

**T.C.**  
**KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**BANKACILIK VE FİNANS ANA BİLİM DALI**



**TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE TEK  
DÜZEN HESAP PLANININ KARŞILAŞTIRILMASI: ŞEKER  
PANCARI ÖRNEĞİ**

**DUYGU GÜNEŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DR. ÖĞR. ÜYESİ KEZBAN ŞİMŞEK**

**HAZİRAN - 2023**

**KASTAMONU**

## TAAHHÜTNAME

*Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu; ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını, bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini bildirir ve taahhüt ederim.*

**Duygu GÜNEŞ**

## ÖZET

### YÜKSEK LİSANS TEZİ

#### TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI İLE TEK DÜZEN HESAP PLANININ KARŞILAŞTIRILMASI: ŞEKER PANCARI ÖRNEĞİ

DUYGU GÜNEŞ

KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
BANKACILIK VE FİNANS ANA BİLİM DALI  
DANIŞMAN:DR. ÖĞR. ÜYESİ KEZBAN ŞİMŞEK

Tarımsal faaliyetler ekonomik ve sosyal açıdan ülkemize büyük katkılar sağlamaktadır. İnsanların temel ihtiyaçlarının tarım ürünlerinden sağlanması tarımsal faaliyetleri ülkemiz için önemli bir hale getirmiştir. Bu durumda 2000’li yıllardan günümüze kadar olan süreçte tarım işletmelerini aile şirketi olma özelliğinden çıkararak modernizasyonun ön planda olduğu işletmeler haline dönüştürmüştür. İşletmelerin modern bir yapıya bürünmesi mevcut muhasebe sistemi olan Tek Düzen Hesap Planı’nın yetersiz kalmasına sebep olmuştur. Bunun sonucu olarak 31.12.2005 yılında Türkiye Muhasebe Standartları 41 No’lu Tarımsal Faaliyetler Standardı ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte muhasebe sisteminde değişiklikler ortaya çıkmış ve Tek Düzen Hesap Planındaki eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Bu değişikliklerden biri de tarımsal faaliyetler standardında gerçekleşmiştir. Çalışmada, tarımsal faaliyetlerin konusu olan canlı varlıkların Tek Düzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında ölçüm, değerlendirme ve muhasebeleştirilmesi konusunda açıklamalar ve örnekler yer almıştır. Çalışmada şeker pancarı üretim sürecinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan usul ve esasları “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” açısından bir Şeker Pancarı Üretim İşletmesi’nin muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolarına yer verilerek ve iki muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

**ANAHTAR KELİMELEER:**Tarım, şeker pancarı, tek düzen hesap planı, TMS 41, tarımsal faaliyet

Haziran 2023, 179 Sayfa

**ABSTRACT****MSC THESIS****COMPARISON OF TAS 41 AGRICULTURAL ACTIVITIES STANDARD  
AND UNIFORM CALCULATOR: EXAMPLE OF SUGAR BEET****DUYGU GÜNEŞ****KASTAMONU UNIVERSITY INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCE****DEPARTMENT OF BANKING AND FINANCE****SUPERVISOR:ASSIST. PROF. DR. KEZBAN ŞİMŞEK**

Agricultural activities make great contributions to our country economically and socially. Providing the basic needs of people from agricultural products has made agricultural activities important for our country. In this case, in the process from the 2000s to the present day, it has transformed the agricultural enterprises from being a family business into enterprises in which modernization is at the forefront. The modernization of businesses has caused the current accounting system, the Uniform Chart of Accounts, to be insufficient. As a result of this, on 31.12.2005, Turkish Accounting Standards No. 41 Agricultural Activities Standard started to be implemented in our country. With the Turkish Accounting Standards, changes have emerged in the accounting system and the deficiencies in the Uniform Chart of Accounts have been tried to be eliminated. One of these changes was realized in the agricultural activities standard. In the study, there are explanations and examples on the measurement, valuation and accounting of biological assets, which are the subject of agricultural activities, within the scope of the Uniform Chart of Accounts and Turkish Accounting Standards. In the study, the accounting records and financial statements of a Sugar Beet Production Enterprise in terms of "TAS 41 Agricultural Activities Standard" and "Uniform Chart of Accounts" the procedures and principles used in the accounting of the sugar beet production process, and the differences between the two accounting systems were tried to be revealed.

**KEYWORDS:**Agriculture, sugar beet, uniform chart of accounts, TAS 41, agricultural activity

June 2023, 179 Page

## TEŞEKKÜR

Yüksek lisans öğrenimim boyunca daima yanımda olan, azmiyle, sabrıyla bana yol gösteren değerli danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Kezban Şimşek'e, tez çalışmamın uygulama aşamasında bana destek sağlayan sevgili Onur Desticioğlu'na ve eğitim, öğretim hayatım boyunca her anlamda varlıklarını yanımda hissettiğim benden maddi, manevi desteğini esirgemeyen başta rahmetli babam Mehmet Güneş olmak üzere anneme ve kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi ve minnetlerimi sunarım.

DUYGU GÜNEŞ

Kastamonu, 2023

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>TEZ ONAYI</b> .....	<b>ii</b>
<b>TAAHHÜTNAME</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>ŞEKİLLER VE GÖRSELLER DİZİNİ</b> .....	<b>x</b>
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	<b>xiii</b>
<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
1.1 Tarım, Tarımsal Faaliyetler, Tarım İşletmeleri ve Şeker Pancarı .....	2
1.1.1 Tarım Kavramı.....	2
1.1.1.1 Tarımın tarihsel gelişimi .....	3
1.1.1.1.1 Toplayıcılık.....	4
1.1.1.1.2 Avcılık ve balıkçılık.....	4
1.1.1.1.3 İlkel zirai faaliyetler.....	5
1.1.1.1.4 Geçimlik tarım .....	6
1.1.1.1.5 Uzmanlaşmış tarım .....	6
1.1.1.1.6 Modern tarım .....	6
1.1.1.2 Tarım sektörünün ekonomi içerisindeki yeri ve önemi.....	7
1.1.1.2.1 Tarım sektörünün dünya ekonomisi içindeki yeri ve önemi.....	9
1.1.1.2.2 Tarım sektörünün Türkiye ekonomisi içindeki yeri ve önemi.....	11
1.1.1.3 Tarımsal faaliyetler .....	14
1.1.1.3.1 Tarımsal faaliyetlerin kapsamı ve özellikleri.....	17
1.1.1.3.2 Tarımsal faaliyet türleri .....	19
1.1.1.3.2.1 Bitkisel ürün üretimi .....	19
1.1.1.3.2.2 Hayvansal ürün üretimi .....	21
1.1.1.3.2.3 Orman Ürünleri Üretimi.....	23
1.1.1.3.2.4 Su ürünleri üretimi .....	25
1.1.1.4 Tarım işletmeleri .....	26
1.1.1.4.1 Tarım işletmelerinin özellikleri .....	28
1.1.1.4.2 Tarım işletmelerinin sınıflandırılması .....	30
1.1.1.4.2.1 İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri.....	31
1.1.1.4.2.2 Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri .....	32
1.1.1.4.2.3 Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri.....	33
1.1.1.4.3 Tarım işletmelerinde muhasebe düzeni .....	34
1.1.1.5 Şeker pancarı .....	36
1.1.1.5.1 Şeker pancarı üretim aşamaları.....	37
1.1.1.5.2 Şeker pancarından elde edilen yan ürünler .....	38
1.1.1.5.2.1 Küspe .....	38
1.1.1.5.2.2 Melas .....	38
1.1.1.5.3 Şeker pancarının yetiştirilme alanları .....	39
1.1.1.5.4 Şeker pancarı tarımının önemi ve ekonomiye katkıları .....	40

1.1.1.5.5	Şeker pancarının dünyadaki durumu .....	41
1.1.1.5.6	Şeker pancarının Türkiye'deki durumu .....	42
<b>2.</b>	<b>TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE TEK DÜZEN HESAP PLANI .....</b>	<b>44</b>
2.1	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Hakkında Genel Bilgiler .....	44
2.1.1	Standardın Amacı .....	45
2.1.2	Standardın Kapsamı .....	45
2.1.2.1	TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardında yer alan kavramlar ve tanımlar .....	47
2.1.2.1.1	Tarımsal faaliyetlerin ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar .....	51
2.1.2.1.2	Tarımsal faaliyetlerin aktifleştirilmesi .....	53
2.1.2.1.3	Gerçeğe uygun değer belirlenmesi ve tespit edilmesi .....	54
2.1.1.1.4.1	Piyasa fiyatının dikkate alınması .....	55
2.1.1.1.4.2	Net nakit akışlarının bugünkü değerinin dikkate alınması .....	58
2.1.1.1.4.3	Maliyet değerinin dikkate alınması .....	59
2.1.2.2	Tarımsal ürün ve canlı varlıklara ilişkin kazanç ve zararlar .....	62
2.1.2.3	Amortisman işlemleri .....	64
2.1.2.4	Devlet teşvikleri .....	67
2.1.2.4.1	Gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri .....	70
2.1.2.4.2	Maliyet değeriyle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri .....	75
2.1.2.5	Canlı varlıkların tarımsal faaliyetler standardı kapsamında sınıflandırılması .....	76
2.2	Tek Düzen Hesap Planı Kavramı .....	76
2.2.1	Tek Düzen Hesap Planına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi .....	78
2.2.1.1	Direkt ilk madde ve malzeme gideri .....	79
2.2.1.2	Direkt işçilik maliyetleri .....	80
2.2.1.3	Genel üretim maliyetleri .....	80
2.2.2	Tek Düzen Hesap Planına Göre Canlı Varlıkların Aktife Alınması .....	80
2.2.3	Tek Düzen Hesap Planına Göre Kar/Zararın Belirlenmesi .....	81
2.2.4	Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman İşlemleri .....	82
<b>3.</b>	<b>ŞEKER PANCARININ MUHASEBELEŞTİRİLME VE RAPORLAMA SÜRECİNİN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE KARŞILAŞTIRILMALI ÖRNEK UYGULAMASI .....</b>	<b>85</b>
3.1	Araştırmanın Konusu .....	85
3.2	Araştırmanın Amacı .....	85
3.3	Araştırmanın Kapsamı .....	85
3.4	Araştırmanın Yöntemi .....	87
3.5	Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi İlgili Temel Bilgiler .....	87
3.5.1	Amortisman Hesaplama .....	90
3.6	Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin Şeker Pancarı Üretim Sürecine İlişkin Mali İşlemlerinin TMS 41 ve Tek Düzen Hesap Planı Kapsamında Karşılaştırmalı Örnek Uygulamaları .....	93
3.6.1	Dönem İçi Muhasebeleştirme İşlemleri .....	94

3.6.1.1	Hayvan gübresi alımı .....	95
3.6.1.2	Hayvan gübresinin tarlaya serilmesi .....	95
3.6.1.3	Şeker pancarı derin sürüm işlemi .....	96
3.6.1.4	Çizel işlemi .....	97
3.6.1.5	Taban gübresi alımı .....	97
3.6.1.6	Taban gübresinin toprağa karıştırılması .....	98
3.6.1.7	İlaçlama işlemleri .....	99
3.6.1.8	Ekim işlemleri .....	100
3.6.1.9	Sulama işlemleri .....	101
3.6.1.10	Zirai mücadele işlemleri .....	102
3.6.1.11	Bakım İşlemleri .....	102
3.6.1.12	Sulama ve gübreleme işlemleri .....	104
3.6.1.13	Alınan sipariş avansı ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri .....	108
3.6.1.14	Sigorta giderleri .....	109
3.6.1.15	Hasat ve nakliye işlemleri .....	109
3.7	Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin Şeker Pancarı Üretim Sürecinde Gerçekleşen İşlemlerinin Dönem Sonu Kayıtları .....	110
3.7.1	Dönem Sonu Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi .....	110
3.7.1.1	Amortisman işlemleri .....	111
3.7.1.2	Maliyet hesapları yansıtma .....	112
3.7.1.3	Şeker pancarı üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesi .....	113
3.7.1.4	Hasadı yapılan şeker pancarının stok hesabına aktarılması .....	116
3.7.1.5	Şeker pancarının satışına ilişkin muhasebeleştirme işlemleri .....	117
3.7.1.6	Şeker pancarının maliyetine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri .....	119
3.7.1.7	Kapanış kayıtları .....	120
3.7.1.8	Dönem kapanış kaydı .....	126
<b>4.</b>	<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>128</b>
	<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>130</b>
	<b>EKLER .....</b>	<b>140</b>
EK A	Tek Düzen Hesap Planı .....	141
EK B	Gelir Tablosu Hesapları .....	149
EK C	Maliyet Hesapları .....	150
EK D	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı .....	151
EK E	Dönen Varlıklar .....	152
EK F	Duran Varlıklar .....	156
EK G	Kısa Vadeli Yükümlülükler .....	160
EK H	Uzun Vadeli Yükümlülükler .....	164
EK I	Özkaynaklar .....	168
EK İ	Kar veya Zarar Tablosu Hesapları .....	172
EK J	Maliyet Hesapları .....	176

## ŞEKİLLER VE GÖRSELLER DİZİNİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
Şekil 2.1 Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili akış diyagramı.....	73
Şekil 3.1 Şeker pancarı maliyet akışı .....	92



## TABLOLAR DİZİNİ

### Sayfa

Tablo 1.1 Cari fiyatlarla tarımsal GSYH ve tarımın payı .....	12
Tablo 1.2 Türkiye’de ormanlık alanın ülke genel alanına dağılımı .....	24
Tablo 1.3 Tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılan belgeler .....	36
Tablo 1.4 Türkiye’de melas üretim miktarları (Ton) .....	39
Tablo 1.5 Dünyada Şeker Pancarı Üretimi .....	41
Tablo 1.6 Türkiye’de Şeker Pancarı Ekim, Üretim ve Verim Miktarları .....	43
Tablo 2.1 Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler .....	47
Tablo 2.2 Dönen ve duran varlıklar grubundaki canlı varlıklar .....	53
Tablo 2.3 Tek düzen hesap planı ve TMS 41 tarımsal faaliyetler standardına göre tarımsal faaliyetlerle ilgili yaklaşımların karşılaştırılması .....	83
Tablo 3.1 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin sahip olduğu maddi duran varlıklar .....	88
Tablo 3.2 Alpa şeker pancarı üretim işletmesi maliyet tablosu .....	89
Tablo 3.3 Maddi duran varlıklar amortisman tutarları .....	90
Tablo 3.4 Şeker pancarı üretiminde aylar itibariyle gerçekleştirilen işlemler .....	93
Tablo 3.5 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin 01.01.2022 tarihli açılış bilançosu .....	93
Tablo 3.6 Tek düzen hesap planı .....	94
Tablo 3.7 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	94
Tablo 3.8 Sulama İşlemine İlişkin Mazot Gideri .....	105
Tablo 3.9 Üre gübresi maliyeti .....	105
Tablo 3.10 Amonyum sülfat maliyeti .....	106
Tablo 3.11 Potasyum gübresi maliyeti .....	106
Tablo 3.12 Cercospora ilacı maliyeti .....	106
Tablo 3.13 Gübre maliyet ve tutarları .....	107
Tablo 3.14 Tek düzen hesap planı .....	108
Tablo 3.15 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	108
Tablo 3.16 Tek düzen hesap planı .....	110
Tablo 3.17 TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı .....	110
Tablo 3.18 Tek düzen hesap planı .....	112
Tablo 3.19 TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı .....	112
Tablo 3.20 Şeker Pancarının Dekar Başına ve Toplam Maliyeti .....	113
Tablo 3.21 Tek düzen hesap planı .....	115
Tablo 3.22 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	115
Tablo 3.23 Tek düzen hesap planı .....	116
Tablo 3.24 Şeker pancarının ton fiyatı .....	117
Tablo 3.25 Şeker pancarı verimi .....	118
Tablo 3.26 Tek düzen hesap planı .....	118
Tablo 3.27 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	118
Tablo 3.28 Tek düzen hesap planı .....	119
Tablo 3.29 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	119
Tablo 3.30 Tek düzen hesap planı .....	119
Tablo 3.31 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	120

Tablo 3.32 Tek düzen hesap planı.....	120
Tablo 3.33 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı .....	121
Tablo 3.34 Tek düzen hesap planına göre kesin mizan .....	122
Tablo 3.35 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardına göre kesin mizan .....	123
Tablo 3.36 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin 31.12.2022 tarihli kapanış bilançosu.....	124
Tablo 3.37 Tek düzen hesap planına göre gelir tablosu.....	124
Tablo 3.38 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardına göre gelir tablosu .....	125
Tablo 3.39 Tek düzen hesap planı.....	126



## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

### Kısaltmalar

<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>FAO</b>	: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Teşkilatı/Food And Agricultural Organization
<b>FASB</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu/Financial Accounting Standarts Board
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GSYH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>HA</b>	: Hektar
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>KG</b>	: Kilogram
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim Kurumu
<b>M</b>	: Metre
<b>M<sup>2</sup></b>	: Metrekare
<b>MD</b>	: Madde
<b>OGM</b>	: Orman Genel Müdürlüğü
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TİGEM</b>	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standardı
<b>TOB</b>	: Tarım ve Orman Bakanlığı
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standardı
<b>VB</b>	: Ve Benzeri

## 1. GİRİŞ

Tarım sektörü, ülkemizde ve dünyada önemli bir yere sahiptir. Önceleri geleneksel metotlarla yürütülen tarımsal faaliyetler günümüzde, nüfusun ve şehirleşme oranının artması, doğal dengenin değişmesi ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle modern metotlarla yürütülmeye başlanmıştır; buna bağlı olarak büyük işletmelerin de tarımda daha fazla söz sahibi olması ile tarımsal faaliyetlerde profesyonel duruma geçiş sağlanmıştır. Bu durumda tarımsal faaliyetlerde yürütülen işlemlerin belgelere dayanarak kayıt altına alınması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Tarım işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin belgelere dayanarak kayıt altına alınabilmesi işletmelerin muhasebe bilgi sistemini kullanma yükümlüğünü ortaya çıkarmıştır. Özellikle küreselleşme ve sınır ötesi hisse sahipliğinde yaşanan artış, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde muhasebe bilgi sisteminde yeni düzenlemeler yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Muhasebe bilgi sisteminde yapılması gereken düzenlemelerle tarım işletmelerinin ihtiyaçlarının karşılanması da mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda, “*Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41*” 01 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından “*Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41*” esas alınarak hazırlanan “*Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı*” 24 Şubat 2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır (Dikmen ve Köksal, 2019:1051).

‘Tek Düzen Hesap Planı’ ise Muhasebe Uygulama Genel Tebliği 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olup 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanmıştır. Bankalar, sigorta şirketleri, özel finans kuruluşları, leasing ve factoring şirketleri, menkul yatırım fonları ve işletme esasına göre defter tutan şirketler bu uygulamanın dışında kalmışlardır (Koç, 1996:3).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı işletmelerin şeffaflığı ve vergi yönünden önem arz eden bir standarttır.

Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde yapılan kayıtların yeterince açıklık ve şeffaflık arz etmemesi ve işletmenin taraflarından olan devleti vergi açısından zarara uğratması

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın benimsenmesinin ve işletmeler tarafından uygulanmasının önemini ortaya koymaktadır (Öcal, 2016:1).

Bu çalışmanın amacı, tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan usul ve esasları "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı" ile "Tek Düzen Hesap Planı" açısından karşılaştırmalı olarak şeker pancarı özelinde incelemektir. Çalışmada muhasebeleştirme sürecine ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde tarama yöntemi kullanılmıştır. Şeker pancarı özelinde gerçekleşen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ise örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nde gerçekleşen mali olaylara ilişkin muhasebeleştirme süreci "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı" ile "Tek Düzen Hesap Planı" açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarım, tarımsal faaliyetler, tarım işletmeleri ve şeker pancarı kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Tek Düzen Hesap Planı hakkında genel bilgiler verilmiş, muhasebeleştirme sürecine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nde şeker pancarı muhasebeleştirme süreci "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı" ile "Tek Düzen Hesap Planı" açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

## **1.1 Tarım, Tarımsal Faaliyetler, Tarım İşletmeleri ve Şeker Pancarı**

Bu başlık altında çalışmanın konusunu oluşturan "Türkiye Muhasebe Standardı 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı" ile ilgili kavramsal çerçeveyi ortaya koyabilmek ve araştırmanın konusu ile ilişkili olarak yapılacak uygulamayı özümseyebilmek için ilk olarak tarım kavramı, tarımsal faaliyetler kavramı ve tarım işletmeleri kavramları tanımlanmıştır. Ayrıca şeker pancarı bitkisinin özellikleri, üretim süreci ile şeker pancarının Türkiye'deki ve dünyadaki yeri açıklanmaya çalışılmıştır.

### **1.1.1 Tarım Kavramı**

Birçok sektörle bağlantılı olduğu için tarımın literatürde farklı tanımlarının yer aldığı görülmektedir. Dar anlamda ele alındığında tarım, gerekli ve yararlı bitkilerin yetiştirilmesi ve ürün elde edilmesi amacıyla toprak üzerinde yapılan çalışmalar olarak tanımlanmaktadır (<https://tr.wikipedia.org/wiki/Tar%C4%B1m>).

## Gelir Vergisi Kanunu'na göre tarım kavramı

*“Arazi, deniz, nehir ve göllerde ekim, dikim, bakım ve üretim islah yolları ile ya da doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satulmasını ya da bu mahsullerden sair bir şekilde yararlanılması” şeklinde tanımlanmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, md:52).*

Türk Dil Kurumu'nda yer alan tanıma göre ise tarım: *“Bitkisel ve hayvansal ürünlerin ekiminin yapılması, nitelik ve verimliliklerinin artırılması ve bu ürünlerin korunarak işlenip değerlendirilmesi ve pazara sunulması”* olarak açıklanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>).

Tarım; toprak, tohum ve iklim şartlarından faydalanarak bitkisel ve/veya hayvansal ürünler elde etmek ve bu ürünleri muhtelif alanlarda değerlendirmek olarak açıklanmıştır (Uzundumlu, 2012:35).

Tarımın dar anlamda sadece toprağa tohum ekilmesi ve ortaya çıkan ürünün hasat edilmesi olarak ele alındığını söyleyebiliriz. Daha geniş bir sektör olarak bakıldığında ise tarım, sadece topraktan ürün elde edilmesi değil aynı zamanda hayvancılık, bahçecilik, sebzeçilik ile bunun yanı sıra orman ürünleri ve su ürünleri üretimi gibi daha geniş bir alanı kapsayan ekonomik faaliyettir (Aktuğlu, 1972:5).

Tarım sektörünün geneline bakıldığında bu sektörün temelini bitkisel üretim ve hayvansal üretimin oluşturduğu görülmektedir. Bu üretim faaliyetleri, bitki ve hayvan destekli koşullara bağlı olarak gelişim sağlamaktadır; ancak tarımsal faaliyetlerin geleneksel koşullardan bağımsız hale gelmesi ve teknolojik gelişmelere bağımlı olarak yürütülmeye devam etmesiyle birlikte tarım sektörü, bitkisel ve hayvansal ürünlerle sınırlı kalmayıp başka sektörlerle de fayda sağlamıştır (Direk, 2012:16).

### 1.1.1.1 Tarımın tarihsel gelişimi

Tarımsal sektör, ülkelerin ekonomilerinin temelini oluşturan en önemli sektör konumundadır. İnsanlığın var oluşundan beri tarımsal sektör, birçok aşamadan geçmiş, üretim faaliyetleri ve toprak mülkiyeti bakımından farklı evreler geçirmiş ve gelişme sağlamıştır (Yazıcı, 2022:6). Günümüze kadar tarımsal sektörde birçok ilerleme

sağlanmış avcılık ve toplayıcılıkla başlayan tarımsal faaliyetler bilgi ve teknoloji dâhilinde uzmanlaşmış kişilerin eşliğinde planlı bir şekilde yapılmaya başlanmıştır. Toprak ve hayvandan faydalanma aşaması geçmişten günümüze kadar farklı süreçlerden geçmiştir. Bu süreçler toplayıcılık, av ve balıkçılık, ilkel zirai faaliyetler, geçimlik tarım, uzmanlaşmış tarım ve modern tarım olarak ele alınarak tarımın tarihsel süreç içerisindeki gelişimi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır (Direk, 2010:18).

#### **1.1.1.1 Toplayıcılık**

İnsanlar tarihin ilk çağlarında doğanın sunduğu imkânlardan yararlanarak beslenme ihtiyacını karşılamışlardır. Bu çağlarda insanların yarar sağladıkları besinler; kök, yumru, meyve ve hayvan ürünleri (solucan, yengeç, kertenkele, yılan vb.) gibi doğadan sağladıkları ürünlerdir. İnsanlar doğa tarafından sunulmuş olan bu ürünler tükendiğinde yeni ürünler bulabilmek amacıyla göç hareketlerine başlamış, daha iyi kaynak bulabilecekleri alanlara yerleşmişler ve bu alanlarda yaşamlarını sürdürmeye çalışmışlardır (Direk, 2010:36).

#### **1.1.1.2 Avcılık ve balıkçılık**

İnsanların geçim kaynağını sağlamak için başvurdukları en doğal yoldur. Avcılık ve balıkçılık faaliyetlerinin yapılabilmesi için uygun aletlerin kullanılması gerekmektedir. Paleolitik dönem olarak ifade edilen bu dönem, insanlığın ilk geçim kaynaklarını elde etme şekli olarak açıklanabilir. Hayvanlardan elde edilen ürünleri sağlamak için insanlar hayvanların yoğun olarak yaşadıkları bölgelere göç etmeyi uygun bulmuşlardır. Bu süreçte hayvanları daha yakından tanıma ve takip etme olanağına erişmişlerdir. Yerleşik yaşam düzenine geçilmesiyle birlikte koyun, keçi, at, inek, eşek, kümes hayvanları vb. hayvanlar evcilleştirilmiş ve insanlar için yaşam şekli daha kolay bir hale gelmeye başlamıştır (Direk, 2010: 36).

İnsanlar toplayıcılık yapmanın yanı sıra avcılık yaparak da yemek ihtiyacını karşılamış mağara ya da ağaç kovuklarında yaşamını sürdürerek nesillerini devam ettirmişlerdir. Bilhassa iklim şartlarının elverişsiz olması insanları avcılık yapmaya teşvik etmiştir (Dinler, 2014: 3).

### 1.1.1.1.3 İlkel zirai faaliyetler

İnsanların besin ve geçim ihtiyacını karşılamak amacıyla topraktan sağladığı ve depoladığı bitki, yumru, tohum, kök vb. besin kaynakları depolanan yerlerde toprağa karışmış ve insanlar fark etmeden yeni bitkisel ürünler yetiştirme aşamasına geçmiştir. Bu aşamada ilkel zirai faaliyetler başlamıştır. Daha sonraki aşamada ise insanlar bu faaliyetleri geliştirmeye çalışmışlardır. Bunun için ocak açma, çapa, sopa ve dikim çalışmaları ile farklı zamanlarda bu işlemleri yapmışlar ve geliştirmişlerdir. Bu dönem ile koyun, keçi, at, eşek, inek vb. hayvanlar evcilleştirilmeye ve tarımsal ürünlerden arpa, buğday, çavdar, mısır gibi başlıca ürünler yetiştirilmeye başlanmıştır (Direk, 2010:36).

İlkel zirai faaliyetlerin yürütüldüğü dönemde çiftçilik konusunda hemen hemen hiçbir bilgi sahibi olmayan insanların bitkileri evcilleştirmesi Neolitik Çağ'ın en net özelliği ve insanlık tarihinin dönüm noktalarından biri olmuştur. Bitkilerin farkında olarak veya olmayarak insanlar için daha yararlı duruma getirebilmek amacıyla genetiği değiştirilerek yabani hallerinden farklılaştırmak için yapılan işlem bitki evcilleştirmektir.

Bitki evcilleştirmek; bitkilerin bilerek veya bilmeyerek insanlar için daha yararlı duruma getirilebilmesi amacıyla genetik değişiklik ile yabani hallerinden farklılaştırılması olarak açıklanabilir. O dönemlerde yaşayan insanlar kuşkusuz hiçbiri bu bilgilere sahip değildi. Bu durum bazı doğa olaylarının üretim işlemine yardımcı olması gerekliliğini ortaya koymuştur (Diamond, 2006: 157-158).

İnsanların beslenmesine bitkilerin evcilleştirilmesinin yanında hayvanların evcilleştirilmesi de katkıda bulunmuştur. İnsanların gözlem yapması hayvanların evcilleştirilme aşamasında büyük katkılar sağlamıştır. Doğal göç dönemlerinde sürülerin göç ettiği sıralarda koyun, keçi gibi hayvanların göçe katılmadıklarının gözlemlenmesi hayvanların evcilleştirilmesi konusunda insanlara çok yararlı olmuştur (Bronowski, 2009: 46).

#### **1.1.1.1.4 Geçimlik tarım**

Bu aşamaya gelindiğinde insanlar çeşitli bitki, kök, yumru ve tohum gibi ürünlerle yetiştirmiş oldukları mamuller ile beslenmiş, bir bölümünü bir sonraki yıl tüketmek üzere depolamış, bir bölümünü ise ticari faaliyetlerin başlamasına sebep olan takas yolu ile pazarlayarak ekonomik faaliyetlerin gelişmesini sağlamışlardır (Direk, 2010: 37).

#### **1.1.1.1.5 Uzmanlaşmış tarım**

Tarımsal faaliyetlerin ilkel koşullarla yapılması sonrası insanlar uzmanlaşmış bir şekilde bu faaliyetleri yürütme aşamasına geçmiştir. Tarım, çeşitli şekillerde geliştirilmeye çalışılmış tarım aletlerinin kapsamı da artırılarak daha profesyonel bir şekilde tarımsal faaliyetler yürütülmüş, ürün çeşitleri artırılarak ve tarımsal faaliyet alanları genişletilerek meyvecilik ve sebzeçilik gibi tarımın ana kolları ile de bu işlemler yürütülmeye devam etmiştir (Direk, 2010: 37).

#### **1.1.1.1.6 Modern tarım**

Günümüz şartlarında tarım ile ilgili çalışmalar ve faaliyetler artırılmaya çalışılmış olup tarımsal faaliyetler daha profesyonel bir şekilde yürütülmeye ve profesyonel ekiplerle yapılmaya başlamıştır. Bu alanda verilen eğitimsel faaliyet ve uygulamalarla tarımsal faaliyet yürüten kişiler teknolojik gelişmeleri de takip etmiştir. Günümüzde tarım geliştirilmiş mühendislik, teknoloji, biyoloji ile ilgili bilim dalları ve alanında uzmanlaşmış ziraat mühendislerinin eşliğinde yapılmaktadır. Son yıllarda tarımsal faaliyetler ile ilgili eğitimlerin verildiği yerlerin varlığı da artırılmış ve tarım alanında uzman kişiler yetiştirilmeye başlanmıştır (Doğan vd., 2015:31).

Modern tarımın varlığı ile sulama, gübreleme, tohum ıslahı ve makine kullanımı gibi yöntemlerin kullanılmasıyla; birim alandan alınan verim artmış ve tarımdan elde edilen gelir de en yüksek seviyeye çıkarılmıştır (Direk, 2010:37).

### 1.1.1.2 Tarım sektörünün ekonomi içerisindeki yeri ve önemi

Tarım sektörü, insanların temel ihtiyacı olan beslenme başta olmak üzere giyinme ve barınma gibi gereksinimlerini sağlayan malların üretimini yapması, sanayi, hizmet, sağlık, inşaat gibi birçok sektöre hammadde temin edilmesi, insanlara iş olanağı sağlaması ve ekonomik değer oluşturması vb. gibi sebepler dolayısıyla önemini her zaman koruyan bir sektör özelliği taşımaktadır (Gökgöz, 2013:1).

Tarım sektörü, başka sektörlerle sunmuş olduğu kaynaklardan ötürü ekonominin temelini oluşturan hammadde üreticisi konumundadır. Bu yüzden ekonomiye sağladığı doğrudan katkı ve ekonominin diğer kollarına sağladığı gelirler sebebiyle önemli bir konuma sahiptir (Aksoylu, 2013:66).

Tarım sektörü; insanların temel ihtiyacı olan gıdanın temin edilmesi ile topluma hizmet sağlayan ve ülke ekonomisine katkı sunan bir sektör olma özelliğine sahiptir. Bunun yanı sıra, bilhassa gelişmekte olan ülkelerde nüfusun büyük bir bölümüne istihdam olanağı sağlar, sanayileşmeye katkı sunar ve ülke ekonomisinde gayri safi hasılanın önemli bir bölümünü oluşturur.

Bu konuya istinaden yapılan farklı çalışmalarda; bilhassa Türkiye gibi gelişmekte olana ülkelerde gelişmiş bir sanayinin, verimli bir tarım sektörüyle mümkün olabileceği vurgusu yapılmış ihmal edilen tarım sektörünün ekonomide ciddi problemler ortaya çıkaracağı belirtilmiştir (Özkan, 2001:1).

Nüfus oranının gittikçe artış göstermesi sonucu beslenme ihtiyacı da beraberinde artmakta ve bu durum tarım sektörüne olan ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Tüm insanlığı ilgilendiren tarım sektörü; gıda üretimi, beslenme ile doğrudan ilişkisi, faal nüfus ve iş gücünün yüksek değerler göstermesi, milli gelire sağladığı katkı, sanayi sektörüne sağladığı hammadde ve sermayenin yanı sıra, sağlıklı bir çevrenin oluşması, korunması gibi faktörler sebebiyle ekonomik ve sosyal bir sektör olma özelliğine sahiptir (Arzova ve Arsoy, 2011:1).

