150
- Su Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	850	850
- Bakım-Onarım Maliyeti	-	-	-	-	3.850	-	-	-	3.850
- Dışarıdan Kiralanan Tarımsal Makine Maliyeti	-	-	-	-	38.000	-	-	-	38.000
- Toprak Analiz Maliyeti	2.588	4.762	-	-	-	-	-	-	7.350
- Su Analiz Maliyeti	-	-	150	-	-	-	-	-	150
- Zirai Danışmanlık Maliyeti	140,85	259,15	-	-	-	-	-	-	400
TOPLAM	2.728,85	5.021,15	1.365	1.620	42.052,5	202,5	555	1.255	54.800

e) Çeşitli Giderlerin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı çeşitli giderlerin tutarı, 11.180 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.60'daki gibidir.

Tablo 5.60. 2017 Yılı Çeşitli Giderler

Çeşitli Giderler	TUTARI (TL)
- Trafik Sigortası Maliyetleri	1.400
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	9.500
- Araç Muayene Maliyetleri	280
TOPLAM	11.180

i) Trafik sigortası maliyetleri, işletmede kullanılan traktör ile kamyonet için katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Traktöre ait trafik sigortası maliyetinin 500 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

500 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

* Kamyonete ait trafik sigortası maliyetinin 900 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

900 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

ii) Seyahat ve ulaşım maliyetleri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

9.500 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

iii) Araç muayene maliyetleri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

280 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

Çeşitli giderlerin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.61'deki gibidir.

Tablo 5.61. 2017 Yılı Çeşitli Giderlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Trafik Sigortası Maliyetleri									1.400
* Traktör	-	-	-	-	500	-	-	-	
* Kamyonet	-	-	-	-	-	900	-	-	
- Seyahat ve Ulaşım Maliyetleri	-	-	-	-	-	-	9.500	-	9.500
- Araç Muayene Maliyetleri	-	-	-	-	-	280	-	-	280
TOPLAM	-	-	-	-	500	1.180	9.500	-	11.180

f) Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Dağıtımı

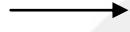
İşletmenin 2017 yılında katlandığı vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin tutarı, 3.000 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı, Tablo 5.62'deki gibidir.

Tablo 5.62. 2017 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler

Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetler	TUTARI (TL)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.355
- Emlak Vergisi	1.645
TOPLAM	3.000

i) Motorlu taşıtlar vergisine ilişkin maliyet, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.355 TL



**İlk Madde/Malzeme Taşıma ve
Depolama Maliyet Yeri**

ii) Emlak vergisi, işletmedeki binalar ile fındık arazisi için katlanılan vergi maliyetleridir. Bu maliyetin maliyet yerlerine yüklenme şekli, aşağıdaki gibidir.

* Binalara ait emlak vergisi maliyetinin 150 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak binaların bulunduğu ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 150 \text{ TL} / 240 \text{ m}^2 = 0,625 \text{ TL/m}^2$$

0,625 TL x 100 m ²	=	62,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,625 TL x 50 m ²	=	31,25 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,625 TL x 30 m ²	=	18,75 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,625 TL x 60 m ²	=	37,5 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

* Fındık arazisine ait emlak vergisi maliyetinin 1.495 TL olduğu tespit edilmiş ve alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 1.495 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0052 \text{ TL/m}^2$$

0,0052 TL x 100.000 m ²	=	526,40 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0052 TL x 184.000 m ²	=	968,60 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

Vergi, resim ve harçlara ilişkin maliyetlerin maliyet yerlerine birinci dağıtımı sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.63'deki gibidir.



Tablo 5.63. 2017 Yılı Vergi, Resim ve Harçlara İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	-	-	-	-	1.355	-	-	1.355
- Emlak Vergisi									1.645
* Binalar	-	-	-	-	62,5	31,25	18,75	37,5	
* Fındık Arazisi	526,40	968,60	-	-	-	-	-	-	
TOPLAM	526,40	968,60	-	-	62,5	1.386,25	18,75	37,5	3.000

g) Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşletmenin 2017 yılında katlandığı amortisman giderlerinin tutarı, 125.887,55 TL'dir. Söz konusu bu giderlerin detayı, Tablo 5.64'deki gibidir.

Tablo 5.64. 2017 Yılı Amortisman Giderleri

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömrü (Yıl)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)
- Çiftlik Sınırlama Çiti ve Direkleri	10	10.900
- Çiftlik İdare Binası	20	1.500
- İlk Madde ve Malzeme Deposu	20	1.500
- Tarım Alet ve Makine Deposu	20	1.250
- Yemekhane	20	2.000
- Damla Sulama Otomasyon ve Jeneratör Odası	20	1.250
- Damla Sulama Sistemi	10	28.000
- Traktör	5	21.000
- Römork	5	1.320
- Kültivatör	5	400
- Tırmık	5	400
- Merdane	5	500
- Traktör Hidrolik Kaldıraç	5	250
- Toprak Delme (Burgu) Makinesi	5	740
- Dip Patlatma (Derin Sürüm) Makinesi	5	400
- Taş Kırma Makinesi	5	9.200
- Ot Biçme Makinesi (Motorlu Tırpan)	5	550
- Motorlu Testere	5	300
- İlaçlama Makinesi	5	260
- Jeneratör	10	3.600
- Terazi	7	100
- Sulama Tankeri	5	700
- Beton Sulama Havuzu	20	3.500
- Akaryakıt Tankı	5	100
- Kamyonet	5	9.600
- Çiftlik İdare Binası Demirbaşları	5	2.100
- Yemekhane Demirbaşları	5	1.300
- Taşıyıcı Bitkiler (Fındık Ağaçları)	40	21.442,55
- Tarımsal El Aletleri	3	825
- Konteyner Wc/Duş	10	900
TOPLAM		125.887,55

➤ Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerine İlişkin Amortisman Giderleri

Çiftlik sınırlama çiti ve direklerine ilişkin amortisman giderleri, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 10.900 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0383 \text{ TL/m}^2$$

$0,0383 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2 = 3.838,03 \text{ TL}$	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0383 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2 = 7.061,97 \text{ TL}$	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

➤ Binalara İlişkin Amortisman Giderleri

i) Çiftlik idare binasına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

ii) İlk madde ve malzeme deposuna ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

1.500 TL → **İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri**

iii) Tarım alet ve makine deposuna ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.250 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

iv) Yemekhane binasına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

2.000 TL → **Yemekhane Maliyet Yeri**

iv) Damla sulama otomasyon ve jeneratör odasına ilişkin amortisman gideri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 1.250 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,3125 \text{ TL/kws}$$

0, 3125 TL x 1.200 kws	=	375 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0, 3125 TL x 1.600 kws	=	500 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0, 3125 TL x 200 kws	=	62,5 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0, 3125 TL x 200 kws	=	62,5 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0, 3125 TL x 400 kws	=	125 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0, 3125 TL x 400 kws	=	125 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

➤ Tesis, Makine ve Cihazlara İlişkin Amortisman Giderleri

i) Damla sulama sistemine ilişkin amortisman giderleri, fındık ağaçlarının sulama ve gübreleme işlemlerinin otomasyon sistemiyle yapılmasına bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, söz konusu damla sulama sistemine ilişkin amortisman giderleri, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 28.000 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,09859 \text{ TL/m}^2$$

0,09859 TL x 100.000 m ²	=	9.859 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,09859 TL x 184.000 m ²	=	18.141 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

ii) Traktöre ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

21.000 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iii) Römorka ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

1.320 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

iv) Kültivatöre ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

v) Tırmığa ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vi) Merdaneye ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

500 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

vii) Traktör hidrolik kaldıraca ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

250 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

viii) Toprak delme (burgu) makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

740 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ix) Dip patlatma (derin sürüm) makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

400 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

x) Taş kırma makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

9.200 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xi) Ot biçme makinesine ilişkin amortisman gideri tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

550 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xii) Motorlu testereye ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

300 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xiii) İlaçlama makinesine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

260 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

xiv) Jeneratöre ilişkin amortisman gideri, güç tüketim miktarı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 3.600 \text{ TL} / 4.000 \text{ kws} = 0,9 \text{ TL/kws}$$

0,9 TL x 1.200 kws	=	1.080 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
0,9 TL x 1.600 kws	=	1.440 TL	→	Enerji Üretimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri
0,9 TL x 200 kws	=	180 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
0,9 TL x 400 kws	=	360 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

xv) Terazeye ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

xvi) Sulama tankerine ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

700 TL	→	Sulama Maliyet Yeri

xvii) Beton sulama havuzuna ilişkin amortisman gideri, sulama maliyet yerine yüklenmiştir.

3.500 TL	→	Sulama Maliyet Yeri

xviii) Akaryakıt tankına ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

100 TL	→	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri

➤ Taşıtlara İlişkin Amortisman Giderleri

i) Kamyonete ilişkin amortisman gideri, ilk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerine yüklenmiştir.

9.600 TL	→	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri

➤ **Demirbaşlara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Çiftlik idare binası demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerine yüklenmiştir.

2.100 TL → **Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri**

ii) Yemekhane demirbaşlarına ilişkin amortisman gideri, yemekhane maliyet yerine yüklenmiştir.

1.300 TL → **Yemekhane Maliyet Yeri**

➤ **Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Amortisman Giderleri**

Taşıyıcı bitkiler (fındık ağaçları), uzun vadeli varlık olmaları nedeniyle duran varlıklar hesap sınıfında yer almakta ve dolayısıyla amortisman işlemine tabi tutulmaktadır. Bu nedenle, söz konusu fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri, alan (m²) ölçüsü dikkate alınarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 21.442,55 TL / 284.000 m² = 0,0755 TL/m²

0,0755 TL x 100.000 m ²	=	7.550,19 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
0,0755 TL x 184.000 m ²	=	13.892,36 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

➤ **Diğer Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Giderleri**

i) Tarımsal el aletlerine ilişkin amortisman gideri, tarım alet ve makineleri maliyet yerine yüklenmiştir.

825 TL → **Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri**

ii) Konteyner wc/duş kabineine ilişkin amortisman gideri, işçi sayısı ölçüsü dikkate alınarak ilgili maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 900 TL / 20 işçi = 45 TL/işçi

45 TL x 6 işçi	=	270 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 10 işçi	=	450 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
45 TL x 2 işçi	=	90 TL	→	Sulama Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri
45 TL x 1 işçi	=	45 TL	→	Yemekhane Maliyet Yeri

Amortisman giderlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.65'deki gibidir.



Tablo 5.65. 2017 Yılı Amortisman Giderlerinin Birinci Dağıtımı

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	TOPLAM
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenlerinin Amortismanı	3.838,03	7.061,97	-	-	-	-	-	-	10.900
- Binaların Amortismanı	-	-	375	500	1.312,5	1.562,5	1.625	2.125	7.500
- Tesis, Makine ve Cihazların Amortismanı	9.859	18.141	5.280	1.440	35.600	280	360	360	71.320
- Taşıtların Amortismanı	-	-	-	-	-	9.600	-	-	9.600
- Demirbaşların Amortismanı	-	-	-	-	-	-	2.100	1.300	3.400
- Taşıyıcı Bitkilerin Amortismanı	7.550,19	13.892,36	-	-	-	-	-	-	21.442,55
- Diğer Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	270	450	90	-	825	-	45	45	1.725
TOPLAM	21.517,22	39.545,33	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	125.887,55

İşletmenin 2017 yılına ait bütün üretim maliyetlerinin maliyet yerlerine birinci dağıtım sonucunda hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.66'daki gibidir.



Tablo 5.66. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.’ye Ait 2017 Yılına İlişkin Maliyetlerin Birinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	6.950	12.150	-	-	-	-	-	-	19.100
Direkt İşçilik Maliyetleri	5.050	9.550	-	-	-	-	-	-	14.600
DİREKT MALİYETLER TOPLAMI	12.000	21.700	-	-	-	-	-	-	33.700
Endirekt Malzeme Maliyetleri	-	-	900	1.200	37.650	1.650	330	13.670	55.400
Endirekt İşçilik Maliyetleri	11.831	21.769	-	-	-	-	-	16.200	49.800
Memur Ücret ve Giderleri	-	-	-	-	-	-	96.000	-	96.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	2.728,85	5.021,15	1.365	1.620	42.052,5	202,5	555	1.255	54.800
Çeşitli Giderler	-	-	-	-	500	1.180	9.500	-	11.180
Vergi, Resim ve Harçlar	526,40	968,60	-	-	62,5	1.386,25	18,75	37,5	3.000
Amortisman Giderleri	21.517,22	39.545,33	5.745	1.940	37.737,5	11.442,5	4.130	3.830	125.887,55
ENDİREKT MALİYETLER TOPLAMI	36.603,47	67.304,08	8.010	4.760	118.002,5	15.861,25	110.533,75	34.992,5	396.067,55
I. DAĞITIM TOPLAMI	48.603,47	89.004,08	8.010	4.760	118.002,5	15.861,25	110.533,75	34.992,5	429.767,55

5.4.1.3.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım işleminde, işletmenin hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmıştır. İkinci dağıtım işleminde, dağıtım yöntemlerinden “Basit Dağıtım Yöntemi” kullanılmıştır.

Basit dağıtım yöntemi kullanılarak yapılan ikinci dağıtım işleminde, birinci dağıtım esnasında kullanılan dağıtım anahtarlarından faydalanılarak dağıtım işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Tablo 5.67. 2017 Yılına İlişkin Birinci Dağıtım Sonuçları Özet Tablosu

MALİYET YERLERİ		I. DAĞITIM TOPLAM
ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	48.603,47
	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	89.004,08
HİZMET MALİYET YERLERİ	Sulama Maliyet Yeri	8.010
	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	4.760
	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	118.002,5
	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	15.861,25
	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	110.533,75
	Yemekhane Maliyet Yeri	34.992,5
TOPLAM		429.767,55

1) Sulama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Sulama maliyet yerinde oluşan 8.010 TL tutarındaki maliyet, ağaç sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 8.010 \text{ TL} / 5.250 \text{ adet} = 1,5257 \text{ TL/adet}$$

1,5257 TL x 1.850 adet	=	2.822,57 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
1,5257 TL x 3.400 adet	=	5.187,43 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

2) Enerji Üretimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Enerji üretimi maliyet yerinde oluşan 4.760 TL tutarındaki maliyet, alan (m²) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 4.760 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,01676 \text{ TL/m}^2$$

$0,01676 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	1.676 TL	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,01676 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	3.084 TL	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

3) Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Tarım alet ve makineleri maliyet yerinde oluşan 118.002,5 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 118.002,5 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,06338 \text{ TL/m}^2$$

$0,06338 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$41.550,18 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,06338 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$76.452,32 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

4) İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

İlk madde/malzeme taşıma ve depolama maliyet yerinde oluşan 15.861,25 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 15.861,25 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,0558 \text{ TL/m}^2$$

$0,0558 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$5.584,95 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,0558 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$10.276,30 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

5) Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Üretim yerleri yönetimi maliyet yerinde oluşan 110.533,75 TL tutarındaki maliyet, alan (m^2) ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı: } 110.533,75 \text{ TL} / 284.000 \text{ m}^2 = 0,3892 \text{ TL/m}^2$$

$0,3892 \text{ TL} \times 100.000 \text{ m}^2$	$=$	$38.920,33 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
$0,3892 \text{ TL} \times 184.000 \text{ m}^2$	$=$	$71.613,42 \text{ TL}$	$\rightarrow$	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

6) Yemekhane Maliyet Yeri Maliyetlerinin Dağıtımı

Yemekhane maliyet yerinde oluşan 34.992,5 TL tutarındaki maliyet, işçi sayısı ölçüsü kullanılarak esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

Dağıtım Anahtarı: 34.992,5 TL / 16 işçi = 2.187 TL/işçi

2.187 TL x 6 işçi	=	13.122 TL	→	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri
2.187 TL x 10 işçi	=	21.870,5 TL	→	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri

İşletmenin 2017 yılına ait birinci dağıtım sonucu hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine ikinci dağıtım sonucu hazırlanan maliyet dağıtım tablosu, Tablo 5.68'deki gibidir.