Tarım sektörü, önceleri ilkel koşullarda ve doğaya bağımlı bir şekilde yapılmakta iken günümüzde daha çok teknolojik gelişmelerin etkisinde varlığını sürdürmektedir. Bu

durumun meydana gelmesi sektörün alanını genişletmekte ve işlevlerinde artış sağlamaktadır. Tarım sektörünün işlevlerini şu şekilde özetlemek mümkündür (Mermut ve Öztürk, 2010: 33-34):

- İnsanların Beslenme Gereksinimlerini Karşılama: Tarımın en önemli işlevlerinden biri beslenme ihtiyacının yerine getirilmesini sağlamaktır. İnsanların yaşamını sürdürmeleri için gerekli olan koşullardan birisi beslenme ihtiyacını karşılamaktır (Mermut ve Öztürk, 2010: 33-34).
- Endüstriyel Ürünler İçin Hammadde Sağlama: Teknolojinin gelişmesi ve sanayileşme ile birlikte tarım ürünlerine dayalı endüstriyel hammadde talebi artmış ve bu durum tarım ürünlerine olan ihtiyacı tetiklemiştir (Mermut ve Öztürk, 2010: 33-34).
- Toplumun Beden ve Ruh Sağlığını Korumak: Günümüz koşullarında şehirleşmenin artması ve iş yaşamının strese sebep olması insanların doğaya olan ihtiyacını artırmıştır. Tarımsal alanların doğal tabiat koşullarını da sağlaması insanlar üzerinde fiziksel ve psikolojik olarak olumlu bir etki yaratmaktadır (Mermut ve Öztürk, 2010: 33-34).
- Başka Sektörlere İşgücü Desteği Sağlama: Tarım sektörü birçok sektörün ana kaynağı durumundadır. Diğer sektörlere sağladığı destek ile ekonomik kalkınmanın ve gelişmenin önünü açmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde tarım sektöründe çalışan nüfusun oldukça fazla olması, sanayileşme aşamasında gereken iş gücünün tarım sektöründen edinilmesini ortaya çıkarmaktadır. Tarım sektöründe gizli işsizlik düzeyinin fazla olması ve teknolojik ilerlemenin tarımsal mekanizasyonunu artırması sonucunda daha az işgücüne talep olması, tarım sektörünü sanayi sektörünün iş gücü kaynağı haline getirmiştir. Diğer taraftan sanayi kesimindeki ücretlerin göreceli olarak yüksek olması, tarımdan sanayiye işgücü aktarımının önünü açmaktadır (Gürler vd., 1995: 11).
- Ekonomik Kalkınmaya Destek Sağlama: Teknolojik gelişmelerde yaşanan artışlar, hizmet sektörüne olan rağbetin fazlalığı ve bu sektörde iş kolları sayısında

meydana gelen artışa rağmen tarımsal sektör ülkeler için hala önemli bir yere sahiptir. Ekonomik kalkınmanın üzerindeki etkisi de tarımsal sektörü önemli bir konuma getirmektedir. Tarih boyunca tarımsal alan açısından avantaja sahip olan ülkelerin tarımsal sektörü iyi bir biçimde değerlendirmeleri ve geliştirmeleri durumunda ekonomik olarak kalkındıkları görülmektedir. Bilhassa sanayi devrimi öncesi tarımsal sektörün geliştiği ülkelerin refah seviyelerinin yüksek olduğu anlaşılmakta; tarımsal sektörün ekonomiyi kalkındırma durumu sanayi devriminden sonra da artmaya devam etmektedir. Ekonomik gelişmenin önemli göstergelerinden biri de tarımsal sektörün gelişmiş olmasıdır. Tarımsal sektörün ekonomik kalkınma açısından bazı etkileri bulunmaktadır. Bu etkilerden bazıları şöyle sıralanabilir (Ersoy ve Özsoy, 2017:3):

- Tarımsal sektörün ekonomik kalkınmaya etkilerinden biri hâsıladır. Ürünlerin fiziki değerinin sahip olduğu nakit tutara hâsıla denir. Tarımsal ürünlerin fiziki değerinin sahip olduğu nakit tutara ise tarımsal hâsıla denir.
- Tarımsal sektörün ekonomik kalkınmaya etkilerinden bir diğeri ise dış ticarettir. Ülkelerin olanak ve ekonomik durumlarına göre tarımsal sektör önemli bir ihracat kalemi olmaktadır.
- Tarımsal sektörün ayrıca üretim etkenleri ve piyasalara da etkisi bulunmaktadır. Bir mal ya da hizmetin edinilmesi aşamasında bir araya getirilmiş emek, anapara, doğa vb. etmenler üretim etkenlerini oluşturur.

#### **1.1.1.2.1 Tarım sektörünün dünya ekonomisi içindeki yeri ve önemi**

Dünyada nüfusun her geçen gün artması nedeniyle üretilen tarım ürünlerinde de artışlar olmaktadır. Bilhassa tüketim oranında artış olan ve temel gıda ihtiyacının karşılanmasına yönelik üretilen tahıllarda bu artış daha çok görülmektedir (Tübiana, 1986:25).

Teknolojik gelişmelerin artması ile tahıllarda elde edilen verim yaklaşık 7 tona kadar çıkmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerde ekilir alanın sınıra ulaşmasından dolayı

iklim koşullarına bağlılık azaltılmaya çalışılmakta ve bunun için çalışmalar yürütülmektedir (Gittinger, 1985:5).

Üretimin artmasına rağmen dünyanın birçok yerinde insanlar hala açlık ve kıtlık sorunuyla boğuşmaktadır. FAO Teşkilatı'nın (Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Teşkilatı/Food and Agricultural Organization) yaptığı araştırmalara göre üretimin yeterli seviyeye ulaşmaması sonucu 2000'li yıllarda açlık ve kıtlık tehlikesi daha çok artacaktır (Ocde, 1984:20).

BM (Birleşmiş Milletler) Genel Sekreteri Antonio Guterres'a göre dünyada "eşi görülmemiş" bir küresel açlık krizinin ortaya çıkacağı öngörülmüştür. Guterres, Dünya Gıda Programı'nda son iki yılda, dünya genelinde gıda erişimi sıkıntısı yaşayan insanların sayısının iki kattan fazla artarak 276 milyona ulaştığını belirtmiştir. 2022 yılında birden fazla kıtlık ilan edilmesi gibi gerçek bir riskin olduğunu ve 2023 yılının daha da kötü olabileceği vurgusunu yapmıştır (<https://www.indyturk.com/node/525381/d%C3%BCnya/bm-genel-sekreteri-guterres-2022de-birden-fazla-k%C4%B1tl%C4%B1k-ilan-edilmesi-gibi-ger%C3%A7ek>).

Gelişmiş ülkelerde üründen yüksek verimin alındığı tarım metodu yöntemi intansif üretim tekniği kullanılarak yapılan tarıma rağmen bu ülkelerde nüfus artışı tarımsal üretim hızını aşmaktadır. Bu durum tarımsal ürünlerin yetersiz kalmasına yol açmakta ve tarımda artan nüfusun paralelinde bir artış olmamaktadır (Djegloul, 1986:31).

Tarım ürünlerini ithal eden gelişmiş ülkelerde üretimde meydana gelen artışlar dünya ticaret hacmini daraltmaktadır. Ticaret hacminin daralması sonucunda stoklar artmakta ve üretim yavaşlama eğilimi göstermektedir. Ekonomileri tarıma bağımlı olan gelişmekte olan ülkelerde stokların artması ve üretimin yavaşlamasından dolayı tarımsal üretim olumsuz bir durum yaşamaktadır; çünkü ekonomileri tarımsal üretime bağımlı gelişmekte olan ülkeler döviz talebini tarım ürünlerini ihraç ederek karşılama yoluna gitmişlerdir. Gelişmekte olan ülkelerde nüfusun da hızla artmasından dolayı tarım ürünlerine ülke içi talep de artmakta ve bu durum tarım ürünlerinin ihraç edilmesini zorlaştırmaktadır (Ocde, 1984:29).

İkinci Dünya Savaşı sonrasında 1950’li yıllarda dünya ekonomisi büyük bir kalkınma çabası içerisinde girmiş, ülkeler hızla büyüme yoluna giderek tarımsal üretime yoğunlaşmıştır. Dünya ticaret hacmi ekonomik kalkınma ve beraberinde tarımsal üretimin artması ile genişlemiştir. 1970’li yıllara gelindiğinde ekonomideki durgunluk ve yavaşlama ticaret hacminin tarımsal ürünler yönünde gelişmesine olanak sağlamıştır (Somel, 1983:19).

Gelişmekte olan ülkeler teknoloji konusunda geri kaldıkları için üretim ve verimlilikte istenilen seviyeye erişim sağlayamamaktadır. Gelişmiş ülkeler ise teknolojik gelişmelerin artırılması ve ayrıca ekilir arazinin sınıra ulaşması ile önemli bir avantaja sahip olmaktadır. Özetle, günümüzde ülkelerin tarımda kalkınmasını sağlayan unsurlar tarımsal üretimde kullandığı teknikler ve teknolojik gelişmelerin yakalanmasıyla elde edilmektedir.

#### **1.1.1.2.2 Tarım sektörünün Türkiye ekonomisi içindeki yeri ve önemi**

Tarım insanların temel ihtiyacını karşıladığı için insanlığın var oluşundan bu yana varlığını sürdürerek modern koşullara erişmiştir. Ülkemiz yıllardır birçok uygarlığın ev sahibi durumunda olmuş ve bu uygarlıklarda farklı tarımsal faaliyet işlemlerini yürütmüştür. Türkiye’de iklim şartlarının her bölgede farklılık göstermesi, topraklarının verimli olması ve Anadolu’nun ilk çağlardan beri ticari merkez olması tarımsal faaliyetlerin muhtelif alanlarda yapılmasını sağlayarak, ülkemizi tarımsal faaliyetler açısından önemli bir konuma getirmiştir (Doğan, 2015: 32).

Ülkemizin gelişimini sağlaması için tarım ve tarıma dayalı politikaların öneminin büyüklüğü göz ardı edilmemelidir. Tarımın geliştirilmesi ve tarımın diğer sektörlerle hammadde sağlaması ülkemizi dışa bağımlı hale getirmekten alıkoyacaktır. Bu durum üreticinin alım gücünü artıracak, tarıma dayalı sanayi ürünleri ve tarım dışı ürünlere rağbet artacak, ülkemizin kalkınmasına olanak sağlayacaktır (Çetin, 2012: 2).

Tarım sektörü, ülkemizin besin kaynaklarını sağlamada, tarım dışındaki sektörlerin hammadde ihtiyacının karşılanmasında ve ihracatın artırılmasında önemli bir görev üstlenmektedir. Tarımsal üretim, belirli aralıklarla doğa şartlarına bağımlı olsa da üretim miktarı ve dengesinin sağlanması için tarımsal üretime devlet müdahalesi

gerekli hale gelmektedir. Tarım sektörünü oluşturan unsurlardan üreticilerin desteklenmesi, kırsal kesim nüfusunun yoğunlaşması ve çevrenin korunması devletin bu alana müdahale etmesini gerektirmektedir. Devlet bu müdahaleleri, bedelsiz ya da cüzi fiyatlarda girdi sağlayarak ve doğru ödeme metodlarıyla üretimdeki verimi ve miktarı artırarak sağlamayı amaçlamaktadır. Üretimi yönlendirmek, endüstriyel değeri yüksek olan ürünlerin üretim ve verimlilik oranının artırılması amacıyla devlet teşvikleri verilebilir (Ortaç, 2006: 2-3).

Tablo 1.1 Cari fiyatlarla tarımsal GSYH ve tarımın payı

Yıllar	Tarım(Milyon TL)	Gelişme Hızı	Türkiye (Milyon TL)
2011	114.838	9,7	1.404.928
2012	121.693	6,0	1.581.479
2013	121.734	0,0	1.823.427
2014	134.744	10,7	2.054.898
2015	161.471	19,8	2.350.941
2016	161.331	-0,1	2.626.560
2017	189.233	17,3	3.133.704
2018	217.107	14,7	3.758.774
2019	276.372	27,3	4.317.787
2020	337.160	22,0	5.046.883
2021	407.078	20,7	7.209.040
2022	62.750	63,7	2.496.328

Kaynak: TÜİK (2022)

Cari fiyatlarla tarımsal GSYH ve tarımın payı yukarıda yer alan tabloda gösterilmiştir. Tarımla uğraşan nüfusun oranı 2022 yılına kadar artarak ilerlemiş 2022 yılına gelindiğinde düşüş göstermiştir. Tarımın gelişme hızı 2016 yılında en düşük seviyede seyretmiştir. Tarımdan elde edilen gelir 2011 yılından itibaren artarak devam etmiş; ancak 2022 yılına gelindiğinde en düşük seviyede seyretmiştir. Tabloya göre tarımın gelişme hızı artmış; fakat tarımla uğraşan nüfusun oranı ve tarımdan elde edilen gelir azalmıştır.

Türkiye’de, tarım sektöründe Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar yaşanan gelişmeler şu şekilde açıklanmıştır (Doğan, 2018:20):

- 1923 yılında tarım GSMH’nin %40’ını oluşturan bir sektör olarak, çok fazla değişiklik yaşanmadan 1970’li yıllara kadar bu orandaki değerini kaybetmemiştir. Bu oran 1980 yılında %25, 1990 yılında %17 ve 2016 yılında yaklaşık %6,4 olmuştur. Bu tarihler aralığında tarımın GSMH içerisindeki payı azalarak yaklaşık olarak %84 oranında gerçekleşmiştir.
- 1950-1960 yılları arasında liberal ekonomi yaklaşımının benimsenmesiyle tarıma yönelik devlet teşviki ile korumacılık artmış ve tarımın önemi korunmuştur. Tarıma yönelik destekler, politikada yaşanan bazı değişikliklere rağmen sürmüştür.
- 24 Ocak 1980 ekonomik kararlarının çıkmasıyla birlikte tarım politikalarında önemli değişiklikler yaşanmış; destekleme alımı yapılan tarım ürünlerinin sayısında azalma meydana gelmiştir. Destekleme alımı yapılan ürün sayısı 30 üründen 20 ürüne düşürülmüştür. Daha sonra yapılan müdahale 5 Nisan 1994 tarihinde gerçekleşmiş, destekleme kapsamında olan tarımsal ürün sayısı öncelikle 10 olarak, daha sonra ise bu ürün sayısı 8 olarak belirlenmiştir.
- IMF ve Dünya Bankası ile 1999 yılında yapılan antlaşma ile tarım ürünlerinde devlet alımı sona ermiş ve bu tarihten sonra tarımsal ürünlerde ithalat süreci başlamıştır.
- Aralık 1999 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile IMF arasında imzalanmış olan Stand-by anlaşması ile hazırlanan Niyet Mektubunda tarım ile ilgili şu bölümler yer almıştır:
- Tarıma yönelik destekleme politikaları sona erdirilerek bunun yerine küçük üreticiyi hedefine alan araziye dayalı Doğrudan Gelir Desteği Sistemine geçilmesi, 2000 yılında pilot uygulamaya başlanması, 2001 yılında ülkenin yarısında uygulanması, 2002 yılında ise tüm ülkede uygulanması öngörülmüştür.

- 2000 yılında hububat destekleme fiyatlarının dünyada uygulanan piyasa fiyatının %35'nden fazla olmaması ve bu fark fiyatının 2001 yılında daha çok azaltılmasına karar verilmiştir.
- Tarım Satış Kredi Kooperatif ve Birliklerinin tarımsal ürünlerde destekleme alımı yapılması sona erdirilmiş, bu yapıların özerk bir hale getirilmesi için yasa çıkartılmasına karar verilmiş ve destekleme alımlarının 2002 yılında sona erdirilmesi kararı alınmıştır.
- Hükümet tarafından çiftçilere sağlanan kredi sübvansiyonunun kademeli olarak kaldırılması öngörülmüştür.
- Gübre ve diğer girdi sübvansiyonlarının 2000 ve 2001 yıllarında nominal olarak sabit tutulmasına ve 2002 yılında kredi desteği ile birlikte bütün girdi desteklerinin kaldırılmasına karar verilmiştir.

Özetle; Türkiye'de tarımın yapılabilmesi ve uygun ürünün seçilmesinde toprağın, iklimin ve doğa şartlarının elverişli olması gerekir. Bu koşullara bağımlı kalınması ürünün verimliliğini de etkilemektedir. Günümüzde bu koşullara bağımlılık azalmakta ve teknolojik gelişmelere uygun olarak tarımsal faaliyetler yürütülmektedir. Bu durum da üründen elde edilen verimin artmasını sağlamaktadır. Makine kullanımının artması ile de insan gücüne duyulan ihtiyaç azalmış ve bu durum tarımda istihdam edilen kişi sayısını azaltmıştır.

### 1.1.1.3 Tarımsal faaliyetler

Tarımsal faaliyet, geniş bir alanı içeren çok kapsamlı bir tanım olarak açıklanmıştır.

Gelir vergisi kanununda tarımsal faaliyet;

*“Arazide, deniz, göl ve nehirlerle ekim, dikim, bakım, tabiattan istifade etmek suretiyle üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsulden sair şekilde faydalanmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü zirai makine ve aletlerin*

*başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri (dağınık) olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye (işlem), aynı teşebbüsün cüz 'ünü teşkil eden işletmede meydana geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz 'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır” olarak açıklanmıştır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961: md:52).*

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' nın 5. maddesine göre tarımsal faaliyet; *“Satışa ya da geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasılat işlemlerinin bir ortaklık ya da bağlı ortaklık tarafından yönetimidir”* şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 41, md:5). TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' nın 6. Maddesinde yer alan tanıma göre ise tarımsal faaliyet; *“Hayvan yetiştiriciliği, yıllık veya daha uzun süreli ürün yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik ve tarımsal faaliyet olup olmadığı konusunda görüş ayrılıkları bulunan ormancılık ve balık çiftlikleri dahil su ürünleri yetiştiriciliği”* biçiminde tanımlanmaktadır (TMS 41, md:6).

Tarımsal faaliyet; mevcut şartların yerine getirilmesi durumunda toprak, tohum, iklim ve suyun etkisinden yararlanarak bitkisel ve hayvansal ürün elde etmek ve bu ürünlerin işlemlerden geçirilmesi sonucu yarı mamul ve tam mamul haline dönüştürülmesinden sonra yapılan işlemlerdir (Çetin ve Tipi, 2011:6).

Tarımsal faaliyet dar ve geniş anlamları içerecek şekilde ve bu anlamda tanımlanacak kavram olarak da belirtilmiştir. Dar anlamda tarımsal faaliyet; sadece bitkisel ürünlerin üretimine bağlı olarak ortaya çıkan bütün faaliyetler olarak açıklanmıştır. Geniş anlamda ise tarımsal faaliyet; insanların ihtiyacı olan bitkisel ve/veya hayvansal ürünlerin üretimine bağlı olarak ortaya çıkan bütün faaliyetler olarak açıklanmıştır (Arıcı, 2003:3).

Tarım ve tarımsal üretimin belli başlı özelliklerini şu şekilde açıklamak mümkündür:

- Doğal şartlara bağımlı olarak gelişen tarımsal üretim belli bir üretim sürecinden geçerek gelişim gösterir. Tarım, doğal kaynaklardan ve biyolojik güçten faydalanılarak yapılmakta olan bir üretim aktivasyonudur. Tarımın doğal koşullara bağımlı olması sebebiyle tarımsal üretimde risk ve belirsizlikler ortaya

çıkmaktadır. Bazı tarım ürünlerinin ihtiyaç duyduğu iklim koşullarının değişkenlik göstermesi ile üründen beklenen verimin oranı azalmaktadır (Çetin, 2013:11).

- Toprak, hava, su, güneş ve yağış gibi doğal etkenlerden ve tohumun da etkisinden yararlanarak bitki ve hayvan yetiştiriciliği gerçekleşir ve tüm bu faaliyetlerin sonucunda üretim sağlanır. Doğal şartlara bağımlı bir tarımsal faaliyet gerçekleştiğinde ürünün elde edilmesi için belirli bir sabit süre vardır ve bu süreye müdahale edilmesi imkânsızdır. Örneğin; buğdayın ekim dönemi ve hasat dönemi için iklim şartlarının oluşması gerekmektedir. Buğdayın ekim dönemi sonbahar mevsimi iken hasat dönemi yaz mevsimine denk gelmektedir. Bu iki dönem arasında gübreleme ve sulama işlemleri yapılmaktadır. En çok verimin alındığı zaman ilkbaharda yağışların arttığı döneme denk gelmektedir (Karacan, 2009:3).
- Gelişmekte olan ülkeler ile gelişmemiş olan ülkelerde tarımla uğraşan kişilerin eğitim ve gelir düzeyi genellikle düşüktür. Gelişmiş ülkelerde ise tarımsal faaliyetlerden daha çok verimin alınmasının sağlanması için tarımla uğraşan kişilere tarım işletmeleri tarafından belirli periyotlarda eğitim verdikleri görülmektedir. Buna benzer çalışmalar ülkemizde yapılsa da yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Verimli bir üretimin gerçekleşmesi için gereken koşullardan biri de; tarım işletmecisinin tarımsal üretimin teknik yönü ve tarımsal işletmecilik hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır (Çetin, 2013:18).
- Tarımsal üretimin yürütülmesi işlemleri genellikle mikro aile işletmeleri tarafından sağlanmaktadır. Ülkemizde hala nüfusun takribi 1/3'ünü oluşturan tarım sektörü 4 milyon kişinin üstünde mikro aile işletmelerinden oluşmakta; bu durum da tarımsal faaliyetlerin profesyonel bir şekilde yürütülmesinin önüne geçmektedir (Karacan, 2009:6).
- Tarımsal üretimde kullanılmakta olan üretim etkenleri arasında duran varlıkların, bilhassa arazi ve tarımsal yapıların oranı çoğunluktadır (Çetin, 2008:26).
- Tarımsal üretimde işletmenin faaliyetlerini yürüten ile arazi sahibi genellikle aynı kişi olmaktadır (Çetin, 1999:22).

Tarımsal faaliyetlerde üretim miktarı ve elde edilen verime müdahale etmek kısa vadede olanaklı olmamaktadır. Bitkisel üretimde ürünün hasadını yapmak için çoğu zaman bir yıl ya da daha fazla bekleme gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Birçok tarım ürününün ekim dönemi ile hasat dönemi arasında belirli bir süre vardır. Hasat dönemleri genellikle yaz dönemleri olup üretim döngüsü bir yıllık süreyi kapsamakta ve tarım ürünlerinden alınan verimin sağlanması doğal şartlara bağlı olmaktadır. Ağaçta yetişen meyveler için ise bu süre daha fazla olmaktadır. Hayvansal üretimde ise et üretimi amaçlı bazı besiciliklerde kısa vadede sonuç alınacağı gibi genellikle üretimdeki süreç bir yıldan daha fazla sürebilmektedir. Bu durum, fiyattaki değişimlere karşın, tarım ürünleri üretim miktarının tepki göstermesine imkân vermemektedir. Tarımsal üretimde tarımla uğraşan kişi üretim sürecini yönetmekle beraber, sürece etkisi diğer üretim faaliyetlerine nazaran sınırlı olmaktadır (Yavuzarslan, 2019:10).

#### **1.1.1.3.1 Tarımsal faaliyetlerin kapsamı ve özellikleri**

Tarımsal faaliyetlerin kendi alanı dışındaki gerek coğrafi, gerek iklimsel, gerek sosyal faktörlerden etkilenme olasılığının diğer sektörler nazaran yüksek olmasına bağlı olarak karşı karşıya kaldığı problemler de fazlalaşmaktadır. Bu durum tarımsal faaliyetlerdeki özelliklerin diğer ekonomik sektörler göre daha fazla görülmesine sebebiyet vermektedir (Çevik, 2015:10).

Tarımsal faaliyetler birçok açıdan diğer faaliyet alanlarına göre muhtelif özellikler taşımaktadır. Biyolojik sebeplerden kaynaklı doğal üretim döngüsü, fiziksel dönüşüm veya piyasada meydana gelen dalgalanmaların sebep olduğu fiyatlarda oluşan tutarsızlık, tarımsal faaliyetlerin iklim ve hastalıkların etkisinde kalması, tarımsal faaliyetleri diğer ekonomik faaliyetlerden farklı özelliklere sahip kılmaktadır (Cramer ve Jensen, 1982:2).

Tarımsal faaliyetler çoğu sektörde olduğu gibi günümüzde teknolojik gelişmeleri yakalamış ve kapsamını da genişleterek diğer sektörler ile bağlantılı bir ilerleme sağlamıştır; fakat tarımsal faaliyetleri diğer sektörlerden ayıran belli başlı noktalar vardır. Bu belli başlı noktalar tarımdan elde edilecek sonucun devamlı olarak canlı varlıkların doğmasına, yaşamını devam ettirmesine ve yetişip faydalı bir hale

gelmesine bağlı olmasdır. Tarımsal faaliyetleri diğer ekonomik faaliyetlerden ayıran bir başka önemli sebep de tarımsal faaliyetlerin iklim koşullarından da etkileniyor olmasdır. İklım koşullarının etkisinde varlığını sürdüren bir sektör olması ile tarımsal faaliyetlerle yapılan plan ve programlar doğa koşullarının etkisi altında kalmaktadır (Aktuğlu, 1972: 11-12).

Tarımsal faaliyetlerin bazı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Gökgöz, 2010: 8):

- Tarımsal faaliyetler zirai faaliyetler sonucunda elde edilmiş olup organik bir özellik göstermektedir.
- Tarımsal faaliyetler tek başına varlığını sürdüren bir sektör olmadığı için değişen ve gelişen piyasa şartlarına adapte olamamakta ve daha çok küçük aile işletmeciliği şeklinde ilerlemektedir.
- Üretim türü; iklim koşulları, toprak türü ve coğrafi özelliklere göre belirlenir.
- Bir ürün iklim şartları dışındaki özelliklere sahip bir yerde yetiştirildiğinde o üründen alınan verim farklılık gösterir.
- Tarımsal faaliyetlerin bütün aşamasında makine kullanımı mümkün olmamakta; bazı tarım ürünlerinde arazi şartlarının elverişli olmaması nedeniyle makine kullanımı hiç mümkün olmamaktadır.
- Tarımsal faaliyetler daha çok küçük aile işletmeciliği şeklinde yürütüldüğü için tarımsal faaliyetlerin amacının sadece kar elde etmek değil, aynı zamanda ailelerin kendi ihtiyacını karşılamak olduğu görülür.
- Tarımsal faaliyetler mevsim şartlarından etkilenir ve buna göre düzenleme ihtiyacı hisseder. İş gücü ihtiyacı da bu duruma göre şekillenir; örneğin yaz mevsiminde iş gücüne olan ihtiyaç artarken kış mevsiminde bu durum tam tersi yöndedir.

- Faaliyet alanı tarım ve tarım ürünleri olan işletmelerde, sabit sermayenin, aktif sermayenin yekûnu içerisinde almış olduğu birimsel yüzdellik değeri, döner sermayeden daha fazladır.
- Tarımsal faaliyetlerin doğa olaylarına karşı yüksek duyarlılık göstermesi, dönemsel ve biyolojik doğasından kaynaklı olarak tarımsal faaliyetlerde sürekli risk ve belirsizlik hâkimdir.

#### **1.1.1.3.2 Tarımsal faaliyet türleri**

Tarımın bölümlerini tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzeçilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ve ormancılık oluşturmaktadır (Hatunoğlu ve Kılılı, 2016:13).

Ülke ekonomisine büyük katkısı olan tarım sektörünün milli gelir ve istihdam oranının önemli bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Kapsamlı bir faaliyet grubunu oluşturan tarımsal faaliyetler dört gruba ayrılmaktadır (Aksoylu, 2013: 67).

##### **1.1.1.3.2.1 Bitkisel ürün üretimi**

Ülkemiz, iklim koşullarının uygunluğu ve coğrafi yapısı itibariyle her bölgesinde çeşitli tarım ürünü yetiştirmenin mümkün olduğu bir ülkedir. Bitkisel üretim ise Türkiye’de en çok faaliyetin gösterildiği tarımsal üretim koludur (Demirkol, 2006: 15).

Bitkisel üretim topraktan büyük oranda faydalanarak çeşitli tarımsal ürünleri yetiştirme faaliyetleridir. Ülkemizde iklim ve toprak çeşitliliğinin bölgelere göre farklılık göstermesi, yetiştirilen ürünlerin de çeşitli olmasına olanak sağlamıştır (Antepli, 2014:15).

Bitkisel üretim, tarımsal faaliyet türleri içerisinde birinci sırada yer alan, çoğunlukla toprakla alakalı bir uğraşı içinde gelişimini sürdürerek farklı türdeki mamulleri üretim koşullarına elverişli bir şekilde üretilip, işlenmiş bir ürün haline getirme sürecidir (DPT, 2000:135).

Ülkemizde bitkisel üretim faaliyetlerinde 1950’li yıllardan itibaren önemli bir artışın yaşandığı görülmüştür. Teknolojik gelişmelerin yakalanması ve girdilerin artması bu artıştaki sebep olarak açıklanmaktadır. Makineli tarıma geçilmesi, traktör sayısının artması, daha çok verim sağlayan girdilerin kullanılması ve tarımsal arazi sayısının artması gibi faktörler bitkisel üretim faaliyetlerinin artışını sağlamıştır. 1950’li yıllarda Marshall Planı’ndan sağlanan fonlar ile makineli tarıma geçilmiştir. Bu dönemde traktör sayısında ciddi artışlar yaşanmış ve ekili alan miktarında artışlar olmuştur. Bu durum tarımın milli gelir içindeki payını da arttırmıştır (Antepli, 2014: 15). 1960’lı yıllar itibariyle ise göller ve sulak alanların kurutulması ile yeni tarım alanları oluşturulmuştur (Tunçez, 2011: 12).

Türkiye’nin arazi şartlarından kaynaklanan unsurlar ekilen alanları artırma çalışmalarına sebep olmuştur. Arazi şartları bitkisel üretim ve diğer tarımsal faaliyet türleri için toprak alanlarının hepsini kullanmaya engel teşkil etmektedir. Türkiye’de bulunan arazi sayısının yarıdan fazlası (%55,9) jeolojik yapısı gereği 1.000 m. üzerinde rakıma ve % 62,5’i ise % 15’ten daha fazla eğimli yapıya sahiptir. Deniz etkisinin iç kesimlere ulaşmasını engelleyen durum, kuzey ve güneydeki denize paralel sıradağların varlığıdır. Bu durum tarım alanları için olumsuz bir durum gibi görülse de; ülkemiz için dünya üzerinde çok nadir görülen bir iklim zenginliğine sahip olması gibi bir avantaja dönüşmektedir. İklim çeşitliliği iç, kıyı, doğu ve batı bölgelerinde farklı bitkisel ürünlerin yetişmesini sağlamakta ve arazi yapısından kaynaklanan olumsuz durum iklim koşulları ile yok edilmeye çalışılmaktadır (Türkiye Tarım Sektörü Raporu, 2013: 1; Ünlü, 2016: 7).

TÜİK’ten alınan verilere göre;

*“2020 yılında ülkemizdeki toplam tarım alanı 37.762 bin hektardır (buna çayır ve mera arazisi de dâhil edilmiştir). Toplam tarım alanının %9’unu işlenen alanlar, %9,4’ünü uzun ömürlü bitkiler altındaki alanlar (çok yıllık meyvelikler), %8,7’sini ise daimi çayır ve mera alanları oluşturur” (TÜİK, 2020).*

*“2022 yılında bitkisel üretimde 61,7 milyon ton tarla, 24,9 milyon ton meyve ve 31,8 milyon ton sebze olmak üzere, toplam 118,4 milyon ton bitkisel üretim gerçekleşmiştir. Buğday üretimimiz 17,7 milyon ton, mısır üretimimiz 6,8 milyon ton, çeltik üretimimiz 1 milyon ton, ayçiçeği üretimimiz 2,4 milyon ton olarak gerçekleşmiştir” (TOB İdare Faaliyet Raporu, 2022:352-353).*

TÜİK’ ten alınan verilere göre bitkisel üretimde gerçekleşen oranlar şu şekildedir;

*“Tahıl ürünleri toplamı için 2020-2022 piyasa döneminde yurt içi üretimin yurt içi talebi karşılama derecesi (yeterlilik derecesi) %97,4 olarak gerçekleşmiştir. Toplam tahıl üretiminde en büyük paya sahip olan buğdayın yeterlilik derecesi %102,3 (durum buğdayında %259, diğer buğdayda %89,2), yem sanayinin en önemli girdilerini oluşturan arpanın yeterlilik derecesi %97,1, mısırın yeterlilik derecesi %84,9, soyanın yeterlilik derecesi ise %5,4 olarak gerçekleşmiştir. Meyveler ve içecek bitkilerinde 2020-2022 piyasa döneminde en yüksek yeterlilik derecesi %552,9 ile fındıkta gerçekleşirken, turunçgiller grubunda yer alan meyvelerin tamamında kendine yeterliliğin olduğu görülmüştür. Toplam çay arzının büyük bir kısmı kendi üretimimizden karşılanmakta olup, çayın yeterlilik derecesi %94,1'dir. Sebze ürünleri toplamı için 2020-2022 piyasa döneminde yurt içi üretimin, yurt içi talebi karşılama derecesi %110,9 şeklindedir. Sebzelerde en yüksek yeterlilik derecesi taze bezelyede %123,6 olurken, havuçta %119,6, domateste ise %117 olarak gerçekleşmiştir” (TÜİK, 2022).*

### **1.1.1.3.2.2 Hayvansal ürün üretimi**

Hayvanların ihtiyacını karşılaması bakımından çayır ve meralar, üretimin fazla ve maliyet endeksinin düşük olmasını sağlayan önemli bir kaynak olarak görülmektedir. Çayır ve mera alanları daha düşük bir maliyete sahip olurken hayvanların beslenmesini sağlayan yem ve türevlerin temininde endüstriyel atık olan küspe, melas ve tahıllar gibi ürünler daha maliyetli, üretim aşaması uzun süren ve ulaştırılması zor olan ürünlerdir. Hayvancılık faaliyetleri gelişmiş olan ülkeler hayvanların beslenmesini sağlayan yem ve türevlerini daha çok çayır ve mera alanlarından sağlamaktadırlar. Doğal ve kültür mera alanlarına sahip olan özellikle gelişmiş olan ülkelere ABD, Kanada, Arjantin ve Avustralya uygun maliyetlerle hayvansal üretim yapmakta ve bu üretimi kendi ülkesinde değerlendirmekte ayrıca belli bir kısmının da ihracını yaparak ülkelerini kalkındırmaya çalışmaktadır (Ünlü, 2016: 16).

Hayvansal üretim faaliyetlerini büyükbaş, küçükbaş, balık ve kanatlı hayvan gibi canlı varlık üretimi gerçekleştiren tarım işletmeleri kapsamaktadır. Bu hayvanlardan temin edilen et, süt, yumurta vb. ürünleri üreten işletmeler de bu faaliyet alanını kapsamaktadır (Bozbayır, 2018:7).

İnsanlara fayda sağlayan ürünler ortaya koyması, evcil hayvanların bakımı, beslenmesi, üretimi ve yetiştirilmesini kapsamına alan tarımsal faaliyet türüne 'hayvansal üretim' denir. Hayvansal ürünler kırmızı veya beyaz et, süt, yumurta, bal, ipek, yapağı, tiftik, deri vb. ürünlerdir (Gökgöz, 2012:12).

İnsanlar beslenme ihtiyacını çeşitli şekillerde karşılamaktadır. Bu ihtiyaçları karşılama biçimlerinden birisini de hayvansal ürünler oluşturmaktadır. Ülke nüfusunda meydana gelen artış, kentleşmenin artması, gelir ve refah seviyesindeki artış, endüstriyel alanda yaşanan gelişmeler hayvansal ürünlere olan ihtiyacı artırmaktadır. Bu sebeple insanların daha iyi ve yeterli beslenmesi için hayvansal üretim ve hayvan yetiştiriciliğine verilen önemin artması gerekmektedir (Özkan, 2001: 12).

Türkiye'de hayvancılık faaliyetleri daha çok küçük aile işletmeciliği şeklinde yapılmakta, ailelerin temel geçim kaynağını sağlamasına yönelik olarak yürütülmektedir. Günümüzde bu şartlar değişmeye başlamış, hayvancılığa verilen destekle büyük çaplı tesisler ve çiftlikler kurularak hayvancılık faaliyetleri daha profesyonel bir boyut kazanmıştır. Özellikle 2000'li yılların sonunda hayvancılığa yönelik devlet yardımları arttırılmış ve kişilere bu faaliyetleri yapma konusunda teşvikler verilmiştir. Bu desteklemeler verimi yüksek olan ırkların çoğalmasını sağlamıştır. Bunun sonucunda hem hayvan sayısı, hem hayvanlardan elde edilen verim, hem de hayvancılıkla uğraşan kişi sayısı artmıştır (Ünlü, 2016: 17).

TÜİK'den alınan verilere göre 2022 yılı hayvansal üretim oranları şu şekildedir;

*“Büyükbaş hayvanlar arasında yer alan sığır sayısı %0,6 azalarak 17 milyon 851 bin baş, manda sayısı %3,6 azalarak 185 bin 574 baş olmuştur. Küçükbaş hayvanlar arasında yer alan koyun sayısı bir önceki yıla göre %7,2 oranında artarak 45 milyon 178 bin baş, keçi sayısı ise yine bir önceki yıla göre %3 oranında artarak 12 milyon 342 bin baş olarak gerçekleşmiştir. Bir önceki yıla göre yapağı üretimi %7,7 artarak 85 bin 916 ton, kıl üretimi %4,7 artarak 6 bin 700 ton, tiftik üretimi ise %1,1 artarak 468 ton olarak gerçekleşmiştir. Bal üretimi bir önceki yıla göre %7,4 azalarak 96 bin 344 ton olmuştur. İpek böcekçiliği faaliyeti yapan köy sayısı bir önceki yıla göre %0,5 artarak 665, ipek böcekçiliğiyle uğraşan hane sayısı ise %2,8 oranında artarak 2 bin 21 adet olmuştur. Açılan tohum kutusu sayısı bir önceki yıla göre %4,4 artarak 6 bin 29 adet, yaş ipek kozası ise bir önceki yıla göre %15,1 azalarak 76 ton olarak gerçekleşmiştir” (TÜİK, 2022).*

Kısaca; hayvansal üretim son zamanlarda nüfusun artması ile daha çok profesyonel bir şekilde ve teknolojik gelişmelere uyum sağlayarak faaliyetlerini devam ettirmektedir. Türkiye'de hayvancılık sektörü; büyük oranda büyükbaş hayvancılık ve küçükbaş hayvancılık şeklinde yürütülmekle birlikte; arıcılık, kümes hayvancılığı, ipek böcekçiliği ve balıkçılık şeklinde de faaliyetlerini sürdürmektedir. İklim koşulları ve arazi yapısı hayvansal üretimi büyük oranda etkilemektedir. Arazi yapısı engebeli çayır ve mera alanları geniş olan yerlerde daha çok büyükbaş hayvancılık faaliyetleri

yürütülürken; arazi yapısı sade ve düz olan yerlerde ise küçükbaş hayvancılık faaliyetleri yürütülmektedir. Kümes hayvancılığı ise büyükşehir nüfusunun artması ile daha çok büyükşehirler etrafında yapılmaktadır.

### 1.1.1.3.2.3.Orman Ürünleri Üretimi

Ormanın ekolojik, ekonomik, politik, botanik gibi bilim dalı veya yaklaşımına göre farklı tanımları bulunmaktadır (DPT, 2001: 2). Orman kanununa göre ormanın tanımı; *“Tabii olarak yetişen veya emekle yetiştirilen ağaç veya ağaççık toplulukları yerleriyle birlikte sayılabilir”* şeklindedir (Orman Kanunu, md:1).

Ormanlar; diğer sektörlerle hammadde girdisi sağlamakta kâğıt, selüloz, inşaat ve mobilya gibi sektörler bu gruba girmekte; bunun yanı sıra, doğal bir denge unsuru olarak insan hayatında önemli bir yere sahip olmaktadır. Erozyon, sel, toprak kayması gibi doğal afetlerin olumsuz sonuçlarını en aza indirgeyen ormanlar ayrıca, canlıların oksijen ihtiyacını karşılamakta ve canlılara sağlıklı bir yaşam sunmaktadırlar (Öztürk, 2018: 6).

Ülkemizin yaklaşık %28,6 oranını oluşturan ormanlar su rejimini dengeleme, toprağı koruma ve çevre kirliliğini engelleme gibi önemli işlevlere sahiptir. Ormanlar biyolojik çeşitliliğin korunmasında da önemli bir yere sahiptir. Modern ormancılığın temelini biyolojik, ekolojik, ekonomik, sosyal, kültürel, politik ve teknik özellikler oluşturmaktadır (OGM, 2017:6).

Sağlıklı yaşam için temiz hava kaynağı oluşturan ormanlar; bunun yanı sıra birçok sektöre hammadde kaynağı sağlamakta ve ekonomiye de birçok katkı sunmaktadır (Gökgöz, 2013:6).

Meyveler, bitkisel ürün çeşitlerinde bahçe bitkileri içerisinde yer alsa da meyveleri orman ürünleri içinde değerlendirmenin daha doğru bir yaklaşım olacağı varsayılmaktadır. Orman ürünlerinin kaynağını ağaçlar ve ağaçlardan elde edilen ürünler oluşturduğu için meyveler böyle bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Bu yaklaşımla yola çıkıldığında orman ürünlerini meyve veren ağaçlar ve meyve vermeyen ağaçlar olarak iki grupta incelemek mümkündür (Abakay, 2019:11).

Yetiştirme ve meyve verme sürelerine göre farklılıklar gösteren meyve ağaçlarını meyvelerin botanik özelliklerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Sağlam vd., 2015:822):

- Yumuşak çekirdekli meyveler: Elma, armut, ayva, muşmula vb.
- Sert kabuklu meyveler: Ceviz, fındık, kestane, çam fıstığı vb.
- Taş çekirdekli meyveler: Erik, kayısı, vişne, kiraz vb.
- Üzüm ve üzüksü meyveler: Üzüm, çilek, ahududu, böğürtlen, dut, incir vb.
- Narenciye meyveleri: Limon, portakal, mandalina, altıntop, turunç vb.

Meyve vermeyen çam, ardıç, selvi, kavak vb. ağaçlar daha çok mobilya, kâğıt, inşaat gibi sektörlerle hammadde sağladığı için ayrı bir sınıfta değerlendirmeye tabi tutulmaktadır (Abakay, 2019:12).

FAO'dan alınan verilere göre; dünya yüzölçümünün %31'lik kısmını kaplayan ormanlar 4.06 hektarlık alana sahiptir. Bu alan kişi başına 0.52 hektara eşdeğer olmasına rağmen ormanlar dünya halkları arasında ve coğrafi olarak eşit bir dağılıma sahip değildir. Dünyada %45 ile en büyük orana tropikal alanlar sahiptir. Bunu boreal (iğne yapraklı ağaçlardan oluşan orman), ılıman ve subtropikal alanlar takip eder. Dünyadaki ormanların yarısından fazlası (%54'lük) kısmı ile Rusya Federasyonu, Brezilya, Kanada, ABD ve Çin'de bulunur (FAO, 2020).

Tablo 1.2 Türkiye'de ormanlık alanın ülke genel alanına dağılımı

<b>Arazi Kullanımı</b>	<b>Alan(ha)</b>	<b>Yüzde(%)</b>
Orman	22.933.000	29,4
Diğer	55.071.644	70,6
Genel Alan	78.004.644	100

Kaynak: OGM,2020

Türkiye 78.004.644 hektarlık alanıyla, ekolojik açıdan zengin bir çeşitliliktedir. Bu zenginlik içinde ormanlar da tür ve kompozisyon olarak önemli bir konumdadır. 2020 yılında yapılan araştırmalara göre ormanlık alanlar, ülkede toplam alanın %29,4'ünü oluşturmaktadır. Bu alanlara ağaçsız orman alanları dâhil değildir (OGM, 2020:11).

Ormanlar canlı yaşamını devam ettirmesi, oksijen ihtiyacını karşılaması ve canlıların geleceği için oldukça önemli bir yere sahiptir. Ormanlar birçok canlıya yaşam kaynağı sunmaktadır. Ormanları korumak için daha çok önlem alınmalı, piknik yapılan alanlarda ateşin söndürülmesi ve doğaya bırakılan atıkların ormanlara zarar vereceğini düşünerek daha dikkatli olunması gerekmektedir.

#### **1.1.1.3.2.4 Su ürünleri üretimi**

1380 sayılı Su Ürünlerini Koruma Kanunu'nda su ürünleri, “*Denizlerde ve iç sularda bulunan bitkiler ile hayvanlar ve bunların yumurtalarıdır*” olarak açıklanmıştır (1380 Sayılı Su Ürünleri Koruma Kanunu, 1971).

Balık, yumuşakça, kabuklu, eklem bacaklılar, sucul bitkiler ve diğer sucul hayvanların yetiştirilmesi su ürünleri üretimini kapsamaktadır. Bu ürünlerin yetiştirilmesindeki amaçlar; başta gıda teminini sağlamak üzere, süs veya akvaryum balıkçılığı, sportif balıkçılık, stok takviyesi, balıklandırma, türlerin korunması ve bilimsel çalışmalara destek vermek şeklinde açıklanabilir (Kökçek, 2016:6).

Su ürünleri üretiminin temelini balıkçılık faaliyetleri oluşturmaktadır (Çevik, 2015:14).

TÜİK verilerine göre;

*“Su ürünleri üretimi 2020 yılında bir önceki yıla göre %6,1 azalarak 785 bin 811 ton olarak gerçekleşmiştir. Üretimin %37,1'ini avcılık yoluyla elde edilen deniz balıkları, %5'ini avcılık yoluyla elde edilen diğer deniz ürünleri, %4,2'ini avcılık yoluyla elde edilen iç su ürünleri ve %53,6'sını yetiştiricilik ürünleri oluşturmuştur. Avcılık yoluyla yapılan toplam üretim 364 bin 400 ton olurken, yetiştiricilik üretimi ise 421 bin 411 ton olarak gerçekleşmiştir. Deniz ürünleri avcılığı bir önceki yıla göre %23,2 azalmış, iç su ürünleri avcılığı %4,8 artmıştır. Avlanan deniz balıkları miktarı 291 bin 910 ton olarak gerçekleşmiştir. Avlanan deniz balıklarının türlerine göre dağılımı incelendiğinde, hamsi balığı 171 bin 253 ton ile en yüksek miktarda avlanan balık olmuştur. Hamsi balığını 26 bin 804 ton ile çaa ve 22 bin 743 ton ile palamut-torik takip etmiştir. Yetiştiricilik yoluyla*

*yapılan üretimin 2020 yılında 293 bin 175 tonu denizlerde, 128 bin 236 tonu iç sularda gerçekleşmiştir. Yetiştirilen en önemli balık türü iç sularda 127 bin 905 ton ile alabalık, denizlerde ise 148 bin 907 ton ile levrek ve 109 bin 749 ton ile çipura olmuştur” (TÜİK, 2022).*

Su ürünleri işletmeciliği yetiştirilen su ürünleri çeşitlerine göre kendi içinde sınıflandırılmaktadır. Su ürünleri, balık ve balıkçılık türlerine göre kendi aralarında aşağıda yer alan gruplara ayrılmaktadır (Sağlam vd., 2015:821):

- Balıklar: Çipura, levrek, alabalık, somon, kalkan, orinos vb.
- Kabuklular: Karides, kerevit, yengeç, ıstakoz vb.
- Çift kabuklu yumuşakçalar: Midye, istiridye vb.
- Kafadan bacaklılar: Kalamar, sübye, ahtapot vb.
- Karından Bacaklılar: Salyangoz vb.
- Diğer su hayvanları: Denizkestanesi, denizyıldızı vb.

Ülkemizde su ürünleri üretimi daha çok balıkçılık faaliyetleri şeklinde gerçekleşmektedir. Balıkçılık faaliyetleri ülkemizde istenilen seviyeye ulaşamamış; daha çok kıyı balıkçılığı şeklinde yapılmaktadır. Açık deniz balıkçılığı çok fazla yapılamamakta, bunun için gerekli olan tesisler bulunmamaktadır. Açık deniz balıkçılığı, daha maliyetli; fakat daha çok kar getiren bir unsur olması açısından tavsiye edilen balıkçılık türüdür.

#### **1.1.1.4 Tarım işletmeleri**

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) işletmeyi; *“İnsanların yaşamlarını sürdürmek için gerekli ihtiyaçlarını temin etmek, üretim faktörlerini düzenli bir şekilde bir araya toplayarak, ekonomik ifade teşkil eden mal ve hizmet üretmek veya pazar sahalarına sunmak ve bu faaliyetlerden kar elde etme amacını taşıyan kurum ve kuruluşlar”* olarak açıklamıştır (TÜİK, 2015).

## Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarımsal işletmeyi

*“Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen hem bitkisel üretim hem hayvansal üretim yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir”* biçiminde açıklamıştır (TÜİK, 2010).

Tarım Kanununa göre ise tarımsal işletme; *“Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işletme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme”* olarak tanımlanır (Tarım Kanunu, md:3).

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan tarımsal faaliyetlerin yürütüldüğü ekonomik birim olarak nitelendirilen kuruluşlar “tarım işletmeleri” olarak tanımlanmaktadır (Gökgöz, 2013:7).

Toprağın, tohumun etkisinden faydalanarak; bitkisel ve/veya hayvansal tarım ürünlerini üreten ve bu ürünleri mamul ya da yarı mamul durumuna dönüştüren ekonomik birimlere “tarım işletmesi” denir (Gökgöz, 2013:8).

Genel anlamda tarımsal üretim faaliyetlerini yürüten (Rehber,1998:139) tarımsal işletmeler; bir gayeye erişmek için işletme idaresine bırakılmış, kontrol mekanizması olan ya da olmayan mal, hizmet veya üretim faktörlerini kullanmak ve dönüştürmek amacıyla başka mal ya da hizmetlerin elde edildiği ekonomik birimlerdir (Çakır ve Işın, 1994:59). Tarım ürünleri üretmek amacıyla kurulan üretim faktörleri organizasyonu ile oluşturulan bütünlüğün her bir parçasına “tarım işletmesi” denir (Çetin ve Tipi, 2011:15).

Tarım işletmeleri insanların beslenmesini sağlayan gıda ihtiyacını karşılamasının yanında ülke ekonomisinde yarattığı istihdam ve üretimle oldukça önemli bir yere sahiptir. Tarım işletmeleri bunun yanı sıra sanayi işletmelerine hammadde kaynağı sağlayarak sanayi sektörünün de gelişmesine katkı sağlar. Günümüzde tarım işletmelerinin sadece tarımsal faaliyetlerle sınırlı kalmayıp aynı zamanda tarım sektörüne ilk madde ve girdi sağlamak üzere oluşmuş (traktör, gübre sanayi, tarım araçların üretimi gibi) sanayi sektörüne de katkısının mevcut olduğu görülmektedir (Öztürk, 2018:8).

Tarım işletmeleri çoğunlukla işleten ile mülk sahibinin aynı kişiden oluştuğu toprak, tohum vb. ürünlerin diğer girdiler ile bütünleştiği bitkisel ve hayvansal üretim faaliyetlerini gerçekleştiren işletmeler olarak açıklanmaktadır (Çetin, 1999: 22).

Tarım işletmeleri; doğa ile tüketici arasında bir köprü görevindedir. Ortaya çıkan ürünler işlemlerden geçirilmeden doğrudan tüketilmesi mümkün maddeler ya da başka bir üretim faaliyetinde kullanılacak maddelerdir. Ticaret ve sanayi işletmeleri hammaddeleri ya da yarı işlenmiş maddeleri en baştan başlayarak değerlendirmeye başlarlar. Üretim yapan işletmenin şeker pancarını şeker fabrikasına getirmesi, fabrikanın aldığı şeker pancarını üretim işlemlerinden geçirerek şeker haline dönüştürmesi ve tüketicinin hizmetine sunması yapılan açıklamaya örnek olarak verilebilir (Aktuğlu, 1972:25).

#### **1.1.1.4.1 Tarım işletmelerinin özellikleri**

Tarım işletmeleri, tarımsal üretim faaliyetini yürüten ekonomik birimler olmasına karşılık buldukları bölgenin ve coğrafyanın özelliklerinden etkilenen ve farklı işletme alanlarında varlığını sürdüren iktisadi birimlerdir. Ticari amaçlarla varlığını sürdüren tarım işletmeleri teknolojik ve ekonomik gelişmeleri yakalamasıyla birlikte gelişim sağlamaktadır (Rehber, 2013: 90).

Tarım işletmeleri kuruluş, organizasyon, üretim, tedarik, sermaye, pazarlama ve satış gibi konular bakımından diğer işletmelerden muhtelif özelliklere sahiptir. Bu işletmelerin özelliklerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Çetin, 2010: 98-101):

- Tarım işletmelerinin kuruluş amaçlarından biri genellikle ailelerin ihtiyaçlarını karşılamak ve aile bireylerine istihdam sağlamaktır.
- Toprak ve iklim gibi faktörler tarım işletmelerinin kuruluş yerinin belirlenmesinde etkili rol oynamaktadır.
- Tarım işletmesinin kurulması daha çok miras yolu ile gerçekleşmektedir.

- Diğer işletmelerde faaliyetlerin organizasyonu, planlaması ve yürütülmesi gibi faktörler ayrı ayrı kişiler tarafından yerine getirilirken, tarım işletmelerinde bu faktörler tek bir kişi tarafından yerine getirilmektedir. İş bölümü uzmanlaşması diğer sektörler kadar gelişme sağlayamamıştır.
- Tarım işletmelerinde sadece maddesel üretim yapılırken hizmet üretimi söz konusu değildir. Diğer işletmelerde hem maddesel üretim hem de hizmet üretimi yapılmaktadır.
- Tarım işletmelerinde çalışan kişilerde genellikle eğitim, gelir ve ücret seviyesi düşük düzeydedir.
- Tarımsal üretimin çoğunlukla iklim koşullarına bağlı olması nedeni ile risk ve belirsizlik gibi faktörler tarımsal üretimde diğer sektörlerle göre daha belirgin bir durumdadır.
- Muhasebe kaydı tutma zorunluluğu, çoğu tarım işletmelerinde yasal zorunluluk olmamasından dolayı mecburi değildir.
- Tarımsal ürünlerin talep edilme süresi daha geniş bir periyoda yayıldığı halde sadece yılın belirli bir döneminde elde edilmesi nedeni ile depolanmaları ve stoklanmaları zorunlu bir durum olmaktadır.
- Tarım işletmelerinde, sabit sermayenin toplam sermaye içerisindeki payı, döner sermayeye oranla daha yüksek bir miktardadır.
- Tarım işletmelerine verilen krediler genellikle faiz oranlı ve sübvansiyon şeklinde değildir. Bu durum tarım işletmelerinin kar oranını düşürmektedir. Diğer sanayi işletmelerine ve ticari işletmelere verilen kredi imkânları daha fazladır ve bu işletmelerin kar oranları da buna bağlı olarak daha yüksek seviyededir.
- Tarımsal üretimde azalan verimler kanunu geçerli sayılırken sanayi üretiminin önemli bir kısmında artan verimler kanunu geçerli sayılmaktadır.

- Tarımsal işletmelerde sermaye devir hızının düşük olma sebebi, tarımsal üretimin iklim ve toprak koşullarına bağlı olarak gelişim göstermesidir.
- Tarım işletmelerinde iş bölümünün sanayi işletmeleri kadar gelişmemiş olması; tarımsal faaliyetlerin genellikle örgütsüz, dağınık ve küçük işletmeler tarafınca yürütülmesidir.

#### **1.1.1.4.2 Tarım işletmelerinin sınıflandırılması**

İşletmelerde sınıflandırma; aralarında çok fark bulunmayan benzer gruplarda yer alan işletmelerin sınıflandırılması şeklinde yapılmaktadır. Benzer faaliyet gösteren işletmeler genellikle aynı grupta yer almaktadır. Tarımsal işletmelerde gruplama yapılırken farklı amaçlara uygun olarak ve farklı kriterlerde sınıflandırma yapılmaktadır. Tarım işletmeleri doğal, toplumsal ve ekonomik faktörlerden etkilenen yapısı nedeniyle hayvan ve bitki çeşitliliği fazla olduğu için birçok işletme çeşidi ortaya çıkmıştır. Bu işletmeler iş gücü ve anaparanın durumuna, üretimde kullanılan araçların kullanılış biçimine, teknik ve ekonomik özelliklerine göre gruplara ayrılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2016: 16).

Tarım işletmelerinde işletmenin büyüklüğü, arazinin kullanım alanı, hayvan sayısı, sermaye tutarı, işgücü ya da üretimde kullanılan araçların sayısına göre sınıflandırma yapılabilir. Ayrıca tarım işletmeleri toplam girdi, brüt tarımsal gelir veya satış değeri gibi üretim ve başarı kriterlerine göre de sınıflandırılmaktadır (Çetin ve Tipi, 2011: 16).

Bu çalışmada tarım işletmeleri (Büyükarıkan, 2018:22):

- İşletme Büyüklüğüne Göre Tarım İşletmeleri,
- Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri,
- Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri olmak üzere üç gruba ayrılarak incelenmektedir.

#### 1.1.1.4.2.1 İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri

İşletme büyüklüğüne göre tarım işletmeleri üç gruba ayrılır. Bunlar; büyük, küçük ve orta düzeydeki tarım işletmeleridir. Bu ayrımın yapılması için büyüklük ve küçüklük kavramının neye göre yapıldığı açıklanmaktadır. İşletme büyüklüğünün açıklanmasına temel kıstas ne kadarlık kısmın girdi ne kadarlık kısmın ise üretim sonucu elde edilen çığıtıya dayandığı noktasıdır. Tarım işletmelerini büyüklüklerine göre sınıflandırılırken kullanılacak kriterler iki ana grupta incelenmektedir (Çetin ve Tipi, 2016:17):

Üretim Girdisi Özelliği Taşıyan Ölçütler: Ürün bazında uzman duruma gelmiş işletmeler büyüklüklerine göre sınıflandırılırken üretim girdisi özelliği taşıyan ölçütler kullanılır. Bu ölçütler belirlenirken; arazi büyüklüğü, işgücü miktarı, hayvan sayısı, anapara miktarı, üretim maliyetleri toplamı gibi esaslar dikkate alınır (Çetin ve Tipi, 2016:17).

Üretim Değeri Özelliği Taşıyan Ölçütler: İşletme büyüklüğü belirlenirken üretim faktörlerinin etkin kapasite varlığı dikkate alınır. İşletmelerin esas amaçlarından biri; var olan ekipmanların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaktır. İşletmede etken işgücü temel amaç kabul edildiğinde; işletme organizasyonları iş gücünün arzu edilen düzeyde etken olmasını sağlamaya çalışacak ve işletmenin birtakım özel isteklerine göre organizasyon şemaları ortaya konulacaktır. İşletme büyüklüğünün saptanmasında en temel kriter olan ekonomik ölçütler; işletme geliri, brüt kâr, tarımsal kâr, satış geliri vs. değerlerle ifade edilmektedir (Erkuş vd, 1995: 116).

Gayrisafî hasıla, gayri safi üretim değeri, satış değeri ve tarımsal gelir üretim değerini gösteren kıstaslar olarak sıralanabilir (Çetin ve Tipi, 2016:17).

Yukarıda açıklamaları yer alan üretim girdisi özelliği taşıyan ölçütler, büyük ölçüde belli bir ürün üzerinde uzman bir duruma gelmiş işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmasında kullanılır. Üretim değeri özelliği taşıyan kıstaslar ise tarım işletmeleri ile diğer işletmelerin büyüklüklerine göre karşılaştırılmasında kullanılır (Rehber, 2013:92).

#### 1.1.1.4.2.2 Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri

Üretim aracı olarak kullanılan değerlerin hukuki yönden mülkiyet durumlarına göre yapılan sınıflandırma hukuki yapılarına göre sınıflandırma olarak tanımlanabilir. Bu sınıflandırmada dikkate alınan esas, kullanılan üretim araçlarının üreticinin kontrolünde olup olmadığı, kiracı veya ortakçı olma, devlete ya da bir şirkete bağlılık durumlarıdır (Aksoy, 1984: 74).

Tarım işletmeleri hukuki yapılarına göre üç ana başlıkta incelenir. Bunlar (Yalçın, 2022:21):

- **Kamu Tarım İşletmeleri:** Üretim faaliyetlerinde kullanılan üretim araçlarının ve işletmenin yönetim gücünün kamuya ait olduğu işletmelerdir. Bu işletmeler faaliyetlerini Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)'ne bağlı olarak yürütür (Rehber, 2013:98). 24 adedi kullanımda, 11 adedi kirada ve 2 adedi iştirak olmak üzere TİGEM'e bağlı toplam 37 tane kamu tarım işletmesi bulunmaktadır (TİGEM, 2022).
- **Özel Tarım İşletmeleri:** Özel tarım işletmeleri; gerçek veya tüzel kişilerce kurularak işletmesi yapılan ve tarımsal faaliyetler ile varlığını devam ettiren işletmelerdir. Özel tarım işletmelerinin rağbet görme sebebi; kamu tarım işletmelerinin teknolojinin gerisinde kalması, atıl duruma düşmesi, farklı amaçlara yönelmesi ve özelleştirme kapsamına alınmaları gibi durumlardır. Bu durum kamu tarım işletmelerinin tarım sektörü üzerindeki etkisini zamanla azaltmış ve özel tarım işletmelerinin artmasına sebep olmuştur (Deran, 2005:41).

Özel Tarım İşletmeleri; zirai işletmeler, ortakçılık yapan işletmeler ve kiracılık yapan işletmeler olmak üzere alt başlıklara ayrılır (Aksoy, 1984: 77-89):

**Zirai işletmeler:** Üçüncü kişilerin müdahale yetkisinin olmadığı, işleyen kişinin toprak ve işletme sermayesine sahip olduğu, kendi aile iş gücüyle kararların alındığı işletme biçimine "zirai işletme" denilir.

**Kiracılık Yapan İşletmeler:** Bu tür işletmelerde işletme maliki toprak mülkiyetine sahip değildir. İşletmeci önceden belirlenen bir fiyat karşılığında toprağını kullanma hakkını toprak sahibine ödeyerek işletme hakkını elde eder.

**Ortakçılık Yapan İşletmeler:** Bu tür işletmelerde üretilen üründen anlaşmaya varılan belirli bir miktarı ortakçı ile sahibi bölüşmektedir. İşleten kişi sahibine kira ödemez.

- **Kollektif Tarım İşletmeleri:** Özellikle yarı toptancılık yapan, küçük ve orta düzeyde perakende ticaret işletmeleri için uygun bir yapıya sahiptir. Bu işletmeyi kuran ortaklar birbirlerine güvenerek ve belirli bir sermaye tutarı ortaya koyma zorunluluğu bulunmadan bir araya gelirler. Sermaye şirketlerine göre işletme giderleri daha düşük bir orana sahiptir. Özel tarım işletmeleri bu sınıflandırma içinde en çok öneme sahip olan işletme türüdür. Özel tarım işletmeleri sınıflandırılmasında yar alan zirai (mülk sahibi tarafından işletilen) işletmeler kollektif işletmelerin yer aldığı ülkeler dışında hemen hemen bütün ülkelerde en yaygın olan işletme türüdür (Çetin ve Tipi, 2016:18). Bu işletmeler tarımsal faaliyetler ile elde edilmiş olan ürünlerin pazarlanması, bağlı bulunduğu işletmelere tarımsal girdi ve finansman sağlaması gibi faktörleri üstlenir (Kıllı, 2014: 26).

#### **1.1.1.4.2.3 Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri**

Faaliyet alanlarına göre tarım işletmelerinin sınıflandırılması dört ana başlıkta incelenir. Bunlar (Gökgöz, 2013:11):

- **Bitkisel üretim faaliyeti yapan işletmeler:** Tarla ürünleri üretimi ve bahçe bitkileri üretimi gibi tarımsal faaliyet yürüten işletmelerdir. Bitkisel üretimde seracılık ve organik tarım faaliyetleri ile kar ve verimlilik artışı sağlanmaktadır.
- **Hayvansal üretim faaliyeti yapan işletmeler:** Hayvansal üretim yapan işletmeler; büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvancılık faaliyetleri yapan ve bu hayvanlardan elde edilen ürünlerin üretimini ve pazarlanmasını sağlayan işletmelerdir. Süt sığırcılığı, besicilik, koyun yetiştiriciliği, keçi yetiştiriciliği ve kümes hayvancılığı gibi hayvansal üretim yapan tarım işletmeleri bu sınıflandırmada yer alır.

- Orman ürünleri üretim faaliyeti yapan işletmeler: Bu tür işletmeler; ağaç, tıbbi ve sınai bitkilerin yetiştiriciliğini yapan ve bu bitkilerden elde edilen kök, tohum, fidan, meyve, çiçek, kâğıt ve kereste gibi ürünlerin üretimini ve pazarlanmasını sağlayan işletmelerdir.
- Su ürünleri üretim faaliyeti yapan işletmeler: Bu tür işletmeler tatlı su balıkçılığı ve deniz balıkçılığında elde edilen ürünlerin faaliyetlerini yürüten işletmelerdir.

Karma işletmeler ise birden çok alanda tarımsal faaliyet yürüten sermaye yapısı, fiziki kapasitesi ve piyasa şartlarına göre üretim yapan işletmelerdir. Hayvansal üretim faaliyeti alanında kümes hayvancılığı yapan işletmenin aynı zamanda bitkisel üretim faaliyeti alanında bahçe bitkileri üretimi faaliyetinde de bulunması karma işletmelere örnek olarak verilebilir (Tunçez, 2011: 9-10).

#### **1.1.1.4.3 Tarım işletmelerinde muhasebe düzeni**

Muhasebe, işletmenin varlıkları kazanmak için elinde bulunan kaynaklar ile değişimi sağlayan ve nakit ile ifade edilen mali niteliği olan işlemlere ait bilgileri kaydederek, sınıflandırarak, özetleyerek, analiz ederek ve yorumlayarak ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bir bilgi sistemi şeklinde tanımlanabilir (Önel, 2003:19).

İşletmelerin kuruluş amaçları farklı olsa da, işletmeye ait girdi ve çıktıları işletmeler muhasebeleştirmek, ilgili kişi ve kurumlara raporlamak zorundadır. İşletmeler temel mali tabloları oluşturan bilanço ve gelir tablosu ilkelerinden oluşan “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini” dikkate alarak muhasebeleştirme işlemlerini yerine getirmelidir (Sevilengül, 2003:19).

Tarım işletmelerinde muhasebeleştirme işlemlerinin doğru ve düzenli takibinin yapılması sanayi ve üretim işletmelerinin de muhasebe sürecini etkilemektedir. İşletmeye alınan ya da işletme tarafından satılan her ürünün alış ve satış işlemlerinin belgelere dayalı olarak yapılması ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Belgelendirilen işlemlerin belirli tarih sırasına göre yevmiye kaydı tutulmalı ve işlemler kayıt altına alınmalıdır. Yevmiye kayıtları düzenlendikten sonra defter-i kebirlerin düzenlenmesi, bu aşamadan sonra ise muhasebenin

fonksiyonlarından özetleme fonksiyonun yerine getirilmesi için mali tabloların düzenlenmesi gerekir. Muhasebe bilgilerinin ilgili kişi ve kurumlara anlaşılır şekilde sunulması için mali tabloların doğru bir şekilde analiz edilmesi ve yorumlanması gerekir (Gökgöz, 2013:14).

Tarımsal işletmelerde muhasebe kayıtları yapılırken vergiye tabii işlemler dikkate alınmakta ve tarım muhasebesinin gelişiminde vergi kanunları önemli bir faktör olarak yer almaktadır. Ülkemizde hangi işletmelerin muhasebe kaydı tutacağı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir (Çelebi, 2006:14).

Yıl içerisinde gerçekleşen faaliyetler sonucu dönem sonunda yapılan bilanço işlemlerinde işletmenin kar ya da zarar durumu tespit edilerek işletmede yürütülen faaliyetlerin aksayan tarafları belirlenip bunlarla ilgili düzenlemelerin yapılması muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılması sonucu oluşur.

Tarım işletmelerinde tutulan muhasebe kayıtları, tarım işletmeleri ile alakalı verilecek kararların doğru ve zamanında gerçekleştirilmesini sağlayacak ve işletmelerin gelirini arttırmaya yarayacak faaliyetlerin seçilmesini ve onların üretim planları yapmasına yardımcı olmaktadır (Çetin ve Tipi, 2011:1).

Son zamanlarda, tarım işletmelerinin modern tarım metotlarını kullanarak, sermaye açısından daha büyük işletmelere dönüşmeleri gibi sebeplerle ticaret ve sanayi işletmeleri ile daha fazla ilişkilerini geliştirerek faaliyetlerini yürüttükleri, bir kısım tarım işletmelerinin ise orta ölçekli ticaret ve sanayi işletmelerine dönüştükleri görülür. Bu nedenle tarım işletmelerinin kendi içindeki kıymet hareketlerinin yanı sıra diğer işletme, kişi ya da kurumlarla olan borç, alacak ilişkilerinin de izlenmesi gerekmektedir. Böylece işletmede çalışma sonuçlarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi bir yükümlülük olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yükümlülük sebebiyle tarım işletmelerinin düzenli bir muhasebe sistemine talebi ortaya çıkmaktadır (Doğan, 2004: 147).

İşletmeler muhasebenin temel kavramlarından biri olarak kabul edilen tarafsızlık ve belgelendirme kavramına göre muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirmek için bazı belge ve evrakları düzenlemekle yükümlüdür. Muhasebe kayıtlarının yansıtılması esas

ve usulüne göre, objektif belgelerin düzenlenmesi tarafsızlık ve belgelendirme kavramına göre gereklidir. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılacak belgeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Kavak, 2005:6):

Tablo 1.3 Tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılan belgeler

Yasal Belgeler	Yasal Olmayan Belgeler	
Fatura	Malzeme İstek Formu	Sipariş Maliyet Kartı
Gider Pusulası	Malzeme Ambar Giriş Formu	Gider Merkezi Detay Maliyet Tablosu
Serbest Meslek Makbuzu	Yükleme Fişi	Özet Maliyet Tablosu
Sevk İrsaliyesi	Malzeme Sarf Fişi	Gider Dağıtım Tablosu
Diğer Vesikalar	Ambar Malzeme İade Fişi	İş Emri
Perakende Satış Vesikaları	Stok Kartları	İşçi Zaman Kartı
Ücret Bordosu	Ambar Giriş Fişi	Günlük Personel Çalışma Raporu

Kaynak: Kavak, 2005:6

#### 1.1.1.5 Şeker pancarı

Şeker pancarı; tarımsal faaliyet türlerinden bitkisel üretimin içerisinde yer almakta olup; etli kökünden şeker elde edilen ıspanakgiller familyasından iki yıllık bir tarım ürünüdür ( <https://www.tarimorman.gov.tr/SDB/Menu/90/Pancar-Ve-Kristal-Seker>).