Tablo 5.68. ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye Ait 2017 Yılına İlişkin Maliyetlerin İkinci Dağıtım Tablosu

MALİYET YERLERİ/ MALİYET ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM MALİYET YERLERİ		HİZMET MALİYET YERLERİ						TOPLAM
	Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	Sulama Maliyet Yeri	Enerji Üretimi Maliyet Yeri	Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	Yemekhane Maliyet Yeri	
I. DAĞITIM TOPLAMI	48.603,47	89.004,08	8.010	4.760	118.002,5	15.861,25	110.533,75	34.992,5	429.767,55
Sulama Maliyet Yeri	2.822,57	5.187,43	(8.010)						8.010
Enerji Üretimi Maliyet Yeri	1.676	3.084		(4.760)					4.760
Tarım Alet ve Makineleri Maliyet Yeri	41.550,18	76.452,32			(118.002,5)				118.002,5
İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama Maliyet Yeri	5.584,95	10.276,30				(15.861,25)			15.861,25
Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yeri	38.920,33	71.613,42					(110.533,75)		110.533,75
Yemekhane Maliyet Yeri	13.122	21.870,5						(34.992,5)	34.992,5
II. DAĞITIM TOPLAMI	103.676,03	188.483,97	(8.010)	(4.760)	(118.002,5)	(15.861,25)	(110.533,75)	(34.992,5)	-
GENEL TOPLAM	152.279,50	277.488,05	-	-	-	-	-	-	429.767,55

5.4.1.3.3. Üçüncü Dağıtım

Üçüncü dağıtım işleminde, işletmenin esas üretim maliyet yerinde toplanan maliyetlerin, bu maliyet yerlerinde üretilen ürünlere, başka bir ifadeyle, ağaçlardan elde edilen fındık ürününe dağıtımı yapılmıştır. Üçüncü dağıtım işlemi, esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin verim (hasat) miktarı dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetler, bu maliyet yerlerinde üretilen fındık ürününün toplam maliyetini oluşturmaktadır. Toplam maliyetin, esas üretim maliyet yerlerinden elde edilen verim miktarına bölünmesi suretiyle, birim maliyetler hesaplanmıştır.

İşletmeye ait toplam 284 dönüm (284.000 m²) arazi üzerinde kurulu bulunan kuzey ve güney parsel fındık bahçelerinden 2017 yılında hasat edilen fındık ürününe ilişkin detaylar, aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yerleri	Verim (Hasat) Miktarı (kg/dönüm)	Alan (dönüm)	Toplam Verim (Hasat) Miktarı (kg)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	140	100	14.000
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	175	184	32.200

1) Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ürününe Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 152.279,50 TL'lik maliyet, verim miktarı dikkate alınarak bu maliyet yerinden elde edilen fındık ürününe yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde üretilen fındık ürününün birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$152.279,50 \text{ TL} / 14.000 \text{ kg} = 10,88 \text{ TL/kg}$$

2) Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri Maliyetlerinin Fındık Ürününe Yüklenmesi

Kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde toplanan 277.488,05 TL'lik maliyet, verim miktarı dikkate alınarak bu maliyet yerinden elde edilen fındık ürününe yüklenmiştir. Bu işlem sonucunda, kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yerinde üretilen fındık ürününün birim maliyeti, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$277.488,05 \text{ TL} / 32.200 \text{ kg} = 8,62 \text{ TL/kg}$$

5.4.1.3.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti.'ye ait fındık çiftliğinde yetiştirilen fındık ağaçları verim dönemine girmiş olup, 2017 yılına ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

i) 2017 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) 2017 yılı itibarıyla fındık ağaçları verim dönemine girmiştir. Bu nedenle, “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabındaki 857.702 TL’lik tutar “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
25X TAŞIYICI BİTKİLER		857.702
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	305.566	
25X.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	552.136	
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI		857.702
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fın. Bah. Fın. Ağaçları	305.566	
25X.01.002 Güney Parsel Fın. Bah. Fın. Ağaçları	552.136	
<i>Verim dönemine giren fındık ağaçlarının ilgili maddi duran varlık hesabına alınması kaydı</i>		

b) 2017 yılında, 74.500 TL’lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
150 İLK MADDE VE MALZEME		74.500
150.01 Direkt İMM	19.100	
150.01.002 Kimyasal Gübre	10.900	
150.01.003 Çiftlik Gübresi	1.400	
150.01.004 Tarım İlacı	2.000	
150.01.015 Kükürt	700	
150.01.016 Damla Sulama Gübresi	4.100	
150.02 Endirekt İMM	55.400	
150.02.010 Akaryakıt	41.500	
150.02.011 Madeni Yağ	500	
150.02.012 Gıda Malzemesi	13.200	
150.02.013 Temizlik Malzemesi	200	
102 BANKALAR		74.500
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>		
/		

c) 2017 yılında, 280.000 TL'ye elektronik otomasyonlu damla sulama sistemi yaptırılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		280.000
253.01 Damla Sulama Sistemi	280.000	
102 BANKALAR		280.000
<i>Yaptırılan damla sulama sistemi için yapılan ödemenin kaydı</i>		
/		

d) 2017 yılında, 19.100 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	19.100	
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	6.950	
710.01.002 Kimyasal Gübre	4.000	
710.01.003 Çiftlik Gübresi	500	
710.01.004 Tarım İlacı	700	
710.01.006 Kükürt	250	
710.01.007 Damla Sulama Gübresi	1.500	
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.150	
710.02.002 Kimyasal Gübre	6.900	
710.02.003 Çiftlik Gübresi	900	
710.02.004 Tarım İlacı	1.300	
710.02.006 Kükürt	450	
710.02.007 Damla Sulama Gübresi	2.600	
150 İLK MADDE VE MALZEME		19.100
150.01 Direkt İMM	19.100	
150.01.002 Kim. Gübre	10.900	
150.01.003 Çift. Gübresi	1.400	
150.01.004 Tarım İlacı	2.000	
150.01.015 Kükürt	700	
150.01.016 Dam.S.Güb.	4.100	
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

e) 2017 yılında, 14.600 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	14.600	
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	5.050	
720.01.003 Gübreleme	200	
720.01.004 Ot Temizleme	1.250	
720.01.005 İlaçlama	600	
720.01.007 Budama ve Bakım	800	
720.01.008 Çapalama	2.200	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	9.550	
720.02.003 Gübreleme	400	
720.02.004 Ot Temizleme	2.250	
720.02.005 İlaçlama	1.400	
720.02.007 Budama ve Bakım	1.700	
720.02.008 Çapalama	3.800	
102 BANKALAR		14.600
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

f) 2017 yılında, 396.067,55 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**396.067,55**

730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	36.603,47
730.01.002 End. İşç. M.	11.831
730.01.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	2.728,85
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40
730.01.007 Amort. G.	21.517,22
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	67.304,08
730.02.002 End. İşç. M.	21.769
730.02.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	5.021,15
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60
730.02.007 Amort. G.	39.545,33
730.03 Sulama M.Y.	8.010
730.03.001 End. Malz. M.	900
730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.365
730.03.007 Amort. G.	5.745
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	4.760
730.04.001 End. Malz. M.	1.200
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.620
730.04.007 Amort. G.	1.940
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	118.002,5
730.05.001 End. Malz. M.	37.650
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	42.052,5
730.05.005 Çeşitli G.	500
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5
730.05.007 Amort. G.	37.737,5
730.06 İlk Mad./Malz.Taş. ve Dep. M.Y.	15.861,25
730.06.001 End. Malz. M.	1.650
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	202,5
730.06.005 Çeşitli G.	1.180
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.386,25
730.06.007 Amort. G.	11.442,5
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	110.533,75
730.07.001 End. Malz. M.	330
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	96.000
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	555
730.07.005 Çeşitli G.	9.500
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75
730.07.007 Amort. G.	4.130
730.08 Yemekhane M.Y.	34.992,5
730.08.001 End. Malz. M.	13.670
730.08.002 End. İşç. M.	16.200
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.255
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5
730.08.007 Amort. G.	3.830

102 BANKALAR**214.780****150 İLK MADDE VE MALZEME****55.400**

150.02 Endirekt İMM	55.400
150.02.010 Akaryakıt	41.500
150.02.011 Madeni Yağ	500
150.02.012 Gıda Malz.	13.200
150.02.013 Tem. Malz.	200

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR**125.887,55***Genel üretim maliyetlerinin kaydı*

g) 2017 yılında, hizmet maliyet yerlerinde toplanan 292.160 TL'lik endirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		292.160
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	103.676,03	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	188.483,97	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		292.160
730.03 Sulama M.Y.	8.010	
730.03.001 End. Malz. M.	900	
730.03.004 Dış. Sağ.	1.365	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	4.760	
730.04.001 End. Malz. M.	1.200	
730.04.004 Dış. Sağ.	1.620	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	118.002,5	
730.05.001 End. Malz. M.	37.650	
730.05.004 Dış. Sağ.	42.052,5	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	500	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taş. ve Dep. M.Y.	15.861,25	
730.06.001 End. Malz. M.	1.650	
730.06.004 Dış. Sağ.	202,5	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	1.180	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.386,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	110.533,75	
730.07.001 End. Malz. M.	330	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	96.000	
730.07.004 Dış. Sağ.	555	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	9.500	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	34.992,5	
730.08.001 End. Malz. M.	13.670	
730.08.002 End. İşç. M.	16.200	
730.08.004 Dış. Sağ.	1.255	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
İkinci dağıtım işleminin kaydı		
		/

h) 2017 yılında, toplam 429.767,55 TL'lik üretim maliyetleri hasat edilen fındık ürününe yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
154 TARIMSAL YARI MAMULLER²³		429.767,55	
154.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	152.279,50		
154.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	277.488,05		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.			19.100
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	6.950		
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.150		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.			14.600
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	5.050		
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	9.550		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.			396.067,55
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	140.279,5		
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	255.788,05		
<i>Üçüncü dağıtım işleminin kaydı</i>			

Fındık ürünü, aktif piyasası olan bir tarımsal üründür. Gerek kamu sektörü (TMO, Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği [FİSKOBİRLİK]) gerekse özel sektör (tüccar vb.) tarafından her yıl fındık ürününe yönelik taban fiyat açıklaması yapılmaktadır. 2017 yılında yapılan taban fiyat açıklamaları sonucunda fındık fiyatı kilogram başına 12 TL'den işlem görmüştür. Bu kapsamda, fındık ürününün hasat noktasındaki net gerçeğe uygun değeri, aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır.

²³ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir.

Maliyet Yerleri	Toplam Verim (Hasat) Miktarı (kg)	Piyasa Taban Fiyatı (TL/kg)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Taşıma Maliyeti (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	14.000	12	168.000	1.400	166.600
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	32.200		386.400	3.200	383.200
TOPLAM					549.800

ı) 2017 yılında, üretimi gerçekleştirilen fındık ürününün hasat anında yapılan net gerçeğe uygun değer ile değerlendirme işlemi sonucunda, 120.032,45 TL'lik değer artışı tespit edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
155 TARIMSAL MAMULLER		549.800
155.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamuller	166.600	
155.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamuller	383.200	
154 TARIMSAL YARI MAMULLER		429.767,55
154.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-Yarı Mamuller	152.279,50	
154.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-Yarı Mamuller	277.488,05	
606 TARIMSAL MAMULLER DEĞER ARTIŞI²⁴		120.032,45
606.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındıkları Değer Artışı	14.320,5	
606.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındıkları Değer Artışı	105.711,95	
<i>Fındıkların hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek mamul stoklarına alınması kaydı</i>		
/		

i) 2017 yılında, hasat edilen fındık ürününün tamamı 669.900 TL'ye satılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla tahsil edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

²⁴ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Tarımsal mamullerin hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucunda değer azalışı meydana gelmesi durumunda ise "607 Tarımsal Mamuller Değer Azalışı" isimli bir hesabın kullanılması mümkündür. Tarımsal mamullere ilişkin değer artışı tutarı, aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tarımsal Mamuller Değer Artışı = Net Gerçeğe Uygun Değer – Maliyet Değeri
Tarımsal Mamuller Değer Artışı = 549.800 TL – 429.767,55 TL
Tarımsal Mamuller Değer Artışı = 120.032,45 TL

.../.../2017			
102 BANKALAR		669.900	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			669.900
600.01 Kuzey Parsel Fındık	203.000		
Bahçesi-Tarımsal Mamul			
Satış Hasılatı			
600.02 Güney Parsel Fındık	466.900		
Bahçesi-Tarımsal Mamul			
Satış Hasılatı			
<i>Toplam 46.200 kg fındığın 14,5 TL/kg fiyattan satılması kaydı</i>			
/			

j) 2017 yılında, satılan fındık ürününe ilişkin 549.800 TL'lik maliyet kaydı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLER MALİYETİ²⁵		549.800	
624.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-	166.600		
Tarımsal Mamul Maliyeti			
624.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-	383.200		
Tarımsal Mamul Maliyeti			
155 TARIMSAL MAMULLER			549.800
155.01 Kuzey Parsel Fındık	166.600		
Bahçesi-Tarımsal Mam.			
155.02 Güney Parsel Fındık	383.200		
Bahçesi-Tarımsal Mam.			
<i>Satılan tarımsal mamullerin (fındık ürününün) maliyet kaydı</i>			
/			

İşletme tarafından dönem sonunda fındık ağaçları yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmiştir. Net nakit akışları yöntemi kullanılarak yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerleri, aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

²⁵ Bu hesap, (Arslan, 2012: 256)'da önerilmiştir. Bu hesabın, hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek mamul stoklarına alınan tarımsal mamullere yönelik satış sonrası maliyet kaydında kullanılması tarafımızca da uygun görülmüştür.

Tablo 5.69. Kuzey Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2017)²⁶

Yıllar	Nakit Girişleri (a)	Nakit Çıkışları (b)	Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (c)	Net Nakit Akışları (a-b)+c	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
2017	112.000	115.000	5.990	2.990	2.492
2018	126.000	120.000	5.990	11.990	8.326
2019	140.000	125.000	5.990	20.990	12.147
2020	165.000	130.000	5.990	40.990	19.768
2021	180.000	135.000	5.990	50.990	20.492
2022	195.000	140.000	5.990	60.990	20.425
2023	245.000	145.000	5.990	105.990	29.580
2024	262.500	150.000	5.990	118.490	27.557
2025	320.000	155.000	5.990	170.990	33.139
2026	340.000	160.000	5.990	185.990	30.038
2027	360.000	165.000	5.990	200.990	27.051
2028	380.000	170.000	5.990	215.990	24.225
2029	400.000	175.000	5.990	230.990	21.589
2030	525.000	180.000	5.990	350.990	27.337
2031	550.000	185.000	5.990	370.990	24.079
2032	575.000	190.000	5.990	390.990	21.148
2033	600.000	195.000	5.990	410.990	18.525
2034	625.000	200.000	5.990	430.990	16.188
2035	715.000	205.000	5.990	515.990	16.151
2036	742.500	210.000	5.990	538.490	14.046
2037	770.000	215.000	5.990	560.990	12.194
2038	797.500	220.000	5.990	583.490	10.569
2039	825.000	225.000	5.990	605.990	9.147
2040	775.000	230.000	5.990	550.990	6.931
2041	768.000	235.000	5.990	538.990	5.650
2042	759.000	240.000	5.990	524.990	4.586
2043	748.000	250.000	5.990	503.990	3.669
2044	735.000	260.000	5.990	480.990	2.918
2045	720.000	270.000	5.990	455.990	2.305
2046	703.000	280.000	5.990	428.990	1.807
2047	684.000	290.000	5.990	399.990	1.404
2048	663.000	300.000	5.990	368.990	1.079
2049	640.000	310.000	5.990	335.990	819
2050	615.000	320.000	5.990	300.990	611
2051	588.000	330.000	5.990	263.990	447
2052	559.000	340.000	5.990	224.990	317
2053	528.000	350.000	5.990	183.990	216
2054	495.000	360.000	5.990	140.990	138

²⁶ Nakit girişleri, geçmiş son 10 yıl içerisinde fındık ürününe ilişkin piyasada açıklanan taban fiyatlardaki değişim oranı referans alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışları, gelecekte ortaya çıkması beklenen tahmini maliyetler dikkate alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışı gerektirmeyen giderler ise, fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri olarak dikkate alınmıştır.