İlkbahar mevsiminde 2 ile 5 cm toprak derinliğinde, toprak sıcaklığının 7 derece olması ile şeker pancarı tohumunun yetişmesi ve gelişmesi sağlanır. Sonbahar mevsiminde sıcaklığın 5 derece olması ile yetiştirme ve gelişme süresi sona erer. Şeker pancarı ilkbahar ve sonbahar mevsimi arasında 180 ile 200 gün süren bir zaman aralığında yetişir. Bu zaman aralığında şeker pancarında şeker oluşumu 10 ile 30 derece arasında gerçekleşmektedir. Şeker pancarı depolanan şekerin bir bölümünü 0 derece ile başlayan ve 10 derece sıcaklık değerinin yükselmesiyle iki kat artırarak

solunum için kullanır. Bilhassa sıcaklık ve kuraklığın artması ile şeker pancarının solunum ile kullandığı şeker miktarı en üst düzeye ulaşabilmektedir. Uygun iklim şartları gerçekleştiğinde şeker pancarından yüksek miktarda şeker üretilebilmektedir (Şeker İş Sendikası, 2011:21).

#### **1.1.1.5.1 Şeker pancarı üretim aşamaları**

Toprağın zenginleştirilmesi sağlanırsa şeker pancarı tarımında pancardan yüksek verim alınabilir. Ön bitki hasadı toprak hazırlığının yapılması için ilk işlem olarak gerçekleştirilir. Hububat ülkemiz açısından toprak hazırlığı için önerilen ön bitkidir. Ön bitki hasadı sonrasında tarlada kalan bitki artıkları ile pancar ekiminden önce toprağın organik atıklar açısından zenginleşmesi sağlanır. Toprağın pancar ekim dönemine hazırlıklı olması için, ön bitki hasat işlemleri yapıldıktan sonra gereken toprak sürülmesi işleminin de özenerek yapılması gerekmektedir. Topraktaki değerlerin ölçtürülmesi işlemleri de bu işlemler tamamlandıktan sonra yapılacak ilk faaliyet olmalıdır. Tarlada kullanılacak olan gübrenin cinsi ve miktarı toprağın ölçülmesi ile birlikte belirli hale gelir. Toprak analizinin pancar ekiminden önce yapılması, eksik ya da fazla gübrelemenin verimin düşmesine sebep olmasından dolayı çok önemlidir. Azotlu, fosforlu, potaslı veya kompoze gübreler analiz işlemleri yapıldıktan sonra önerildiği miktarlarda kullanılır. İlkbahar mevsiminde yapılan toprak hazırlığı, pancar tarımının en önemli aşamasıdır.

Ekilecek olan tohumların yatak derinliğini, tohum üzerinde kalacak olan toprak kalınlığını ve üretilen şeker pancarı verimini pancar ekilmeden önce yapılacak toprak hazırlığı belirlemektedir. İklim koşulları ve toprak yatağının değişmesine dayanarak; tohum yatağı da değişkenlik gösterir. Pancarın ekim aşaması tohum yatağı belirlendikten sonra yapılmaktadır. Çiftçinin hasat edeceği pancarın miktarını ve kar maksimizasyonunu pancar ekilirken uygulanmakta olan tekniklerin etkilemesi kaçınılmaz bir nokta olarak görülmekte; buna dayanarak ekim işlemlerinin kusursuz bir şekilde yapılması gerekmektedir. Pancarın sıra mesafesi, ekim hızı ve ekim veriminin düzgün hesap edilmesi kusursuz bir ekim işlemi için gerekli olan şartlardır. Tarlanın yabancı otlardan arındırılması, hastalık ve haşerelerden korunması için ilaçlama yapılması pancar ekim ve söküm dönemi arasında gerçekleşir. Pancar bakım

işlemlerinin yapılması, uygun olan sulama tekniğinin kullanılması pancar ekim ile sökümlük dönemi arasında yapılarak pancar bitkisinin gelişmesi sağlanmaktadır. Pancar köklerinin sökümlük, temizliğı ve yapraklarının ayıklanması işlemleri son aşamada yapılarak pancar hasat edilir. Toprağın tavı ve pancarın tarladaki dağılımı, ekim ile sökümlük dönemi arasında uygulanan teknikler; pancar hasadından elde edilecek verimi etkilemektedir (Şeker İş Sendikası, 2011:21-22).

#### **1.1.1.5.2 Şeker pancarından elde edilen yan ürünler**

Melas ve küspe şeker pancarının üretim aşamalarından sonra şeker pancarından şeker üretim süreci içerisinde elde edilen en önemli yan ürünlerdir. Bu ürünler, tarımsal faaliyet alanında en fazla hayvancılık sektörüne katkı sağlamaktadır (Şeker İş Sendikası, 2011:23).

##### **1.1.1.5.2.1 Küspe**

Şeker pancarı kıyımlarından difüzyon ile şeker alındıktan sonra kalan karbonhidrat açısından zengin olan kısım küspedir. Melas karıştırılarak küспенin besin değeri artırılabilir. Kuru ya da yaş olarak küspe; toplam besi miktarının en çok %70'i olarak küçükbaş hayvanlar ile süt ve besi sığırlarının beslenmesini sağlayacak önemli bir besin kaynağıdır (Şeker İş Sendikası, 2011:59).

##### **1.1.1.5.2.2 Melas**

Pancardan elde edilen bir diğer yan ürün olan melas; hayvan yemi olarak kullanılmaktadır. Melas; koyu kahverengi, koyu pekmez kıvamında pancar işlendikten sonra elde edilen tatlı bir sıvıdır. Maya ve etil alkol üretimi için kullanılan melas kimyasal bir özelliğe sahiptir. Melas içeriğinde bulunan yüksek şeker miktarı nedeniyle şeker üretiminde de kullanılır. İlaç sanayisi, kozmetik ürünler, meşrubat üretimi ve briket kömürü yapımında da kullanılan melas önemli bir tarımsal üründür. Melasın çok geniş kapsamlı bir alanda kullanılması şeker pancarı üretiminin de ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. 2001 yılında Şeker Yasası'nın yürürlüğe konması ve kotaların uygulanmaya başlanmasıyla melas üretiminin Türk şeker içindeki payı azalmıştır (Şeker İş Sendikası, 2011:25).

Tablo 1.4 Türkiye’de melas üretim miktarları (Ton)

Yıllar	Şeker Sanayi	Türk şeker
2011	601	350
2012	555	322
2013	631	370
2014	666	387
2015	656	369
2016	843	503
2017	858	490
2018	750	247
2019	726	283

Kaynak: Türk şeker, 2020

Yıllar itibariyle melasın üretim miktarı yukarıda yer alan tabloda gösterilmiştir. Melas üretim miktarı 2011 yılından itibaren aynı seviyede ilerleme göstermiş; 2016 yılında 503 tona ulaşarak Türkşeker içerisindeki payı en yüksek seviyeye erişmiştir. 2018 yılında 247 ton ile en az üretim gerçekleşmiş, 2019 yılında üretim miktarı tekrar artış göstermiştir.

#### 1.1.1.5.3 Şeker pancarının yetiştirilme alanları

Pancar ekimi sırasında sıcaklık, sulama özellikleri ve toprak gibi faktörler pancarın verimini etkileyen önemli unsurlardır. Ülkemizde bu özelliklerin her bölgede farklı olması, üretilen şeker pancarı verimini de farklı şekillerde etkilemektedir. İç Anadolu Bölgesi’nde üretilen şeker pancarının şeker ve kök verimi yüksek orandayken; kıyı bölgelerinde üretilen pancar verimi yüksek; fakat içerdiği şeker oranı düşük olmaktadır. Türkiye’de Akdeniz ve Güneydoğu Anadolu Bölgeleri dışında kalan bölgelerde şeker pancarı ekimi yapılmaktadır. Şeker pancarı ekimi yapılan bu yerler, genellikle deniz seviyesinden en az 700 metre yüksekliğe sahip ve karasal iklim özelliklerinin görüldüğü bölgelerdir. Bölgelerin sahip olduğu farklı iklim özellikleri nedeni ile pancar ekim dönemleri Şubat, Mart, Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında olmakta; ancak genellikle en fazla pancar ekimi yapılan dönem Nisan ayı olarak karşımıza çıkmaktadır (Şeker İş Sendikası, 2011:21).

#### 1.1.1.5.4 Şeker pancarı tarımının önemi ve ekonomiye katkıları

Şeker pancarı ekiminin çiftçiyi tarlaya bağımlı kılması nedeni ile iç göçte denge sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra çiftçinin sanayi ile entegrasyonunu kurması açısından da önemli bir konumdadır (Eştürk, 2018:68).

Dünyada ve ülkemizde şeker pancarı bitkisinin öncelikli olarak yer almasının temel sebebi endüstriyel bir bitki olmasıdır. Şeker pancarının işlenmesi sonucunda ortaya çıkmış olan yan ürünler stratejik bir niteliğe sahiptir. Şeker pancarının tarım ve tarımsal faaliyetlere olan katkıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ünsal, 2022:1):

- Ekonomik değerinin yanı sıra şeker pancarının istihdama ve tarımsal üretimde devamlılığa katkı sağladığı görülür,
- Şeker pancarının bir dekarından yaklaşık 10 iş gücü istihdam imkânı ortaya çıkar,
- Şeker pancarından sonra ekimi yapılan hububat (arpa, buğday, mısır vb.) şeker pancarının verimlilik oranını %20 artırır,
- Fotosentez aracılığıyla bir dekarının havaya sunduğu oksijen, 6 kişinin bir senede tüketmiş olduğu oksijen miktarına eşdeğer olmakta,1 dekar orman alanından 3 kat daha fazla oksijen üretimi sağlamaktadır,
- Şeker pancarı tarıma dayalı sanayide önemli bir rol üstlenerek ekonomiye katma değer oluşturur,
- Şeker pancarı endüstriyel bir bitki olup, endüstriyel bitkiler içerisinde sağlamış olduğu katma değer yönüyle 2. sırada yer alır,
- Şeker pancarından yan ürün olarak ortaya çıkan melas ve küspe hayvan yemi olarak kullanılmakta olup aynı zamanda ispirto üretimi ve içki sanayinin önemli bir hammaddesi durumundadır.

Şeker pancarının yeri ve tarıma olan katkıları, üretildiği alanlarda sunduğu gelir açısından ve yerine başka bir ürün ikame edilmemesi yönünden göz ardı edilmemelidir (Şeker İş Sendikası, 2011:107).

#### 1.1.1.5.5 Şeker pancarının dünyadaki durumu

Birinci Dünya Savaşı'ndan önce Avrupa'da üretilen şekerin yarısı şeker pancarından diğer yarısı ise şeker kamışından karşılanmaktayken; Birinci ve İkinci Dünya Savaşları'ndan sonra bu durum oldukça değişmiştir (Pancar Dergisi, 1954:9).

Tablo 1.5 Dünyada Şeker Pancarı Üretimi

Ülke	Ekim Alanı(Ha)	Üretim(Ton)	Verim(Kg/Ha)
Rusya	1.105.339	42.065.957	38.057
Fransa	485.251	39.579.925	81.565
ABD	443.293	30.068.647	67.830
Almanya	413.900	26.191.400	63.279
Türkiye	307.067	18.900.000	61.550
Polonya	238.920	14.302.911	59.864
Ukrayna	274.700	13.967.700	50.847
Çin	216.130	12.077.618	55.881
Mısır	219.087	11.222.720	51.225
İngiltere	114.200	7.620.000	66.725
Diğer	991.602	58.889.428	59.682
<b>Dünya</b>	<b>4.809.489</b>	<b>274.886.306</b>	<b>656.505</b>

Kaynak: FAO, 2020

Tablodaki verilere göre; Rusya 42.065.957 ton yıllık üretimiyle şeker pancarı üretiminde ilk sırada, Fransa 39.579.925 ton yıllık üretimiyle 2'nci sırada, ABD 30.068.647 ton üretimiyle 3'ncü sırada, Almanya 26.191.400 ton üretimiyle 4'ncü sırada, Türkiye 18.900.000 ton üretimiyle 5'nci sırada bulunmaktadır. Dünyada şeker pancarı toplam üretim miktarı 274.886.306 ton olarak gerçekleşmiştir.

### 1.1.1.5.6 Şeker pancarının Türkiye'deki durumu

Türkiye şeker pancarından elde edilen şeker oranında dünyada önemli bir yere sahiptir (Konyalı ve Gaytancıoğlu, 2006:54).

Tarım sektörünün sanayi sektörüyle olan ilişkisini güçlendirmesi ve bu iki sektörün entegrasyonunu sağlaması da şeker pancarı üretiminin önemini ortaya koymaktadır. Ülkemiz yıl bazında toplam 2 milyon ton civarında şeker pancarı üretimiyle dünyada da en büyük şeker üreticisi durumundadır (Şeker İş Sendikası, 2011:47).

Şeker pancarı doğa dostu bir bitki olarak; ilkbahar mevsiminden itibaren uzun bir vejetasyon (bitkinin gelişim dönemi) süresi boyunca oksijen açığa çıkararak çevrenin dengesini korumaktadır. Bu özellikleri yönüyle iyi bir çevre dostu olan şeker pancarı; tarımının yapılması zorunluluk arz eden bir endüstri bitkisidir. Dünyada petrol kaynaklarının azalmasına bağlı olarak; ön plana çıkan yenilenebilir enerji kaynağı olan biyoetanolün de en önemli hammaddesi durumundadır. Şeker pancarı ülkemizde en çok Orta Anadolu Bölgesi'nin güneyinde yetiştirilmekte; Ege, Doğu Karadeniz ve Akdeniz sahili boyunca yetiştirilmemekte; bu bölgeler dışında sulanabilir bütün alanlarda yetiştirilmektedir. Ülkemizde şeker pancarı; yetiştirilme alanlarının farklılığı bakımından incelendiğinde tarımın önemli bir unsuru olup yılda ortalama 400 bin çiftçinin geçimini sağlayarak önemini her zaman korumaktadır. Ülkemizde şeker pancarı her sene takriben 400 bin pancar ekicisi, 250 bin tarım işçisi, 20 bin sanayi işçisi ve alt sektör çalışanları ile beraber toplam 10 milyon insanımıza istihdam olanağı sağlamaktadır. Pancar tarımı; ilaç, et, süt, hayvancılık, nakliye ve hizmet sektörleri ile iç içe geçmiş bir tarımsal faaliyettir (Şeker İş Sendikası, 2011:67-68).

Türkiye'de şeker sektöründe; 15 adet pancar şekeri üreticisi ve 5 adet nişasta bazlı şeker üreticisi faaliyetini sürdürmektedir. Bunlar dışında kota hakkı olmayan, yalnızca ihracata dayalı faaliyet gösteren 5 nişasta bazlı şeker üreticisi daha bulunmaktadır. Sektör içerisinde önemli bir pay sahibi olan Türkşeker, faaliyet gösteren 15 şeker fabrikası ile 2020/2022 pazarlama yılında Türkiye'de toplam pancar şekeri üretiminin takribi %35,5'ini karşılamıştır (Ünsal, 2022:7-8).

Türkiye’de pancar üretiminin yıllara göre dağılımını gösteren değerler aşağıda bulunan tabloda gösterilmiştir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2022):

Tablo 1.6 Türkiye’de Şeker Pancarı Ekim, Üretim ve Verim Miktarları

<b>Pazarlama Yılları</b>	<b>Ürün taşıyan alan</b>	<b>Üretilen pancar(bin ton)</b>	<b>Verim</b>
2018/2019	2.906.976	17.436.100	6.00
2019/2020	3.100.807	18.054.320	5.82
2020/2022	3.363.483	23.025.738	6.85

Kaynak: Tarım ve Orman Bakanlığı, 2022

2001 yılında çıkarılarak 2002 yılında yürürlüğe konulan Şeker Kanunu ile pancar eken işletme ve çiftçi sayısı her geçen yıl azalmıştır. Şeker Kanunu ile üretim dengesi genel itibariyle sağlanmış olsa da şeker ihracatının istenilen seviyede olmadığı görülmektedir. Türkiye genelinde 2018/2019 yıllarında 6,00 ton olarak gerçekleşen pancar verimi; 2019/2020 yıllarında 5,82 ton olarak gerçekleşirken 2020/2022 yıllarında ise sektör tarihinin rekor verim değerine ulaşarak 6,85 olarak gerçekleşmiştir. 2019/2020 pazarlama yılı verileri 2018/2019 pazarlama yılı verilerine göre ürün taşıyan alanın %7, üretilen pancarın miktarının %4 ve ortalama verim oranının ise %3 olarak azalmış olduğu görülmüştür.

## 2. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE TEK DÜZEN HESAP PLANI

Bu bölümde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı”nı oluşturan unsurlar hakkında bilgiler verilecek; TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın amacı ve kapsamı açıklanacak standartta yer alan kavramlara değinilecektir. Standardın kapsamını oluşturan değerlendirme, ölçüm, kazanç ve zararlar ile devlet teşviklerinin açıklamasına yer verilecek ve bu faaliyetleri oluşturan kavramlar alt başlıklar halinde açıklanacaktır. Ayrıca Tek Düzen Hesap Planı kavramını oluşturan hesap grupları, değerlemesi, aktife alınması, kazanç ve zararlar ile amortisman uygulamasının açıklamasına yer verilecek ve bu hesap planını oluşturan kavramlar alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

### 2.1 TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Hakkında Genel Bilgiler

2000 yılı Aralık ayında yayınlanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı finansal tablolarını UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)' na uyumlu bir biçimde düzenleyen işletmelerde 01.01.2003 tarihi itibariyle kullanımı zorunlu bir hal almıştır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hasılat sırasındaki tarım ürünleri ve canlı varlıklara ait muhasebeleştirme işlemlerinin düzenlenmesini sağlamakta ve bunların gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarda görülmesini zorunlu hale getirmektedir. Bu varlıklar gelir tablosuna, gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan artışlar ve azalışlar sonucunda kar ya da zarar olarak ortaya çıktığında aktarılmaktadır (Kağıtçı ve Büyükipekçi, 2015:105).

Canlı varlıklar ile tarımsal ürünler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın kapsamına girmektedir; fakat hasılat sonrası ortaya çıkan tarımsal ürünler biyolojik dönüşüme uğradığı için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına girmemektedir (Yılmaz, 2014: 232).

Küreselleşme etkisiyle birlikte işletmeler farklı alanlara yönelmekte, farklı boyutta ilerlemekte ve bunun etkisinde kalan muhasebe dalı da diğer bilimsel sistemler gibi gelişmeye ve değişmeye devam etmektedir. Uluslararası seviyedeki ihtiyaçlara uyum

sağlamak için muhasebenin temelini oluşturan hesap gruplarında da güncelleştirilmeler gerçekleşmektedir. Küresel anlamda uyumu gerçekleştirebilmek amacıyla yayımlanan muhasebe standartları aracılığı ile güncellemeler yapılmakta ve hesap gruplarının tekrar tanımlanması sağlanmaktadır (Güneş vd., 2012: 58).

Ülkemizde tarımsal işletmelerin aktivasyonunu sonuç ve öneri olarak meydana getiren bir tarımsal muhasebe sistemi istenilen bir biçimde gerçekleşmemiş ve vergi mevzuatının yönlendirilmesiyle tarımsal faaliyet muhasebesi gelişmiş ve uygulanmıştır. Tarımsal Faaliyetler Standardının hazırlanması zorunluluğunu ortaya çıkaran sebep; tarımsal işletmelerin borsada işlem görmeye başlaması ile beraber muhasebe uygulaması aşamasında birliğin sağlanması ve maliyet muhasebesinin canlı varlık grupları hesaplarında yetersiz kalmasıdır (Yazan, 2010: 29-30).

### **2.1.1 Standardın Amacı**

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın amacı; tarımsal faaliyetler yürütülürken gerçekleşen muhasebeleştirme işlemlerinin yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir (TMS 41, md:2).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın amacı; tarımsal faaliyetlerle ilgili uygulanan işlemler ve girdi ile çıktıların muhasebe kaydına alınması evreleri ve bu işlemlerin kamuya bildirim süreçlerinin izlenmesine dair ilkelerin, esasların düzenlenmesi ve uygulanmasıdır (Sönmez, 2004: 145).

Finansal raporlamanın amacı, işletme ile alakalı ekonomik karar alma aşamasında öncelikle yöneticiler olmak üzere pay sahiplerine, yatırım sahiplerine, borç ve kredi veren gerçek ve tüzel kişilere yararlı bilgiler vermektir (Taştan vd., 2013:119). Finansal tabloların tutarlı, şeffaf, karşılaştırılır, ilgili ve ihtiyaca uygun olması ve güvenli bir finansal raporlamayı sağlaması standardın amacıdır (Sönmez, 2005: 168).

### **2.1.2 Standardın Kapsamı**

Standart, taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar, hasılat zamanındaki tarımsal ürünler ile 34. ve 35. paragraflarda yer alan devlet prim ve teşviklerinin tarımsal

faaliyet ile alakalı olması halinde sözü edilen bu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 41, md:1).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı aşağıdaki durumlarda uygulanmamaktadır (TMS 41, md:2):

- a) Tarımsal faaliyet ile alakalı arsa ya da arazi,
- b) Tarımsal faaliyet ile alakalı taşıyıcı bitkiler,
- c) Taşıyıcı bitkiler ile alakalı devlet prim, teşvik ve yardımları,
- d) Tarımsal faaliyet ile alakalı maddi olmayan duran varlıklar.

Tarımsal işletmelerde bulunan tarımsal ürüne hasat sırasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanmaktadır. Tarımsal ürünün hasadından sonra ise TMS 2 Stoklar Standardı veya uygun olan bir standart varsa o standart uygulanmaktadır. Bundan dolayı bu standart hasat sonrasındaki ürünlerin işlenmesinde uygulanmaz. Bu duruma, pamuk yetiştiren bir tüccarın sözü edilen pamuk bitkisini giysi veya ipliğe dönüştürmesi işlemi örnek olarak verilebilir (TMS 41, md:3).

Hasat sonrası elde edilen tarım ürünlerinin işlenmeleri bu standardın kapsamına girmemektedir. Bu sebeple süt üretilen bir işletmede süttten peynir elde edilmesi işlemi TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına alınmamaktadır. Bu işlemlerin tarımsal faaliyetin devamı niteliğinde bir işlem olduğu düşünülse de peynir üretimi sırasında ürün biyolojik dönüşüm geçirmektedir; fakat standardın buna benzer biyolojik dönüşümleri diğer süreçlerden ayrı olarak nitelendirmesi güç bir durum olacağı için kapsama alınmamış TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı haricindeki standartlara atıfta bulunulmuştur (Büyükipekçi ve Kağıtçı, 2015:108).

Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkmış olan ürünlere ait örnekler aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 2.1 Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	Hasat sonrası işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi birtakım bitkiler çoğunlukla taşıyıcı bitki tanımını karşılamakta ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı' nın kapsamında bulunmaktadır. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi tarımsal ürünler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nın kapsamında bulunmaktadır.		

Kaynak: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 4.madde

### 2.1.2.1 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardında yer alan kavramlar ve tanımlar

Tarımsal faaliyetler, geniş kapsam içeren bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Örneğin; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, senelik ya da uzun zamanlı mamul yetiştiriciliği, meyve bahçesi, fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği gibi faaliyetler

bu kapsamın grubunda yer almaktadır. Bu farklılık içerisinde belli başlı ortak özellikler bulunabilmektedir. Bunlar (TMS 41, md:6):

- Değişim kapasitesi: Yaşamını sürdüren hayvan ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirme özelliği taşımaktadır (TMS 41, md:6/a).
- Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilişkili sürecin gerçekleşmesini sağlayan şartları geliştirmek ya da korumak amacıyla söz konusu olan dönüşüm sürecini kolay hale getirerek, tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden farklı kılar. Örneğin; yönetilmeyen kaynaklardan (ormanların yok edilmesi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak adlandırılmaz (TMS 41, md:6/b).
- Değişimin ölçülmesi: Biyolojik dönüşüm ya da hasılat sonrasında kalite veya miktarda ortaya çıkan değişiklik, rutin bir yönetim aktivitesi olarak ölçülmektedir (TMS 41, md:6/c).

Aşağıdaki kavramlar standartta tanımlandığı şekilde açıklanmıştır (TMS 41, md:5):

**Tarımsal Faaliyet:** Satışa ya da geri dönüştürülmeye konu olan canlı varlıkların tarım ürünlerine veya başka canlı varlıklara dönüşmesi ve hasılat işlemlerinin bir ortaklık ya da bağlı ortaklık tarafından yönetilmesidir.

**Tarımsal Ürün:** İşletmeye ait olan canlı varlıkların hasat işlemleri yapılmış olan ürün olarak tanımlanır.

**Taşıyıcı Bitki:** Tarım ürünlerinin üretimi ya da temin edilmesi için kullanılması, bir hesap dönemi süresi içerisinde fazla miktarda ürün vermesinin beklenilmesi ve önemsiz kalıntı satışı harici tarım ürünü olarak satılabilme olanağının çok düşük seviyede olması o bitkiyi taşıyıcı bitki olarak adlandırmaktadır.

Aşağıdakiler taşıyıcı bitki olarak adlandırılmazlar:

a) Tarım ürünü olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilmiş bitki (örneğin; kereste olarak kullanılan ağaç),

b) İşletmenin önemli olmayan kalıntı satışı haricinde bitkiyi tarım ürünü olarak hasadına ve satacağına ait çok düşük bir olanağın bulunması halinde tarım ürünü üretebilmek için yetiştirilmiş bitki (örneğin; meyve ve aynı zamanda kereste için yetiştirilmiş ağaç),

c) Senelik ürün (arpa, buğday, mısır).

Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde edebilmek için kullanılmadıkları zaman, söz konusu olan bitkiler yakılması için (odun olarak kullanılması) kesilip kalıntı olarak satılmaktadır. Bu çeşit önemli olmayan kalıntı satışı bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamaını engellememektedir. Taşıyıcı bitki üzerinde yetişmiş olan ürün canlı varlık olarak adlandırılır.

Canlı varlık: Yaşamını sürdüren hayvan ya da bitkiye denir (TMS41, md:5). Fiziki olarak doğan, büyüyen, üreyen, ölen varlıkların canlı varlık olarak tanımlanması da mümkün olmaktadır (Gökgöz, 2012: 66).

Canlı varlıkları şu şekilde sınıflandırmakta olanaklıdır (Ünlü, 2016: 23):

- Tarla bitkisi,
- Bahçe bitkisi,
- Canlı kümes hayvanları,
- Büyükbaş canlı varlıklar,
- Küçükbaş canlı varlıklar,
- Meyve vermeyen ağaç ve meyve veren ağaç,
- Diğer canlı varlıklar.

Canlı varlık kavramına bakıldığında bazı ürünlerinin tarım ürünü ya da canlı varlık olarak tanımlanması konusunda bir kavramsal problem ortaya çıkmaktadır. Bu problemi bir örnekle açıklamak gerekirse; bir gıda ürünü olarak satılmak maksadıyla üretilmiş olan yumurtalar bir tarım ürünü olarak açıklanırken; daha çok tavuk üretebilmek maksadıyla bulundurulmuş kuluçkalık yumurtalar ise canlı varlık olarak tanımlanmalıdır (Yazan, 2010: 36).

Canlı varlık grubu: Yaşamını sürdüren hayvan ya da bitki topluluğuna denir (TMS41, md:5).

Biyolojik dönüşüm: Büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecinin canlı varlıklarda nitelik ve nicelik olarak değişim sonrası gerçekleşmesidir (TMS 41, md:5).

Satış Maliyeti: Bir varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilen finansman maliyeti ve gelir vergisi haricindeki ek maliyet olarak açıklanmaktadır (TMS 41, md:5).

Hasat: Tarım ürünlerinin canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın yaşamının son bulmasıdır (TMS 41, md:5). Canlı varlıktan ürünün ayrılması ya da canlı varlığın yaşam sürecinin durdurulmasına hasat denmektedir; hasat kavramını bir örnekle açıklamak gerekirse; üzüm toplama, meyve toplama, büyükbaş, küçükbaş ya da kümes hayvanlarının kesilmesi işlemleridir (Örten vd., 2012:638).

Defter Değeri: Varlıkların mali durum tablosunda muhasebeleştirilmiş değeridir (TMS 41, md:8).

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları içerisinde ölçüm zamanında gerçekleşen olağan bir işlemde bir varlığın satışı sırasında elde edilmiş ya da bir borcun devri sırasında ödenmiş olan tutardır (TMS 41, md:8).

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konusu ile alakalı belirli koşulların geçmiş ya da gelecek zamanda yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklinde gerçekleşen devlet yardımıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet

yardımlarını ve işletmenin normal gerçekleşen mali işlemlerinde ayırdı yapılamayan devlet ile yapılan işlemleri kapsamına almaz (TMS 20, md: 3).

#### **2.1.2.1.1 Tarımsal faaliyetlerin ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar**

İşletmenin canlı bir varlığı ya da bir tarım ürününü muhasebeleştirilmesi için şu şartları taşıması gerekir (TMS 41, md:10):

- İşletmenin geçmiş olaylar sonucunda sözü edilen varlığı kontrol ediyor olması,
- Gelecekte meydana gelecek ekonomik yararların varlığa ait olan kısmının işletmeye aktarım olasılığının olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değer ile maliyetinin güvenli bir şekilde ölçülür olması.

Yukarıda yer alan standartta belirlenen ölçütleri kapsamayan canlı varlıklar standart kapsamına alınmaz. Bu kapsamda yer almayan canlı varlıklara ait örnekler şunlardır (Kırlıoğlu ve Gökgöz, 2012:111):

- Hayvanat bahçesi, botanik, eğlence parkları amacıyla alınmış olan hayvanlar ve bitkiler,
- Atmosferde oluşmuş olan karbondioksit oranını azaltmak için ormana yapılmış olan yatırım,
- Koruma için alınmış olan hayvanlar (köpek vs.),
- Dövüş amaçlı alınmış hayvanlar (köpek, horoz gibi),
- Fuarlar ve yarışma için alınmış olan hayvanlar veya bitkiler,
- Dekor amaçlı alınmış olan hayvanlar veya bitkiler,

- Yalnızca çalıştırabilmek amacı ile kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe uygulamalarında tek düzen sağlanması amaçlanmış, anlaşılır ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt sistemi ve finansal raporlama düzeninin tesisi; milli düzeyde muhasebe işlemlerinin standartlaşmasında önemli kazanım sağlamıştır (Bayri, 2010:91).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda değinilen hasattan sonra elde edilen ürünler (yumurta, peynir, et ürünleri, meyve vs.) ve yaşam süresi sona eren başka canlı varlıklar stok grubunda bulunan hesaplarda izlenmektedir. Maddi duran varlık grubunda yer alan ürünler ekonomik ömürleri sona erdiğinde edinim değerine göre kıyaslandığında önemli görülmeyen bir fiyatla satılırken, bazı canlı varlık grupları uzun bir vadede yetiştirilmekte ve olgunluk çağına geldiklerinde satılmak için elde edilip belli bir süre geçtiğinde satılmakta ve nakde çevrilmektedirler. Maddi duran varlık niteliğinde bulunan canlı varlıklar için boş olan hesap gruplarının altında özel bir hesap grubunun oluşturulması gereği yer almaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:56). Benzer şekilde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın 54. maddesinde yer alan finansal durum tablosunda canlı varlıkların başka bir hesap grubu içinde gösterilmesi gereğine yer verilmiştir. Bu durumda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasında kolaylık sağlamak için standartlarla uyumlu olacak bir biçimde hesap planı taslağı hazırlanarak uygulamaya konulmuştur (Yılmaz, 2014:237).

Gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri, canlı varlıkların ve tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için dikkate alınması gereken unsurlardır. Bu unsurların güvenilir bir biçimde ölçülmesi sonucunda canlı varlıkların ve tarımsal faaliyetlerin muhasebe kaydı gerçekleşir. Bu şartlar gerçekleştiğinde ve canlı varlıklara ilişkin hesap planı oluşturulduğunda canlı varlıklara ait muhasebeleştirme işlemlerine başlanabilmektedir (Yanık ve Özerhan, 2012:773).

Bilanço usul ve esaslarına tabii olarak defter tutan işletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını güvenli bir şekilde finansal raporlama çerçevesinde izlenmesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uyumlu şekilde

hazırlamasını sağlamak için bir muhasebe sistemi oluşturmaları, raporu hazırlanan finansal bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılır, doğrulanır ve karşılaştırılır hale getirilmesi, işletmelerce kullanılan hesaplarda muhasebe esas ve usullerinin uygulanmasında tek düzenin sağlanması ve işletmeler tarafından kontrolün kolaylaşması amacı ile 'Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' aracılığıyla “Finansal Raporlama Standartlarına Uyumlu Hesap Planı Taslağı” yayınlanmıştır. Hesap planı taslağına göre dönen varlıklar ve duran varlıklar grubunda yer alan canlı varlıkların sınıflandırılmış şekli Tablo 2.2'de gösterilmiştir (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.01.2023).

Tablo 2.2 Dönen ve duran varlıklar grubundaki canlı varlıklar

<b>17.CANLI VARLIKLAR</b>	<b>27.CANLI VARLIKLAR</b>
170 Tarla Bitkileri	270 Tarla Bitkileri
171 Bahçe Bitkileri	271 Ağaçlar
172 Büyükbaş Hayvanlar	272 Büyükbaş Hayvanlar
173 Küçükbaş Hayvanlar	273 Küçükbaş Hayvanlar
174 Kanatlı Hayvanlar	274 Kanatlı Hayvanlar
175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar	275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
177	277 Birikmiş Amortismanlar (-)
178	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
179 Verilen Sipariş Avansları	279 Verilen Avanslar

Kaynak: www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 21.01.2023

### **2.1.2.1.2 Tarımsal faaliyetlerin aktifleştirilmesi**

Canlı varlığın ve tarımsal ürünün aktif hale getirilmesi için işletme tarafından bazı şartların yerine getirilmesi gerekir. Bu şartların gerçekleşmesi durumunda ise işletme canlı varlık ve tarımsal ürüne ait mali (finansal) kayıt oluşturur. Bu şartlar şu şekilde açıklanabilir (Abakay, 2019:52):

- İşletme tarafından canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin denetlenir olması,

- Canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler ile alakalı elde edilen mali yararların işletme tarafına aktarım olasılığının mevcut olması,
- Gerçeğe uygun değer ya da maliyetin canlı varlık veya tarımsal ürünün kaydı sırasında güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması; yasal sahiplik, hayvanların damgalanması ve markalanması, doğum ve yetiştirme; tarımsal faaliyette kontrol ve denetimin şartları arasında yer alan unsurlardır.