2055	460.000	370.000	5.990	95.990	78
GERÇEĞE UYGUN DEĞER (2017 YILI)					479.192

Tablo 5.70. Güney Parsel Fındık Bahçesine İlişkin Nakit Akışları (2017)²⁷

Yıllar	Nakit Girişleri (a)	Nakit Çıkışları (b)	Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (c)	Net Nakit Akışları (a-b)+c	Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri
2017	257.600	240.000	10.938	28.538	23.782
2018	289.800	260.000	10.938	40.738	28.290
2019	322.000	280.000	10.938	52.938	30.635
2020	404.800	300.000	10.938	115.738	55.815
2021	441.600	340.000	10.938	112.538	45.226
2022	478.400	360.000	10.938	129.338	43.315
2023	515.200	380.000	10.938	146.138	40.784
2024	552.000	400.000	10.938	162.938	37.894
2025	736.000	420.000	10.938	326.938	63.363
2026	782.000	440.000	10.938	352.938	57.001
2027	828.000	460.000	10.938	378.938	51.001
2028	874.000	480.000	10.938	404.938	45.416
2029	920.000	500.000	10.938	430.938	40.277
2030	966.000	520.000	10.938	456.938	35.589
2031	1.113.200	540.000	10.938	584.138	37.914
2032	1.163.800	560.000	10.938	614.738	33.250
2033	1.214.400	580.000	10.938	645.338	29.087
2034	1.265.000	600.000	10.938	675.938	25.389
2035	1.315.600	620.000	10.938	706.538	22.115
2036	1.490.400	640.000	10.938	861.338	22.467
2037	1.545.600	660.000	10.938	896.538	19.488
2038	1.600.800	680.000	10.938	931.738	16.877
2039	1.656.000	700.000	10.938	966.938	14.596
2040	1.568.600	720.000	10.938	859.538	10.812
2041	1.530.880	740.000	10.938	801.818	8.405
2042	1.518.000	760.000	10.938	768.938	6.717
2043	1.501.440	780.000	10.938	732.378	5.331
2044	1.481.200	800.000	10.938	692.138	4.199
2045	1.457.280	820.000	10.938	648.218	3.277
2046	1.429.680	840.000	10.938	600.618	2.530
2047	1.398.400	860.000	10.938	549.338	1.929
2048	1.363.440	880.000	10.938	494.378	1.446
2049	1.324.800	900.000	10.938	435.738	1.062
2050	1.282.480	920.000	10.938	373.418	759

²⁷ Nakit girişleri, geçmiş son 10 yıl içerisinde fındık ürününe ilişkin piyasada açıklanan taban fiyatlardaki değişim oranı referans alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışları, gelecekte ortaya çıkması beklenen tahmini maliyetler dikkate alınarak hesaplanmıştır. Nakit çıkışı gerektirmeyen giderler ise, fındık ağaçlarına ilişkin amortisman giderleri olarak dikkate alınmıştır.

2051	1.236.480	940.000	10.938	307.418	520
2052	1.186.800	960.000	10.938	237.738	335
2053	1.133.440	980.000	10.938	164.378	193
2054	1.076.400	1.000.000	10.938	87.338	86
2055	1.015.680	1.020.000	10.938	6.618	5
GERÇEĞE UYGUN DEĞER (2017 YILI)					867.181

İşletmeye ait fındık ağaçlarına ilişkin net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanması sonucu, fındık ağaçlarının maliyet yerleri itibariyle gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir. Buna göre, 2017 yılına ilişkin fındık ağaçlarında meydana gelen değer artışlarının hesaplanması ve bu değer artışlarının TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yerleri	Defter Değeri (a)	Birikmiş Amortisman (b)	Net Defter Değeri (c=a-b)	Gerçeğe Uygun Değer (d)	Değer Artışı (d-c)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	305.566	7.639,15	297.926,85	479.192	181.265,15
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	552.136	13.803,4	538.332,6	867.181	328.848,4
TOPLAM	857.702	21.442,55	836.259,45	1.346.373	510.113,55

i) Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçlarına İlişkin Değer Artışının Hesaplanması

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	: 305.566 TL – 7.639,15 TL = 297.926,85 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 479.192 TL / 297.926,85 TL = 1.6084
Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 305.566 TL x 1.6084 = 491.478,97 TL
Fındık Ağaçları Değer Artış Tutarı	: 491.478,97 TL – 305.566 TL = 185.912,97 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 7.639,15 TL x 1.6084 = 12.286,97 TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	: 12.286,97 TL – 7.639,15 TL = 4.647,82 TL
Yeniden Değerleme Artışı	: 479.192 TL – 297.926,85 TL = 181.265,15 TL

ii) Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçlarına İlişkin Değer Artışının Hesaplanması

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	: 552.136 TL – 13.803,4 TL = 538.332,6 TL
Yeniden Değerleme Oranı	: 867.181 TL / 538.332,6 TL = 1.6108

Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 552.136 TL x 1.6108 = 889.416,41 TL
Fındık Ağaçları Değer Artış Tutarı	: 889.416,41 TL – 552.136 TL = 337.280,41 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Değeri	: 13.803,4 TL x 1.6108 = 22.235,41 TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	: 22.235,41 TL – 13.803,4 TL = 8.432,01 TL
Yeniden Değerleme Artışı	: 867.181 TL – 538.332,6 TL = 328.848,4 TL

k) 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu fındık ağaçlarında 510.113,55 TL'lik değer artışı tespit edilmiş olup, fındık ağaçları ve birikmiş amortismanın defter değerlerinin düzeltilmesine ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
25X TAŞIYICI BİTKİLER		523.193,38
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	185.912,97	
25X.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları	337.280,41	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		13.079,83
257.01.001 Kuzey Parsel Fın. Bah.Fın.Ağaç.Amort.	4.647,82	
257.01.002 Güney Parsel Fın. Bah.Fın.Ağaç.Amort.	8.432,01	
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		510.113,55
522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları		
522.01.001 Kuzey Parsel Fın.Bah.Fın. Ağaç.Yen. Değ. Artışları	181.265,15	
522.01.002 Güney Parsel Fın.Bah.Fın. Ağaç.Yen. Değ. Artışları	328.848,4	
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen fındık ağaçlarına ilişkin değer artışı ile fındık ağaçları ve birikmiş amortisman tutarlarının düzeltilmesi kaydı</i>		
/		

Yukarıdaki muhasebe kaydı sonucunda fındık ağaçlarının brüt defter değeri 1.380.895,38 TL (*Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları: 491.478,97 TL, Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları: 889.416,41 TL*), birikmiş amortisman

tutarı 34.522,38 TL (*Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları: 12.286,97 TL, Güney Parsel Fındık Bahçesi Fındık Ağaçları: 22.235,41 TL*) olarak güncellenmiş olmaktadır.

İ) 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu tespit edilen değer artışına bağlı olarak 102.022,71 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	102.022,71	
527.02 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		
527.02.001 Kuzey Parsel Fın.Bah.	36.253,03	
Fın.Ağaç.Ert.Ver.Gid.Etk.		
527.02.002 Güney Parsel Fın.Bah.	65.769,68	
Fın.Ağaç.Ert.Ver.Gid.Etk.		
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		102.022,71
483.01 Taşıyıcı Bitkiler		
Ertelenmiş Vergi Yük.		
483.01.001 Kuzey Parsel	36.253,03	
Ert.Vergi Yük.		
483.01.002 Güney Parsel	65.769,68	
Ert.Vergi Yük.		
*(510.113,55 x 0,20) = 102.022,71		
<i>Fındık ağaçlarına ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
/		

m) 2017 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	19.100	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	14.600	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	396.067,55	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		19.100
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		14.600
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		396.067,55
<i>Maliyet hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

n) 2017 yılında, satılan fındık ürününün maliyeti “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	549.800	
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLER MALİYETİ		549.800
<i>Gider hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

o) 2017 yılında, satış hasılatı ve tarımsal mamuller değer artış tutarı “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	669.900	
606 TARIMSAL MAMULLER DEĞER ARTIŞI	120.032,45	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		789.932,45
<i>Gelir hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

ö) 2017 yılında dönem kârı üzerinden 48.026,49 TL’lik vergi karşılığı hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	240.132,45	
691 DÖNEM KÂRI VEGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		48.026,49*
691.02 Dönem Kârı Vergi Karşılığı 48.026,49		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		192.105,96
<i>*(240.132,45 x 0,20) = 48.026,49</i>		
<i>İşletme net kârının ve dönem vergisinin tespit kaydı</i>		
/		

p) 2017 yılında dönem kârı üzerinden hesaplanan 48.026,49 TL’lik vergi karşılığı ilgili bilanço hesabına alınmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 691.02 Dönem Kârı Vergi Karşılığı 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI <i>Dönem kârından ayrılan vergi karşılığının ilgili bilanço hesabına alınması kaydı</i>	48.026,49	48.026,49
/		

r) 2017 yılında dönem kârı üzerinden hesaplanarak ilgili bilanço hesabına alınan 48.026,49 TL'lik vergi borcu tahakkuk etmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR <i>Kesinleşen vergi borcu kaydı</i>	48.026,49	48.026,49
/		

s) 2017 yılında, vergiden sonraki dönem net kârı 192.105,96 TL olarak hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI <i>Dönem net kârının ilgili bilanço hesabına alınması kaydı</i>	192.105,96	192.105,96
/		

5.5. UYGULAMA ÖRNEĞİNİN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde, fındık yetiştiriciliği yapan işletmeye ait 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin mali nitelikli işlemlerin VUK'a göre muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama yapılmıştır. Bu kapsamda, dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları, toplu olarak gösterilmiştir.

5.5.1. VUK'a Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları

İşletmeye ait 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin mali nitelikli işlemlere yönelik VUK'a göre yapılması gereken muhasebe kayıtları, aşağıdaki gibidir.

i) 2015 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) İşletme, 2015 yılında 3.525.275 TL sermaye ile kurulmuş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
100 KASA	15.000	
102 BANKALAR	1.500.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	1.495.000	
252 BİNALAR	150.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	288.800	
254 TAŞITLAR	48.000	
255 DEMİRBAŞLAR	17.000	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	11.475	
500 SERMAYE		3.525.275
<i>Açılış kaydı</i>		

b) 2015 yılında, 72.710 TL'lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
150 İLK MADDE VE MALZEME		72.710
150.01 Direkt İMM	37.600	
150.01.001 Fındık Fidanı	21.000	
150.01.002 Kimyasal Gübre	4.750	
150.01.003 Çiftlik Gübresi	10.100	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
150.02 Endirekt İMM	35.110	
150.02.005 Tarımsal Sulama Malz.	3.350	
150.02.006 Eldiven	100	
150.02.007 Kova	100	
150.02.008 Çizme	240	
150.02.009 Yağmurluk	40	
150.02.010 Akaryakıt	24.350	
150.02.011 Madeni Yağ	180	
150.02.012 Gıda Malzemesi	6.500	
150.02.013 Temizlik Malzemesi	250	
102 BANKALAR		72.710
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>		

c) 2015 yılında, işletmeye ait 1.495.000 TL değerindeki arazi fındık bahçesi için tahsis edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.495.000	
258.01 Tesis Dönemindeki Fındık Bahçesi			
258.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi	550.000		
258.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi	945.000		
250 ARAZİ VE ARSALAR			1.495.000
250.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi	550.000		
250.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi	945.000		
<i>Arazinin fındık bahçesine tahsis kaydı</i>			
/			

d) 2015 yılında, 109.000 TL'ye sınırlama çiti yaptırılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015			
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ		109.000	
251.01 Yerüstü Düzenleri	109.000		
251.01.001 Sınırlama Çiti ve Direkleri	109.000		
102 BANKALAR			109.000
<i>Yaptırılan sınırlama çiti ve direkleri için yapılan ödemenin kaydı</i>			
/			

e) 2015 yılında, 37.600 TL'lik ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	37.600	
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	13.150	
710.01.001 Fındık Fidanı	7.400	
710.01.002 Kimyasal Gübre	1.650	
710.01.003 Çiftlik Gübresi	3.500	
710.01.004 Tarım İlacı	1.750	
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	24.450	
710.02.001 Fındık Fidanı	13.600	
710.02.002 Kimyasal Gübre	3.100	
710.02.003 Çiftlik Gübresi	6.600	
710.02.004 Tarım İlacı	1.150	
150 İLK MADDE VE MALZEME		37.600
150.01 Direkt İMM	37.600	
150.01.001 Fın. Fidanı	21.000	
150.01.002 Kim. Gübre	4.750	
150.01.003 Çift. Gübresi	10.100	
150.01.004 Tarım İlacı	1.750	
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

f) 2015 yılında, 45.400 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	45.400	
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.850	
720.01.001 Dikim Yerini Belirleme ve Dikim Çukuru Açma	1.350	
720.01.002 Fidan Dikimi	9.100	
720.01.003 Gübreleme	1.600	
720.01.004 Ot Temizleme	2.950	
720.01.005 İlaçlama	500	
720.01.006 Sulama	350	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.550	
720.02.001 Dikim Yerini Belirleme ve Dikim Çukuru Açma	2.500	
720.02.002 Fidan Dikimi	16.900	
720.02.003 Gübreleme	3.050	
720.02.004 Ot Temizleme	5.450	
720.02.005 İlaçlama	1.000	
720.02.006 Sulama	650	
102 BANKALAR		45.400
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

g) 2015 yılında, 277.025 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

277.025

730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.366,91
730.01.001 End. Malz. M.	169,48
730.01.002 End. İşç. M.	10.563
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40
730.01.007 Amort. G.	4.108,03
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	28.228,09
730.02.001 End. Malz. M.	310,52
730.02.002 End. İşç. M.	19.437
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60
730.02.007 Amort. G.	7.511,97
730.03 Sulama M.Y.	10.025
730.03.001 End. Malz. M.	4.100
730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	180
730.03.007 Amort. G.	5.745
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.180
730.04.001 End. Malz. M.	1.000
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	240
730.04.007 Amort. G.	1.940
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	64.485
730.05.001 End. Malz. M.	20.555
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	5.730
730.05.005 Çeşitli G.	400
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5
730.05.007 Amort. G.	37.737,5
730.06 İlk Mad./Malz. Taş. ve Dep. M.Y.	15.453,75
730.06.001 End. Malz. M.	1.725
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	30
730.06.005 Çeşitli G.	945
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.311,25
730.06.007 Amort. G.	11.442,5
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	116.758,75
730.07.001 End. Malz. M.	350
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	88.200
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	60
730.07.005 Çeşitli G.	24.000
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75
730.07.007 Amort. G.	4.130
730.08 Yemekhane M.Y.	23.527,50
730.08.001 End. Malz. M.	6.923
730.08.002 End. İşç. M.	12.000
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	760
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5
730.08.007 Amort. G.	3.830

102 BANKALAR

165.470

150 İLK MADDE VE MALZEME

35.110

150.02 Endirekt İMM	35.110
150.02.005 Tar.Sul.Malz.	3.350
150.02.006 Eldiven	100
150.02.007 Kova	100
150.02.008 Çizme	240
150.02.009 Yağmurluk	40
150.02.010 Akaryakıt	24.350
150.02.011 Madeni Yağ	180
150.02.012 Gıda Malz.	6.500
150.02.013 Tem. Malz.	250

257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	76.445
<i>Genel üretim maliyetlerinin kaydı</i>	
/	

h) 2015 yılında, hizmet maliyet yerlerinde toplanan 233.430 TL'lik indirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	233.430	
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	82.734,83	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	150.695,17	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		233.430
730.03 Sulama M.Y.	10.025	
730.03.001 End. Malz. M.	4.100	
730.03.004 Dış. Sağ.	180	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.180	
730.04.001 End. Malz. M.	1.000	
730.04.004 Dış. Sağ.	240	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	64.485	
730.05.001 End. Malz. M.	20.555	
730.05.004 Dış. Sağ.	5.730	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	400	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taş. ve Dep. M.Y.	15.453,75	
730.06.001 End. Malz. M.	1.725	
730.06.004 Dış. Sağ.	30	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	945	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.311,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	116.758,75	
730.07.001 End. Malz. M.	350	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	88.200	
730.07.004 Dış. Sağ.	60	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	24.000	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	23.527,50	
730.08.001 End. Malz. M.	6.923	
730.08.002 End. İşç. M.	12.000	
730.08.004 Dış. Sağ.	760	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	

İkinci dağıtım işleminin kaydı

ı) 2015 yılında, toplam 360.025 TL’lik üretim maliyetleri tesis dönemindeki fındık ağaçlarına yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	360.025
258.01 Tesis Dönemindeki Fındık Bahçesi	
258.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi	127.101,74
258.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi	232.923,26
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	37.600
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	13.150
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	24.450
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	45.400
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	15.850
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.550
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	277.025
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	98.101,74
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	178.923,26
Üçüncü dağıtım işleminin kaydı	

i) 2015 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2015	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	37.600
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	45.400
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	277.025
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	37.600
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	45.400
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	277.025
Maliyet hesaplarının kapanış kaydı	

i) 2016 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) 2016 yılında, 41.700 TL'lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016	
150 İLK MADDE VE MALZEME	41.700
150.01 Direkt İMM	13.200
150.01.002 Kimyasal Gübre	6.800
150.01.003 Çiftlik Gübresi	3.750
150.01.004 Tarım İlacı	1.750
150.01.014 Tarım Kireci	100
150.01.015 Kükürt	800
150.02 Endirekt İMM	28.500
150.02.005 Tarımsal Sulama Malz.	300
150.02.010 Akaryakıt	22.450
150.02.011 Madeni Yağ	150
150.02.012 Gıda Malzemesi	5.400
150.02.013 Temizlik Malzemesi	200
102 BANKALAR	41.700
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>	
/	

b) 2016 yılında, 13.200 TL'lik ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	13.200
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	4.840
710.01.002 Kimyasal Gübre	2.500
710.01.003 Çiftlik Gübresi	1.350
710.01.004 Tarım İlacı	650
710.01.005 Tarım Kireci	40
710.01.006 Kükürt	300
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	8.360
710.02.002 Kimyasal Gübre	4.300
710.02.003 Çiftlik Gübresi	2.400
710.02.004 Tarım İlacı	1.100
710.02.005 Tarım Kireci	60
710.02.006 Kükürt	500
150 İLK MADDE VE MALZEME	13.200
150.01 Direkt İMM	13.200
150.01.002 Kim. Gübre	6.800
150.01.003 Çift. Gübresi	3.750
150.01.004 Tarım İlacı	1.750
150.01.014 Tarım Kireci	100
150.01.015 Kükürt	800
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>	
/	

c) 2016 yılında, 19.700 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		19.700
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	7.000	
720.01.003 Gübreleme	1.150	
720.01.004 Ot Temizleme	2.600	
720.01.005 İlaçlama	700	
720.01.006 Sulama	1.250	
720.01.007 Budama ve Bakım	1.300	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.700	
720.02.003 Gübreleme	2.100	
720.02.004 Ot Temizleme	4.750	
720.02.005 İlaçlama	1.300	
720.02.006 Sulama	2.250	
720.02.007 Budama ve Bakım	2.300	
102 BANKALAR		19.700
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

d) 2016 yılında, 284.230 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**284.230**