Kontrol, değer, ölçüm, kriter ve ölçütlerini yerine getiren varlıklar muhasebeleştirilir. Girişimci olan kişinin varlıklara sahip olması veya geçmişte yaşanan olayların sonucunda varlıkların sahipliğe çok yakın derecede girişimci kişinin denetiminde olması kontrol kriteri kavramını açıklamaktadır. Varlıklardan ele geçirilmesi beklenen nakit akışının gelecek zamanda bir mali yarar oluşturma olasılığı değer kriteri kavramını, varlığın gerçeğe uygun değeri veya maliyet unsurunun güvenilir biçimde ölçümünün yapılması ise ölçüm kriteri kavramını açıklamaktadır (Yılmaz, 2014:236).

Tarımsal faaliyet yürüten işletmelerde canlı varlıkların edinim şekli iki türlü olmaktadır. Bu edinim şekillerinden birisi canlı varlıkların ticari işletme tarafından hazır bir şekilde alınması, diğeri ise canlı varlıkların üremesidir. Her iki şekilde de edinilen canlı varlıkların kontrol mekanizması işletme olduğu için ve canlı varlıkların gelecekte kazandıracığı ekonomik yararın işletmeye aktarımı sağlanacağı için canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi ve aktif hale gelmesi gerekir; fakat canlı varlıklardan hasattan sonra ortaya çıkan tarımsal ürün biyolojik dönüşüm sürecini tamamladığı için canlı varlık kapsamında değerlendirilmeyip mamul durumuna geçmiş sayılmakta ve stok niteliği kazanmaktadır. Bu durumda canlı varlıklar artık canlı varlık grubu hesabında izlenmemekte stok niteliği kazandığı için stok hesabı grubunda izlenmektedir (Kırlioğlu ve Gökgez, 2012:19).

### **2.1.2.1.3 Gerçeğe uygun değerın belirlenmesi ve tespit edilmesi**

Gerçeğe uygun değer kavramı uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme ölçülerinden biri olarak finansal tablolarda doğru ve güvenli bilgiye erişilmesini sağlamakta; İngilizcede 'fair value' olarak geçen bu

kavram Türkçede ise ‘gerçeğe uygun değer’ ya da ‘makul değer’ olarak kullanılır (Pamukçu, 2011: 81).

Canlı varlıkların her mali yılsonunda gerçeğe uygun değerle belirlenmesi TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nın en dikkat çekici özelliği olarak görülmektedir. Gerçeğe uygun değerın saptanmasında esasa alınan durum ilgili varlığın piyasada var olan değeridir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre, gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde, biyolojik varlıklar ya da tarım ürünlerine ilişkin olarak aktif piyasa şartlarının varlığında ve bu piyasada açıklanan fiyatın makul olacağı dikkate alınmaktadır. Bu standart, işletmenin muhtelif piyasalara ulaşma olanağının olası olduğu hallerde bu piyasadaki işletme için en makul olanına göre işlem yapması gerekliliğini açıklamaktadır. Örneğin; Ankara’da büyükbaş hayvancılık faaliyeti yapan bir tarımsal işletmenin, yetiştirmiş olduğu hayvanların bir bölümü Ankara canlı hayvan piyasasında, diğer bölümü ise İstanbul canlı hayvan piyasasında satışa sunulmaktadır. Bu işletmenin hayvanların gerçeğe uygun değerini belirlerken esas alacağı piyasa fiyatı Ankara canlı hayvan piyasasındaki fiyatı olacaktır. Bunun nedeni ise; Ankara piyasası diğer piyasaya göre işletmenin kolaylıkla ve ucuz ulaşabileceği piyasadır (Ağca ve Sağlam, 2008:1004).

Gerçeğe uygun değer, başka varlıkların ölçümünde de bu varlıkların satışı sırasında ortaya çıkan maliyetin düşülmesi amacıyla tespit edilmesi gereken bir değerdir (Yanık ve Özerhan, 2012: 775).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda tarımsal faaliyetlere ilişkin gerçeğe uygun değerın belirlenmesi ve tespit edilmesinde açıklayıcı yöntemler yer alır. Bu açıklayıcı yöntemler kapsamında gerçeğe uygun değerın belirlenmesi ve tespit edilmesi üç başlık şeklinde incelenir (Gökgöz, 2013: 127):

#### **2.1.1.1.4.1 Piyasa fiyatının dikkate alınması**

*“Bu yöntemde, piyasada sayısız verilerden yararlanılmakta olup, matematiksel yöntem olarak matrix fiyatlama yöntemi kullanılmaktadır” (Özkan ve Terzi, 2009: 44).*

Piyasada mevcut olan fiyat; canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerde aktif bir piyasanın bulunması halinde gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi konusunda temel husus olarak dikkate alınır. Bu piyasa içerisinde en uygun olan fiyat işletmeler tarafından seçilir ve gerçeğe uygun değeri belirlenir (Öcal, 2016:30).

Gerçeğe uygun değer belirlenirken aktif bir piyasanın mevcut olmama durumunda işletmelere aşağıda bulunan bilgilerden bazıları yol gösterici olabilmektedir (Yanık ve Özerhan, 2012: 775):

- En son piyasa işlem fiyatı,
- Benzer olan varlıkların piyasada var olan mevcut fiyatı,
- Sektör emsal fiyatı

En son piyasa işlem fiyatı: Gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik şartlarda büyük bir değişim yaşanmaması halinde en son piyasa işlem fiyatı dikkate alınır. En son piyasa işlem fiyatını bir örnekle açıklamak gerekirse (Gökgöz, 2013: 128-129):

Örnek: Bir tarımsal işletme 01.05.2022 tarihi itibariyle 3.550 TL'den 20 adet küçükbaş hayvan almıştır. İşletme dönem sonu hesap kayıtlarının yapıldığı 31.12.2022 tarihi itibariyle canlı varlıkları değerlemeye almaktadır. Bu işletme küçükbaş hayvanlarda biyolojik dönüşüm yaşanmasına rağmen mali şartlarda önemli sayılacak bir değişim yaşanmayacağını gözlemlediğinden en son piyasa işlem fiyatı olan 3.550 TL'yi gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde baz almaktadır.

Benzer olan varlıkların piyasada var olan mevcut fiyatı: Piyasa fiyatı oluşmamış canlı varlık ve tarımsal ürünlerin yerine, piyasa fiyatı oluşmuş aynı olan diğer bir varlığın emsal olarak baz alınmasından sonra, iki varlığın arasında oluşmuş farklılığın düzeltilmesi sonucu elde edilen değer gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir. Benzer olan varlıkların piyasada var olan mevcut fiyatını bir örnekle açıklamak gerekirse (Gökgöz, 2013: 128-129):

Örnek: Bir tarımsal işletme kuluçkahanede balık üretimi yapmakta; 31.12.2022 itibari ile 2.000.000 adet levrek balığı bulunmakta; lakin levrek yavru balıklarının aktif bir piyasa fiyatı olmadığı için levreklerin gerçeğe uygun değeri belirlenmemektedir. Aynı özelliklere sahip çipura balığının piyasa fiyatına erişilmekte; yılsonunda yavru çipura balığının piyasa fiyatı 0.65 TL olmaktadır. Levrek ile çipura üretiminde farklı olan kullanılan yemdir. Çipura üretiminde kullanılmış olan alg ucuz maliyetli bir yemdir. Bunun sonucunda çipuranın piyasa fiyatından bir çipura için kullanılmış alg tutarının düşülmesiyle levrek balığının fiyatı ortaya çıkar. Yavru olan çipura balığının birim piyasa fiyatı 0.65 TL ve bir çipura için kullanılan alg bedel fiyatı 0.05 TL olduğu kabul edilirse levreğin gerçeğe uygun değeri 0.60 TL olur.

Sektör emsal fiyatı: Canlı varlık ve tarım ürününün piyasa fiyatının oluşmaması halinde bir meyve bahçesinin sandık, kile ya da hektar başı bedeli ile bir sığırın et kilogramı cinsinden bedeli gibi sektör emsalleri göz önüne alınır. Sektör emsal fiyatını bir örnekle açıklamak gerekirse (Gökgöz, 2013: 128-129):

Örnek: Bir tarımsal işletmede 31.12.2022 tarihi itibariyle piyasa fiyatı belli olmayan 10 tane inek bulunmakta, işletme bu ineklerden 1.100 kg et çıkmasını tahmin etmektedir. Aynı özelliğe sahip olan etin piyasa fiyatının 10 TL olduğu bilgisine erişilmiştir. Bu durumda söz konusu olan ineklerin gerçeğe uygun değeri (1.100 kg\*10 TL/kg) 11.000 TL şeklinde belirlenir.

Piyasa fiyatında kullanılan yöntemleri canlı varlıklara ve tarımsal ürünlere ilişkin aktif bir piyasanın mevcut olması ya da olmaması olarak iki ayrı başlık içerisinde incelemek mümkündür.

Aktif bir piyasanın mevcut olması durumu: Canlı varlıklar ya da tarımsal ürünlere ait aktif bir ya da daha fazla piyasanın var olması halinde piyasa içerisinde uygun olan fiyat, gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde piyasa fiyatı olarak dikkate alınır (Gökgöz, 2012:98).

Aktif bir piyasanın mevcut olmaması durumu: Gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde en son piyasa işlem fiyatı, aynı varlıkların piyasa fiyat ve sektör emsal

fiyatları içerisinde en uygun olanı gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde piyasa fiyatı olarak kullanır (Tuğay, 2013:151).

Canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin faal bir piyasasının olması ya da olmamasına göre piyasa fiyatı yöntemleri incelenmektedir. Buna göre, gerçeğe uygun değer tespitinde TMS' de canlı varlık ya da tarımsal faaliyet ile alakalı faal bir piyasanın mevcut olması ve piyasada uygun olan bir fiyatın var olması önemlilik arz etmektedir. Gerçeğe uygun değer belirleneceği zaman dikkat edilmesi gereken fiyat; ürünün birden fazla piyasası olması durumunda işlem göreceği piyasadaki fiyattır (Büyükipekci ve Kağıtçı, 2015: 110).

#### **2.1.1.1.4.2 Net nakit akışlarının bugünkü değerinin dikkate alınması**

Canlı varlıkların piyasa içerisinde oluşan bir fiyat ya da değerinin olmaması durumunda işletme, gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için varlıktan elde edilme olasılığı olan net nakit akışlarının bugünkü değerini gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için kullanabilir. Net nakit akışlarının bugünkü değeri, varlıktan elde edilme olasılığı olan net nakit akışlarının piyasada oluşmuş cari iskonto oranı ile iskontoya tabii tutulmaları halinde ortaya çıkan değerdir. Net nakit akışı ile gerçeğe uygun değerin hesaplanma şekli aşağıda yer almaktadır (Şensoy, 2014: 17):

- Canlı varlıkların dönem itibari ile nakit giriş ile çıkışları ve nakit çıkışı gerekmeyen giderlerin belirlenmesi ile net nakit akışı belirlenmektedir,
- Lazım olan uygun iskonto oranı tespit edildiğinde net nakit akışının bugünkü değeri hesaplanır,
- Tahmini yapılan net nakit akışı ile belirlenmiş olan iskonto oranıyla bugünkü değeri hesaplanmakta; bununla beraber tahmini yapılan net nakit akışı yılsonu işlemlerinin yapıldığı zamana denk getirilmektedir.

Bugünkü değer gelecekte oluşan tutarı nakit akış ya da nakit değerini bir iskonto oranı olarak kullanıp, bugünkü tutara indirgemek için kullanılmış bir yöntem olarak kabul edilir (Otlu ve Çenberlitaş, 2017: 353).

### 2.1.1.1.4.3 Maliyet değerinin dikkate alınması

Maliyet yaklaşımı (cari yenileme maliyeti), bir varlığın mevcuttaki hizmet kalitesini yenilemek amacıyla gereken cari tutarı yansıtmaktadır (Otlu ve Çenberlitaş, 2017: 353).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi ve ilk muhasebeleştirme ile ilk raporlama dönemi arasında geçen sürenin canlı varlıkların biyolojik dönüşümü bakımından önemli olmaması canlı varlığın değerlendirilmesi sırasında tarihi maliyet değerinin dikkate alınmasını gerekli kılan durumlar olarak nitelendirilir (Gökgöz, 2013: 131).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespitinin yapılamaması; değerlendirme esnasında tarihi maliyet değerinin önemsenmesini gerektiren unsurlar olarak dikkate alınmaktadır (Tuğay, 2013: 152).

Canlı varlıklar değerlemeye tabii tutulurken, gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülmesi ve ölçülmemesi olarak ikiye ayrılmaktadır:

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülmesi: FASB (Financial Accounting Standards Board/Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gerçeğe uygun değeri: *“Alıcıların ve satıcıların ticari amaçlı varlıklarını tamamen esaslı bir biçimde işlemeye istekli olmaları”* şeklinde açıklamaktadır (Rech vd. 2006: 2).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda ise gerçeğe uygun değer tanımı şu şekilde yapılmaktadır; *“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır”* (TFRS 13, md:9).

Canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi sırasındaki güvenilir bir şekilde ölçümü gerçeğe uygun değer ile gerçekleşmekte olup, canlı varlıkların piyasa fiyatından satış maliyetinin çıkarılması ile o varlığa ait gerçeğe uygun değer bulunmaktadır (Şensoy, 2014: 20).

Gerçeğe uygun değerin muhasebeleştirilmesine ve hesaplamasına yönelik bir örnek aşağıda yer almaktadır:

Örnek: Bir işletmeye kayıtlı olan bir koyun, 01.11.2022'de doğum yapmıştır. Yeni doğmuş olan kuzuların hayvan pazarına götürülüp 760 TL'ye satıldığı görülmüştür. Hayvan pazarına götürülme maliyeti de göz önünde bulundurularak, işletmenin 85 TL nakliye ücreti ve 5 TL komisyon ücreti ödediği görülmüştür. Bu durumda yeni doğmuş olan kuzuların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması şu şekilde olacaktır (Şensoy, 2014:20);

Kuzunun Piyasa Fiyatı: 760 TL

Satış Maliyeti (-): 90 TL

Nakliye Ücreti: 85 TL

Komisyon Ücreti: 5 TL

Kuzunun Gerçeğe Uygun Değeri: 670 TL olarak belirlenir.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülememesi: Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin, güvenilir bir şekilde ölçüleceği varsayılmakta, lakin bu durum yalnızca piyasa fiyatı ya da piyasa değeri olmayan canlı varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülmesi ile ölçülmektedir. Duran varlık niteliğinde yer alan bir canlı varlık TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'na göre satış için sınıflandırılması halinde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçüleceği varsayılmaktadır (Şensoy, 2014: 21).

Gerçeğe uygun değerinin ölçülememesi halinde işletme, varlıklarını tarihi maliyet esasına göre değerlemeye tabii tutar ve şu açıklamalar yapılır (Antepli, 2014:107):

- Canlı varlıkların çeşidi,

- Gerçeğe uygun değerin niçin güvenilir bir biçimde ölçülmediği,
- Gerçeğe uygun değerin hangi aralıklar içerisinde yer almasına yönelik olasılıkları,
- İtfa yöntemleri,
- Canlı varlığın yararlı ömrü ya da kullanılan amortisman oranı,
- Dönem başı ve dönem sonundaki brüt kayıtlı değer ve birikmiş amortismanları şeklinde yapılır.

Normal şartlarda canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenmediği, canlı varlığın ilk defa kayıtlanması esnasında; gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde kullanılacak olan piyasa fiyatının bulunmadığı ve kullanılacak başka yöntemlerde olasılıkların güvenli bir şekilde ölçülememesi durumunda, gerçeğe uygun değerin hesaplanması olanaksız olmaktadır. Bu şartlarda, sözü edilen canlı varlığın değeri, maliyet bedelinden canlı varlığa ilişkin birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülmesiyle hesaplanır, fakat varlığa ait gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde belirlenir duruma gelmesi halinde, varlığın gerçeğe uygun değeri satış maliyetinin düşürülmesiyle ölçülmektedir (Yazan ve Kaya, 2011:30).

Bu açıklamaları aşağıdaki biçimde özetleyip örneklendirmek mümkündür (Yanık ve Özerhan, 2012: 789):

İlk muhasebeleştirme dönemi sonunda ortaya çıkan maliyet bedeli

İlk muhasebeleştirme dönemi sonunda ortaya çıkan birikmiş amortisman (-)

İlk muhasebeleştirme dönemi sonunda ortaya çıkan birikmiş değer düşüklüğü karşılığı  
(-)

= Canlı Varlığın Değeri

Örnek: “GÜNEŞ” Tarım İşletmesi’nde 40 tane inek bulunmakta, işletme içerisinde barınan hayvanların maliyet bedeli 180.000 TL ve hayvanlar için ayrılan amortisman bedeli 70.000 TL’dir. 2022 yılı dönem sonu itibariyle büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde belirlenememekte; bu durumda işletme maliyet değerinden birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü karşılığını düşürerek hesaplama yapmaktadır.

Büyükbaş Hayvanların Maliyet Bedeli 180.000 TL

Büyükbaş Hayvanların Birikmiş Amortisman Tutarı (70.000) TL

Büyükbaş Hayvanların Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı (-----) TL

Büyükbaş Hayvanların 2022 Yılı Sonu Değeri 110.000 TL olarak bulunur.

#### **2.1.2.2 Tarımsal ürün ve canlı varlıklara ilişkin kazanç ve zararlar**

Tarımsal ürünlerin hasadı yapıldıktan sonra ilk defa muhasebeleştirme esnasında kazanç ya da zarar oluşma ihtimali doğar (TMS 41, md:29). Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satım maliyeti düşüldüğünde ilk muhasebeleştirilme esnasında ortaya çıkmış olan kazanç veya zararlar, oluştuğu dönemde kâr veya zararın hesaplanması sırasında dikkate alınır (TMS 41, md:28).

Canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi esnasında zarar ortaya çıkabilir, zira satım maliyeti canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden satım maliyeti düşürülmek amacıyla yapılmış hesaplamada belirlenmektedir. Örneğin bir buzağı doğduğu anda kazanç doğabileceği gibi, canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilme aşamasında da kazanç ortaya çıkabilir (TMS 41, md:27).

Canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirmeye alınırken meydana gelen kazançlar ve kayıplar o dönemdeki raporlara yansımaktadır; ancak gerçeğe uygun değer ile değerlemeye alınan varlıklarda ortaya çıkan değişimlerin bütünü kazanç ya da kayıp olarak gelir tablosunda yer almasının biyolojik varlıkların tamamı için uygun bir metot olması mümkün olmayabilir (Yazıcı, 2018: 637).

Kazançlar ve zararlar tarımsal faaliyetlerde şu şekilde açıklanmakta ve yorumlanmaktadır (Cihangir, 2010:27; Nergiz, 2013: 9):

- Canlı varlıklardan gerçeğe uygun değer tahmininde pazar yerinin maliyetinin düşürülmesinden sonra ilk muhasebe işlemleri sırasında meydana gelen kazanç veya zararın; gerçeğe uygun değerde ortaya çıkan kar veya zararın meydana geldiği sürede dikkate alınması gerekmektedir,
- Canlı bir hayvanın doğması sırasında kazanç ya da zarar olması mümkün olabilmektedir,
- Tarım ürünlerinin gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri maliyeti düşüldükten sonra ilk defa muhasebe işlemlerinin yapılması sırasında meydana gelen kazançlar ya da zararlar olduğu sürede kazanç veya zarar olarak hesaplanması için dikkate alınır,
- Hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk defa muhasebe kaydı yapılması sırasında kazanç veya zarar doğabilmektedir.

Canlı varlık ya da tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satım maliyeti düşürülerek ilk defa muhasebeleştirme kaydı sırasında ortaya çıkan kar ve zararlar söz konusu canlı varlık ve tarımsal üründe meydana gelen değişimden kaynaklı kazançlar ve zararlar ait olduğu dönemde kayda alınmaktadır (Doğan ve Arslan, 2018:1054). Bu kayıtlar gelir tablosuna zarar olarak yansıtıldığında “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI” hesabı, kar olarak yansıtıldığında ise “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında izlenmektedir (Başer, 2019:28).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden sonra ortaya çıkan artış ve azalışlar, vergiye tabi olmamakta; bundan dolayı TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamına alınmakta; artış olarak değerlendirildiğinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü, azalış olarak değerlendirildiğinde ise ertelenen vergi varlığı meydana gelmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülükleri; gelecekte ödenecek olan vergi tutarını; ertelenen

vergi varlıkları ise; gelecekte ödenecek olan vergi rakamının indirilmesiyle ortaya çıkan tutardır (Antepli, 2015:6).

### 2.1.2.3 Amortisman işlemleri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı' na göre amortisman *“Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder”* (TMS 16, md:6).

İşletmede bulunan duran varlıkların kullanıldığı dönem içinde yıpranma, aşınma vs. sebeplerle uğramış oldukları değer kaybı neticesinde katlanılan maliyete amortisman denmektedir. Farklı gayeler sebebi ile değişik yaklaşımların oluşması neticesinde amortismanla dair farklı tanımlar yapılabilmektedir (Antepli, 2016:3).

Varlıkların faydalı ömürlerini belirleme konusunda aşağıdaki yöntemleri dikkate almak mümkündür (Sönmez, 2006: 64):

- Varlıkların kapasitesi ve imalat miktarına dayalı olarak belirlenmiş ve işletmece tahmini yapılan kullanım ömrü,
- Varlıkların kullanılacağı vardiya sayısı ile işletmenin bakımı ve onarımının etkinliğine dayalı olarak ortaya çıkan ve varlıkların kullanılmadığı sürede oluşacağı tahmin edilen eskime ve yıpranma,
- Üretimde meydana gelen değişimler ve yeniliklere endeksli olarak ortaya çıkan teknik ve ticari eskime, piyasadaki talep miktarında değişim yaşanması,
- Varlıkların kullanımına dayalı kanuni ve benzer kısıtlama.

Amortisman değeri aşağıdaki biçimde hesaplanır;

Amortisman Değeri = Maliyet Bedeli – Hurda Bedeli

Varlıkların amortisman tutarının belirlenmesinde kullanılan amortisman oranının hesaplanabilmesi için varlığın işletme içinde kullanılacağı azami süre olan yararlı ömrü belirlenir (Başer, 2019:78):

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

Amortisman Tutarı = Amortisman Değeri x Amortisman Oranı

Amortismanın her disiplinde kendi amacına ve bakış açısına göre tanımlanması sebebiyle bu kavrama dair çeşitli yaklaşımlar ortaya çıktığı görülmüştür. Bu yaklaşımlar (Gökgöz, 2012: 102):

**Değerleme Yaklaşımı:** Duran varlıkların değerinde; kullanım, zaman geçmesi veya önem kaybetme vb. sebeplerden ötürü ortaya çıkan azalmaya “amortisman” denir. Değerleme yaklaşımına göre ise amortisman, “*duran varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasında bugünkü değerinin farkından doğan bir aktif düzeltme*” olarak ifade edilmektedir.

**Tüketim Yaklaşımı:** Duran varlıkların kazanımı ile birlikte elde edilen yarar stokunun dönem içerisindeki azalışlara dağıtımının amortismanıdır. Kısaca amortisman duran varlıkların yarar stokunun tüketilmesi olarak açıklanır.

**Yenileme Yaklaşımı:** Duran varlıkların iktisadi ömrünün sona erdirilmesi sonucu bu varlıkların yenilenmesi için gereken fonun tutulması bir araç olmakla birlikte; amortisman ayırmanın gayesi kullanım süresince başlangıçta var olan sermayeyi korumaktır.

**Dağıtım Yaklaşımı:** Amortisman, duran varlığın ediniminin sağlanması için katlanılan bedelin, sözü edilen varlıkların iktisadi ömrü içinde kalan dönemlere dağıtımının yapılmasıdır. Dağıtım yaklaşımına göre amortisman, katlanılmış olan bedellerin dönemlere dağıtımının yapılması işlemi olarak açıklanabilir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında ele alınan tarımsal faaliyetlerde amortisman işlemleri TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamı içerisinde açıklanmamıştır (Kırlıoğlu ve Gökğöz, 2012:115).

Canlı varlık ve tarımsal ürünler ilk kez muhasebe kaydı altına alındığında maliyet değeri ile değerlendirilirken amortismana tabi olan değer maliyet değeri olmakta; ilk kez muhasebe kaydı altına alınırken ve sonrasında yapılan değerlendirme dönemleri esnasında canlı varlığın ve tarım ürünlerinin gerçeğe uygun değeri kullanıldıysa, amortismana tabi olan bedel, bu varlıkların gerçeğe uygun değeri olmaktadır (Tunçez, 2011:77).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda gerçeğe uygun değerle, değerlendirme yapıldığı için amortisman dönemi ve amortisman oranı konusunda net bir açıklamada bulunulmamıştır. Amortisman dönemini ve amortisman oranını belirleme konusunda işletme yönetimi serbest bırakılmakta ve bu nedenle işletme kendi inisiyatifinde değerlendirme yapmaktadır. Amortisman oranı, her sene piyasa koşullarına göre canlı varlığın değerlemesinde ortaya çıkan azalma durumuna göre kendiliğinden ortaya çıkmaktadır (Özulucan, 2008:169).

Tarım işletmelerinde varlığın hangi tarih itibariyle amortismana tabi tutulacağı dikkate alındığında amortisman uygulamasını hayvan varlığında amortisman ve meyve bahçelerinde amortisman uygulaması şeklinde incelemek mümkündür (Okutmuş ve Kural, 2015:265):

**Hayvan Varlığında Amortisman:** Canlı hayvanlar ürün vermeye başlamamışsa amortismana tabi tutulmamakta; ürün vermeye başlaması ile kasaplık hale gelme durumları arasında geçen süre içerisinde amortismana tabi tutulmaktadır. Alış ya da satış işlemi yapmak amacıyla besi için alınan hayvanlardan fayda elde etme amacı olmadığı için bir yıldan fazla süre işletme içinde kalsa dahi bu varlıklar amortisman işlemine tabi tutulmazlar.

**Meyve Bahçelerinde Amortisman:** Ağaçlar normal verim dönemine ulaşmaları ile kesim dönemine ulaşmalarına değin geçen süre boyunca amortisman işlemine tabi tutulur.

#### 2.1.2.4 Devlet teşvikleri

“Teşvik; belirli bir ekonomik faaliyetin diğerlerine oranla daha fazla ve daha hızlı gelişmesini sağlamak için kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi/gayri destek, yardım ve özendirmelemdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Tazegül ve Kahramani, 2018: 240).

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’na göre devlet teşvikleri şu şekilde açıklanmıştır; “İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki sağlanan devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz” (TMS 20,md:3).

Devlet teşvikleri tanımlarının ve kapsamalarının yer aldığı TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı’na göre devlet teşvikleri muhasebeleştirilirken iki tane yaklaşım ele alınmıştır. Bu yaklaşımlar:

- Sermaye Yaklaşımı,
- Gelir Yaklaşımı

Sermaye yaklaşımı devlet teşvikinin dolaysız olarak öz kaynaklarda kayıt altına alınması gerektiği tezini savunurken; gelir yaklaşımı ise devlet teşvikinin bir ya da birden çok dönemde gelir olarak kayıt altına alınması tezini savunur (Bilginer vd., 2017:2020).

Devlet teşviklerinin sermaye yaklaşımına göre; kar/zarar tablolarında raporlanmayıp mali tablolarda raporlanmasını gerektiren düşüncenin sebebi; devlet teşviklerinin kazanım sağlamış işletmenin aktifine gelir olarak kaydedilmemesi, bu durumun aksine herhangi bir maliyeti olmadan devletin ekonomi politikası gereğince verilmiş olması sebebi ile kar/zarar olarak değerlendirilmemesidir. Devlet teşviklerinin gelir yaklaşımında ise işletme ortakları dışında yer alan kaynaklardan sağlanması sebebiyle,

öz kaynak olarak değerlendirilmemeleri, münasip zamanlarda kar/zarar olarak muhasebeleştirilmesi gereği savunulmuştur (Ertaş vd., 2017:580).

Devlet teşvikleri; amaç, kullanılan araç, kapsam ve sektör gibi çeşitli ögelere göre sınıflandırılmaktadır. Öte yandan devletçe yapılmış olan teşvikleri üç grupta incelemek mümkündür (Örten vd., 2015:319):

- Geçmişte Gerçekleşen Gider/Zararların Karşılanması Maksadıyla Yapılmış Olan Teşvikler,
- Şartsız Yapılmış Teşvikler,
- Şartlı Yapılmış Teşvikler

Devlet teşvikleri, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında değerlendirmeye alınmaktadır; fakat TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamı altındaki devlet teşviklerinin TMS 20 standardının kapsamının haricinde yer aldığı belirtilmiştir. Bundan dolayı, tarımsal faaliyetler ile alakalı devlet teşvikleri TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre muhasebeleştirilmelidir (Yılmaz, 2014:64).

Tarımsal faaliyetlerde devlet tarafından yapılan destek ve teşviklerin amaçları; genel olarak tarım sektöründeki (sulama, gübreleme, haşere, nadas vb. kaynaklı) sorunları en aza indirmek, tarım sektöründe yürütülen politikaların etkinleştirilerek yürütülmesini sağlamaktır. Tarım sektöründeki üretimin devamlılığını sağlamak ve ürünlerin türlerinin sayısını artırmak tarımsal destek paketlerinin amaçları arasında yer almaktadır. Çiftçiyi toprağa küstürmemek, kırsal kesimde yerleşimin devamını sağlamak, toprağın boş kalmasını önlemek, üretimin devamlılığını sağlamak amacıyla da devlet teşvikleri verilmektedir. Genel itibariyle tarımsal faaliyetlerde sağlanan devlet teşviklerinin belli başlı amaçları arasında şu faktörler yer almaktadır (Temelli, 2019:6):

- Ürünlerin çeşit sayısını artırma,

- Fiyatta yaşanan istikrarın devamlılığını sağlama,
- Tarımsal ürünlerin verimliliğini artırma,
- Tüketicinin menfaatini koruma,
- Tarım sektöründe istihdam edilen kişi sayısını artırma.

Tarım kanununa göre tarım sektöründe yapılacak tarımsal teşvik araçları şu şekildedir (Tarım Kanunu, 2006, md:19):

**Doğrudan gelir desteği:** Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından üretim yapan kişilere üretimi sağlamak amacıyla işleme alınan araziler için dolaysız olarak verilen destek olarak açıklanır.

**Telifisi yapılacak ödemeler:** Üretim yapan kişilere sahibi oldukları arazilerde münferit ürünleri yetiştirmelerini sağlamak amacıyla yapılan ödemeler olarak açıklanır.

**Fark ödemeleri:** Pamuk, ayçiçeği ve mısır gibi yağlı ürünlere iç piyasa ve dış piyasadaki fiyatlar önemsenererek oluşacak fiyat farkları için ödenecek olan tutardır.

**Tarım sigortası destek ödemeleri:** Üretim yapan kişilerin sahibi oldukları araziler ve bu arazilerde ürettikleri ürünleri sigortalamak zorunda olmaları ve bu süreçlerden sonra sigortalamanın yapılmasını teşvik amacı ile devletin sigorta giderlerini karşılamasıdır.

**Hayvancılık desteklemeleri:** Üretim mekanizmalarının hayvansal ürünlerde daha çok gelişim göstermesini sağlamak amacı ile gübre, tohum, sağlıklı hayvan ırkı yetiştirmek ve sulama kanallarının daha düzenli bir şekilde işlenmesini sağlamak amacıyla yapılan destekleme olarak açıklanır.

TMS 41'de devlet teşviklerine ait muhasebeleştirme kaydı yapılırken ilk dikkat edilmesi gereken konu, alakalı canlı varlığa ait değerlendirme durumunun yapılmasıdır. Canlı varlığın değerlemesi esnasında kullanılmış olan yöntemlere göre devlet teşvikleri;

gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri ile yapılan devlet teşvikleri olarak iki ayrı başlık altında muhasebeleştirilmekte ve izlenmektedir (Büyükepekci ve Kağıtçı, 2015:111; Okutmuş ve Kural, 2015:267).

#### **2.1.2.4.1 Gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri**

Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında KGK (Kamu Gözetim Kurumu) tarafınca hazırlanmış hesap planı uygulama genel tebliğ taslağı göz önünde bulundurulmuştur. Bu taslak dikkate alındığında devlet teşviklerinin gelir olarak kayıt altına alınması durumunda; “644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR” hesabı kullanılır. “382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI” veya “482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI” hesapları koşullu alınacak devlet teşvikleri koşulun sağlanmasına kadar geçen süreye bağımlı olarak kullanılan hesap gruplarıdır. Koşul yerine getirildiğinde “644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR” hesabına aktarılır. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardı kapsamında muhasebe kaydı altına alınacak devlet teşviklerinde sermaye yaklaşımı dikkate alındığında ya da uygulandığında “546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ” hesabının kullanılması gerektiği açıklanmaktadır (Yılmaz, 2014: 64).

Gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri de kendi içerisinde iki başlık altında incelenmektedir. Bu teşvikler koşulsuz ve koşullu devlet teşvikleridir (Okutmuş ve Kural, 2015: 269):

**Koşulsuz Devlet Teşvikleri:** Gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesiyle ortaya çıkan canlı varlıklara ait koşulsuz bir biçimde gerçekleşen devlet teşvikleri olup bu teşviklerin yalnızca alacak durumuna gelmesi halinde kar ya da zarar olarak muhasebe kaydı altına alınması gereken teşviklerdir (Okutmuş ve Kural, 2015: 269).

Koşulsuz devlet teşvikleri gelir tablosunda ayrı bir kaleme ya da Diğer Gelirler başlığında veya gider kalemlerinden indirilerek kayıt altına alınır (Onay, 2016:38).

Koşulsuz yapılan devlet teşvikleri tarımsal işletmelerin para desteği ihtiyacını karşılama maksadıyla verilmekte olup, bu teşviklerden faydalanan işletmelerin mükellef duruma düşmelerine gerek kalmamaktadır (Yılmaz, 2014:61).

Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebe kaydı altına alınması; gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle (net gerçeğe uygun değer) ölçülebilen canlı varlıklar ve tarım ürünlerine ait koşulsuz yapılan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesidir. Sözü edilen bu teşviklerin muhasebe kaydı altına alınması yalnızca alacak durumuna gelmeleri halinde kâr ya da zararda yaşanacak artış ve azalışlar şeklinde olmaktadır (TMS41, md:34).