730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	16.042,43
730.01.002 End. İşç. M.	11.408
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40
730.01.007 Amort. G.	4.108,03
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	29.472,57
730.02.002 End. İşç. M.	20.992
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60
730.02.007 Amort. G.	7.511,97
730.03 Sulama M.Y.	7.470
730.03.001 End. Malz. M.	900
730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	825
730.03.007 Amort. G.	5.745
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.840
730.04.001 End. Malz. M.	800
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.100
730.04.007 Amort. G.	1.940
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	68.437,5
730.05.001 End. Malz. M.	18.700
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	11.487,5
730.05.005 Çeşitli G.	450
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5
730.05.007 Amort. G.	37.737,5
730.06 İlk Mad./Malz. Taş. ve Dep. M.Y.	16.101,25
730.06.001 End. Malz. M.	2.100
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	137,5
730.06.005 Çeşitli G.	1.085
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.336,25
730.06.007 Amort. G.	11.442,5
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	117.823,75
730.07.001 End. Malz. M.	250
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	90.000
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	425
730.07.005 Çeşitli G.	23.000
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75
730.07.007 Amort. G.	4.130
730.08 Yemekhane M.Y.	25.042,5
730.08.001 End. Malz. M.	5.750
730.08.002 End. İşç. M.	14.400
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.025
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5
730.08.007 Amort. G.	3.830

102 BANKALAR**179.285****150 İLK MADDE VE MALZEME****28.500**

150.02 Endirekt İMM	28.500
150.02.005 Tar.Sul.Malz.	300
150.02.010 Akaryakıt	22.450
150.02.011 Madeni Yağ	150
150.02.012 Gıda Malz.	5.400
150.02.013 Tem. Malz.	200

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR**76.445***Genel üretim maliyetlerinin kaydı*

e) 2016 yılında, hizmet maliyet yerlerinde toplanan 238.715 TL'lik endirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		238.715
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	84.629,92	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	154.085,08	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		238.715
730.03 Sulama M.Y.	7.470	
730.03.001 End. Malz. M.	900	
730.03.004 Dış. Sağ.	825	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	3.840	
730.04.001 End. Malz. M.	800	
730.04.004 Dış. Sağ.	1.100	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	68.437,5	
730.05.001 End. Malz. M.	18.700	
730.05.004 Dış. Sağ.	11.487,5	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	450	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taş. ve Dep. M.Y.	16.101,25	
730.06.001 End. Malz. M.	2.100	
730.06.004 Dış. Sağ.	137,5	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	1.085	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.336,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	117.823,75	
730.07.001 End. Malz. M.	250	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	90.000	
730.07.004 Dış. Sağ.	425	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	23.000	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	25.042,5	
730.08.001 End. Malz. M.	5.750	
730.08.002 End. İşç. M.	14.400	
730.08.004 Dış. Sağ.	1.025	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
İkinci dağıtım işleminin kaydı		
/		

f) 2016 yılında, toplam 317.130 TL’lik üretim maliyetleri tesis dönemindeki fındık ağaçlarına yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	317.130	
258.01 Tesis Dönemindeki Fındık Bahçesi		
258.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi	112.512,35	
258.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi	204.617,65	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.		13.200
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	4.840	
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	8.360	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		19.700
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	7.000	
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.700	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		284.230
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	100.672,35	
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	183.557,65	
<i>Üçüncü dağıtım işleminin kaydı</i>		
/		

g) 2016 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2016		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	13.200	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	19.700	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	284.230	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		13.200
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		19.700
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		284.230
<i>Maliyet hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

i) 2017 Yılı Muhasebe Kayıtları

a) 2017 yılı itibariyle fındık ağaçları verim dönemine girmiştir. Bu nedenle, “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları ” hesabındaki 2.172.155 TL’lik tutar

“25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.172.155
256.01 Verim Dönemindeki Fındık Bahçesi		
256.01.001 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi	789.614,09	
256.01.002 Güney Parsel Fındık Bahçesi	1.382.540,91	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		2.172.155
258.01 Tesis Dönemindeki Fındık Bahçesi		
258.01.001 Kuzey Parsel Fın. Bahçesi	789.614,09	
258.01.002 Güney Parsel Fın. Bahçesi	1.382.540,91	
<i>Verim dönemine giren fındık ağaçlarının ilgili maddi duran varlık hesabına alınması kaydı</i>		
/		

b) 2017 yılında, 74.500 TL’lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

150 İLK MADDE VE MALZEME		74.500
150.01 Direkt İMM	19.100	
150.01.002 Kimyasal Gübre	10.900	
150.01.003 Çiftlik Gübresi	1.400	
150.01.004 Tarım İlacı	2.000	
150.01.015 Kükürt	700	
150.01.016 Damla Sulama Gübresi	4.100	
150.02 Endirekt İMM	55.400	
150.02.010 Akaryakıt	41.500	
150.02.011 Madeni Yağ	500	
150.02.012 Gıda Malzemesi	13.200	
150.02.013 Temizlik Malzemesi	200	
102 BANKALAR		74.500
<i>İlk madde ve malzeme alış kaydı</i>		
/		

c) 2017 yılında, 280.000 TL’ye elektronik otomasyonlu damla sulama sistemi yaptırılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		280.000
253.01 Damla Sulama Sistemi	280.000	
102 BANKALAR		280.000
<i>Yaptırılan damla sulama sistemi için yapılan ödemenin kaydı</i>		
/		

d) 2017 yılında, 19.100 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		19.100
710.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	6.950	
710.01.002 Kimyasal Gübre	4.000	
710.01.003 Çiftlik Gübresi	500	
710.01.004 Tarım İlacı	700	
710.01.006 Kükürt	250	
710.01.007 Damla Sulama Gübresi	1.500	
710.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.150	
710.02.002 Kimyasal Gübre	6.900	
710.02.003 Çiftlik Gübresi	900	
710.02.004 Tarım İlacı	1.300	
710.02.006 Kükürt	450	
710.02.007 Damla Sulama Gübresi	2.600	
150 İLK MADDE VE MALZEME		19.100
150.01 Direkt İMM	19.100	
150.01.002 Kim. Gübre	10.900	
150.01.003 Çift. Gübresi	1.400	
150.01.004 Tarım İlacı	2.000	
150.01.015 Kükürt	700	
150.01.016 Dam.S.Güb.	4.100	
<i>Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

e) 2017 yılında, 14.600 TL'lik işçilik maliyetine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		14.600
720.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	5.050	
720.01.003 Gübreleme	200	
720.01.004 Ot Temizleme	1.250	
720.01.005 İlaçlama	600	
720.01.007 Budama ve Bakım	800	
720.01.008 Çapalama	2.200	
720.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	9.550	
720.02.003 Gübreleme	400	
720.02.004 Ot Temizleme	2.250	
720.02.005 İlaçlama	1.400	
720.02.007 Budama ve Bakım	1.700	
720.02.008 Çapalama	3.800	
102 BANKALAR		14.600
<i>Direkt işçilik maliyetlerinin kaydı</i>		
/		

f) 2017 yılında, 396.067,55 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**396.067,55**

730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	36.603,47
730.01.002 End. İşç. M.	11.831
730.01.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	2.728,85
730.01.006 Ver. Res. Harç.	526,40
730.01.007 Amort. G.	21.517,22
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	67.304,08
730.02.002 End. İşç. M.	21.769
730.02.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	5.021,15
730.02.006 Ver. Res. Harç.	968,60
730.02.007 Amort. G.	39.545,33
730.03 Sulama M.Y.	8.010
730.03.001 End. Malz. M.	900
730.03.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.365
730.03.007 Amort. G.	5.745
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	4.760
730.04.001 End. Malz. M.	1.200
730.04.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.620
730.04.007 Amort. G.	1.940
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	118.002,5
730.05.001 End. Malz. M.	37.650
730.05.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	42.052,5
730.05.005 Çeşitli G.	500
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5
730.05.007 Amort. G.	37.737,5
730.06 İlk Mad./Malz. Taş. ve Dep. M.Y.	15.861,25
730.06.001 End. Malz. M.	1.650
730.06.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	202,5
730.06.005 Çeşitli G.	1.180
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.386,25
730.06.007 Amort. G.	11.442,5
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	110.533,75
730.07.001 End. Malz. M.	330
730.07.003 Mem. Ücr. ve G.	96.000
730.07.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	555
730.07.005 Çeşitli G.	9.500
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75
730.07.007 Amort. G.	4.130
730.08 Yemekhane M.Y.	34.992,5
730.08.001 End. Malz. M.	13.670
730.08.002 End. İşç. M.	16.200
730.08.004 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	1.255
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5
730.08.007 Amort. G.	3.830

102 BANKALAR**214.780****150 İLK MADDE VE MALZEME****55.400**

150.02 Endirekt İMM	55.400
150.02.010 Akaryakıt	41.500
150.02.011 Madeni Yağ	500
150.02.012 Gıda Malz.	13.200
150.02.013 Tem. Malz.	200

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR**125.887,55**

Genel üretim maliyetlerinin kaydı

g) 2017 yılında, yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan 292.160 TL'lik endirekt maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		292.160
730.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	103.676,03	
730.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	188.483,97	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		292.160
730.03 Sulama M.Y.	8.010	
730.03.001 End. Malz. M.	900	
730.03.004 Dış. Sağ.	1.365	
Fay. Hiz.		
730.03.007 Amort. G.	5.745	
730.04 Enerji Üretimi M.Y.	4.760	
730.04.001 End. Malz. M.	1.200	
730.04.004 Dış. Sağ.	1.620	
Fay. Hiz.		
730.04.007 Amort. G.	1.940	
730.05 Tarım Alet ve Makineleri M.Y.	118.002,5	
730.05.001 End. Malz. M.	37.650	
730.05.004 Dış. Sağ.	42.052,5	
Fay. Hiz.		
730.05.005 Çeşitli G.	500	
730.05.006 Ver. Res. Harç.	62,5	
730.05.007 Amort. G.	37.737,5	
730.06 İlk Madde/Malzeme Taşıma ve Depolama M.Y.	15.861,25	
730.06.001 End. Malz. M.	1.650	
730.06.004 Dış. Sağ.	202,5	
Fay. Hiz.		
730.06.005 Çeşitli G.	1.180	
730.06.006 Ver. Res. Harç.	1.386,25	
730.06.007 Amort. G.	11.442,5	
730.07 Üretim Yer. Yön. M.Y.	110.533,75	
730.07.001 End. Malz. M.	330	
730.07.003 Mem. Ücr. G.	96.000	
730.07.004 Dış. Sağ.	555	
Fay. Hiz.		
730.07.005 Çeşitli G.	9.500	
730.07.006 Ver. Res. Harç.	18,75	
730.07.007 Amort. G.	4.130	
730.08 Yemekhane M.Y.	34.992,5	
730.08.001 End. Malz. M.	13.670	
730.08.002 End. İşç. M.	16.200	
730.08.004 Dış. Sağ.	1.255	
Fay. Hiz.		
730.08.006 Ver. Res. Harç.	37,5	
730.08.007 Amort. G.	3.830	
İkinci dağıtım işleminin kaydı		
/		

h) 2017 yılında, toplam 429.767,55 TL'lik üretim maliyetleri hasat edilen fındık ürününe yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
151 YARI MAMULLER		429.767,55	
151.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	152.279,50		
151.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	277.488,05		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.			19.100
711.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	6.950		
711.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	12.150		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.			14.600
721.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	5.050		
721.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	9.550		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.			396.067,55
731.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	140.279,5		
731.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi M.Y.	255.788,05		
<i>Üçüncü dağıtım işleminin kaydı</i>			
/			

ı) 2017 yılında, üretimi tamamlanan 429.767,55 TL'lik fındık ürünü stoklara alınmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
152 MAMULLER		429.767,55	
152.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Mamulleri	152.279,50		
152.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi Mamulleri	277.488,05		
151 YARI MAMULLER			429.767,55
151.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	152.279,50		
151.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi Yarı Mamulleri	277.488,05		
<i>Üretimi tamamlanan fındıkların mamul stoklarına alınması kaydı</i>			
/			

i) 2017 yılında, hasat edilen fındık ürününün tamamı 669.900 TL'ye satılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla tahsil edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
102 BANKALAR	669.900	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		669.900
600.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamul Satış Hasılatı	203.000	
600.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamul Satış Hasılatı	466.900	
<i>Toplam 46.200 kg fındığın 14,5 TL/kg fiyattan satılması kaydı</i>		
/		

j) 2017 yılında, satılan fındık ürününe ilişkin 429.767,55 TL'lik maliyet kaydı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	429.767,55	
620.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamul Maliyeti	152.279,50	
620.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mamul Maliyeti	277.488,05	
152 MAMULLER		429.767,55
152.01 Kuzey Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mam.	152.279,50	
152.02 Güney Parsel Fındık Bahçesi-Tarımsal Mam.	277.488,05	
<i>Satılan tarımsal mamullerin maliyet kaydı</i>		
/		

k) 2017 yılında, maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANS.	19.100	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	14.600	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	396.067,55	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		19.100
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		14.600
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		396.067,55
<i>Maliyet hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

l) 2017 yılında, satılan fındık ürününün maliyeti “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	429.767,55	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		429.767,55
<i>Gider hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

m) 2017 yılında, satış hasılatı “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	669.900	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		669.900
<i>Gelir hesaplarının kapanış kaydı</i>		
/		

n) 2017 yılında dönem kârı üzerinden 48.026,49 TL’lik vergi karşılığı hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	240.132,45	
691 DÖNEM KÂRI VEGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		48.026,49
691.02 Dönem Kârı Vergi Karşılığı 48.026,49		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		192.105,96
<i>İşletme net kârının ve dönem vergisinin tespit kaydı</i>		
/		

o) 2017 yılında dönem kârı üzerinden hesaplanan 48.026,49 TL’lik vergi karşılığı ilgili bilanço hesabına alınmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 691.02 Dönem Kârı Vergi Karşılığı 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI <i>Dönem kârından ayrılan vergi karşılığının ilgili bilanço hesabına alınması kaydı</i>	48.026,49	48.026,49
/		

ö) 2017 yılında dönem kârı üzerinden hesaplanarak ilgili bilanço hesabına alınan 48.026,49 TL'lik vergi borcu tahakkuk etmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR <i>Kesinleşen vergi borcu kaydı</i>	48.026,49	48.026,49
/		

p) 2017 yılında, vergiden sonraki dönem net kârı 192.105,96 TL olarak hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI <i>Dönem net kârının ilgili bilanço hesabına alınması kaydı</i>	192.105,96	192.105,96
/		

5.6. TAŞIYICI BİTKİLERİN TMS 16-MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TEMEL MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Temel mali tablolar, işletmelerin belirli bir dönemdeki finansal durumunun ve performans sonuçlarının ayrıntılı bir şekilde raporlanmasını sağlayan araçlardır. Bütün işletmelerde olduğu gibi, fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde

kullanılan mali tablolar benzerlik göstermektedir. Bunlar; temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Temel mali tablolar, bilanço ve gelir tablosu olarak ikiye ayrılmaktadır. Ek mali tablolar ise, kâr dağıtım tablosu, nakit akış tablosu, fon akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve özkaynak değişim tablosu olarak beşe ayrılmaktadır.

TMS 1-Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre işletmelerin hazırlamaları gereken genel amaçlı tam set finansal tablolar ise, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ile muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşmaktadır.

Temel mali tablolar içerisinde yer alan finansal durum tablosu, işletmelerin belirli bir tarihteki varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları göstermektedir. Gelir tablosu ise, işletmelerin belirli bir tarihteki gelirleri, bu gelirleri elde etmek için katlanılan giderleri ve bunlar sonucunda oluşan dönem kârı veya zararını göstermektedir.

Bu bölümde, fındık yetiştiriciliği yapan işletmeye ait 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin mali nitelikli işlemlerin TMS 16 ile VUK'a göre muhasebeleştirilmesinin finansal durum tablosu ve gelir tablosu üzerine etkileri karşılaştırılmıştır.