Koşulsuz yapılan devlet teşviklerini bir örnekle açıklamak gerekirse:

Örnek: Bir tarım işletmesi Ankara’da tarımsal ürün üretimi yapmaktadır. Üretimi arttırmak maksadıyla bu alanda bulunan tarımsal işletmelere üretim için kullanılan arazilerin yüz ölçümüne göre devletçe karşılığı olmadan destek verilmesi öngörülmüştür. Bu işletmenin kullandığı ekili arazinin yüz ölçümüyle orantılı bir şekilde hesaplaması yapılan yardımın değerinin 35.000 TL olacağı saptanmış; işletme hiçbir şarta bağlı olmadan verilmiş olan yardımı almayı kabul etmiştir. Bu duruma istinaden alınan teşvikin tutarı olan 35.000 TL işletme kayıtlarına kar olarak geçirilmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre alınmış olan koşulsuz teşvikler doğrudan gelir kaydı yapıldığında kar/zarar olarak muhasebe kaydı yapılır.

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
100 KASA	35.000	
644 ESAS FAAL. DİĞ. ÇEŞ. GEL. VE KAZANÇLAR		35.000

Koşullu Devlet Teşvikleri: Canlı varlıklara ait gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri çıkarılarak belli şartlarla yapılmış olan devlet teşviklerine koşullu devlet teşvikleri denir. Bu teşviklerin belli koşullar ile işletme tarafına verilme durumuna ilişkin kayıt, sadece sözü edilen devlet teşviklerine ait koşullar meydana geldiğinde kar/zarar olarak yapılır. Devlet teşviklerinin koşullarında farklılık ortaya çıkabilir. Örneğin; işletmeye verilen devlet teşviki koşul olarak belirlenmiş bir alanda 5 sene süreyle tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesini gerektirebilir. İstenilen faaliyetlerin

5 seneden daha az bir süre içerisinde yapılması durumunda ise bütün devlet teşvikinin iade edilmesi istenilebilir (Çalışkan, 2022:71-72).

Teşvik belirlenmiş olan 5 senelik zaman tamamlanmadığı sürece işletme tarafından kar/zarar olarak muhasebeleştirilemez. Başka bir yandan ise, teşvik şartlarının zamanın geçmesine dayalı olarak teşvikin belli bir bölümünün işletme tarafından alıkonmasına müsaade edilmesi halinde, işletme yapılmış olan bu teşviki zaman geçtikçe kar/zarar olarak muhasebe kaydı altına alabilir (Okutmuş ve Kural, 2015: 269).

Gerçeğe uygun değerden satış maliyeti çıkarılarak net gerçeğe uygun değer ile ölçülebilen canlı varlıkla alakalı devlet teşviklerinin, belli şartlarda verilmeleri halinde, yalnızca devlet teşvikine ait şartlar sağlandığı sürece gelir olarak kaydedilmeleri mümkündür. Sözü edilen teşvikler yalnızca belirlenmiş olan şartlar gerçekleşmediği takdirde gelir olarak kaydedilme olanağı olmaz (Tunçez, 2011:358).

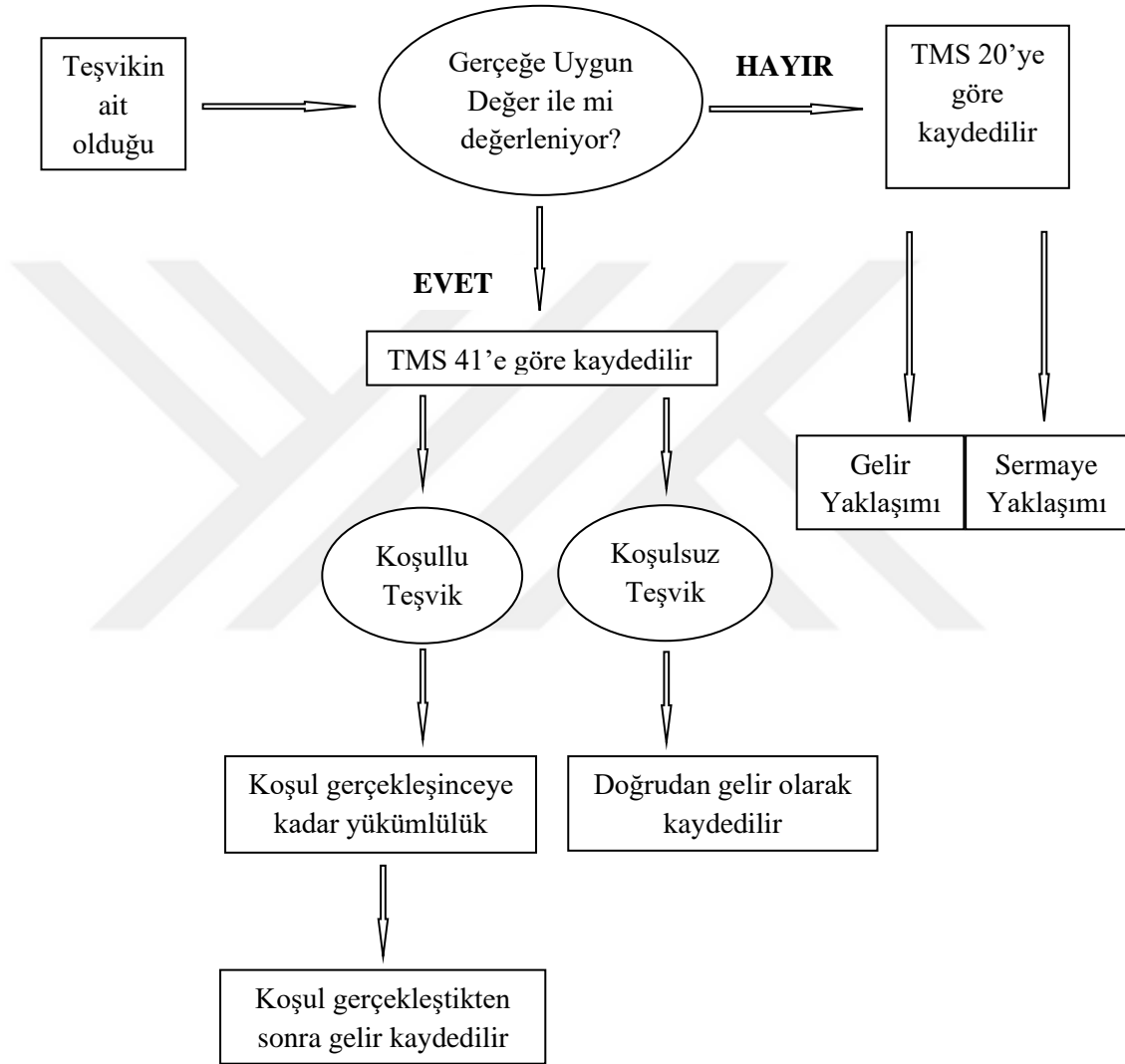
Koşullu teşvikleri işletmenin yerine getirmesi gerekli olan şartların çeşidine göre varlıklara ilişkin teşvikler ve gelire ilişkin teşvikler olarak iki grupta incelemek mümkündür (Onay, 2016:40).

Varlıklara ilişkin devlet teşvikleri; duran varlıkları dolaysız olarak satın alımını üstlenmesi veya kendisinin inşasını yapması maksadıyla devletin belirlemiş olduğu şartları yerine getiren işletmelere verilmiş olan teşvikler olarak tanımlanır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin amacı; işletmenin duran varlıkların edinimini yüklenmesidir. Gelire ilişkin devlet teşviklerinin amacı ise; işletmeyi katlanacağı gideri karşılamasıyla belli alanlara yönlendirmektir. Gelire ilişkin teşvikler, varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler olarak tanımlanır (Örten vd., 2015:320).

Gelir tablosu ilke ve esaslarına göre koşula bağlı gelirler ve karlar bir tahakkuk kaydı altına alınmadan yalnızca dipnotlarda gösterilmekte; devlet teşviklerinin koşulları farklılık arz edebilmektedir. Bunun yanı sıra, teşvik şartlarının geçen zamana dayalı olarak teşvikin belirli bir bölümünün işletme tarafından alıkonulma iznine sahip olması durumunda; işletme zamanın ilerlemesiyle ilgili bölümü gelir olarak

kaydedebilir. Şayet tarımsal faaliyetler daha az bir zaman alırsa işletme tarafından alınan teşvikin kalan bölümü geri iade edilmelidir (Yılmaz, 2014:66).

İşletmelerin elde ettiği teşviklerin çeşitlerine göre uygulama yöntemlerinin muhasebeleştirme kısımları Şekil 2.1’de gösterildiği biçimdedir.



Kaynak: Erdal Yılmaz Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Muhasebe Bilim Dünyası 2014/16/2

Şekil 2.1 Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili akış diyagramı

Örnek: X Tarım İşletmesi, arpa üretiminde kullanabileceği 350.000 TL tutarında makine almak için, 10 sene üretim yapmak koşuluyla devletten teşvik almak istemiştir. Bu teşvik 10 sene süresince her sene ürünün hasılatının yapılması, hasılatı yapılmayan sene olması durumunda ise o seneye ilişkin teşvikin geri alınması koşuluyla ödenmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre bu örnekte açıklanan

devlet teşviki koşullu bir destek olup; bundan dolayı standarda göre koşulun sağlanmasına kadar teşvikin kar ya da zarar kaydı yapılmamaktadır. Teşvikin hak edilmesi için gereken koşullar sağlandığı durumda kar ya da zarar içerisinde muhasebe kaydı yapılmaktadır. Buna göre işletmenin yevmiye kayıtlarını aşağıdaki gibi yapması mümkündür.

01.01.2022 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde gerçekleşir.

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
102 BANKALAR	350.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI		35.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI		315.000

Teşvikin elde edilmesinden sonra ilk yılın sonunda yapılacak kayıt şu şekilde gerçekleşir.

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	35.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 350.000/10 yıl = 35.000		35.000

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	35.000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		35.000

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI	35.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI		35.000

#### 2.1.2.4.2 Maliyet değeriyle değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri

Bir teşvikin, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının düşülmesi sureti ile gerçekleştirilen, canlı varlıklara ait olması halinde “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” uygulanabilmektedir (Okutmuş ve Kural: 2015: 270).

Canlı varlıkları maliyet bedeli ile değerlendirilmiş olmaları halinde, açıkçası canlı varlıkların maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün çıkarılması ile ölçülen devlet teşviklerinin canlı varlıklara ait olmaları halinde bu teşvikler, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” kapsamında ele alınır. İşletmelerin bu standart kapsamındaki devlet teşviklerinin finansal tablolarda ilan ile alakalı olması halinde aşağıda bulunan açıklamaların mali tablo dipnotlarında yer alması gerekir (Tunçez, 2011:324-325):

- Finansal tablolarda yer alan teşvikin nitelik ve kapsamı,
- Teşviklere ait yerine getirilmeyen şartlar ve başka olanaklar,
- Devlet teşviklerinde gerçekleşecek önemli düşüş.

Maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmuş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerini bir örnekle açıklamak gerekirse:

Örnek: X işletmesi hasadını yapmak şartıyla tahsili yapılan 20.000 TL değerindeki gübre teşvikini koşullu olarak almıştır. TMS' ye uygun şekilde yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır.

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
100 KASA	20.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		20.000

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	20.0000	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		20.000

### 2.1.2.5 Canlı varlıkların tarımsal faaliyetler standardı kapsamında sınıflandırılması

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda detaylıca işlenerek uygulanan tarımsal faaliyetler muhasebe kaydı altına alınırken, canlı varlıklar ve tarım ürünlerine ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları için Tek Düzen Hesap Planı'nın yeterli olmadığı görülmektedir. Canlı varlıklar biyolojik yapıları nedeniyle dönüşüm eğilimine yakın olma ve bu sebeple doğma, büyüme, çürüme, ölüm gibi aşamalardan geçmektedirler. Gerçekleşen bu dönüşümün Tek Düzen Hesap Planı hesap gruplarında yer alması gerekmekte olup bu durum yeni hesap gruplarının açılma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır (Öcal, 2016: 33-34).

## 2.2 Tek Düzen Hesap Planı Kavramı

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nin amacı, bilanço usulüne uygun olarak defter tutan gerçek ya da tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla yönetim birimine sağlıklı ve güvenli bilgi akışını sağlayarak alınacak kararların isabetli olmasını sağlamaktır. Muhasebe bilgilerinin sunmuş olduğu mali tablolara dayanarak ilgililerin karar almaları durumunda en önemli etken bu bilgilerin sağlıklı ve karşılaştırılabilir

nitelikte olmasıdır. Milli gelirin hesaplanmasında ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde ekonomik faaliyetlerin devlet tarafınca kontrolünün yapılması ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Sonuç olarak yapılan düzenlemede şunlara yer verilmektedir (Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.; Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları, 1983:6):

- Karar alma aşamasında bulunan ilgili kişilere muhasebe bilgilerinin yeterli ve doğru bir biçimde ulaşmasına,
- İşletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Finansal tablolardaki hesap isimlerinin tüm kesimler için benzer anlam içermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması amacı ile anlaşılır olmasına,
- İşletmeler ile ilgili kişiler arasında güvenin sağlanmasına yöneliktir.

Tek Düzen Hesap Planında ana hesap gruplarının niteliği veya işleyişi bilanço ve gelir tablosu hesap grupları göz önüne alınarak oluşturulmakta; bir sisteme göre oluşturulan ve tek düzen muhasebe sistemi içerisinde yer alan işletmelerin bu sisteme dâhil edilmesi ve bu formatta muhasebe kayıtlarını yapmaları istenmiştir. Hesap sisteminin stabil olması ve bu hesap sisteminde değişikliğin mümkün olmaması durumu, işletme faaliyet ve işlemlerinin fazla olması Tek Düzen Hesap Planı'nda, muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde bazı problemleri de yanında getirmekte; hesap gruplarında ortaya çıkan eksiklik bazı faaliyetlerin hesap adlandırılmasının açıkta kalmasına sebep olmaktadır. TFRS-TMS, tek düzen muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında TFRS-TMS'de gerçeğe uygun değer ile ölçülebilme durumu, gerçek ve anlamlı belgelerin ibraz edilmesini sağlamak için finansal raporlama yapıldığında estetik bir esneklik sağlamanın yanı sıra hem mali tablolarda hem de dipnotlarda daha ayrıntılı hesap gruplarına yer verildiği görülmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemi; içerisinde yer aldığı belirtilen Tek Düzen Hesap Planı grupları ve ana hesap isimlerinden oluşan kodlanmış mutlak bir formatla oluşturulmuş olup bu format haricinde bir ana hesap grubunun açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsubunun yapılmasına izin vermemiş; fakat bilanço içinde yer almış diğer başlığı

altında bulunan bir hesap kalemi ederinin içerisinde dahil edildiği grubun toplam miktarından yüzde yirmisini geçmesi durumunda sözü edilen bu kaleme ait hesabın muhtelif bir başlık altında bilhassa gösterilmesi tavsiye edilmiştir (Bayrı, 2010: 92-97).

Bilanço usulüne göre defter tutma işlemleri gelirlerin karşılıklı hesaplara kaydının yapılması nedeniyle, kayıt işlemlerinde kullanılması gereken bilanço hesaplarının belirlenmesi önemli bir durumdur. Bütün işletmeler arasında muhasebe kayıtları konusunda tekdüzeliğin sağlanması, karışık olan resmi defterdeki kayıt ve belgeleri giderme amacıyla hesap planı sisteminde standart bir yol izleme yoluna gidilmiştir (Murat, 2013: 167).

### **2.2.1 Tek Düzen Hesap Planına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 258'nci maddesine göre değerlendirme, "*Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*" olarak tanımlanmıştır. (VUK, md:258).

Vergi Usul Kanunu'nun 260'nci maddesine göre ise değerlendirme; "*İktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınmakta; teamülen (öteden beri) aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik(dağınık) eşyayı toplu olarak değerlemenin uygun olacağı belirtilmiştir*" (VUK, md:260).

Değerleme ölçüleri ise şu şekilde sıralanmaktadır (VUK, md:261):

- Maliyet bedeli,
- İtibari değer,
- Borsa rayici,
- Rayiç bedel,

- Tasarruf değeri,
- Emsal bedeli,
- Mukayyet değer,
- Vergi değeri

Vergi Usul Kanunu'na göre tarımsal faaliyetler maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, md:262).

Vergi Usul Kanunu'na göre tarım ürünleri maliyet bedeli ile değerlenmekte; maliyet bedeli tarımsal ürünlerin özelliklerine göre 275'nci maddede yer alan hükümlere mütenazır olarak Maliye Bakanlığı tarafından uygun esaslara dayanarak hesaplanmaktadır (VUK, md:276).

Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedelini oluşturan unsurlar şu şekilde açıklanmaktadır (VUK, md:275):

### **2.2.1.1 Direkt ilk madde ve malzeme gideri**

Malların ve hizmetlerin üretilmesine olanak veren işletmedeki faaliyetlerin devamlılık esasını sağlamakla yükümlü olarak tüketilen her türlü direkt ilk madde-malzeme, endirekt malzeme ve üretimle alakalı yapılması gereken her şeyi kapsamaktadır. retilmekte olan ürünlerin özünü teşkil eden üretime tabi tutulmayan maddelerdir. Hammadde ve ilk madde malzeme birbiri yerine kullanılmakta olan kavramlardır. Hammadde doğadan elde edilen madde olup, hiçbir işleme tabi tutulmamıştır. Örneğin; şeker elde etmek için kullanılan şeker pancarı ilk madde malzeme durumunda iken, bu aşamada kullanılan kömür, kireç, köpük söndürücü yağlar gibi malzemeler endirekt malzeme niteliğindedir.

### 2.2.1.2 Direkt işçilik maliyetleri

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesini, üretim ve hizmetlerin gerçekleştirilmesini sağlamak amacı ile İş Kanunu'na göre çalışan işçiler için tahakkuku yapılan (günlük ücretler, ilave tediye, hizmet zammı, kıdem zammı, çocuk yardımı, aile yardımı vb.) her türlü tutarı kapsamaktadır.

### 2.2.1.3 Genel üretim maliyetleri

Endirekt malzeme maliyetleri, vergi resim harç maliyetleri, amortisman maliyetleri, sigorta maliyetleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmet maliyeti, endirekt işçilik maliyetleri de dahil üretimi ilgilendiren çok sayıda ve türde maliyetler için kullanılan bir kavram olarak tanımlanır.

Maliyet bedelinin güvenilir bir biçimde belirlenmediği hallerde canlı varlıkların değerlendirme usulü emsal bedel ile yapılır. Emsal bedelinin Vergi Usul Kanununun 267. Maddesine göre tanımı şu şekilde yapılmıştır. *“Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir”* (VUK, md:267). Emsal bedeli ilk olarak ortalama fiyat esasına daha sonra maliyet bedeli esasına ile tespit edilmekte bu yöntemlerle tespiti sağlanamıyorsa takdir esasına uygulanarak tespiti sağlanmaktadır (Ergin, 2016:16).

## 2.2.2 Tek Düzen Hesap Planına Göre Canlı Varlıkların Aktife Alınması

Üretimi yapılan dönen varlık ile duran varlıklardan elde edilen ürünler “151 YARI MAMULLER-ÜRETİM” hesabı adı altında izlenilmekte ve yarı mamullerin bağlı bulunduğu değerlemeye ve ölçüme tabi olmaktadır. İşletmeler canlı varlıklardan bir seneden daha az sürede yarar sağlayacaksa ya da canlı varlıklarını satmak için ellerinde bulduracaklarsa yetiştirme süresi sonunda canlı varlıklar “151 YARI MAMULLER ÜRETİM” hesabından “152 MAMULLER” hesabına aktarılarak muhasebe kaydı yapılmaktadır. İşletmeler canlı varlıklarını yatırım yapmak için aldıklarında ve bu canlı varlıklarını bir seneden daha uzun bir zaman ellerinde bulduracaklarsa yetiştirme döneminde “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabına, yetiştirme

dönemi sonunda ise “256 DİĞER DURAN VARLIKLAR” hesabına aktararak muhasebe kaydını yapar (Ünlü, 2016: 35).

### 2.2.3 Tek Düzen Hesap Planına Göre Kar/Zararın Belirlenmesi

Canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi sırasında ve her raporlama döneminin sonunda maliyet bedeli ya da emsal bedeli ile değerlendirme esasına tabi olmaları sebebiyle, bu dönemlerde canlı varlıklara ait bir değerlendirme farkının ortaya çıkmadığı gözlenmektedir; fakat işletmeler elinde bulundurduğu canlı varlıkları satmak amacı ile bünyesinde bulundurursa ve sözü edilen canlı varlıkların satış değeri maliyet değerine göre değerlendirme günü içerisinde yüzde on (%10) ve daha düşük bir değer gösterirse, değerlendirme esnasında emsal bedelin kullanıldığı görülmektedir. Bu değerlendirme farkı “Karşılık Giderleri” hesabı aracılığıyla dolaysız olarak olağan gider ve/veya zarar olarak finansal tablolara aktarılmaktadır; fakat canlı varlıklar için satış değeri maliyet bedelinin üstünde bir değer alırsa değerlendirme ölçüsü olarak kayıtlı değer kullanılacak ve bir değerlendirme farkının ortaya çıktığı görülecektir (Özulucan ve Deran, 2008:7; VUK, md:260).

Vergi Usul Kanunu’na göre satmak amacı ile işletmenin elinde bulunan canlı varlıklar satış anında maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup satış bedeli ile maliyet bedeli arasında bulunan pozitif ve negatif farkın satış neticeleri tablosunda kar/zarar olarak işlendiği görülmektedir. Duran varlık niteliğinde bulunan canlı varlıklar ise, Vergi Usul Kanunu’na ilk defa kayıt altına alınması esnasında ve her değerlendirme anında maliyet bedeli ile değerlemeye bağlı olmaları sebebiyle bu varlıkların değerleri raporu verilen tarihe göre değişmemekte ve değerlendirme farkı ortaya çıkmamaktadır. Maliye Bakanlığı’nın belirlediği amortisman oranına göre bu varlıklar her raporlama dönemi sonunda amortisman esasına tabi tutulmaktadır. Canlı varlıkların satış işlemi sonunda ortaya çıkan kar veya zarar gelir tablosunda raporlanarak muhasebe kaydı altına alınmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008: 8).

### 2.2.4 Tek Düzen Hesap Planına Göre Amortisman İşlemleri

Amortisman; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi olan varlıklar için ayrılmış olan amortisman gideri ile tükenme payını kapsamaktadır (Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.; Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları,1983:12).

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesine göre amortisman şu şekilde açıklanmıştır:

*“269. madde gereğince işletme tarafından bir seneden çok istimal(kullanma) edilen ve aşınma, yıpranma veya değerini kaybetmeye mahkum olan gayrimenkuller ile, söz konusu madde gereğince sanki gayrimenkulmüş gibi değerlendirilen ekonomik varlıkların demirbaş, alet edevat, ve sinema filmlerinin ilk bölümlerindeki asıllara ilişkin tayin edilen değerlerinin, bu kanun hükümlerince sıfırlanması amortisman mevzuunu teşkil eder” (VUK, md:313).*

Sözü edilen mevzuat hükümlerince sözleşme zamanının ardından karşılıksız olarak devlet tarafınca yönlendirilmesi sağlanan herhangi bir kurum ya da belediyeye nakili istenmiş olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken durumlar harici), anaparanın ya da özel maliyet değerinin itfası hükümlerince yıpranma payına tabi olanlar, genel kanuna ve hükümlere göre ayrı olarak amortisman esasına tabi tutulmamaktadır. Nakdi bedeli 50.000.000 (4.400 TL)'yi geçmemiş peştamallıklar ile işletmece sarf edilmiş ve nakdi bedeli 50.000.000 (4.400 TL)'yi geçmeyen demirbaş, alet-edevat ve mefruşat amortisman tabi tutulmadan direk gider olarak kaydedilmektedir. Ekonomik ve teknik açıdan bütünlüğü bulunan demirbaşlarda bu sınır toplu olarak dikkate alınmaktadır (VUK, md:313).

Vergi Usul Kanunu'na göre duran varlıklar grubunda yer alan varlıkların amortisman işlemlerine tabi olması gerektiği vurgulanmakta olup; bu durum duran varlığın elde bulundurma maksadının bir faaliyet döneminden fazla olması gereksinimini ortaya çıkarmaktadır (Özulucan, 2008: 161-162).

Amortisman (yıpranma) kapsamında değerlendirilmeyen arsa ile arazilerin varlığının yanı sıra tarımsal faaliyet yürüten işletmelerce ortaya çıkan zeytinlik, dutluk, meyvelik, cevizlik, fındıklık, asma bahçeleri ve incir bahçeleri vb. işletmelerce inşası

gerçekleşen her türlü yol, köprü ve su yolları amortisman kapsamında değerlendirilmektedir (VUK, md:314).

Bir varlığın amortismanına tabi olması için o varlığın duran varlık statüsünde değerlendirilmesi, yani işletmelerin elinde bulundurduğu varlığın bir faaliyet döneminden fazla aktifinde yer alması gerektiği Vergi Usul Kanunu'na açıklanmıştır. Canlı varlıkların amortismanına tabi tutulma ya da tutulmama durumunu bu varlıkların edinim amaçları belirlemektedir (Özulucan, 2008: 161).

İşletme içerisinde bir sene süreden daha fazla yetiştirme döneminde olan canlı varlıklar duran varlık grubuna kaydedilmekte; fakat üretim durumuna geçilmediği takdirde amortismanına tabi tutulmaları söz konusu edilmemektedir. Damızlık olarak elde bulundurulmuş dişi buzağuların duran varlık grubuna kaydedildiği görülse de amortismanına tabi tutulmamaktadır. Besi amacı ile elde bulundurulmuş varlıklar ise alım satım işlemlerine konu oldukları için işletmede bir seneden uzun kalmaları durumunda bile amortismanına tabi tutulmamaktadır (Ünlü, 2016: 37).

Tablo 2.3 Tek düzen hesap planı ve TMS 41 tarımsal faaliyetler standardına göre tarımsal faaliyetlerle ilgili yaklaşımların karşılaştırılması

Açıklama	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na Göre Yaklaşımlar	Tek Düzen Hesap Planı'na Göre Yaklaşımlar
Amaç	Gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunulması	Vergi matrahlarının belirlenmesi
Kapsam	Canlı varlıklar, hasılat sırasındaki tarım ürünleri ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen canlı varlığa ilişkin devlet teşvikleri	Hasılat sırasına kadar olan tüm tarımsal faaliyetler ile hasılat sırasından sonra ortaya çıkan bazı faaliyetler
Aktifleştirme Kriteri	Kontrol, değer ve ölçüm	Edinim ve kayıt
Canlı Varlığın Değerleme Esasları	İlk aktifleştirmede piyasa fiyatı ya da net bugünkü değere göre belirlenen net gerçeğe uygun değer. Nispi istisna durumunda; tarihi maliyet	Maliyet bedelinin güvenilir bir biçimde belirlenmediği hallerde emsal bedeli

Tablo 2.3'ün devamı

Açıklama	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Yaklaşımlar	Tek Düzen Hesap Planına Göre Yaklaşımlar
Hasılatı Yapılmayan Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	Fiili ya da tahmini maliyet	Fiili ya da tahmini maliyet
Hasılatı Yapılmayan Tarımsal Ürünlerde Değerleme Esasları	İlk kayıta net gerçeğe uygun değer. Hasılattan sonraki bilanço döneminde kayıtlı değer	Maliyet bedeli
Toprak Varlığının Değerleme Esasları	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet bedeli	Üzerindeki ağaç, bina ve benzeri tesisten ayrı olarak maliyet bedeli
Kar ya da Zararın Ortaya Çıkış Zamanı	İlk kayıt anında, değerlendirme dönemi içerisinde ve satış sırasında	Satış sırasında
Kayıt Yöntemi	Tahakkuk esası	Tahakkuk esası
Değerleme Farklarının Gösterim Yeri	Gelir Tablosu	Bilanço
Amortisman Ayrılma Durumu	Ayrılır	Ayrılır

**Kaynak:** Tokay ve Deran (2006).

Tek Düzen Hesap Planı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre tarımsal faaliyetlerle ilgili yaklaşımlarda ortaya çıkan farklılıklar ve benzerlikler Tablo 9'da gösterilmiştir.

### **3. ŞEKER PANCARININ MUHASEBELEŞTİRİLME VE RAPORLAMA SÜRECİNİN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE KARŞILAŞTIRILMALI ÖRNEK UYGULAMASI**

#### **3.1 Araştırmanın Konusu**

Araştırmanın konusu “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı”nın şeker pancarı üretim sürecinin karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Bu kapsamda şeker pancarı üretimi yapan bir işletme “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” açısından karşılaştırılmalı olarak incelenecek, benzer ve farklı yönler ortaya konmaya çalışılacaktır.

#### **3.2 Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı, “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı”nı şeker pancarı üretim sürecinde karşılaştırmalı olarak incelemektir. Bu amaç nezdinde araştırmanın alt amaçları ise şöyledir:

1. Şeker pancarı üretim sürecinin muhasebe ve raporlama işlemlerini “Tek Düzen Hesap Planı” kapsamında gerçekleştirmek,
2. Şeker pancarı üretim sürecinin muhasebe ve raporlama işlemlerini “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” kapsamında gerçekleştirmek,
3. Şeker pancarı üretim sürecinin “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı” kapsamında gerçekleştirilen muhasebe ve raporlama işlemlerini karşılaştırmak

#### **3.3 Araştırmanın Kapsamı**

Bu araştırmanın kapsamını kurulabilecek bir Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin muhasebe ve raporlama işlemleri oluşturmaktadır. Söz konusu işletmenin

faaliyetlerine 01.01.2010 tarihinde başladığı varsayılarak 2022 yılına ait muhasebe ve raporlama işlemleri “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı” kapsamında karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilecektir. Araştırma kapsamında şeker pancarı üretim sürecinin muhasebeleştirilmesi esnasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre yapılan kayıtlarda KGK tarafından hazırlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” kullanılarak işlemler yapılmıştır. Örnek Şeker Pancarı Üretim İşletmesi’nin 2022 yılı muhasebe ve raporlama işlemleri kapsamında gerçekleştirilen mali işlemleri şunlardır;

- Amortisman İşlemleri,
- Hayvan Gübresi Alımı,
- Derin Sürüm İşlemleri,
- Çizel İşlemleri,
- Taban Gübresi Alımı,
- İlaçlama İşlemleri,
- Ekim İşlemleri,
- Sulama ve Gübreleme İşlemleri,
- Zirai Mücadele İşlemleri,
- Bakım İşlemleri,
- Alınan Sipariş Avansları,
- Sigorta Giderleri,
- Hasat ve Nakliye Giderleri,

- Şeker Pancarı Maliyeti,
- Şeker Pancarı Satış İşlemleri,
- Gerçeğe Uygun Değerin Tespit Edilmesi

### **3.4 Araştırmanın Yöntemi**

Bu araştırmada Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nde gerçekleşen mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, ele alınan konunun araştırmacı tarafından ihtiyaç duyduğu zaman içerisinde detaylı bir şekilde incelenmesidir.

### **3.5 Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi İlgili Temel Bilgiler**

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi 01.01.2010 tarihinde ana faaliyet konusu şeker pancarı ekim ve hasadı olan bir işletme olarak kurulmuştur. İşletmede toplam 6 işçi çalışmaktadır. İşletmenin şeker pancarını üretmek için kullanmış olduğu tüm makine ve ekipmanlar kendisine ait olup sadece mibzeri Şeker Fabrikası'ndan kiralamaktadır.

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin toplamda 140 dekar arazisi olup arazinin tamamının kullanımı kendisine aittir. Arazinin tamamını şeker pancarı ekimi için kullanmamaktadır. İşletme şeker pancarı ekiminin yanı sıra hububat(buğday-arpa), yem bitkisi(yonca-mısır-yulaf) ve sarımsak ekimi de yapmaktadır. 2022 yılı üretim döneminde işletme 140 dekar arazinin 35 dekarını şeker pancarı ekimi için kullanmış, kalan 105 dekar araziye ise hububat, yem bitkisi ve sarımsak ekimi için kullanmıştır. Genel giderlerin şeker pancarı ve ekimi yapılan diğer ürünler arasında paylaşılmasında kullanılan arazinin şeker pancarına ve diğer ürünlere oranı dikkate alınacaktır. Çalışmanın devam eden kısmında işletmenin şeker pancarı dışında üretimini gerçekleştirdiği ürünler için diğer ürünler ifadesi kullanılacaktır.

Şeker pancarı üretim süreci toplamda 8 aylık bir dönemi kapsamaktadır. İşletme Nisan ayında ekim işlemlerine başladığı şeker pancarı bitkisinin Eylül-Ekim döneminde hasat işlemlerini tamamlayarak Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş' ye teslim etmektedir.

İşletme 140 dekarlık bir ekim dikim alanına sahiptir. İşletmede 12 adet tesis makine ve cihaz, 2 adet depolama alanı, 1 adet yönetim binası, 2 adet traktör, 1 adet römork, 1 adet katı gübre dağıtma römorku ve 5 adet demirbaş bulunmaktadır. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklar Tablo 3.1’de verilmiştir.

Tablo 3.1 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin sahip olduğu maddi duran varlıklar

<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR TUTARI</b>	<b>FAYDALI ÖMRÜ</b>
<b>Arazi ve Arsalar</b>	<b>2.000.000,00</b>	-
140 dekar	2.000.000,00	
<b>Binalar</b>	<b>1.050.000,00</b>	
Depolama Alanı (2)	250.000,00	10
Yönetim Binası	800.000,00	25
<b>Tesis, Makine ve Cihazlar</b>	<b>249.500,00</b>	
Pulluk	33.000,00	5
Serpme Makinası	10.000,00	5
Kazayağı (kültivatör)	16.000,00	5
İlaçlama Makinası	15.000,00	8
Kombikürüm	27.000,00	5
Merdane Aleti	14.000,00	5
Ara Çapa Makinası	25.000,00	5
Çizel (patlatma)	18.000,00	5
Sulama Boruları	45.000,00	5
Yağmurlama Tabancası	20.000,00	5
Su Pompası (santrafuj)	23.000,00	15
Darjant(lastik)	3.500,00	2
<b>Taşıtlar</b>	<b>1.400.000,00</b>	
Traktör (2)	900.0000,00	5
Römork	100.000,00	5
Katı gübre dağıtma römorku	400.000,00	10

Tablo 3.1'in devamı

<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR TUTARI</b>	<b>FAYDALI ÖMRÜ</b>
<b>Demirbaşlar</b>	<b>19.000,00</b>	
Masa	3.000,00	5
Sandalye (2)	2.000,00	5
Bilgisayar	12.000,00	5
Yazıcı	2.000,00	5

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin 2022 yılı şeker pancarı üretim sürecinde katlanmış olduğu maliyetler Tablo 3.2'de sunulmuştur.