5.6.1. Finansal Durum Tablosu Üzerine Etkilerinin karşılaştırılması

İşletmeye ait 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin mali nitelikli işlemlerin TMS 16 ile VUK'a göre muhasebeleştirilmesinin finansal durum tablosu üzerine etkilerinin karşılaştırılması, Tablo 5.71'deki gibidir.

Tablo 5.71. 2015, 2016 ve 2017 Yıllarına İlişkin Dönem Sonu Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması

ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti. 31.12.2015, 31.12.2016 ve 31.12.2017 Yılları Dönem Sonu Finansal Durum Tabloları						
TMS 16'YA GÖRE				VUK ve TDHP'YE GÖRE		
2015	2016	2017		2015	2016	2017
1-CARİ VARLIKLAR				1-DÖNEN VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.122.420	881.735	967.755	Kasa	15.000	15.000
				Bankalar	1.107.420	952.755
2-CARİ OLMAYAN VARLIKLAR				2-DURAN VARLIKLAR		
Arazi ve Arsalar	1.495.000	1.495.000	1.495.000	Arazi ve Arsalar	-	-
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	109.000	109.000	109.000	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	109.000	109.000
Binalar	150.000	150.000	150.000	Binalar	150.000	150.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	288.800	288.800	568.800	Tesis, Makine ve Cihazlar	288.800	568.800
Taşıtlar	48.000	48.000	48.000	Taşıtlar	48.000	48.000
Demirbaşlar	17.000	17.000	17.000	Demirbaşlar	17.000	17.000
Taşıyıcı Bitkiler	-	-	1.380.895,38	Diğer Maddi Duran Varlıklar		
Diğer Maddi Duran Varlıklar				*Fındık Ağaçları	-	2.172.155
*Bahçe El Aletleri ve Ekipmanları	11.475	11.475	11.475	*Bahçe El Aletleri ve Ekipmanları	11.475	11.475
Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları	360.025	857.702	-	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.855.025	2.172.155
Birikmiş Amortismanlar (-)	76.445	152.890	291.857,38	Birikmiş Amortismanlar (-)	76.455	278.777,55
VARLIK TOPLAMI	3.525.275	3.705.822	4.456.068	AKTİF TOPLAMI	3.525.275	3.765.407,45
3-KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER				3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	-	48.026,49	Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	48.026,49
4-UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER						
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	36.109,4	138.132,11			
5-ÖZKAYNAKLAR				5-ÖZKAYNAKLAR		

Sermaye	3.525.275	3.525.275	3.525.275	Sermaye	3.525.275	3.525.275	3.525.275
MDV Yeniden Değerleme Artışları	-	180.547	690.660,55				
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	-	36.109,4	138.132,11				
Dönem Net Kârı	-	-	192.105,96	Dönem Net Kârı	-	-	192.105,96
KAYNAK TOPLAMI	3.525.275	3.705.822	4.456.068	PASİF TOPLAMI	3.525.275	3.525.275	3.765.407,45

TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tabloları karşılaştırıldığında; TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosundan farklı olarak “DÖNEN VARLIKLAR, DURAN VARLIKLAR, KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR, UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR” hesap sınıflarının yerine “CARİ VARLIKLAR, CARİ OLMAYAN VARLIKLAR, KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER ve UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER” hesap sınıfları yer almaktadır. Bunun yanı sıra, TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda “ÖZKAYNAKLAR” hesap sınıfında “522 MDV Yeniden Değerleme Artışları” ve “527 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)” hesapları bulunmaktadır. 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabı, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen ancak kâr ya da zarara yansıtılmayan değerleme artışlarının izlenmesini sağlamaktadır. 527 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-) hesabı ise, varlıklarda meydana gelen ancak kâr ya da zarara yansıtılmayan değerleme artışlarının neden olduğu ertelenmiş vergilerin izlenmesini sağlamaktadır. Buna göre, TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda yer alan “ÖZKAYNAKLAR” hesap sınıfında, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda yer alan “ÖZKAYNAKLAR” hesap sınıfına göre daha kapsamlı finansal bilgiler raporlanmaktadır. Bu durum ise, gerçeğe uygun finansal raporlama noktasında, bilgi muhasebesi açısından önem arz etmektedir.

İşletmeye ait mali nitelikli işlemlerin TMS 16 ile VUK'a göre muhasebeleştirilmesinin finansal durum tablosu üzerine etkilerinin karşılaştırılması sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

i) 2015 Yılı Dönem Sonu Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması

2015 yılı dönem sonunda TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tabloları karşılaştırıldığında; TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda tesis dönemindeki fındık ağaçları 25 nolu hesap grubunda tarafımızca açılması önerilen “25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI” hesabında izlenmiştir. 2015 yılında tesis edilen fındık ağaçlarının yılsonu itibarıyla önemli bir fiziki gelişim (biyolojik dönüşüm) göstermemesi ve maliyet bedelinin gerçeğe uygun değeri yansıtmasından dolayı herhangi bir değerleme işlemi yapılmamış ve finansal durum tablosunda 360.025 TL maliyet bedeli ile yer almıştır.

VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, tesis dönemindeki fındık ağaçları 25 nolu hesap grubunda en uygun hesap olan “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabında izlenmiştir. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının maliyet değerinin TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosundaki tutardan oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının maliyet bedelinin içerisinde 1.495.000 TL tutarındaki arazi ve arsa değerinin yer almasıdır. VUK hükümleri, meyve bahçelerinde arazi ve arsa bedelinin meyve bahçelerinin maliyetine dahil edilmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu nedenle, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının maliyetleri TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosundaki tutardan daha yüksektir.

ii) 2016 Yılı Dönem Sonu Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması

2016 yılı dönem sonunda TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tabloları karşılaştırıldığında; TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeline göre hesaplanan gerçeğe uygun değeri 857.702 TL'dir. Buna göre, 2016 yılı dönem sonunda yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarında 180.547 TL'lik değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artış tutarı, TMS 16 hükümleri doğrultusunda “522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında izlenmiştir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucu meydana gelen değer artışları, dönem kârına etki eden bir unsur olmadığı için, gelir tablosu yerine finansal durum tablosunun özkaynaklar hesap sınıfında izlenmektedir. Dolayısıyla, dönem kârını etkilemeyen değer artışlarından kaynaklanan vergi etkilerinin de özkaynaklardan indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, 2016 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan 180.547 TL'lik değer artışından kaynaklanan 36.109,4 TL ($180.547 \times 0,20$)'lik vergi etkisi “483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ” hesabının alacağına karşılık “527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)” hesabının borcunda izlenmiştir.

VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, fındık ağaçlarının defter değeri maliyet değeri olan 2.172.155 TL olarak izlenmiştir.

iii) 2017 Yılı Dönem Sonu Finansal Durum Tablolarının Karşılaştırılması

2017 yılı dönem sonunda TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tabloları karşılaştırıldığında; TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçları verim dönemine girmeleri nedeniyle "25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI" hesabından çıkarılarak 25 nolu hesap grubunda tarafımızca açılması önerilen "25X TAŞIYICI BİTKİLER" hesabına devredilmiştir. Verim dönemindeki fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeline göre hesaplanan gerçeğe uygun değeri 1.346.373 TL'dir. Buna göre, 2017 yılı dönem sonunda yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarında 510.113,55 TL'lik değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artış tutarı, "522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabında izlenmiştir. 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan 510.113,55 TL'lik değer artışından kaynaklanan 102.022,71 TL ($510.113,55 \times 0,20$)'lik vergi etkisi "483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ" hesabının alacağına karşılık "527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)" hesabının borcunda izlenmiştir. 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının finansal durum tablosundaki brüt defter değeri 1.380.895,38 TL, birikmiş amortisman tutarı 34.552,38 TL olarak izlenmiştir. Fındık ağaçlarının brüt defter değerinden birikmiş amortisman tutarının düşülmesi sonucunda, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değeri ortaya çıkmaktadır (1.380.895,38 TL - 34.552,38 TL = **1.346.373 TL**).

VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, fındık ağaçları verim dönemine girmesi nedeniyle TMS 16'ya göre yapılan uygulamaya benzer şekilde "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR" hesabından çıkarılarak 25 nolu hesap grubunda en uygun hesap olan "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabına devredilmiştir. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının defter değeri maliyet değeri olan 2.172.155 TL olarak izlenmeye devam etmiştir.

2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosundaki fındık ağaçlarının değerleri ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosundaki fındık ağaçlarının değerlerinin birbirinden farklılaştığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni ise, TMS 16 ile VUK'un taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde farklı değerlendirme yöntemlerini benimsemiş olmalarıdır.

Ayrıca, fındık ağaçlarının TMS 16'ya göre değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artış tutarlarının gelir tablosuna yansıtılmayıp, finansal durum tablosunun özkaynaklar hesap sınıfında izlenmesi nedeniyle, 2017 yılına ilişkin TMS 16 ve VUK hükümlerine göre ortaya çıkan uygulama sonuçlarına göre, dönem net kârı ve dolayısıyla ödenecek vergiler hesabında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamıştır.

5.6.2. Gelir Tablosu Üzerine Etkilerinin Karşılaştırılması

İşletmeye ait fındık ağaçlarının 2017 yılında verim dönemine girdiği varsayımından hareketle uygulama geliştirilmiştir. Dolayısıyla, üretim faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan gelirler 2017 yılında gerçekleşmiştir. 2017 yılına ilişkin mali nitelikli işlemlerin TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesinin gelir tablosu üzerine etkilerinin karşılaştırılması, Tablo 5.72'deki gibidir.

Tablo 5.72. 2017 Yılına İlişkin Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

ŞG Köleoğlu Gıda San. İnş. Nak. Tur. Paz. Tic. Ltd. Şti. 31.12.2017 Yılı Gelir Tabloları			
TMS 16'YA GÖRE		VUK ve TDHP'YE GÖRE	
	2017		2017
A.SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	789.932,45	A.BRÜT SATIŞLAR	669.900
1-Hasılat	669.900	1-Yurtiçi Satışlar	669.900
2-Tarımsal Mamuller Değer Artışı	120.032,45		
B.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(549.800)	B.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(429.767,55)
1-Satılan Tarımsal Mamuller Maliyeti (-)	549.800	1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	429.767,55
BRÜT SATIŞ KÂRI	240.132,45	BRÜT SATIŞ KÂRI	240.132,45
C.FAALİYET GİDERLERİ (-)	-	C.FAALİYET GİDERLERİ (-)	-
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-	2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI	240.132,45	FAALİYET KÂRI	240.132,45
D.FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	D.FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI	240.132,45	VERGİ ÖNCESİ KÂR	240.132,45
E.DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. (-)	(48.026,49)	E.DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. (-)	(48.026,49)
1-Dönem Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	48.026,49	1-Dönem Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	48.026,49
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI	192.105,96	DÖNEM NET KÂRI	192.105,96
Diğer Kapsamlı Gelirler			
1-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	510.113,55		
2-MDV Yeniden Değ. Artış. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	(102.022,71)		
DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (Vergi Sonrası)	408.090,84		
TOPLAM KAPSAMLI GELİRLER	600.196,80		

İşletmeye ait mali nitelikli işlemlerin TMS 16 ile VUK'a göre muhasebeleştirilmesinin gelir tablosu üzerine etkilerinin karşılaştırılması sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

2017 yılı dönem sonunda TMS 16 ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tabloları karşılaştırıldığında; TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundan farklı olarak "BRÜT SATIŞLAR" hesap grubunun yerine "SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER" hesap grubu yer almaktadır. Bu hesap grubunun altında ise "Yurtiçi Satışlar, Tarımsal Mamuller Değer Artışı, Canlı Varlık Değer Artışı, Canlı Varlık Değer Azalışı" gibi hesaplar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundan farklı olarak "DİĞER KAPSAMLI GELİRLER" bölümü yer almaktadır. Diğer kapsamlı gelirler bölümü, dönem kârı veya ödenecek vergi tutarı üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamakla birlikte, gerçekleşmiş gelir ve gider kalemlerinin yanı sıra, gerçekleşmemiş (realize olmamış) gelir ve gider kalemlerinin de gösterilmesine imkan tanımaktadır. Başka bir ifadeyle, kapsamlı gelir tablosu belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen ancak kâr ya da zarara yansıtılmayan değerlendirme artışlarının gösterilmesini ve geleneksel gelir tablosuna nazaran daha kapsamlı finansal bilgilerin raporlanmasını sağlaması nedeniyle, gerçeğe uygun finansal raporlama noktasında, bilgi muhasebesi açısından önem arz etmektedir.

TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda sürdürülen faaliyet gelirlerinin VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki brüt satış gelirlerinden daha fazla olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, TMS 41'e göre tarımsal ürünlerin hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek, değer artışının gelir tablosuna yansıtılmış olmasıdır.

TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda satışların maliyeti hesap grubundaki tutarın VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki satışların maliyeti hesap grubundaki tutardan daha fazla olması, TMS 41'e göre tarımsal ürünlerin hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışının, gelir tablosuna yansıtılmış olmasından kaynaklanmaktadır. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki satışların maliyeti hesap grubu ise, tarihi maliyetleri yansıtmaktadır.

TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosundaki dönem net kârı tutarı ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki dönem net kârı tutarının eşit olmasının nedeni, TMS 16'ya göre fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışlarının gelir tablosuna yansıtılmamış olmasıdır.

İşletmenin 2017 yılına ilişkin mali nitelikli işlemleri sonucunda elde edilen finansal bilgiler ışığında TMS ile VUK'a göre hesaplanan toplam maliyetler, aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yerleri	TMS'ye Göre Toplam Maliyet (Net GUD) (TL)	VUK'a Göre Toplam Maliyet (TL)	Fark (Tarmsal Mamuller Değer Artışı) (TL)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	166.600	152.279,50	14.320,5
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	383.200	277.488,05	105.711,95
TOPLAM	549.800	429.767,55	120.032,45

İşletmenin 2017 yılına ilişkin mali nitelikli işlemleri sonucunda elde edilen finansal bilgiler ışığında TMS ile VUK'a göre hesaplanan birim maliyetler ise, aşağıdaki gibidir.

Maliyet Yerleri	TMS'ye Göre Birim Maliyet (TL) ²⁸	VUK'a Göre Birim Maliyet (TL) ²⁹	Fark (TL)
Kuzey Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	11,90 ^(a)	10,88 ^(a)	1,03
Güney Parsel Fındık Bahçesi Maliyet Yeri	11,90 ^(b)	8,62 ^(b)	3,30

Yukarıda da görüldüğü üzere, TMS ve VUK uygulamalarına göre hesaplanan maliyetler karşılaştırıldığında, gerek toplam maliyetler gerekse birim maliyetlerin her iki düzenleme açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. TMS'ye göre hesaplanan

²⁸ (a) Birim Üretim Maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti / Toplam Üretim Miktarı
= 166.600 TL / 14.000 kg
= 11,90 TL/kg

(b) Birim Üretim Maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti / Toplam Üretim Miktarı
= 383.200 TL / 32.200 kg
= 11,90 TL/kg

²⁹ (a) Birim Üretim Maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti / Toplam Üretim Miktarı
= 152.279,50 TL / 14.000 kg
= 10,88 TL/kg

(b) Birim Üretim Maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti / Toplam Üretim Miktarı
= 277.488,05 TL / 32.200 kg
= 8,62 TL/kg

maliyetlerin VUK'a göre hesaplanan maliyetlerden yüksek olmasının nedeni ise, üretimi gerçekleştirilen fındık ürününün VUK'a göre maliyet değeri ile mamul stoklarına alınmasına karşın, TMS'ye göre hasat anında net gerçeğe uygun değer ile mamul stoklarına alınmış olmasıdır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım, başta insanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması olmak üzere çeşitli sektörlerle girdi temin etmek amacıyla bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesini konu edinmektedir. Tarımsal faaliyetler ise, bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, bu ürünlerin gerek verim gerekse kalitelerinin artırılması, uygun koşullarda muhafaza edilmesi, çeşitli tekniklerle işlenerek farklı ürünlere dönüştürülmesi ve nihai tüketicilere pazarlanmasına yönelik faaliyetler olarak ifade edilmektedir.