Tablo 3.2 Alpa şeker pancarı üretim işletmesi maliyet tablosu

<b>MALİYET UNSURLARI</b>	<b>MALİYET UNSURLARI TUTARI</b>
Nakliye Ücreti	10.000,00
İşçilik Gideri	11.800,00
İlaç Bedeli	17.750,00
Sigorta Giderleri	1.000,00
Mibzer Ücreti	1.750,00
Mazot Ücreti	35.868,50
Gübre Ücreti	106.190,00
Tohum Ücreti	4.500,00
Su Ücreti	1.764,00
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>190.622,50</b>

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'ne ait maddi duran varlıkları ve tutarları Tablo 3.1'de verilmiştir. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkların tutarı 1.249.500,00 TL'dir. İşletme amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı" ile "Tek Düzen Hesap Planı" arasında amortisman hesaplamada bir ayrım bulunmamaktadır. Canlı varlık olan şeker pancarı bitkisi amortisman tabii tutulmadığı için amortisman hesaplamasında her iki muhasebe sisteminde bir ayrım ortaya çıkmamaktadır.

### 3.5.1 Amortisman Hesaplama

İşletme sabit kıymetler için normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Sabit kıymetlere ilişkin hesaplanan amortisman tutarları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

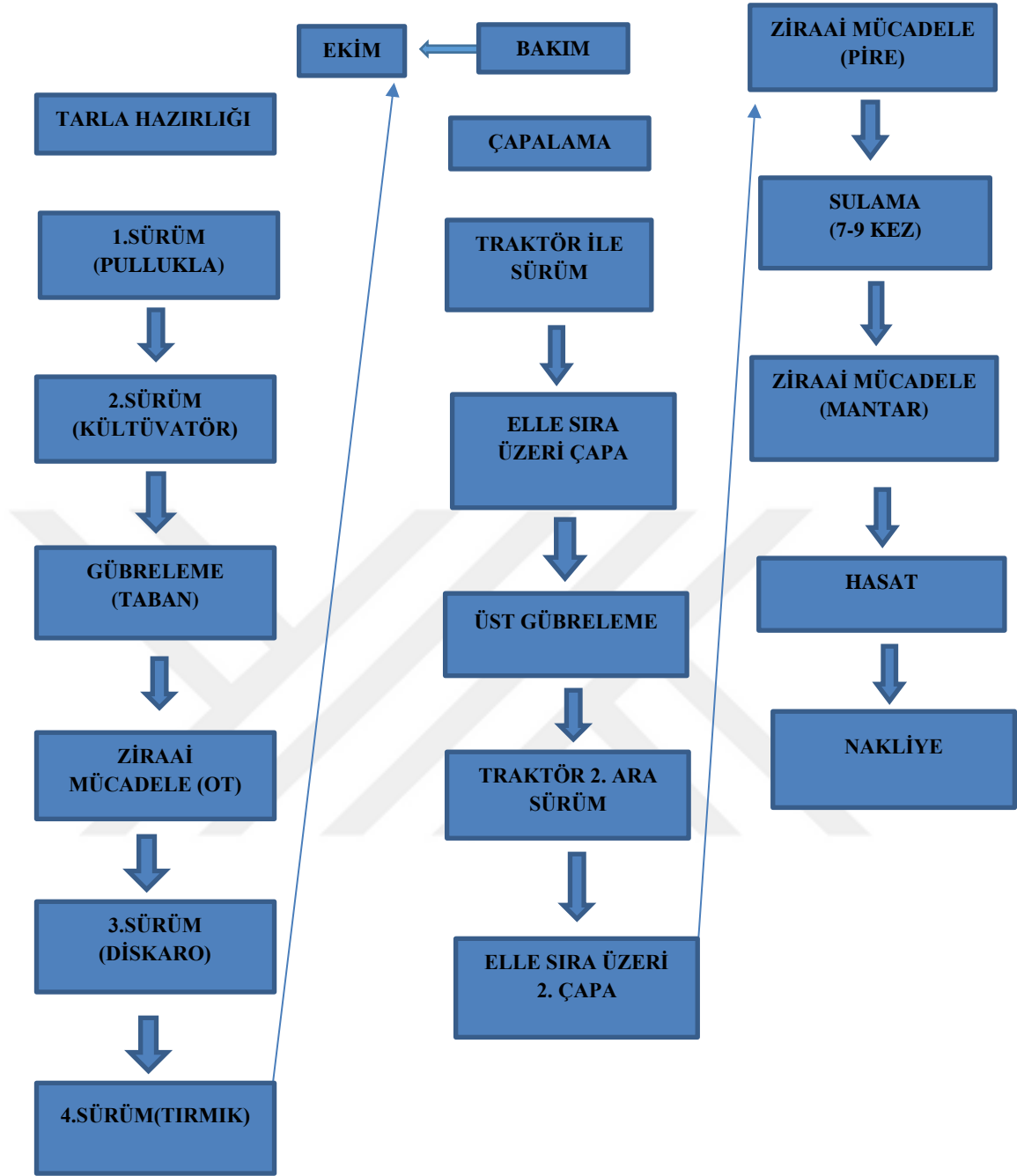
Tablo 3.3 Maddi duran varlıklar amortisman tutarları

MADDİ DURAN VARLIKLARIN ADI	AMORTİSM ANA TABİ TUTAR	FAYD ALI ÖMÜR	AMORTİSM AN TUTARI	AMORTİSM AN AYIRMA SÜRESİ	BİRİKMİŞ AMORTİSM AN TUTARI
<b>Binalar</b>	<b>1.050.000,00</b>		<b>57.000,00</b>		
Depolama Alanı (2)	250.000,00	10	25.000,00	Bitmiş	249.999,00
Yönetim Binası	800.000,00	25	32.000,00	Devam Ediyor	416.000,00
<b>Tesis, Makine ve Cihazlar</b>	<b>249.500,00</b>		<b>46.758,33</b>		
Pulluk	33.000,00	5	6.600,00	Bitmiş	32.999,00
Serpme Makinası	10.000,00	5	2.000,00	Bitmiş	9.999,00
Kazayağı (kültüvatör)	16.000,00	5	3.200,00	Bitmiş	15.999,00
İlaçlama Makinası	15.000,00	8	1.875,00	Devam Ediyor	5.625,00
Kombikürüm	27.000,00	5	5.400,00	Bitmiş	26.999,00
Merdane Aleti	14.000,00	5	2.800,00	Devam Ediyor	2.800,00
Ara Çapa Makinası	25.000,00	5	5.000,00	Bitmiş	24.999,00
Çizel (patlatma)	18.000,00	5	3.600,00	Bitmiş	17.999,00
Sulama Boruları	45.000,00	5	9.000,00	Bitmiş	44.999,00

Tablo 3.3'ün devamı

MADDİ DURAN VARLIKLARIN ADI	AMORTİSM ANA TABİ TUTAR	FAYD ALI ÖMÜR	AMORTİSMAN TUTARI	AMORTİSMAN AYIRMA SÜRESİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN TUTARI
Yağmurlama Tabancası	20.000,00	5	4.000,00	Bitmiş	19.999,00
Su Pompası (santrafütj)	23.000,00	15	1.533,33	Bitmiş	22.999,00
Darjant (lastik)	3.500,00	2	1.750,00	Bitmiş	2.4999,00
<b>Taşıtlar</b>	<b>1.400.000,00</b>		<b>240.000,00</b>		
Traktör (2)	900.0000,00	5	180.000,00	Bitmiş	899.999,00
Römork	100.000,00	5	20.000,00	Bitmiş	99.999,00
Katı gübre dağıtma römorku	400.000,00	10	40.000,00	Bitmiş	
<b>Demirbaşlar</b>	<b>19.000,00</b>		<b>3.800,00</b>		
Masa	3.000,00	5	600,00	Devam Ediyor	1.800,00
Sandalye (2)	2.000,00	5	400,00	Devam Ediyor	1.200,00
Bilgisayar	12.000,00	5	2.400,00	Devam Ediyor	9.600,00
Yazıcı	2.000,00	5	400,00	Devam Ediyor	1.600,00

Binalar ve demirbaşlar amortismanı dışındaki maddi duran varlıklar amortismanı üretim fonksiyonuyla ilgili olup binalar ve demirbaşlar amortismanı genel yönetim fonksiyonuyla bağdaştırılmaktadır.



Kaynak: Balcı, B. (2020:5)

Şekil 3.1 Şeker pancarı maliyet akışı

Şeker pancarı üretim sürecinde aylara göre farklı işlemler gerçekleştirilmektedir. Tarımsal üretime özgü bu işlemler Tablo 3.4’de gösterilmektedir.

Tablo 3.4 Şeker pancarı üretiminde aylar itibariyle gerçekleştirilen işlemler

Aylar	Yapılan İşlemler
Nisan	Ekim İşlemleri
Mayıs	Çapalama İşlemleri, Otlar Mücadele, Seyreltme İşlemleri
Haziran	Gübreleme ve Zirai Mücadele İşlemleri
Temmuz	Sulama ve Bakım İşlemleri
Ağustos	Sulama ve Bakım İşlemleri
Eylül	Sulama ve Söküm İşlemleri
Ekim	Söküm ve Nakliye İşlemleri

### 3.6 Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin Şeker Pancarı Üretim Sürecine İlişkin Mali İşlemlerinin TMS 41 ve Tek Düzen Hesap Planı Kapsamında Karşılaştırmalı Örnek Uygulamaları

Bu başlık altında Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi 2022 yılı seçilmiş mali işlemlerinin “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı” kapsamında karşılaştırmalı örnek uygulamalarına yer verilmiştir. Bu kapsamda Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi 2022 yılı açılış bilançosu aşağıda verilmiş, mali işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları önce “Tek Düzen Hesap Planı” sonrasında ise “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” kapsamında gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3.5 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin 01.01.2022 tarihli açılış bilançosu

I-DÖNEN VARLIKLAR		I-KISA VADELİ YABANCI	
A. Kasa Hesabı	212.500,25	KAYNAKLAR	
B. Bankalar	130.644,20		
C. İlk Madde ve Malzeme	90.128,00	II-UZUN VADELİ YABANCI	
D. Mamuller	248.370,00	KAYNAKLAR	
II-DURAN VARLIKLAR			
A. Arazi ve Arsalar	2.000.000,00	III-ÖZKAYNAKLAR	
B. Binalar	1.050.000,00	ÖDENMİŞ SERMAYE	
C. Tesis Makine ve Cihazlar	249.500,00	A.Sermaye	<b>3.469.530,45</b>
D. Taşıtlar	1.400.000,00		
E. Demirbaşlar	19.000,00		
F.Birikmiş Amortismanlar(-)	(1.930.612,00)		
<b>TOPLAM: 3.469.530,45</b>		<b>TOPLAM: 3.469.530,45</b>	

### 3.6.1 Dönem İçi Muhasebeleştirme İşlemleri

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin açılış kaydı ve dönem içerisinde şeker pancarı özelinde gerçekleştirilen mali işlemleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

Tablo 3.6 Tek düzen hesap planı

01.01.2022		
HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
100 KASA	212.500,25	
102 BANKALAR	130.644,20	
150 İLK MADDE VE MALZEME	90.128,00	
152 MAMULLER	248.370,00	
250 ARSA VE ARAZİLER	2.000.000,00	
252 BİNALAR	1.050.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	249.500,00	
254 TAŞITLAR	1.400.000,00	
255 DEMİRBAŞLAR	19.000,00	
500 SERMAYE		3.469.530,45
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.930.612,00
<b>Dönem Açılış Kaydı</b>		

Tablo 3.7 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

01.01.2022		
HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
100 KASA	212.500,25	
102 BANKALAR	130.644,20	
150 İLK MADDE VE MALZEME	90.128,00	
152 MAMULLER	248.370,00	
250 ARSA VE ARAZİLER	2.000.000,00	
252 BİNALAR	1.050.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	249.500,00	
254 TAŞITLAR	1.400.000,00	
255 DEMİRBAŞLAR	19.000,00	
500 SERMAYE		3.469.530,45
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.930.612,00
<b>Dönem Açılış Kaydı</b>		

Açılış kaydının muhasebeleştirilmesine ilişkin mali kayıtlarda TMS 41’de Tek Düzen Hesap Planından farklı olarak “258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR” hesabı kullanılmıştır.

### 3.6.1.1 Hayvan gübresi alımı

Bir önceki mahsulün hasadı yapıldıktan sonra tarlanın dekarına 5 ton hayvan gübresi atılmaktadır. Hayvan gübresi alımı işletme tarafından yapılarak ödeme nakit olarak yapılmıştır. Hayvan gübresi alımının muhasebe kaydında “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı” arasında herhangi bir farklılık olmamakta ve bu işleme ilişkin muhasebeleştirme kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Hayvan Gübresi Fiyatı:150 TL/Ton

150 TL/Ton x 5 Ton (Dekar Başına)= 750,00 TL

35 Dekar x 750,00 TL= 26.250,00 TL

150 İLK MADDE VE MALZEME	26.250,00	
100 KASA		26.250,00
<b>Hayvan Gübresi Alımı</b>		

### 3.6.1.2 Hayvan gübresinin tarlaya serilmesi

Katı gübre dağıtma römorku ile tarlaya hayvan gübresi serilmektedir. Bunun için yükleme işi yapan traktörde mazot harcaması ortaya çıkmaktadır. Dekar başına 4,5 litre mazot kullanılmaktadır. Mazotun bir litre fiyatı 25,00 TL’dir. Gübreleme işlemi 2 işçi ile iki günde tamamlanmaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL olup ödeme işçilere nakit olarak yapılmıştır. Hayvan gübresinin tarlaya serilmesine ilişkin mali işlemlerin muhasebe kaydında “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı” arasında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamaktadır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	26.250,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		26.250,00
<b>Tarlaya Hayvan Gübresi Serilmesi</b>		

İşçi günlük ücreti: 200,00 TL

2 işçi için gübreleme işçilik ücreti: 800,00 TL

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	800,00	
100 KASA		800,00
<b>İşçilik Ücreti</b>		

Dekar başına mazot maliyeti:4.5 Litre\*25 TL=112,50 TL

35 dekar için mazot maliyeti:112,50 TL\*35 Dekar=3.937,50 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.937,50	
100 KASA		3.937,50
<b>Mazot Ücreti</b>		

### 3.6.1.3 Şeker pancarı derin sürüm işlemi

Eylül-Ocak ayı arasında hayvan gübresi toprağa serildikten sonra pulluk aleti ile derin sürüm işlemi yapılmıştır. Bu işlem için işletme dekar başına 2,5 litre mazot kullanmıştır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Ödeme nakit olarak yapılmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre pulluk aleti ile derin sürüm maliyeti dekar başına ortalama 62,50 TL olarak hesaplanmıştır. 35 dekar için bu maliyet 2.187,50 TL olarak gerçekleşmiştir. Derin sürüm işlemi 1 işçi ile bir günde tamamlanmaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL olup ödeme işçilere nakit olarak yapılmıştır. Şeker pancarının derin sürüm işleminin muhasebeleştirilmesinde her iki muhasebe sistemi gerçekleştirilmesi gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	200,00	
100 KASA		200,00
<b>İşçilik Ücreti</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.187,50	
100 KASA		2.187,50
<b>Mazot Ücreti</b>		

### 3.6.1.4 Çizel işlemi

Aralık-Şubat ayı arasında toprağın havalanması ve su tutması için çizel (patlatma) yapılmaktadır. Bu işlem için işletme dekar başına ortalama 1,14 litre mazot kullanmıştır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre çizel işlemi maliyeti dekar başına ortalama 28,50 TL olarak hesaplanmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre bu işlem için mazot ücreti 997,50 TL olarak hesaplanmıştır. Çizel işlemi 1 işçi ile bir günde tamamlanmaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL olup ödeme işçilere nakit olarak yapılmıştır. Şeker pancarının çizel işleminin muhasebeleştirilme kaydında her iki muhasebe sistemi arasında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamaktadır.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	200,00	
100 KASA		200,00
<b>İşçilik Ücreti</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	997,50	
100 KASA		997,50
<b>Mazot Ücreti</b>		

### 3.6.1.5 Taban gübresi alımı

Şeker pancarı ekiminden önce (3-4 gün) tarlaya taban gübresi atılmaktadır. Taban gübresi serpme makinası ile dekar başına 50 kg atılmaktadır. Gübrenin 50 kg'lık torba fiyatı 700,00 TL'dir. Taban gübresi alımı ile ilgili muhasebeleştirilme işlemine ilişkin her iki muhasebe sistemi arasında bir farklılık olmayıp, bu sistemlerde gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Torba fiyatı (50 kg'lık): 700,00 TL

700,00 TLx35 Dekar= 24.500,00 TL

150 İLK MADDE VE MALZEME	24.500,00	
100 KASA		24.500,00
<b>Taban Gübresi Alımı</b>		

### 3.6.1.6 Taban gübresinin toprağa karıştırılması

Gübre kazayağı (kültüvator) aleti ile toprağa karıştırıldıktan sonra kazayağının arkasındaki tapanla tarla düzlenmektedir. Bu işlem için işletme dekar başına ortalama 1,14 litre mazot kullanmıştır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre gübrenin toprağa karıştırılması için katlanılan mazot maliyeti dekar başına ortalama 28,50 TL olarak hesaplanmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre bu işlem için mazot ücreti 997,50 TL olarak hesaplanmış, ödeme nakit olarak yapılmıştır. Taban gübresinin toprağa karıştırılması 2 işçi ile bir günde tamamlanmaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL olup ödeme işçilere nakit olarak yapılmıştır. Taban gübresinin toprağa karıştırılması ile ilgili muhasebeleştirilme işlemine ilişkin her iki muhasebe sistemi arasında bir farklılık yoktur.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	24.500,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		24.500,00
<b>Tarlaya Taban Gübresi Atılması</b>		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	400,00	
100 KASA		400,00
<b>İşçilik Ücreti</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	997,50	
100 KASA		997,50
<b>Mazot Ücreti</b>		

### 3.6.1.7 İlaçlama işlemleri

İlaçlama makinası ile ot ilacı tarlaya atılmakta; kombikürüm aleti ile ilaç toprağa karıştırılmaktadır. Tohum yatağı yumuşak ise merdane aleti ile sıkıştırma işlemleri yapılmaktadır. Dekar başına ortalama 0,5 litre ot ilacı kullanılmaktadır. Ot ilacı 5 litre olarak satılmakta fiyatı 2.250,00 TL'dir. Ot ilacının bir dekar maliyeti 353,57 TL olup 35 dekar için maliyeti 9.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Ot ilacının ödemesi nakit olarak gerçekleştirilmiştir. Bu işlem için işletme dekar başına ortalama 1,1 litre mazot kullanmıştır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre ilaçlama işlemi için katlanılan mazot maliyeti dekar başına ortalama 27,50 TL olarak hesaplanmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre bu işlem için mazot ücreti 962,50 TL olarak hesaplanmış, ödeme nakit olarak yapılmıştır. 35 dekar için dekar başına 0,5 litreden kullanılacak ot ilacı miktarı 17,5 litredir. Ot ilacının 5 litrelik kutular halinde satılması sebebiyle toplamda 20 litrelik 4 adet ot ilacı alınmıştır. İlaçlama işlemine ilişkin her iki muhasebe sisteminde gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

4 adet x 2.250,00 TL= 9.000,00 TL

150 İLK MADDE VE MALZEME	9.000,00	
100 KASA		9.000,00
<b>Ot İlacı Alımı</b>		

Ot ilacının 17.5 litresi tarlada kullanılmıştır. Ot ilacının maliyeti:

17.5 Litre x 450,00 TL/Litre= 7.875,00 TL

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	7.875,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		7.875,00
<b>İlacın Toprağa Atılması</b>		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	962,50	
730.01 Kürüm Mazot Gideri 262,50		
730.02 Merdane Mazot Gideri 700,00		
100 KASA		962,50
<b>Mazot Gideri</b>		

### 3.6.1.8 Ekim işlemleri

Şeker pancarı ekimi gerçekleşmeden önce tohum ekimi yapılmaktadır. 1 ünite tohum 3 dekar alana denk gelmektedir. 35 dekar için 12 ünite tohum alınmıştır. 1 ünite tohum fiyatı 375,00 TL'dir. Tohum bedelinin ödemesi nakden yapılmıştır. Şeker pancarı tohumunun tarlaya ekimi ile ilgili muhasebeleştirilme işlemine ilişkin her iki muhasebe sisteminde gerçekleştirilmesi gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

$$375,00 \text{ TL} \times 12 \text{ Ünite Tohum} = 4.500,00 \text{ TL}$$

150 İLK MADDE VE MALZEME	4.500,00	
100 KASA		4.500,00
<b>Tohum Ücreti</b>		

1 ünite tohum ile 3 dekar alan tohumlanabilmektedir. 1 ünite tohum 375,00 TL'dir. 1 dekarın tohum maliyeti buradan 125,00 TL olarak hesaplanmıştır. 35 dekar için bu tutar 4.375,00 TL'dir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	4.375,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		4.375,00
<b>Tarlaya Tohum Ekilmesi</b>		

Şeker pancarı ekimi için kullanılan mibzer Şeker Fabrikası'ndan kiralanmaktadır. Mibzer kira ücretinin 1 dekarı 50,00 TL olup, 35 dekar için katlanılan mibzer kira ücreti 1.750,00 TL'dir. Şeker pancarı ekimi için ayrıca mazot harcaması da yapılmaktadır. Şeker pancarı ekim işlemi 1 işçi ile bir günde yapılmaktadır. İşçinin

günlük ücreti 200,00 TL'dir. Bu işlem için işletme dekar başına ortalama 1,5 litre mazot kullanmıştır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre ilaçlama işlemi için katılan mazot maliyeti dekar başına ortalama 37,50 TL olarak hesaplanmıştır. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin verilerine göre bu işlem için mazot gideri 1.312,50 TL olarak hesaplanmış, ödeme nakit olarak yapılmıştır Ekim işlemi ile ilgili muhasebe kaydı her iki muhasebe sisteminde aynı şekilde yapılmaktadır.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	200,00	
100 KASA		200,00
<b>İşçilik Ücreti</b>		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.062,50	
730.03 Mibzer Kirası 1.750,00		
730.04 Mazot Gideri 1.312,50		
100 KASA		3.062,50
<b>Mazot Gideri</b>		

### 3.6.1.9 Sulama işlemleri

Şeker pancarının intaş (çimlenmesi) için 2-3 gün ara ile 1-1,5 saat yağmurlama sistemi ile sulama işlemi yapılmaktadır. Sulama işlemi için elektrik daha maliyetli bir unsur olduğundan bu işlem için mazot kullanılmıştır. Saatte 5 litre sulama 25,00 TL'lik mazot ücreti ile yapılmaktadır. 35 dekarlık alan için sulama ortalama 3 saat olarak litresi 125,00 TL'den 437,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplamda 3 gün sulama yapılarak 35 dekarlık alanın sulama maliyeti 1.311,00 TL olarak hesaplanmıştır. Şeker pancarı sulama işlemi ile ilgili muhasebeleştirilme işlemine ilişkin her iki muhasebe sistemi arasında bir farklılık olmayıp, bu sistemlerde gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.311,00	
<b>Mazot Ücreti</b>	100 KASA	1.311,00

### 3.6.1.10 Zirai mücadele işlemleri

Şeker pancarının kurt, pire gibi haşerelerden korunması için yapılan ilaçlama işlemidir. İlaç dekar başına 15 cc ve 50 litre su ile karıştırılarak atılmaktadır. İlaç 30 cc şeklinde satılmakta ve fiyatı 300,00 TL'dir. Toplam dekara atılan ilaç 525 cc olup tutarı 5.250,00 TL'dir. Toplam harcanan su 1.750 litre olup tutarı 14,00 TL'dir. Şeker pancarı zirai mücadele işlemleri ile ilgili yevmiye kaydının muhasebeleştirilmesi her iki muhasebe sisteminde aşağıdaki gibi yapılır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	5.250,00	
<b>İlaç Alımı</b>	100 KASA	5.250,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	5.250,00	
<b>Tarlaya İlaç Atılması</b>	150 İLK MADDE VE MALZEME	5.250,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	14,00	
<b>Su Gideri</b>	100 KASA	14,00

### 3.6.1.11 Bakım İşlemleri

Bakım işlemlerinde traktöre takılan ara çapa makinası ile sıra arası çapalama işlemi yapılmaktadır. Çapalama işlemi için mazot gideri ortaya çıkmaktadır. Dekar başına ortalama 0,35 litre mazot harcanmakta ve mazotun dekar başı maliyeti 8,75 TL'dir. Toplam mazot maliyeti 306,25 TL'dir. Daha sonra işçiler aracılığıyla seyreltme işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu işlemi 45 işçi bir günde tamamlamaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL'dir. Bununla birlikte dekar başına 20 kg arası üst gübre atım işlemi

yapılmaktadır. 35 dekar için 700 kg üst gübre kullanılmaktadır. Gübreler 50 kg'lık torbalar halinde satılmaktadır. 700 kg/50 kg'dan toplamda 14 adet gübre kullanılmıştır. Gübrenin torba fiyatı 680,00 TL olup 35 dekar için 9.520,00 TL harcanmıştır. Son bakım işlemi olarak hastalık ilaçları (mantar-kökçürüklü) tarlaya atılmaktadır. İlaç fiyatı 500,00 TL olan 800 gramlık paket halinde satılmaktadır. 5 dekar için 1 paket ile 5 dekarlık alan ilaçlanabilmektedir. 35 dekar için 7 paket ilaç 3.500,00 TL'ye alınmıştır. Ödeme nakden yapılmıştır. İlaçlama işlemi için 5 işçi 1 gün çalışmaktadır. İşçilerin günlük ücreti 200,00 TL'dir. Toplam işçilik ücreti 1.000,00 TL'dir. Bu işlemden sonra bakım işlemleri tamamlanmaktadır. Şeker pancarı bakım işlemleri ile ilgili yapılan yevmiye kayıtlarında her iki muhasebe sistemi arasında bir farklılık ortaya çıkmamaktadır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	306,25	
<b>Mazot Gideri</b>	100 KASA	306,25

Kişi Başı İşçilik Ücreti: 200 TL/Kişi

45 İşçi x 200 TL= 9.000,00 TL

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	9.000,00	
<b>İşçilik Ücreti</b>	100 KASA	9.000,00

Üst gübre alımı, gübrenin tarlaya atılması, ilaç alımı, ilacın tarlaya atılması ve ilaçlamada kullanılan işçilik ücretine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri TMS 41 ve Tek Düzen Hesap Planına göre aşağıdaki gibi gerçekleşir.

150 İLK MADDE VE MALZEME 100 KASA <b>Üst Gübre Alımı</b>	9.520,00	9.520,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 150 İLK MADDE VE MALZEME <b>Tarlaya Üst Gübre Atılması</b>	9.520,00	9.520,00
150 İLK MADDE VE MALZEME 100 KASA <b>İlaç Alımı</b>	3.500,00	3.500,00
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 150 İLK MADDE VE MALZEME <b>Tarlaya İlaç Atılması</b>	3.500,00	3.500,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 100 KASA <b>İlaçlama İşçilik Gideri</b>	1.000,00	1.000,00

### 3.6.1.12 Sulama ve gübreleme işlemleri

Şeker pancarı yaprakları sabah erken saatlerde baygın duruyorsa pancarın sulama vakti gelmiştir. Sulama işlemine temmuz ayının başlarından itibaren başlanmakta; hasat zamanına bir ay kalıncaya kadar 5 defa bu işlem yapılmaktadır. Sulama işlemi yağmurlama sistemi ile 7-8 saat ve 10-15 gün ara ile yapılmaktadır. Sulama işleminde işçilikten ve sudan tasarruf için yağmurlama sistemi kullanılmaktadır. Yağmurlama sulama sistemi ile 1 tur 7 saatte tamamlamaktadır. 7 saatte 10 dekar alana sulama yapılmaktadır. 35 dekar alanın sulaması ise 25 saatte tamamlanmaktadır. Yağmurlama sistemi için mazot kullanılmaktadır. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL'dir. Dekar başına su fiyatı 50,00 TL olup 35 dekar için 1.750,00 TL su harcaması yapılmıştır.

Tablo 3.8 Sulama İşlemine İlişkin Mazot Gideri

İlk Sulama (35 dekarlık alan için)	25 saat
25 saat x 5 defa	125 saat
125 saat x 25 TL	3.125,00 TL
3.125,00 x 5 defa	15.625,00

Sulama işlemleri için yapılması gereken muhasebe kaydı “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ve “Tek Düzen Hesap Planı”na göre şu şekilde yapılır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.625,00	
100 KASA		15.625,00
<b>Mazot Ücreti</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.750,00	
100 KASA		1.750,00
<b>Su Gideri</b>		

Sulama işlemi toplamda 4 defa yapılmaktadır. Birinci sulamada üre gübresi dekar başına 20 kg, diğer sulamalarda dekar başına 20 kg amonyum sülfat kullanılır. Toplam 3 kez sulama yapılmakta ve dekar başına 60 kg amonyum sülfat kullanılmaktadır. Temmuz ayı sonu ile Ağustos ayı ortalarında mantar hastalığını önlemek için cercospora ilacı atılır. Ağustos ayı ortasında 20 kg potasyum gübresi kullanılır. Şeker pancarı sulama ve gübreleme işlemi ile ilgili muhasebeleştirilme işlemine ilişkin her iki muhasebe sisteminde gerçekleştirilmesi gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.9 Üre gübresi maliyeti

<b>Dekar Başına</b>	20 kg
<b>Toplam Atılan Gübre</b>	
<b>20 kg x 35 dekar</b>	700 kg
<b>700 kg/50 kg(torba)</b>	14 adet

35 dekarlık alana toplamda 14 adet üre gübresi atılmaktadır. Toplamda 9.520,00 TL üre gübresi harcaması gerçekleşmiştir.

Tablo 3.10 Amonyum sülfat maliyeti

<b>Dekar Başına</b>	60 kg
<b>Toplam Atılan Gübre</b>	
<b>60 kg*35 dekar</b>	2.100 kg
<b>2.100 kg/50 kg(torba)</b>	42 adet

35 dekarlık alana toplamda 42 adet amonyum sülfat atılmaktadır. Toplam 21.000,00 TL amonyum sülfat harcaması gerçekleşmiştir.

Tablo 3.11 Potasyum gübresi maliyeti

<b>Dekar Başına</b>	20 kg
<b>20 kg*35 dekar</b>	700 kg
<b>700 kg/50 kg(torba)</b>	14 adet

35 dekarlık alana toplamda 14 adet potasyum gübresi atılmaktadır. Toplam 11.900,00 TL amonyum sülfat harcaması gerçekleşmiştir.

Tablo 3.12 Cercospora ilacı maliyeti

<b>5 Dekar Alan için harcanan gübre</b>	1 paket
<b>35 dekar için harcanan gübre(35/5)</b>	7 paket

Cercospora ilacı 800 gramlık paket halinde 500,00 TL'ye satılmaktadır. 5 dekar alan 1 paket cercospora ilacı ile tamamlanmaktadır.35 dekar için 7 paket cercospora ilacı işletme tarafından 3.500,00 TL'ye alınmıştır.

Tablo 3.13 Gübre maliyet ve tutarları

<b>GÜBRE CİNSİ</b>	<b>ADET</b>	<b>TORBA FİYATI</b>	<b>TUTAR</b>
<b>Üre Gübresi</b>	14	680,00	9.520,00
<b>Amonyum Sülfat</b>	42	500,00	21.000,00
<b>Potasyum Gübresi</b>	14	850,00	11.900,00
<b>Cercospora</b>	7	500,00	3.500,00
<b>TOPLAM</b>	<b>77</b>	<b>2.530,00</b>	<b>45.920,00</b>

Yapılan hesaplamalara göre gübre tutarı toplamda 45.920,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	45.920,00	
150.01 Üre Gübresi 9.520,00		
150.02 Amonyum Sülfat 21.000,00		
150.03 Cercospora 3.500,00		
150.04 Potasyum Gübresi 11.900,00		
<b>Gübre Alımı</b>	100 KASA	45.920,00

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	45.920,00	
710.01 Üre Gübresi 9.520,00		
710.02 Amonyum Sülfat 21.000,00		
710.03 Cercospora 3.500,00		
710.04 Potasyum Gübresi 11.900,00		
150 İLK MADDE VE MALZEME		45.920,00
150.01 Üre Gübresi 9.520,00		
150.02 Amonyum Sülfat 21.000,00		
150.03 Cercospora 3.500,00		
150.04 Potasyum Gübresi 11.900,00		
<b>Tarlaya Gübre Atılması</b>		

### 3.6.1.13 Alınan sipariş avansı ile ilgili muhasebeleştirme işlemleri

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş' ne her üretim dönemi öncesi şeker pancarı avansı verilmekte; şirkette aldığı bu avansı işletmeye üretmeyi taahhüt ettiği tonda pancarı teslim etmesi karşılığı vermektedir. Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş ile işletme arasında her şeker pancarı teslim öncesi 'Şeker Pancarı Üretim Sözleşmesi' imzalanmaktadır. Bu sözleşmeye göre işletmeye Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş tarafından yılda 4 defa avans verilmektedir. Mayıs ayında çapalama avansı, Haziran ayında sulama-bakım avansı, Ağustos ayında sulama avansı ve Eylül ayında söküm avansı verilmektedir. İşletmeye getirmeyi taahhüt ettiği 1 ton şeker pancarına karşılık olarak Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş tarafından 70,00 TL avans verilmiştir. İşletme firesiz 170 ton şeker pancarını üretip Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş' ne teslim etme taahhüdünde bulunmuştur. Ödeme banka aracılığıyla işletmeye yapılmıştır. İşletme tarafından 4 dönemde alınan avans toplamı aşağıda hesaplanmış ve muhasebe kaydı yapılmıştır.

1 ton şeker pancarı: 70 TL

170 Ton x 70 TL= 47.600,00 TL

Tablo 3.14 Tek düzen hesap planı

102 BANKALAR	47.600,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		47.600,00
<b>Alınan Sipariş Avans Kaydı</b>		

Tablo 3.15 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

102 BANKALAR	47.600,00	
345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		47.600,00
<b>Alınan Sipariş Avans Kaydı</b>		

Alınan sipariş avansına ilişkin muhasebeleştirme işleminde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” karşılaştırıldığında “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabı yerine TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda “345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabı kullanılmaktadır. Bu durumda her iki muhasebe sistemi arasında reel bir farklılık olarak görülmemekte sadece hesap kodunda bir ayırım ortaya çıkarmaktadır.