Tarım sektörü, ekonomiyi oluşturan üç temel sektörden biridir. Bu sektörler arasından sanayi ve hizmet sektöründe olduğu gibi tarım sektöründe de üretici ve tüketiciler, üretimin gerçekleştirildiği araziler, tarımsal makineler ve tarım teknolojileri birlikte yer almaktadır. Tarihin ilk dönemlerinde ilkel şekilde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler, zamanla gelişerek geleneksel yöntemlerle yapılmaya başlanmıştır. Günümüzde ise, tarımsal faaliyetler, tarımsal mekanizasyonun ve tarım teknolojilerinin hız kazanmasıyla birlikte, bu alanda uzmanlaşmış tarım işletmeleri tarafından oldukça ilgi gören bir sektör haline gelmiş ve profesyonel anlamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Tarım işletmeleri, üretim faktörleri kullanılarak bitkisel ve hayvansal ürünler üreten, üretilen tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması ve pazarlanmasına yönelik faaliyetlerin sistemli bir şekilde gerçekleştirildiği ekonomik birimleri ifade etmektedir. Bu faaliyetleri gerçekleştiren tarım işletmelerinin temel amacı ise, kâr elde etmek ve insanların gıda ihtiyaçlarını karşılamaktır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin mali nitelikli işlemlere yönelik muhasebe uygulamaları, tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler karşısında oldukça yetersiz kalmıştır. Özellikle, tarım sektöründeki işletmelerin birçoğunun küçük aile işletmelerinden oluşması, bu işletmelerin büyük bir bölümünün vergiden muaf tutulması gibi nedenlerle, tarım muhasebesine yeterli ilgi gösterilmemiştir. Bu durumun, tarım işletmesi yöneticilerinin etkin bir muhasebe sisteminin işletmeye sağlayacağı faydalar hakkında yeterince bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığını ifade etmek mümkündür.

Günümüzde, tarımsal faaliyetlerin genellikle sermaye şirketleri tarafından modern tarım teknikleri kullanılarak profesyonel anlamda gerçekleştirilmeye başlanmasıyla birlikte, etkin bir muhasebe sistemine olan ihtiyaç da artış göstermiştir.

Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla, tarımsal faaliyetlerin kendine özgü yapısal özelliklerine uygun olarak “tarım muhasebesi” adıyla bir muhasebe dalı oluşturulmuştur.

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetlerinin izlenmesi ve kontrol altında tutulması amacıyla, bitkisel ve hayvansal üretime yönelik tarımsal faaliyetler sonucu ortaya çıkan mali nitelikli işlem ve olayların kaydedilmesi, bunların uygun şekilde sınıflandırılması, mali tablolar aracılığıyla özetlenmesi, finansal analiz teknikleriyle analiz edilmesi ve sonuçlarının finansal bilgi kullanıcılarına raporlanması faaliyetlerinin gerçekleştirildiği bir uzmanlık muhasebesidir. Muhasebe, diğer işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de yönetim fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. Bu anlamda tarım muhasebesi, tarım işletmelerinde maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi, geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınabilmesi ve faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi noktasında, tarım işletmeleri için önemli avantajlar sağlamaktadır.

Tarım muhasebesi uygulamalarına yönelik her ülkenin kendine göre yasal düzenleme yapması, zamanla ülkeler arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Ayrıca, tarım işletmelerinde sermaye piyasası araçlarının borsada işlem görmeye başlaması, geleneksel tarım muhasebesi uygulamalarında kullanılan tarihi maliyet yönteminin, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde güvenilir ve gerçeğe uygun sonuçlar ortaya koymaması gibi nedenlerden dolayı, tarımsal faaliyetlere yönelik ortak bir muhasebe ve raporlama dilinin geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla uluslararası yetkili otoriteler tarafından çalışmalara başlanmış ve tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebeleştirme esaslarının düzenlendiği “IAS 41-Agricultural Activities” isimli muhasebe standardı yayımlanmıştır. Bu Standart, 1 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe konulmuş ve aynı tarihten itibaren gerek bitkisel üretim gerekse tarımsal üretim yapan tarım işletmeleri tarafından kullanılması zorunlu hale getirilmiştir.

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmeler, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve yapılan çalışmalar sonucunda IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın “TMS 41-Tarımsal Faaliyetler” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmıştır. Bu standart, 24 Şubat 2006 tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 31

Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Taşıyıcı bitkilerin de arasında yer aldığı tarımsal faaliyetlere konu canlı varlıklara yönelik ilk düzenleme, KGK tarafından yayımlanan TMS 41 ile yapılmıştır. Ancak, uluslararası yetkili otorite olan IASB tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan bir değişiklik ile taşıyıcı bitkiler IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın kapsamından çıkarılarak, IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standardın kapsamına dahil edilmiştir. Böyle bir değişikliğin yapılmasının esas gerekçesi ise, tıpkı maddi duran varlık yatırımlarında olduğu gibi, taşıyıcı bitkilerin de uzun yıllar boyunca ve birden fazla dönemde tarımsal ürün elde etmek amacıyla tarım işletmeleri tarafından kullanılmasıdır. Bu değişiklik, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve yapılan çalışmalar sonucunda TMS 16 ile IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standart arasında paralellik sağlanmıştır. Bu güncelleme ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16'ya göre muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen tarımsal ürünlerin TMS 41 kapsamında bırakılmış olması nedeniyle, bu ürünlere yönelik muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 41 hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği ifade edilmiştir.

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına dahil edilmesi ile birlikte, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortisman işlemleri ve taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşvikleri konuları daha da özellikli hale gelmiştir.

Özellikle, Türkiye'nin fındık üretimi alanında dünyada birinci sırada olması, fındık bitkisinin tam anlamıyla taşıyıcı bitki tanımını karşılaması, fındık yetiştiriciliğine ilişkin maliyetlerin hesaplanması ve muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesine yönelik lisansüstü düzeyde herhangi bir tez çalışmasının bulunmaması gibi nedenlerle, fındık yetiştiriciliği sektörü bu çalışmaya konu edilmiştir.

TMS 16, taşıyıcı bitkilere yönelik tarımsal faaliyetlerin ilk dönemde maliyet değeri ile muhasebeleştirilmesini, sonraki dönemlerde ise, maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasını öngörmektedir. Hangi değerlendirme modelinin kullanılacağı ise, tarım işletmelerinin tercihine bırakılmıştır. Taşıyıcı

bitkilerde maliyet modeli ile deęerleme yapılması durumunda, maliyet deęerinden birikmiř amortisman ve varsa birikmiř deęer dūřuklūęu zararları indirildikten sonraki tutarları ile ölçölmektedir. Tařıyıcı bitkilerde yeniden deęerleme modeli ile deęerleme yapılması durumunda, yeniden deęerleme tarihindeki geręeęe uygun deęerinden birikmiř amortisman ve varsa birikmiř deęer dūřuklūęu zararları indirildikten sonraki yeniden deęerlenmiř tutarları ile ölçölmektedir.

Taşıyıcı bitkilerin sonraki dönemlerde değerlemesinde yeniden değerleme modelinin tercih edilmesi durumunda, geręeęe uygun değer tespiti özellikli bir hal almaktadır. Geręeęe uygun değer tespit edilirken, taşıyıcı bitkilerin aktif piyasasının olup olmadığı büyük önem taşımaktadır. Taşıyıcı bitkilere yönelik aktif piyasa varsa, bu piyasada oluşan fiyat geręeęe uygun değer olarak dikkate alınmatadır. Taşıyıcı bitkilere yönelik aktif piyasanın bulunmaması durumunda ise, sırasıyla en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı veya sektör emsalleri geręeęe uygun değer olarak dikkate alınabilmektedir. Buna rağmen geręeęe uygun değerin güvenilir olarak tespit edilememesi durumunda, ilgili taşıyıcı bitkilerden gelecekte elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucunda hesaplanan bugönkü değer, geręeęe uygun değer olarak dikkate alınmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin konu edildiği çalışmanın uygulama kısmını oluşturan son bölümünde, taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesine yönelik vaka çalışması geręekleřtirilmiřtir. Öncelikle, işletmeden 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin veriler temin edilmiştir. Bu veriler ışığında, işletmenin faaliyet yapısına uygun şekilde iki adet esas üretim maliyet yeri ve altı adet hizmet maliyet yeri oluşturulmuştur. Maliyet muhasebesi sistematiğine uygun şekilde her bir yıla ilişkin üretim maliyetleri ayrı ayrı hesaplanarak, TMS 16'ya göre muhasebeleştirme işlemleri yapılmıştır.

İşletmeye ait 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesine yönelik işlemlerin ardından, her bir yıla ilişkin mali nitelikli işlemler VUK'a göre de muhasebeleştirilmiştir. Bununla birlikte, TMS 16 ile VUK çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin temel mali tablolar üzerine etkileri karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma işleminde, aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

i) Finansal Durum Tablosuna İlişkin Sonuçlar;

2015 yılı dönem sonunda TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda, fındık ağaçları "25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI" hesabında izlenmiştir. Fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde ise, 2015 yılı sonbahar aylarında tesis edilen fındık ağaçlarının bilanço tarihinden kısa bir süre önce dikilmiş olması, bilanço tarihi itibarıyla önemli bir fiziki gelişim göstermemesi, başka bir ifadeyle fiziki gelişimlerinin biyolojik dönüşüm açısından önemli olmaması ve maliyet bedelinin gerçeğe uygun değeri yansıtmamasından dolayı, değer artışı veya azalışı hesaplanmamış ve finansal durum tablosunda 360.025 TL maliyet bedeli ile yer almıştır. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, fındık ağaçları "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR" hesabında izlenmiştir. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının maliyet değerinin 1.855.025 TL olduğu görülmektedir. Bu tutar, TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosundaki tutardan oldukça yüksektir. Bunun nedeni, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda fındık ağaçlarının maliyet bedelinin içerisinde 1.495.000 TL tutarındaki arazi ve arsa değerinin yer almasıdır. Arazi ve arsa değeri düşüldüğünde (1.855.025 - 1.495.000), 2015 yılına ilişkin katlanılan maliyetlerin 360.025 TL olarak TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosu rakamıyla aynı olduğunu ifade etmek mümkündür.

2016 yılı itibarıyla tesis döneminde olan fındık ağaçları "25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI" isimli hesapta izlenmeye devam etmiştir. Fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde ise, fındık ağaçlarının belirli bir olgunluğa erişmiş olması ve bu olgunluktaki fındık ağaçlarına ilişkin Türkiye'de aktif piyasanın bulunmaması nedeniyle gerçeğe uygun değerin tespiti noktasında piyasa fiyatına ulaşılamamıştır. Ayrıca, fındık ağaçlarına ilişkin gerçeğe uygun değerin tespitinde referans alınabilecek en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatı bulunmadığından, bu yöntemlere göre de gerçeğe uygun değer tespitinin yapılması mümkün olmamıştır. Bu nedenle, belirli bir olgunluğa erişmiş olan fındık ağaçlarına ilişkin gerçeğe uygun değer tespitinde net nakit akışları yöntemi kullanılmıştır. 2016 yılı dönem sonunda TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda, fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeline göre gerçeğe uygun değeri 857.702 TL olarak hesaplanmıştır. Ayrıca, fındık ağaçları için 2016

yılında katlanılan maliyet tutarı 317.130 TL'dir. 2016 yılı dönem sonunda yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarında 180.547 TL'lik değer artışı tespit edilmiştir. Değer artış tutarı, TMS 16 hükümleri doğrultusunda "522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabında izlenmiştir. 2016 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan ve dönem kârını etkilemeyen 180.547 TL'lik değer artışından kaynaklanan 36.109,4 TL ($180.547 \times 0,20$)'lik vergi etkisi, "483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ" hesabının alacağına karşılık "527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)" hesabının borcunda izlenmiştir. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, fındık ağaçlarının defter değeri maliyet değeri olan 2.172.155 TL olarak izlenmiştir.

2017 yılı dönem sonunda TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda, fındık ağaçları verim dönemine girmeleri nedeniyle "25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI" hesabından çıkarılarak "25X TAŞIYICI BİTKİLER" hesabına devredilmiştir. Fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde ise, TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosunda verim dönemindeki fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeline göre gerçeğe uygun değeri 1.346.373 TL olarak hesaplanmıştır. 2017 yılı dönem sonunda yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarında 510.113,55 TL'lik değer artışı tespit edilmiştir. Bu değer artış tutarı, TMS 16 hükümleri doğrultusunda "522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabında izlenmiştir. 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan ve dönem kârını etkilemeyen 510.113,55 TL'lik değer artışından kaynaklanan 102.022,71 TL ($510.113,55 \times 0,20$)'lik vergi etkisi, "483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ" hesabının alacağına karşılık "527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)" hesabının borcunda izlenmiştir. 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının finansal durum tablosundaki brüt defter değeri 1.380.895,38 TL, birikmiş amortisman tutarı 34.552,38 TL olmuştur. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda ise, fındık ağaçlarının verim dönemine girmesi nedeniyle TMS 16'ya göre yapılan uygulamaya benzer şekilde "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR" hesabı, "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabına devredilmiştir. VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan

finansal durum tablosunda, findık ağaçlarının defter değeri maliyet değeri olan 2.172.155 TL olarak izlenmeye devam etmiştir.

Buna göre, TMS 16 esas alınarak hazırlanan finansal durum tablosunda 2015 yılı aktif toplamı 3.525.275 TL, 2016 yılı aktif toplamı 3.705.822 TL, 2017 yılı aktif toplamı 4.456.068 TL olarak tespit edilmiştir. VUK ve TDHP esas alınarak hazırlanan finansal durum tablosunda ise, 2015 yılı aktif toplamı 3.525.275 TL, 2016 yılı aktif toplamı 3.525.275 TL, 2017 yılı aktif toplamı 3.765.407,45 TL olarak tespit edilmiştir.

2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosundaki findık ağaçlarının değerleri ile VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan finansal durum tablosundaki findık ağaçlarının değerlerinin birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde TMS 16'nın işletmenin kullanmayı tercih ettiği yeniden değerlendirme modeli kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımını, VUK'un maliyet değeri yaklaşımını benimsemiş olmasıdır.

Ayrıca, 2017 yılında findık ağaçlarının TMS 16'ya göre değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artış tutarlarının gelir tablosuna yansıtılmayıp, finansal durum tablosunda özkaynaklar hesap sınıfında izlenmesi nedeniyle TMS 16 ve VUK hükümlerine göre ortaya çıkan uygulama sonuçlarında, dönem net kârı ve dolayısıyla ödenecek vergi tutarında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamıştır.

ii) Gelir Tablosuna İlişkin Sonuçlar;

2017 yılı dönem sonunda TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda sürdürülen faaliyet gelirleri 789.932,45 TL, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki brüt satış geliri 669.900 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda sürdürülen faaliyet gelirinin VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki brüt satış gelirinden fazla olmasının nedeni, TMS 41'e göre tarımsal ürünlerde hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılması sonucu ortaya çıkan 120.032,45 TL'lik değer artışının gelir tablosuna yansıtılmış olmasıdır.

TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda satışların maliyeti 549.800 TL, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki satışların maliyeti 429.767,55 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 16'ya göre hazırlanan gelir tablosunda satışların maliyetinin VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki satışların

maliyetinden fazla olmasının nedeni, VUK ve TDHP'ye göre hazırlanan gelir tablosundaki satışların maliyetinin tarihi maliyeti yansıtırken, TMS 41'e göre tarımsal ürünlerin hasat anında net gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı satışların maliyetinin net gerçeğe uygun değeri yansıtmasından kaynaklanmaktadır.

İşletmenin 2017 yılına ilişkin mali nitelikli işlemleri sonucunda elde edilen finansal bilgiler ışığında muhasebe standartlarına göre hesaplanan birim maliyet tutarı kuzey ve güney parsel fındık bahçesi maliyet yeri için 11,90 TL/kg olarak hesaplanmıştır. VUK'a göre hesaplanan birim maliyet ise, kuzey parsel fındık bahçesi maliyet yeri için 10,88 TL/kg, güney parsel fındık bahçesi maliyet yeri için 8,62 TL/kg olarak hesaplanmıştır. TMS ile VUK uygulamalarına göre hesaplanan maliyetler karşılaştırıldığında, birim maliyetlerinin her iki düzenleme açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. TMS'ye göre hesaplanan maliyetlerin VUK'a göre hesaplanan maliyetlerden yüksek olmasının nedeni ise, üretimi gerçekleştirilen fındık ürününün değerlemesinde, TMS'nin yeniden değerlendirme modeli kapsamında gerçeğe uygun değer yöntemini benimsemesine karşın, VUK'un maliyet değeri yöntemini benimsemiş olmasıdır.

TMS 16, fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme yapılmış tutarları ile gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlanmasını, VUK ise, fındık ağaçlarının arazi ve arsa bedelleri dahil edilmiş maliyet değeri üzerinden raporlanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, VUK hükümleri doğrultusunda yapılan finansal raporlamada yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar alabilmeleri noktasında, TMS 16'ya göre hazırlanan finansal durum tablosu ve gelir tablosunun daha şeffaf, anlaşılır ve gerçeğe uygun bilgiler sunduğunu ifade etmek mümkündür.

Bu çalışmada, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların daha doğru ve güvenilir olması noktasında taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesinde kullanılan gerçeğe uygun değer yaklaşımının, VUK'a göre kullanılan maliyet değeri yaklaşımına göre daha gerçekçi finansal bilgilerin raporlanmasını sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuç olarak, bu çalışmanın fındık yetiştiriciliği yapan tarım işletmeleri başta olmak üzere taşıyıcı bitki üreten tarım işletmelerinde üretim maliyetlerinin hesaplanması ve TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulama

sayesinde gerek literatüre katkı sağlayabilecek gerekse reel sektör tarafından referans olarak alınabilecek bir çalışma olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bu çalışmadan elde edilen bulgular ışığında taşıyıcı bitki üreten tarım işletmelerine yönelik bazı önerilerde bulunulabilir. Bu önerileri, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Taşıyıcı bitki üreten tarım işletmelerine muhasebenin gerekliliği ve işletme için faydaları hakkında bilgilendirmede bulunulmalı ve bilinç düzeyi geliştirilmelidir.
- Taşıyıcı bitki üreten tarım işletmelerinde muhasebe sisteminin etkinliği artırılmalıdır.
- TDHP'nin taşıyıcı bitki üreten tarım işletmeleri için yetersiz olması nedeniyle bu işletmelere yönelik özel hesap grubu hazırlanmalıdır.
- TDHP'de 25 nolu hesap grubunda taşıyıcı bitkilerin diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenebilmesi amacıyla yetkili otoriteler tarafından gerekli çalışmalar yapılmalıdır.
- Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların düzenlendiği TMS 16, taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların düzenlendiği TMS 41 ve değerlendirme işlemleri esnasında yararlanılan diğer ilgili TMS/TFRS'lerin taşıyıcı bitki üreten tarım işletmeleri tarafından doğru bir şekilde anlaşılmasının ve uygulanmasının sağlanması amacıyla gerekli eğitim çalışmaları düzenlenmelidir.
- Taşıyıcı bitkilere ilişkin dönem sonu değerlendirme işlemlerinde gerçeğe uygun değeri yansıtan aktif piyasanın bulunmaması ve hesaplama işlemlerinde net nakit akışları yönteminin kullanılmasının tercih edilmesi durumunda, hassas finansal hesaplamalar gerektiren bu yöntemle ilişkin taşıyıcı bitkilere yönelik nakit girişi, nakit çıkışı ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerin tahmin edilerek net nakit akışlarının tespit edilmesi ve net nakit akışlarının bugünkü değerinin doğru bir şekilde hesaplanmasının sağlanması amacıyla gerekli eğitim çalışmaları düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

1. KİTAPLAR

- Akay, H. ve Ataman Akgül, B. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D. U. ve Acar, V. (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N., Gündüz, E. ve Sevim, A. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Aktuğlu, M. A. (1984). *İhtisas Muhasebeleri: Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Aras, A. (1988). *Tarım Muhasebesi*. İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Arıkboğa, D. ve Sağlam, N. (2012). *Muhasebe Uygulamaları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Atabey, N. A. ve Parlakkaya, R. (2004). *Muhasebede Belge Düzeni*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Aydın, N., Şen, M. ve Berk, N. (2014). *Finansal Yönetim I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Benli, Y. K., Şaklak, Ö., Demir, K., Doğan, Ö. Yavuzaslan, T., Akça, N. ve Ede, H. (2010). *Genel Muhasebe I-II*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Bilici, N. (2012). *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Bülbül, M. (2006). *Tarımsal İşletmelerin Finansmanı*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Büyükmirza, K. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (15. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. (2004). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2014). *Finansal Yönetim Temel Konular*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (7. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çatalbaş, N., Tonus, Ö., Sezgin, S., Tuğcu, C. T., Erdem, E., Karluk, S. R., Doğanlar, M. ve Toprak, M. (2013). *Türkiye Ekonomisi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Çetin, B. (2010). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Dora Yayınları.
- Çetin, B. ve Tipi, T. (2007). *Tarım Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çetiner, E. (2000). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2010). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dinler, Z. (2008). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Direk, M. (2012). *Tarım Tarihi ve Deontolojisi* (2. Baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Doğan, H. (2004). *Tarım İşletmelerinde Vergiler ve Muhasebe*. Ankara: Form Ofset Matbaacılık.
- Doğan, H. (1975). *Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe*. Adana: Kemal Matbaası.
- Dokur, Ş., Banar, K., Ekergil, V., Erdoğan, N. ve Sağlam, N. (2012). *Dönemsonu İşlemleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Elliot, B. and Elliot, J. (2011). *Financial Accounting and Reporting* (Fourteenth Edition). New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Epstein, B. and Mirza, A. A. (2005). *Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Eraktan, G. (2001). *Tarım Politikasının Temelleri ve Türkiye’de Tarımsal Destekleme Politikaları*. İstanbul: Uzel Yayınları.
- Ercan, M. K. ve Ban, Ü. (2012). *Finansal Yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Erdamar, C. (1985). *Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını.
- Erdoğan, N., Lazol, İ., Ergun, Ü. ve Köse, T. (2012). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Ertürk, M. (1999). *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Feyiz, M. A. (2016). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gaytancıoğlu, O. (2009). *Türkiye’de ve Dünyada Tarımsal Destekleme Politikası*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Ghosh, A. K. (1991). *Cost Accounting and Farm Product Costing*. Calcutta: Firma KLM.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları (2. Baskı)*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Granof, M. H. (1983). *Accounting For Managers and Investors*. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Greuning, H. V., Scott, D. and Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. Washington: The World Bank.
- Gücenme, Ü. (2002). *Genel Muhasebe*. Bursa: Marmara Kitabevi.
- Gündüz, H. E., Gürdal, K. ve Elmacı, O. (2013). *Maliyet Analizleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Gürbüz, M. (2005). *Türkiye İçin Tarım*. İstanbul: Tema Vakfı Yayınları.
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl (4. Cilt)*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Hacırüstemoğlu, R. (1995). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri.
- Hopkins, J. A. and Heady, E. O. (1962). *Farm Records and Accounting*. Iowa: Iowa State Universty.

- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. and Ittner, C. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (Thirteenth Edition). New Jersey: New Jersey: Pearson Education Inc.
- İnan, İ. H. (2016). *Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği* (8. Baskı). İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- İnan, İ.H., Gaytancıoğlu, O., Erbay, R. ve Yılmaz, F. (2003). *Gelişmiş Ülkelerde Tarım Piyasalarının Organizasyonu*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Karabınar, S., Kepçe, N., Ekergil, V. ve Akbaş, K. (2012). *Muhasebe ve Hukuk*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Karacan, A. R. (2009). *Tarımsal Pazarlama*. İzmir: Yaşar üniversitesi Yayınları.
- Karacan, R., Doğan, B., Erdoğan, S., Yumuşak, İ. G., Ak, R., Genç, S., Türk, A. ve Ateş, H. (2014). *Tarım Ekonomisi ve Tarımsal Politikalar*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Karakaya, M. (2014). *Maliyet Muhasebesi* (6. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kartal, A., Gündüz, E. ve Sevim, A. (2013). *Maliyet Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2016). *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finasta Güncel Konular* (Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi). Edirne: Trakya Üniversitesi İİBF Yayını.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C. ve Keskin, İ. (2016). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Koç Yalkın, Y. (2010). *Genel Muhasebe - İlkeler ve Uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Koparal, C., Tonus, H. Z., Ersoy, N. F., Aydın, N., Güllüpinar, F. ve Önce, S. (2012). *Uluslararası İşletmecilik*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Küçükşavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Kare Yayınları.

- Lazol, İ. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Meigs, R. F. and Meigs, W. B. (1990). *Accounting: The Basis For Business Decisions*. New York: McGraw Hill Company.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2015). *Tarımsal Kayıtlar*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2012). *Anadolu Çağları*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2007). *Ticari Defter ve Belgeler*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2006). *Anadolu Uygarlıkları*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Mirza, A. A., Orrell, M. and Holt, G. (2008). *IFRS-Practical Implementation Guide and Workbook* (Second Edition). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Mutluer, K., Herekman, A., Heper, F. ve Dönmez, R. (2005). *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (7. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, M. (2015). *Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi* (5. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özçelik, A., Fidan, H., Albayrak, M., Güneş, E., Tanrıvermiş, H. ve Gülçubuk, B. (2015). *Tarım Ekonomisi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Özer, M., Erdoğan, M., Tiryaki, A., Açıkalın, S., Çiftçi, N., Yeldan, E., Özata, E, Gül, E. ve Ekinci, A. (2012). *İktisada Giriş-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Özgülbaş, N. ve Tarcan, M. (2013). *Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Özulucan, A. (2005). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Özulucan, A. (2014). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları* (7. Baskı). Konya: Dizgi Ofset.

- Rehber, E. (2013). *Tarım Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Rende, Z., Bayazıtlı, E., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Gürdal, K. ve Kurt, G. (2012). *Envanter ve Bilanço*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2009). *UFRS-UMS Uyumlu TMS-Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması* (3. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2008). *UFRS-UMS Uyumlu TMS-Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması* (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Savcı, M. (2013). *Maliyet Muhasebesi* (13. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Shim, J. K. and Siegel, J. G. (1999). *Financial Accounting* (Second Edition). New York: McGraw-Hill.
- Shim, J. K. and Siegel, J. G. (2000). *Dictionary of Accounting Terms* (Third Edition). New York: Barron's Educational Series.
- Soylu, K. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Sürmen, Y. ve Dinç, E. (1996). *Türkiye'de Genel Muhasebe'nin Dünü, Bugünü ve Eleştirisi*. Ankara: SPK yayınları.
- Şıklar, İ. (2004). *Finansal Ekonomi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Talim, M. (1973). *Ege Bölgesi Gediz Havzasında Bazı Önemli Tarımsal Ürünlerde Maliyetler*. İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası.
- Tetik, N. (2000). *Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tuğay, O. (2015). *Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Uysal, T. ve Şenlik, M. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yavuz, F. (2005). *Türkiye'de Tarım*. Ankara: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Yayınları.
- Yeni, R. ve Dölekoğlu, Ö. C. (2003). *Tarımsal Destekleme Politikasında Süreçler ve Üretici Transferleri*. Ankara: Tarımsal Ekonomik Araştırma Enstitüsü Yayınları.

Yıldız, A. M. (2016). *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*. Ankara: Salmat Basım Yayıncılık.

Yükçü, S. (2015). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (8. Baskı). İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Zincircioğlu, Ö. (1973). *Tarım Ekonomisi Klavuzu*. Ankara: Şart Matbaası.

2. MAKALELER

Acar, D. ve Tekşen, Ö. (2007). Barter Sisteminin Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3): 1-18.

Akay, H. ve Oğuz, M. (2015). Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve 20 No'lu Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4): 213-228.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84): 29-70.

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

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

Argiles, J. M. and Slof, E. J. (2000). New Opportunities For Farm Accounting. *European Accounting Review*, 10(2): 1-37.

Arıkan, Y. (1996). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Mali Çözüm Dergisi, (36): 60-70.

Atan, S. (2008). Uluslararası Kurak Alanlarda Tarımsal Araştırma Merkezi. *Dışişleri Bakanlığı Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, (30): 1-6.

Ayçiçek, F. (2011). Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri”. *Mali Çözüm Dergisi*, (103): 121-131.

- Balkanlı, A. O. (2002). Türkiye’de Tarım Sektöründe Gelişme Sorunu ve Belirleyicisi Olan Faktörler. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (27): 147-181.
- Barth, M. E., Landsman, W. R. and Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3): 467-498.
- Bear, R., Mills, R. and Schmid, F. (1994). Product Costing in Advanced Technology Environment. *Management Accounting*, 72(11): 1-20.
- Beller Dikmen, B. ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF*, 11(3): 82-96.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, (59): 72-79.
- Bozzolan, S., Laghi, E. and Mattei, M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications For Accounting of Bearer Plants. *Agricultural Economics*, 62(4): 160-166.
- Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7): 2193-2207.
- Çatal, M. F. (2010). Devlet Teşvikleri ve Erzurum’da Tarihsel Bir Uygulama Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (4): 289-296.
- Das, D. (2015). Recognition, Measurement and Disclosure of Property, Plant and Equipment: An Analysis of Indian Accounting Standard (IND AS) 16. *International Journal of Core Engineering & Management (IJCEM)*, 2(8): 69-90.
- Demirkol, Ö. F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(2): 113-124.
- Deran, A. (2013). Meyve Bahçesi İşletmelerinde Maliyet, Gider Ayrımı ve Maliyet Muhasebesinin Yararları. *International Journal of Food and Agricultural Economics*, 1(1):165-178.

- Dernek, Z. (2006). Cumhuriyet'in Kuruluşundan Günümüze Tarımsal Gelişmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 1(1): 1-12.
- Ebimobowei, A. (2012). Convergence of Accounting Standards: The Continuing Debate. *Asian Journal of Business Management*, 4(2): 159-165.
- Ege, H. (2011). Tarım Sektörünün Ekonomideki Yeri ve Önemi. *Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE) Bakış*, (7): 1-4.
- Fischer, M. (2013). Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance*, 13(2): 57-74.
- Fülbier, R. U., Hitz, J. M. and Sellhorn, T. (2009). Relevance of Academic Research and Researchers's Role in the IASB's Financial Reporting Standard Setting. *Abacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 45(4): 455-492.
- Gonçalves, R. and Lopes, P. (2014). Firm-Specific Determinants of Agricultural Financial Reporting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (110): 470-481.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4): 142-154.
- Günaydın, G. (2006). Türkiye'de Tarım Sektörü. *Tarım ve Mühendislik Dergisi*, (77): 12-27.
- Güran, T. (2012). Osmanlı Tarım Ekonomisi, 1840-1910. *Türk İktisat Tarihi Yıllığı*, (1): 225-303.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (24): 185-216.
- Hayran, S. (2012). Zirai Kazançların Vergilendirilmesi ve Tarım İşletmeciliği Açısından Bir Değerlendirme. *Ziraat Mühendisliği Dergisi*, (358): 10-13.

- Herrmann, D., Saudagaran, S. M. and Thomas, W. B. (2006). The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant and Equipment. *Accounting Forum*, 30(1): 43-59.
- İnan, İ. H., Gülçubuk, B., Ertuğrul, C., Kantürer, E., Baran, E. A. ve Dilmen, Ö. (1998). Türkiye’de Tarımda Kırsal Kesim Örgütlenmesi. *Uluslararası Hayvancılık ve Tarım Dergisi*, (6): 145-176.
- İnci, İ. (2009). 1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler. *Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi*, 11(1): 109-130.
- Katkat Özçelik, M. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi*, (60): 396-413.
- Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2): 343-364.
- Kılıç, O. (2003). Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununa Göre Zirai Kazançların Vergilendirilmesi. *Çiftçi ve Köy Dünyası Dergisi*, (219): 27-32.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3): 27-48.
- Kızılaslan H. ve Doğan, H. G. (2013). AB ve Türkiye’de Tarım Sektöründe Örgütlenme ve Üretici Birlikleri. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 146-159.
- Kıracı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB, TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1): 48-70.
- Kip, E. (1978). Fiyat Yönünden Tarımsal Üretimin Özellikleri ve Tarımsal Ürünlerde Destekleme Fiyat Politikası. *Türkiye Zirai Ekonomi Dergisi*, (4): 5-6.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(2): 105-120.

- Lalic, S., Peric, N. and Jovanovic, D. (2012). The Accounting Treatment of the Biological Process of Transformation. *Research Journal of Agricultural Science*, 44(3): 233-239.
- Lefter, V. and Roman, A. G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, (5): 15-22.
- Mephram, M. J. (1988). The Eighteenth-Century Origins of Cost Accounting. *Abacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 24(2): 55-74.
- Muthupandian, K. S. (2009). IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - A Closer Look. *The Management Accountant*, 44(8): 645-657.
- Nita, C. G., and Ștefea, P. (2013). International Accounting Standard 41 (IAS 41). *Lucrari Științifice Management Agricol*. 15(3): 100-105.
- Nolke, A. (2005). Introduction to the Special Issue: The Globalization of Accounting Standards. *Business and Politics*. 7(3): 1-7.
- Onay, A. (2016). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkları Aktifleştirme, Değerleme ve Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Journal of Strategic Research in Social Science*, 2(3): 1-24.
- Orban Mrs. Tamas Dekan, I. and Kiss, A. (2015). Measurement of Agricultural Activities According to the International Financial Reporting Standards. *Procedia Economics and Finance*, (32): 777-783.
- Özalp, B. ve Ören, M. N. (2014). Dünya Ticaret Örgütü Tarım Anlaşması Çerçevesinde İleri Tarım Müzakerelerindeki Gelişmeler ve Türkiye Tarımı Üzerine Etkileri. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 20(1): 29-39.
- Özdemir, F. S. ve Arslan, S. (2007). Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırmalı Analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2): 87-104.
- Özerhan, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(1): 1-41.

- Özkök, S. (2000). Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (2): 87-94.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25): 1-22.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslar arası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (7): 119-139.
- Reyhan, E. (2010). Hititlerde Gündelik Hayata Dair İktisadi İlişkiler. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 29(47): 65-82.
- Salendrez, H. E. (2006). An Update on International Accounting Standard (IAS) 16: Property, Plant and Equipment. *Notes On Business Education*. 9(1): 1-6.
- Sava, R. (2014). Accounting For Biological Assets. *Revista Economica*. 66(5): 101-111.
- Sedlacek, J. (2010). The Methods of Valuation in Agricultural Accounting. *Agricultural Economics*. 56(2): 59-66.
- Siddiqua, J. and Hasan, M. (2010). Financial Reporting on Property, Plant and Equipment By the Listed Companies in Bangladesh. *ASA University Review*, 4(2): 107-116.
- Sipahi, B. (2008). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü., V. Demir (Editör). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, ss. 145-170.
- Sönmez, F. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28): 125-140.
- Sönmez, F. (2006). Tarım İşletmelerinde Amortisman. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (19): 47-74.

- Svoboda, P. and Bohusova, H. (2017). Amendments to IAS 16 and IAS 41: Are There Any Differences Between Plant and Animal From a Financial Reporting Point of View. *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 65(1): 327-337.
- Taşdelen, A. (2010). Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2): 137-144.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2): 297-317.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-I. *Yaklaşım Dergisi*. (157): 1-21.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçütleri. *Mali Çözüm Dergisi*. (90): 15-48.
- Uluşahin, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55): 11-34
- Uzundumlu, A. S. (2012). Tarım Sektörünün Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi. *Alınleri Zirai Bilimler Dergisi*, 22(1): 34-44.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (1): 31-57.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, (107): 147-162.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi (Yönetim ve Ekonomi)*, 23(2): 409-434.
- Yercan, M. (2007). Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarımın Örgütlenme Deseni ve Tarımsal Kooperatifler. *Tarım Ekonomisi Dergisi*, 13(1): 19-29.

- Yıldıztekin, İ. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(4): 259-288.
- Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2): 57-71.
- Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, (82): 21-33.

3. TEZLER

- Ağca, M. (2010). *Türkiye’de Uygulanan Tarımsal Destekleme Politikalarındaki Gelişmeler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana
- Akyol, N. (2007). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A. Ş. İçin Bir Maliyet Modeli Önerisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Antepli, A. (2014). *41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükşehir Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Arslan, S. (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Atasoy, M. (2009). *Türkiye’de Tarımsal Üretici Örgütlenmesi ve Yapısal Sorunlar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Birinci, E. (2010). *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.

- Büyükarıkan, U. (2018). *Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Chapple, S. H. (2014). *Adoption of International Financial Reporting Standards in Australia: Structure, Agency and Unintended Consequences*. Unpublished Doctoral Thesis, University of Wollongong, Australia.
- Çelebi, B. (2006). *Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Samsun.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Çokyaşar, B. (2013). *Sağlık Kuruluşlarında Birim Maliyetlerin Hesaplanması ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Demirkol, Ö. F. (2006). *Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Deran, A. (2005). *Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ensari, B. C. (2015). *Dünya Tarım Ticaretinde DTÖ Müzakereleri Kapsamında Pazara Giriş Uygulamaları ve Türkiye'nin Tutumu*. Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara.

- Erdal, Ö. (2011). *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökgöz, A. (2012). *Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Güleryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gürbüz, C. (2009). *Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlemesi ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- İsker, Ö. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Zeytin Yetiştiriciliğinin Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kandemir, F. (2010). *Dünya ve Türkiye'de Tarımın Finansmanı, T.C. Ziraat Bankası'nın Türkiye Tarımının Finansmanındaki Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Karakaya, S. (2013). *Türkiye'de Tarımı Desteklemede Doğrudan Gelir Desteği Uygulamasının Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kayapınar, A. (2007). *Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de Su Ürünleri Yetiştiricilik Sektörünün Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tokat.
- Keleş, D. (2013). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

- Kheru, S. (2013). *An Investigation into the Accounting Treatment of Property, Plant and Equipment at Public Higher Education Institutions in South Africa*. Unpublished Master Thesis, Durban University of Technology, South Africa.
- Köroğlu, S. (2003). *Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Tarımsal Örgütlenme*. Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Dış İlişkiler ve Avrupa Topluluğu, Ankara.
- Köse, N. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Küçükkahraman, B. (2013). *TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Metin, A. (2007). *Tarım Ekonomisinde Vergi Mevzuatı ve AB’ye Uyum Sürecinde Mevzuat Hakkında Uyum Çalışmaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Ören, M. N. (1994). *Türkiye’de Tarımsal Destekleme Politikası Uygulamaları, Bu Uygulamalar Sonucu Ortaya Çıkan Üretici ve Tüketici Transferleri ve Bunun Çukurova Tarımına Etkileri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana.
- Özdemir, E. (2015). *Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/IFRS) Göre Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özkan, A. (2001). *Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sarı, B. (2016). *Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği*. Yayınlanmamış

Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.

Şen, M. (2012). *İlk Çağ Anadolu Medeniyetlerinde Ekonomik Hayatın Gelişim Süreçleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

Timoşenko, V. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Kırgızistan'daki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bişkek.

Tipi, T. (2002). *Tarım İşletmelerinin Yıllık Faaliyet Sonuçlarının Değerlendirilmesi Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Bursa.

Tokay, S. H. (1987). *Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Tunçez, H. A. (2011). *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Usta, H. (2007). *Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

4. KONGRE, SEMPOZYUM ve KONFERANSLAR

Dalgıç, Y. (2016, 25-27 Mayıs). *Tarımda İhracat Odaklı Rekabetçiliğin Belirlenmesine Yönelik Bir Yöntem Önerisi*. XII. Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi, Isparta.

Elitaş, C. ve Elitaş, B. L. (2010, 14-15 Kasım). *Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Bağlamında Hukuki Düzenlemelerin Yapıları: Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman 10 Adım Programının Karşılaştırılması*. VII. Uluslararası Muhasebe Konferansı, İstanbul.

Lech, M and Kamieniecka, M. (2014, 25-27 Haziran). *Valuation of Tangible Fixed Assets at the moment of Transition to the IFRS/IAS (Based on KGHM JSC.)*. Management, Knowledge and Learning International Conference, Portoroz, Slovenia.

Sever Malis, S., Mamic Sacer, I. and Brozovic, M. (2016, 9-10 Aralık). *Valuation of Biological Assets Under IAS 41 - The Case of Listed and Large Companies in Croatia*. XXIII. International Research Conference, Barcelona, Spain.

Ünlüer, M. ve Güneş, E. (2016, 25-27 Mayıs). *Türkiye’de Tarım Kredi Piyasasındaki Gelişmeler ve Tarımsal İşletmelere Etkileri*. XII. Ulusal Tarım Ekonomisi Kongresi, Isparta.

5. RAPORLAR

Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı. (2012). Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu. Isparta: Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı.

Devlet İstatistik Enstitüsü. (2004). 2001 Genel Tarım Sayımı-Köy Genel Bilgileri. Ankara: Devlet İstatistik Enstitüsü.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2007). Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı (2013). Su Ürünleri ve Balıkçılık Sektör Raporu. Samsun: Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı.

6. İNTERNET KAYNAKLARI

Bayraktaroğlu, N. (2017). Özel Hesap ve Kıst Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları. Web: <https://www.vergiportali.com/doc/yayinlar/ohd.pdf>, adresinden 02.03.2017’de alınmıştır.

BK (2012). Bakanlar Kurulu Kararı. Web: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm>, adresinden 19.05.2017’de alınmıştır.

- BÜGEM (2017). BÜGEM Faaliyet Raporu. Web: <http://www.tarim.gov.tr/sgb/Belgeler/SagMenuVeriler/BUGEM.pdf>, adresinden 02.02.2017’de alınmıştır.
- Diewert, W. E. (2005). Accounting Theory and Alternative Methods for Asset Valuation. Web: http://econ.sites.olt.ubc.ca/files/2013/06/pdf_paper_erwin-diewert-barc3.pdf, adresinden 11.03.2017’de alınmıştır.
- Dışişleri Bakanlığı (2017). Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO). Web: http://www.mfa.gov.tr/birlesmis-milletler-gida-ve-tarim-orgutu-_fao_.tr.mfa, adresinden 21.01.2017’de alınmıştır.
- Doppler, W. (2000). Farming and Rural Systems-State of the Art in Research and Development. Web: http://ifsa.boku.ac.at/cms/fileadmin/Books/2000_Doppler_FSR.pdf, adresinden 23.02.2017’de alınmıştır.
- Gardner, B. and Rausser, G. (1998). Agriculture and Macroeconomy. Web: <https://pdfs.semanticscholar.org/db67/607f673237aba24b5606c60f82e0e09c5ce2.pdf>, adresinden 06.02.2017’de alınmıştır.
- Josling, T. (1999). Developing Countries and the New Round of Multilateral Trade Negotiations: Background Notes on Agriculture. Web: http://www.iatp.org/files/Developing_Countries_and_the_New_Round_of_Mult.pdf, adresinden 05.02.2017’de alınmıştır.
- KGM (2013). Türkiye’de Kooperatifçilik. Web: <http://koop.gtb.gov.tr/kooperatifler-hakkinda/turkiyede-kooperatifcilik>, adresinden 23.01.2017’de alınmıştır.
- Kurtöz, H. (2008). Anadolu’da Kurulan İlkçağ Uygarlıkları. Web: <http://halilkurtoz.blogcu.com/anadoluda-kurulan-ilk-çag-uygarliklari/3603036>, adresinden 15.01.2017’de alınmıştır.
- OTDF (2017a). Bitkisel Üretimin Genel Tanımı. Web: <http://www.ortadef.org/?pnum=15&pt=Bitkisel+%C3%9Cretim>, adresinden 27.01.2017’de alınmıştır.
- OTDF (2017b). Hayvancılık-Hayvansal Üretim. Web: <http://www.ortadef.org/?pnum=16&pt=Hayvansal+%C3%9Cretim>, adresinden 28.01.2017’de alınmıştır.
- OGM (2017). Ormancılık İstatistikleri. Web: <https://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/Istatistikler/Forms/AllItems.aspx>, adresinden 29.01.2017’de alınmıştır.

- Stanton, B. F. (2003). Major Ideas in the History of Farm Management and Production Economic. Web: http://publications.dyson.cornell.edu/research/researchpdf/wp/2003/Cornell_Dyson_wp0302.pdf, adresinden 25.02.2017'de alınmıştır.
- TB (2018). Teşvik Sistemi Nedir?. Web: https://eb.ticaret.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/content/htmlViewer.jspx?contentId=UCM%23dDocName%3AEK-167543&parentPage=yatirim&_afLoop=9742423219904926&_afWindowMode=0&_afWindowId=dzl6jp88y&_adf.ctrl-state=1f6m05z6h_229#!%40%40%3F_afWindowId%3Dd6jp88y%26_afLoop%3D9742423219904926%26contentId%3DUCM%2523dDocName%253AEK-167543%26parentPage%3Dyatirim%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D1f6m05z6h_233, adresinden 29.12.2018'de alınmıştır.
- TDK (2017). Güncel Türkçe Sözlük. Web: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ba91c3895506.59229318, adresinden 04.03.2017'de alınmıştır.
- TOB (2018). Merkez Birimler. Web: <https://www.tarim.gov.tr/Sayfalar/Birimler.aspx>, adresinden 15.03.2018'de alınmıştır.
- TOB (2017). Dünya Ticaret Örgütü. Web: <http://www.tarim.gov.tr/ABDGM/Menu/18/Dunya-Ticaret-Orgutu>, adresinden 21.01.2017'de alınmıştır.
- TOB (2015). 2015 Faaliyet Raporu. Web: http://www.tarim.gov.tr/SGB/Belgeler/Bakanl%C4%B1k_Faaliyet_Raporlar%C4%B1/2015%20YILI%20BAKANLIK%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU.pdf, adresinden 22.01.2017'de alınmıştır.
- TOB Strateji Geliştirme Başkanlığı (2017). Yazılı Soru Önergeleri. Web: <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/7/7-21055sgc.pdf>, adresinden 17.02.2017'de alınmıştır.
- TRGM (2016). Tarımsal Örgütlenme Tablosu. Web: <http://www.tarim.gov.tr/TRGM/Menu/31/Tarimsal-Orgutlenme>, adresinden 12.02.2018'de alınmıştır.

TTKK (2018). 2017 Yılı Faaliyet Raporu. Web: <http://www.tarimkredi.org.tr/files/faaliyetRaporlari/2017YiliFaaliyet.pdf>, adresinden 29.12.2018'de alınmıştır.

TTKK (2017). Tarım Kredi Kooperatiflerinden Tarımsal Üretime Yönelik Krediler. Web: <http://www.tarimkredi.org.tr/index.php/tr/krediler.html>, adresinden 14.02.2017'de alınmıştır.

TÜİK (2017). Temel İstatistikler. Web: <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, adresinden 31.12.2017'de alınmıştır.

TÜİK (2008). Tarımsal İşletme Yapı Araştırması 2006. Web: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=3977>, adresinden 02.01.2018'de alınmıştır.

7. KANUN, YÖNETMELİK, TEBLİĞ ve STANDARTLAR

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (09.11.1982 tarih ve 17863 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete)

333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete)

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu (10.05.1969 tarih ve 13195 Sayılı Resmi Gazete)

5200 Sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu (29.06.2004 tarih ve 25514 Sayılı Resmi Gazete)

5488 Sayılı Tarım Kanunu (25.04.2006 tarih ve 26148 Sayılı Resmi Gazete)

6964 Sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu (23.05.1957 tarih ve 9614 Sayılı Resmi Gazete)

Seri: XI, No: 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (09.04.2008 tarih ve 26842 Sayılı Resmi Gazete)

Su Ürünleri Yönetmeliği (10.03.1995 tarih ve 22223 Sayılı Resmi Gazete)

TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı

TFRS 13-Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı

TMS 2-Stoklar Standardı

TMS 12-Gelir Vergileri Standardı

TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

TMS 23-Borçlanma Maliyetleri Standardı

TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

TMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı

TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı



EKLER

EK-1. Vaka Çalışmasına İlişkin İzin Belgesi

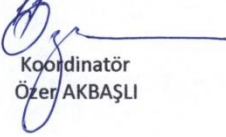


Sayın, Dursun KELEŞ
NİĞDE

Bafra, 11.02.2019

Niğde Ömer HALİSDEMİR Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda Doktora tezi olarak hazırlamakta olduğunuz Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması; isimli çalışma kapsamında işletmemize ait Samsun ili Bafra ilçesindeki fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine ilişkin finansal bilgilerin kullanılmasında işletmemiz açısından herhangi bir sakınca bulunmamakta olup, ilgili finansal bilgilerin doktora tez çalışmasında kullanılabileceğine muvafakat ettiğimizi bildiririz.

ŞG KÖLEOĞLU GIDA SAN. İNŞ. NAK.
TUR. PAK. TİCARET LTD. ŞTİ


Koordinatör
Özer AKBAŞLI

ŞG KÖLEOĞLU LTD
Fındık Çiftliği – Hazelnut Ranch
Köseli – Bafra – Samsun / TÜRKİYE

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Dursun KELEŞ
Doğum Yeri ve Tarihi : Ordu - 25.05.1983
Medeni Hali : Bekar
İletişim Bilgileri : dursun.keles@adalet.gov.tr
0536 357 13 47 (Gsm)

EĞİTİM

1997-2001 : Ordu Anadolu Ticaret Meslek Lisesi
2003-2007 : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi
İşletme Bölümü
2011-2013 : Niğde Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD
Muhasebe Finansman BD Yüksek Lisans Programı
2014-2019 : Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD
Muhasebe Finansman BD Doktora Programı

İŞ DENEYİMİ

2006-2011 : Adalet Bakanlığı Gaziantep Adliyesi - Memur
2011-Halen : Adalet Bakanlığı Ordu Adliyesi - Memur

YABANCI DİL

İngilizce : YDS - 61,250 (22.09.2016)
YÖKDİL - 76,250 (27.07.2017)

YAYINLARI

1. KELEŞ, D. ve KELEŞ, Ü. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, (9): 53-75.
2. KELEŞ, D. (2015). Yabancı Paralı Finansal Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Kullanılan Yöntemler Ve Çeviri İşleminin Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (22): 35-46.
3. KELEŞ, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3): 31-52.

4. ÖZULUCAN, A., KELEŞ, D. ve ARSLAN, S. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(1): 25-42.
5. DERAN, A., ERDURU, İ. ve KELEŞ, D. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları Ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (32): 84-109.
6. KELEŞ, D. (2017). Borca Batık İşletmelerin İflasının Ertelenmesinde İyileştirme Projesinin Önemi: Muhasebe Bakış Açısıyla Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2): 185-208.
7. ÖZULUCAN, A., ARSLAN, S. ve KELEŞ, D. (2017). Menkul Kıymetlerin TMS 39 Ve TFRS 9 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(4): 235-249.
8. ÖZULUCAN, A., ve KELEŞ, D. (2018). TMS 12: Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilme Esasları. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 1(1): 27-48.