#### 3.6.1.14 Sigorta giderleri

Şeker pancarının herhangi bir doğal afetten (sel, dolu vs.) ve yabancı hayvan saldırılarından korunması için şeker pancarına yıllık sigorta yaptırılmaktadır. Sigorta ödemesi nakit olarak gerçekleştirilmektedir. Sigorta giderine ilişkin muhasebe kaydı “Tek Düzen Hesap Planı” ve “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”na göre bir farklılık göstermemekte aşağıdaki biçimde gerçekleştirilmektedir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000,00	
100 KASA		1.000,00
<b>Sigorta Gideri</b>		

#### 3.6.1.15 Hasat ve nakliye işlemleri

Şeker pancarı hasadı yılda bir defa ve sonbahar mevsiminde Eylül-Ekim döneminde gerçekleşmektedir. İşletme 10.10.2022 tarihinde şeker pancarının hasadını makine ile yapmaktadır. Şeker pancarının hasadı için işletme mazot giderine katlanmakta; dekar başına 9.5 litre mazot tüketimi gerçekleşmektedir. Mazotun litre fiyatı 25,00 TL’dir. Dekar başına mazot gideri 237,50 TL, 35 dekar için bu tutar 8.312,50 TL’dir. Hasat işlemleri tamamlandıktan sonra şeker pancarının Şeker Fabrikası’na nakliyesi gerçekleşmektedir. Şeker pancarının hasat ve nakliye işlemleri ile ilgili her iki muhasebe sisteminde yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	8.312,50	
100 KASA		8.312,50
<b>Mazot Gideri</b>		

Hasat işlemi sonrasında 170 ton şeker pancarı bitkisi elde edilmiştir. Söz konusu şeker pancarının Şeker Fabrikası'na nakliye ücreti işletmeye ait olup 10.000,00 TL olarak tahakkuk ettirilmiştir.

Tablo 3.16 Tek düzen hesap planı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000,00	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		10.000,00
<b>Nakliye Ücreti</b>		

Tablo 3.17 TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000,00	
385 GİDER TAHAKKUKLARI		10.000,00
<b>Nakliye Ücreti</b>		

Şeker pancarının satışına ilişkin muhasebeleştirme işleminde 'TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' ile 'Tek Düzen Hesap Planı' karşılaştırıldığında "381 GİDER TAHAKKUKLARI" hesabı yerine TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' nda "385 GİDER TAHAKKUKLARI" hesabı kullanılmaktadır. Bu durumda reel bir farklılık olarak görülmemekte sadece hesap kodunda bir ayırım ortaya çıkarmaktadır.

### 3.7 Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin Şeker Pancarı Üretim Sürecinde Gerçekleşen İşlemlerinin Dönem Sonu Kayıtları

#### 3.7.1 Dönem Sonu Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin dönem sonunda gerçekleşen kayıtlarının mali işlemleri amortisman işlemleri, şeker pancarı maliyeti, şeker pancarı satışı, maliyet hesapları yansıtma,

kapanış kayıtları, şeker pancarının stok hesabına aktarılması, dönem içinde tahakkuk ettirilen nakliye ücretinin ödenmesi, gelir tablosu, kesin mizan ve dönem kapanış kaydı olarak verilmiştir.

### 3.7.1.1 Amortisman işlemleri

İşletmenin şeker pancarı üretiminde kullandığı maddi duran varlıklardan ilaçlama makinası ve merdane aleti için amortisman hesaplama süresi devam etmektedir. Amortisman süresi bitmiş ve şeker pancarı üretim maliyeti ile ilgili olmayan amortisman tutarları dikkate alınmamıştır. Amortisman hesaplamalarının muhasebeleştirilmesi şu şekilde gerçekleşmiştir:

İlaçlama makinası amortisman tutarı:1.875,00 TL

Merdane aleti amortisman tutarı:2.800,00 TL

Toplam amortisman tutarı:4.675,00 TL

İlaçlama makinası ve merdane aleti işletmenin şeker pancarı dışında ürettiği diğer tarımsal ürünlerin üretim sürecinde de kullanılmakta olduğundan 4.675,00 TL amortisman tutarının şeker pancarı ve diğer tarımsal ürünler arasında dağıtılması gerekmektedir. Dağıtım, ürünlerin ekimi yapılan dekar alanları üzerinden yapılmıştır.

Ekim yapılan toplam alan:140 dekar

Şeker pancarı ekimi yapılan alan:35 dekar

Diğer tarımsal ürünlerin ekim alanı:105 dekar

Şeker pancarının amortisman tutarından aldığı pay:

$4.675,00 \text{ TL} / 140 * 35 = 1.168,75 \text{ TL}$

Tablo 3.18 Tek düzen hesap planı

<b>31.12.2022</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.168,75	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		1.168,75
<b>Amortisman Kaydı</b>		

Amortismanının muhasebe kaydı yapılırken Tek Düzen Hesap Planından farklı olarak “258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR” hesabı kullanılmaktadır.

Tablo 3.19 TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı

<b>31.12.2022</b>		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.168,75	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		1.168,75
<b>Amortisman Kaydı</b>		

### 3.7.1.2 Maliyet hesapları yansıtma

Her hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tabloların sağlıklı ve gerçeği yansıtır olabilmesi için dönem içinde yapılan kayıtların dönem sonunda elde edilen envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi gerekir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında dönem sonu maliyetlerin muhasebeleştirilmesi sırasında işletmeler maliyet kayıtlarını yaparken 7/A ya da 7/B hesap gruplarından birini seçerler. Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi maliyetlerini 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirmektedir.

### 3.7.1.3 Şeker pancarı üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesi

Şeker pancarı üretim sürecinde katlanılan maliyetler dekar başına ve şeker pancarının toplam ekildiği alan olan 35 dekar için hesaplanmıştır. İşletmenin şeker pancarı üretim süreciyle ilgili olarak gerçekleşen maliyetleri dekar başına ve toplam olarak maliyet unsurları ile birlikte Tablo 3.20’de sunulmuştur.

Tablo 3.20 Şeker Pancarının Dekar Başına ve Toplam Maliyeti

	<b>MALİYET</b>	<b>DEKAR MALİYETİ</b>	<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>MALİYET UNSURU</b>
Hayvan Gübresi	Hayvan Gübresi Tüketimi	750,00	26.250,00	DİMM
	Hayvan Gübresi İşçiliği	22,86	800,00	DİG
	Mazot Gideri	112,50	3.937,50	GÜG
Derin Sürüm İşlemi	Derin Sürüm İşçiliği	5,71	200,00	DİG
	Mazot Gideri	62,50	2.187,50	GÜG
Çizel İşlemi	Çizel İşçiliği	5,71	200,00	DİG
	Mazot Gideri	28,50	997,50	GÜG
Taban Gübresinin Toprağa Atılması	Taban Gübresi Tüketimi	700,00	24.500,00	DİMM
	Taban Gübresi İşçiliği	11,43	400,00	DİG
	Mazot Gideri	28,50	997,50	GÜG
İlaçlama İşlemleri	İlacın Toprağa Atılması	225,00	7.875,00	DİMM
	Mazot Gideri	27,50	962,50	GÜG
Ekim İşlemleri	Tohum Ekilmesi	125,00	4.375,00	DİMM
	İşçilik Gideri	5,71	200,00	DİG
	Mazot Gideri	37,50	1.312,50	GÜG
	Mibzer Kirası	50,00	1.750,00	GÜG
Sulama İşlemleri	Mazot Gideri	37,46	1.311,00	GÜG

Tablo 3.20'nin devamı

	MALİYET	DEKAR MALİYETİ	TOPLAM MALİYET	MALİYET UNSURU
Zirai Mücadele İşlemleri	İlacın Toprağa Atılması	150,00	5.250,00	DİMM
	Sulama Gideri	0,40	14,00	GÜG
Bakım İşlemleri	Mazot Gideri	8,75	306,25	GÜG
	İşçilik Gideri	257,14	9.000,00	DİG
	Üst Gübresi Tüketimi	272,00	9.520,00	DİMM
	İlaç Atılması	100,00	3.500,00	DİMM
	İşçilik Gideri	28,57	1.000,00	DİG
Sulama-Gübreleme İşlemleri	Mazot Gideri	446,43	15.625,00	GÜG
	Sulama Gideri	50,00	1.750,00	GÜG
	Üre Gübresi Tüketimi	272,00	9.520,00	DİMM
	Amonyum Sülfat Tüketimi	600,00	21.000,00	DİMM
	Cercospora İlacı Tüketimi	100,00	3.500,00	DİMM
	Potasyum Gübresi Tüketimi	340,00	11.900,00	DİMM
Hasat ve Nakliye İşlemleri	Mazot Gideri	237,50	8.312,50	GÜG
	Nakliye Gideri	285,71	10.000,00	GÜG
Sigorta Gideri		28,57	1.000,00	GÜG
Amortisman Gideri		33,39	1.168,75	GÜG
<b>TOPLAM</b>		<b>5.446,34</b>	<b>190.622,50</b>	

1 Dekar Şeker Pancarı Maliyeti= 5.446,34 TL

Toplam Şeker Pancarı Maliyeti = 190.622,50 TL

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

127.190,00

720 Direkt İşçilik Giderleri	11.800,00
730 Genel Üretim Giderleri	51.632,50

Tablo 3.21 Tek düzen hesap planı

31.12.2022		
151 YARI MAMULLER ÜRETİMİ	190.622,50	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA		127.190,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		11.800,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		51.632,50
<b>Üretim Maliyetlerinin Bilançoya Aktarılması</b>		

Şeker pancarı üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde tek düzen hesap planından farklı olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda "151 YARI MAMULLER" hesabı yerine "170 TARLA BİTKİLERİ" hesabı kullanılmaktadır.

Tablo 3.22 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

31.12.2022		
170 TARLA BİTKİLERİ	190.622,50	
711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA		127.190,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		11.800,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		51.632,50
<b>Üretim Maliyetlerinin Bilançoya Aktarılması</b>		

### 3.7.1.4 Hasadı yapılan şeker pancarının stok hesabına aktarılması

35 dekardan alınan verim 297.50 ton olarak gerçekleşmiş tamamı mamul ambarına alınmıştır. Şeker pancarının mamuller hesabına aktarılmasında Tek Düzen Hesap Planı'nda üretim maliyetleri esas alınırken TMS 41'de gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır. Şeker pancarlarının mamuller hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.23 Tek düzen hesap planı

31.12.2022		
152 MAMULLER	190.622,50	
151 YARI MAMULLER		190.622,50
<b>Mamul Hesabına Aktarım Kaydı</b>		

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

Gerçeğe Uygun Değerin Tespit Edilmesi

Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması = Piyasa Fiyatı – Fabrikaya Götürme Maliyeti

Hasat edilen 1 ton şeker pancarının piyasa fiyatı 1.800,00 TL'dir. Fabrikaya götürme maliyeti ise 285,71 TL'dir.

Şeker pancarının gerçeğe uygun değeri (1 ton):

1.800,00 TL-285,71 TL= 1.514,29 TL'dir.

Şeker pancarının gerçeğe uygun değeri (297.50 ton):

1.514,29\*297.50=450.501,28 TL

TMS 41’de canlı varlıkların değer artışları ‘643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI’ hesabı kullanılarak dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile kayıt altına alınırken Tek Düzen Hesap Planı ’na göre artışlarında bir işlem yapılmaz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’ na göre, canlı varlıklarda meydana gelen kazanç ve kayıplar kar veya zarar tablosunda ayrı bir kalemde gösterilir. Buna göre ‘Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı Taslağı’na göre, canlı varlıklarda meydana gelen değer artışları “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabına kaydedilir. Gerçeğe uygun değerın muhasebe kaydı “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabına alacak olarak kaydedilir.

<b>31.12.2022</b>		
152 MAMULLER	450.501,28	
170 TARLA BİTKİLERİ		190.622,50
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		259.878,78
<b>Mamul Hesabına Aktarım Kaydı</b>		

### 3.7.1.5 Şeker pancarının satışına ilişkin muhasebeleştirme işlemleri

Şeker pancarının hasat işlemleri tamamlandıktan sonra Şeker Fabrikası’na satışı yapılmaktadır. Şeker Fabrikası tarafından işletmeye ödemesi yapılan pancar bedelinde işletmeye 4 dönemde verilen avans tutarları ödenecek olan tutardan düşülerek yapılır.

Tablo 3.24 Şeker pancarının ton fiyatı

Şeker Pancarı Fiili Alım Fiyatı(%16 polar oranı)	1.400,00 TL
Kota Tamamlama Primi(+)	50,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>1.450,00 TL</b>

Polar oranı: Polar şeker miktarının kök ağırlığına göre % ifadesidir.

Tablo 3.25 Şeker pancarı verimi

1 dekar şeker pancarından alınan verim	8,5 ton
35 dekar şeker pancarından alınan verim	297,50 Ton
8,5 ton*35 dekar	
297.50 Ton*1.450,00 TL	431.375,00 TL

Şeker pancarının satışında dekardan alınan verim üzerinden hesaplama yapılmıştır. Şeker pancarının satışına ilişkin muhasebeleştirme kaydı şu şekilde yapılır:

Tablo 3.26 Tek düzen hesap planı

100 KASA	383.775,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	47.600,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		431.375,00
<b>Şeker Pancarı Satış Kaydı</b>		

Tablo 3.27 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

100 KASA	383.775,00	
345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	47.600,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		431.375,00
<b>Şeker Pancarı Satış Kaydı</b>		

Şeker pancarının satışına ilişkin muhasebeleştirme işleminde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” karşılaştırıldığında “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabı yerine TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda “345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabı kullanılmaktadır. Bu durumda reel bir farklılık olarak görülmemekte sadece hesap kodunda bir ayırım ortaya çıkarmaktadır.

Dönem içerisinde genel üretim giderine tahakkuk ettirilen nakliye gideri şeker pancarının teslimatı esnasında ödenmiştir.

Tablo 3.28 Tek düzen hesap planı

381 GİDER TAHAKKUKLARI	10.000,00	
100 KASA		10.000,00
<b>Nakliye Ücretinin Ödenmesi</b>		

Tablo 3.29 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

385 GİDER TAHAKKUKLARI	10.000,00	
100 KASA		10.000,00
<b>Nakliye Ücretinin Ödenmesi</b>		

Nakliye ücretinin ödenmesine ilişkin muhasebeleştirme işleminde “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” karşılaştırıldığında “381 GİDER TAHAKKUKLARI” hesabı yerine TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda “385 GİDER TAHAKKUKLARI” hesabı kullanılmaktadır.

### 3.7.1.6 Şeker pancarının maliyetine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri

Satılan şeker pancarının maliyetine ilişkin muhasebe kayıtlarına baktığımızda Tek Düzen Hesap Planından farklı olarak TMS 41’de gerçeğe uygun değer kullanılması sebebiyle yöntemler arasında 259.878,78 TL tutarında fark ortaya çıkmıştır. Bu fark TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞI” olarak alacak hesabına kaydedilmiştir.

Tablo 3.30 Tek düzen hesap planı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	190.622,50	
152 MAMULLER		190.622,50
<b>Şeker Pancarı Maliyet Kaydı</b>		

Tablo 3.31 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	450.501,28	
152 MAMULLER		450.501,28
<b>Şeker Pancarı Maliyet Kaydı</b>		

### 3.7.1.7 Kapanış kayıtları

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi 'nin 31.12.2022 tarihli kapanış kayıtları aşağıda yer almıştır.

Tablo 3.32 Tek düzen hesap planı

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA	127.190,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	11.800,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	51.632,50	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME		127.190,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		11.800,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		51.632,50
<b>Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	190.622,50	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		190.622,50
<b>Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	431.375,00	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		431.375,00
<b>Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	240.752,50	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		240.752,50
<b>Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı</b>		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	240.752,50	
590 DÖNEM NET KARI		240.752,50
<b>Dönem Net Kar Kaydı</b>		

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi 'nin 31.12.2022 tarihli kapanış kaydında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' nda Tek Düzen Hesap Planından farklı olarak kullanılan hesap "643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabıdır.

Tablo 3.33 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME YANSITMA	127.190,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	11.800,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	51.632,50	
710 DİREKT İLK MADDE MALZEME		127.190,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		11.800,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		51.632,50
<b>Maliyet Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	450.501,28	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		450.501,28
<b>Gider Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	431.375,00	
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	259.878,78	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		691.253,78
<b>Gelir Hesaplarının Kapanış Kaydı</b>		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	240.752,50	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		240.752,50
<b>Dönem Karı veya Zararının Belirlenmesi Kaydı</b>		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	240.752,50	
590 DÖNEM NET KARI		240.752,50
<b>Dönem Net Kar Kaydı</b>		

Tablo 3.34 Tek düzen hesap planına göre kesin mizan

Hesap No	Hesaplar	BAKİYELER		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	596.275,25	190.703,75	405.571,50	
102	BANKALAR	178.244,20		178.244,20	
150	İLK MADDE VE MALZEME	218.568,00	127.190,00	91.378,00	
151	YARI MAMULLER	190.622,50	190.622,50		
152	MAMULLER	438.992,50	190.622,50	248.370,00	
250	ARSA VE ARAZİLER	2.000.000,00		2.000.000,00	
252	BİNALAR	1.050.000,00		1.050.000,00	
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	249.500,00		249.500,00	
254	TAŞITLAR	1.400.000,00		1.400.000,00	
255	DEMİRBAŞLAR	19.000,00		19.000,00	
500	SERMAYE		<b>3.469.530,45</b>		<b>3.469.530,45</b>
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.931.780,75		1.931.780,75
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	47.600,00	47.600,00		
381	GİDER TAHAKKUKLARI	10.000,00	10.000,00		
<b>590</b>	<b>DÖNEM NET KARI</b>		<b>240.752,50</b>		<b>240.752,50</b>
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	431.375,00	431.375,00		
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ	190.622,50	190.622,50		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	431.375,00	431.375,00		
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	<b>240.752,50</b>	<b>240.752,50</b>		
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	127.190,00	127.190,00		
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA	127.190,00	127.190,00		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	11.800,00	11.800,00		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	11.800,00	11.800,00		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	51.632,50	51.632,50		
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	51.632,50	51.632,50		
	<b>TOPLAM</b>	<b>8.074.172,45</b>	<b>8.074.172,45</b>	<b>5.642.063,70</b>	<b>5.642.063,70</b>

Tablo 3.35 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardına göre kesin mizan

Hesap No	Hesaplar	BAKİYELER		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	596.275,25	190.703,75	405.571,50	
102	BANKALAR	178.244,20		178.244,20	
150	İLK MADDE VE MALZEME	218.568,00	127.190,00	91.378,00	
170	TARLA BİTKİLERİ	190.622,50	190.622,50		
152	MAMULLER	698.871,28	450.501,28	248.370,00	
250	ARSA VE ARAZİLER	2.000.000,00		2.000.000,00	
252	BİNALAR	1.050.000,00		1.050.000,00	
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	249.500,00		249.500,00	
254	TAŞITLAR	1.400.000,00		1.400.000,00	
255	DEMİRBAŞLAR	19.000,00		19.000,00	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.931.780,75		1.931.780,75
500	SERMAYE		<b>3.469.530,45</b>		<b>3.469.530,45</b>
345	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	47.600,00	47.600,00		
385	GİDER TAHAKKUKLARI	10.000,00	10.000,00		
<b>590</b>	<b>DÖNEM NET KARI</b>		<b>240.752,50</b>		<b>240.752,50</b>
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	431.375,00	431.375,00		
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ	450.501,28	450.501,28		
643	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	259.878,78	259.878,78		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	691.253,78	691.253,78		
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	<b>240.752,50</b>	<b>240.752,50</b>		
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	127.190,00	127.190,00		
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA	127.190,00	127.190,00		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	11.800,00	11.800,00		
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	11.800,00	11.800,00		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	51.632,50	51.632,50		
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	51.632,50	51.632,50		
	<b>TOPLAM</b>	<b>9.113.687,57</b>	<b>9.113.687,57</b>	<b>5.642.063,70</b>	<b>5.642.063,70</b>

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin kapanış kaydı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 3.36 Alpa şeker pancarı üretim işletmesinin 31.12.2022 tarihli kapanış bilançosu

<b>I-DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
A. Kasa Hesabı	405.571,50		
B. Bankalar	178.244,20		
C. İlk Madde ve Malzeme	91.378,00	<b>II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	
D. Mamuller	248.370,00		
<b>II-DURAN VARLIKLAR</b>		<b>III-ÖZKAYNAKLAR</b>	
A. Arazi ve Arsalar	2.000.000,00	<b>ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	
B. Binalar	1.050.000,00	Sermaye	3.469.530,45
C. Tesis Makine ve Cihazlar	249.500,00	<b>B.DÖNEM KAR/ZARAR</b>	
D. Taşıtlar	1.400.000,00	Dönem Net Kar	240.752,50
E. Demirbaşlar	19.000,00		
F.(Birikmiş Amortismanlar) (1.931.780,75)			
<b>TOPLAM: 3.710.282,95</b>		<b>TOPLAM: 3.710.282,95</b>	

Tablo 3.37 Tek düzen hesap planına göre gelir tablosu

	<b>Başlangıç Tarihi:</b>	1.01.2022
	<b>Bitiş Tarihi:</b>	31.12.2022
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Cari Dönem</b>
60 BRÜT SATIŞLAR		<b>431.375,00</b>
600 Yurt İçi Satışlar		
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		<b>190.622,50</b>
620 Satılan Mamuller Maliyeti		
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>240.752,50</b>
692 Dönem Net Karı Veya Zararı		
<b>D. KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIK (-)</b>		
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>240.752,50</b>

2022 yılı şeker pancarı üretim sürecinde gerçekleşen işlemler sonucunda işletmenin elde ettiği kar her iki muhasebe sisteminde 240.752,50 TL olarak gerçekleşmiştir. Maliyet hesaplamasında iki muhasebe sistemi arasında ortaya çıkan fark sebebiyle Tek Düzen Hesap Planı'nda "620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ" hesabının tutarı 190.622,50 olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 3.38 TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardına göre gelir tablosu

	<b>Başlangıç Tarihi:</b>	1.01.2022
	<b>Bitiş Tarihi:</b>	31.12.2022
<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Cari Dönem</b>
60 BRÜT SATIŞLAR		<b>431.375,00</b>
600 Yurt İçi Satışlar		
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		<b>450.501,28</b>
620 Satılan Mamuller Maliyeti		
64 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		<b>259.878,78</b>
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		<b>240.752,50</b>
692 Dönem Net Karı Veya Zararı		
D. KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIK (-)		
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>240.752,50</b>

Maliyet hesaplamasında iki muhasebe sistemi arasında ortaya çıkan fark sebebiyle TMS 41'de "620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ" hesabının tutarı 450.501,28 olarak ortaya çıkmıştır. Gelir tablosunda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda tek düzenden farklı olarak "643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabı kullanılır. Bu hesabın kullanılması ile 'Tek Düzen Hesap Planı' ve 'TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' arasında maliyet hesaplamasında farklılık

ortaya çıkmaktadır. TMS 41'e göre yapılan bu işlemlerde canlı varlıkların kayıtlı değeri Tek Düzen Hesap Planı' na göre farklı olmaktadır. Bunun sebebi TMS 41'e göre dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değer artış ve azalışlarının kayıtlara yansımalarıdır.

### 3.7.1.8 Dönem kapanış kaydı

Alpa Şeker Pancarı Üretim İşletmesi'nin 2022 yılı dönem kapanış kayıtları aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.39 Tek düzen hesap planı

<b>31.12.2022</b>		
<b>HESAP ADI</b>	<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
500 SERMAYE	3.469.530,45	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	1.931.780,75	
590 DÖNEM NET KARI	240.752,50	
100 KASA		405.571,50
102 BANKALAR		178.244,20
150 İLK MADDE VE MALZEME		91.378,00
152 MAMULLER		248.370,00
250 ARSA VE ARAZİLER		2.000.000,00
252 BİNALAR		1.050.000,00
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		249.500,00
254 TAŞITLAR		1.400.000,00
255 DEMİRBAŞLAR		19.000,00
<b>Dönem Kapanış Kaydı</b>		

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı' na göre gerçekleşen dönem sonu kapanış kayıtlarında Tek Düzen Hesap Planı'ndan farklı olarak "258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR" hesabı kullanılmıştır.

<b>31.12.2022</b>		
<b>HESAP ADI</b>	<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
500 SERMAYE	3.469.530,45	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	1.931.780,75	
590 DÖNEM NET KARI	240.752,50	
100 KASA		405.571,50
102 BANKALAR		178.244,20
150 İLK MADDE VE MALZEME		91.378,00
152 MAMULLER		248.370,00
250 ARSA VE ARAZİLER		2.000.000,00
252 BİNALAR		1.050.000,00
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		249.500,00
254 TAŞITLAR		1.400.000,00
255 DEMİRBAŞLAR		19.000,00
<b>Dönem Kapanış Kaydı</b>		

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarımsal faaliyetler bitkisel ürün üretimi, hayvansal ürün üretimi, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi gibi faaliyetlerden oluşan içerisinde anapara, iklim şartları, tabiat, iş gücü ve arazi gibi olguları barındıran her türlü eylemi kapsar. Bu faaliyetleri bünyesinde barındıran işletmeler de tarım işletmeleri olarak adlandırılır. Tarımsal faaliyet muhasebesi, bu işletmelerin üretim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan ürün ve mamullerin kendine özgü üretim aşamalarında gerçekleşen mali işlem ve olayları, evrensel muhasebe, yasa ve kuralları çerçevesinde para ile ifade edilebilir bir şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve bu işlemleri kendine özgü bir yöntem ile yorumlayabilen bilgi sistemidir. Bu araştırmada tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan usul ve esaslar “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” ile “Tek Düzen Hesap Planı” açısından karşılaştırmalı olarak şeker pancarı özelinde incelemiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı’na ve Tek Düzen Hesap Planı’na göre yapılan şeker pancarı üretim işlemlerini, hasılat ve gerçekleştirilen satış işlemini karşılaştırdığımızda birim maliyet tespitinden bazı giderlerin finansal raporlara yansımaya kadar birçok işlemde farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu farklılıklardan birisi de şeker pancarına ilişkin pazar maliyetleri ve pazar yerine taşıma maliyetleri harcamalarının kayıtlara alınmasıdır. TMS 41’e göre üretilen ürünlerin birim maliyeti hesaplanırken gerçeğe uygun değer ile kayıtlanması gerektiği belirtilmiştir. Bunun için standartta, tarımsal ürünler hasat anında piyasa fiyatından taşıma ve pazar yeri maliyetlerinin düşülmesiyle ulaşılan net gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Yapılan çalışmada şeker pancarı üretim süreci “Tek Düzen Hesap Planı” ve “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” çerçevesinde muhasebeleştirilmiş ve iki muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada TMS 41’e ilişkin muhasebeleştirme sürecinde KGK tarafından yayınlanan hesap planı taslağı kullanılmıştır. Tek düzen hesap planına göre yapılan finansal kayıtlarda “257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR” hesabı ve “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” kullanılırken muhasebe standardına göre yapılan finansal kayıtlarda bu hesaplar yerine “258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR” ve “345 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabı kullanılmıştır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’nda canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde, şeker pancarının

hasat edilerek stoklara alınmasına kadar geçen sürede “170 TARLA BİTKİLERİ ” hesabı kullanılmıştır. Tek Düzen Hesap Planına göre, şeker pancarı ve şeker pancarı üretimi için katlanılan bütün maliyetler “151 YARI MAMULLER ÜRETİM” hesabına aktarılmakta, üretimi tamamlanarak hasat edilen şeker pancarı için “151 YARI MAMULLER ÜRETİM” hesabından “152 MAMULLER” hesabına aktarılarak muhasebe kaydı yapılmaktadır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı’na göre, gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara yansıtılan canlı varlıkların değerlerinde artış veya azalışlar gerçekleşebilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde canlı varlıklardaki değer artışları Kamu Gözetim Kurumu’nun önerdiği “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında, azalışlar ise “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI” hesabında raporlanmaktadır. Bu çalışmada kayıtların muhasebeleştirilmesi esnasında gerçeğe uygun değerde artış meydana geldiği için “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabı kullanılmış ve bu durum standarda göre yapılan kayıta maliyet tutarında değişikliğe sebep olmuştur. Bu çalışmada Tek Düzen Hesap Planı ve TMS 41’in şeker pancarının ilk kayıt esnasında, her değerlendirme döneminde, satış ya da hasat esnasında farklı yaklaşımlara sahip oldukları görülmüştür. TMS 41’e göre yapılan kayıtlarda şeker pancarı gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye alınmış olup maliyet tutarının Tek Düzen Hesap Planı’na göre daha yüksek çıktığı görülmüştür. Tek Düzen Hesap Planı ile TMS 41 Standardı arasındaki en önemli farklılık; standartlarda, canlı varlıkların mali tablolarda stoklardan ya da duran varlıklardan ayrı bir grup olarak canlı varlıklar hesap grubu altında raporlanmasıdır. Fark arz eden başka bir konuya, tarımsal ürünlerle ilişkili kar ve zararın raporlanması zamanıdır. TMS 41’e göre tarımsal ürünlerle ilgili kar veya zarar yalnızca satış esnasında değil ilk kez kaydedilme esnasında da ortaya çıkabilmektedir. Tek Düzen Hesap Planında ise VUK’a uygun olarak yalnızca satış esnasında kar veya zarar ortaya çıkabilmekte ve raporlanabilmektedir. Tarımsal faaliyetler geniş bir tanıma kapsamaktadır. Bitkisel üretim kapsamında ele alınan şeker pancarı bitkisi de tarımsal faaliyetin kapsamına girmektedir. Faaliyetlerin muhasebeleştirme süreci ele alındığında Tek Düzen Hesap Planı’nın yetersiz kaldığı görülmekte ve Türkiye Muhasebe Standartlarının işletmeler tarafından kullanılması uygun görülmektedir.

## KAYNAKLAR

1380 Sayılı Su Ürünleri Koruma Kanunu, 1971

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961).Madde 52

Abakay, C. (2019). Tarım İşletmelerinin Muhasebeleştirme Sürecinin İncelenmesi ve TMS 41 İle Karşılaştırılması, Elmacılık Sektörü Üzerinde Örnek Uygulama

Ağca, A. ve Sağlam, N. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları

Akdoğan, N, Aktaş, R, Deran, A, Erhan, D. ve Acar, V. (2011). Sektörel Muhasebe, Ankara, Gazi Kitapevi

Aksoy, S. (1984). Tarım Hukuku, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları (907)

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

Aktuğlu, M. (1972). Tarım İşletmeleri ve Muhasebe, Ege Üniversitesi Matbaası

Antepli, A. (2014). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (249)

Antepli, A. (2015). Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği ile İzlenmesi ve Uygulama Örneği, Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi, 2(1):1-18

Antepli, A. (2016). Canlı Varlıklarda Amortisman, Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi, 6(2):1-9

Arıcı, İ. (2003). Uludağ Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi 17(2):111-124

Arzova, S ve Arsoy, A. (2011). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu 1(14)

BAKA. (2012). Orman ve Orman Ürünleri Sektör Raporu, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı 1(15)

Balcı, B. (2020:5). Şeker Pancarı Üretiminde Girdiler ve Şeker Pancarı Maliyeti

- Başer, B. (2019). Canlı Varlık Sınıfının Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Tekdüzen, BOBİ FRS-7 ve TMS 41 Kapsamında Bir Örnek Uygulama Yardımıyla Açıklanması
- Bayri, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi (47): 95–110
- Bilginer, M., Afşar, A. ve Akdoğan, Z. (2017). Teknoloji Geliştirme Bölgelerini Yöneten Teknokent Anonim Şirketlerin Faaliyet Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Alınan Hibelerin TMS 20'ye Göre Muhasebeleştirilmesi, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 4(15):2016–2025
- Bozbayır, V. (2018). Tarımsal İşletmelerde Canlı Varlıkların TMS-41 Açısından Muhasebeleştirme ve Değerleme İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Bronowski, J. (2009). İnsanın Yükselişi, Çeviri: Aykut Göker, Say Yayınları Ankara
- Büyükarıkcan, U (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması
- Büyükipekçi, S ve Kağıtçı, A.(2015). Sosyal Bilimler Dergisi, 12(1):105-113
- Cihangir ve Erkan, A. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama
- Çalışkan, A. (2022). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinin Muhasebeleştirilme Sürecinin İncelenmesi: TMS-41 BOBİ FRS Bölüm-7 ve VUK Açısından Karşılaştırılması
- Çelebi, B. (2006). Samsun İli Çarşamba Ovası Tarım İşletmelerinde Maliyetler Ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Araştırma, On Dokuz Mayıs Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Samsun
- Çetin B. (2013). Uygulamalı Tarım Ekonomisi, Ankara
- Çetin, B ve Tipi, T. ( 2000). Türkiye' de Sofralık Zeytin Üretimi ve Pazarlaması 6(9)
- Çetin, B. (1999). Gıda Sanayi Ekonomisi ve İşletmeciliği, Bursa
- Çetin, B. (2008). Tarımsal Finansman, Ankara

- Çetin, B. (2012). Gıda Sanayi İşletme Ekonomisi, Bursa
- Çetin, B. ve Tipi, T. ( 2011). Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle Nobel Yayın Dağıtım, Ankara (228)
- Çevik, Z. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Sakarya
- Demirkol, F. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1(2):113–124
- Demirkol, Ö. (2006). Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı 1(242)
- Deran, A. (2005). Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Devlet Planlama Teşkilatı 8. Kalkınma Planı
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2011).9. Kalkınma Planı
- Diamond, J. (2006). Tüfek, Mikrop ve Çelik, Tübitak 'Popüler Bilim Kitapları, Çeviri: Ülker İnce, Ankara
- Dikmen, B ve Köksal, A. (2019). Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi 12(68)
- Dinler, Z. (2014). Tarım Ekonomisi, Ekin Yayıncılık 7. Baskı
- Direk, M. (2010). Tarım Tarihi ve Deontoloji Konya, Eğitim Akademi Yayınları
- Direk, M. (2012). Tarım Tarihi ve Deontoloji Konya, Eğitim Kitapevi
- Djegloul, A. (1986). Les Défis de la Crise, Le Monde Diplomatique (La Guerre du Blé).Paris(31)
- Doğan, S. (2018). Türkiye İçin Tarımın Önemi
- Doğan, Z, Arslan, S ve Berkman, A. (2015). Türkiye'de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 8(1):29-41

- Doğan, Z. ve Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: Tms41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi
- Doğan, Z., Arslan, S. ve Berkman, A. N. (2015). Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 8 (1):29-41
- DPT. (2001). VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı
- Ergin, E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması, Vergi Dünyası 9–20
- Erkural, K. (1995). Muhasebe Prensipleri ve Uygulama, İstanbul: Der Yayınları
- Erkuş, A., Çetin, B., Tatlıdil, F. ve Gündoğmuş, E. (1995). Optimal İşletme Büyüklüğünün Saptanması Türkiye Ziraat mühendisleri IV. Teknik kongresi (3) Ankara: Ziraata Mühendisleri Odası (115-12)
- Ersoy, M ve Özsoy, M. (2017). Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi 12(47) :1-14
- Ertaş, F. C., İbrahim, Ç. ve Reşid, Ç. (2017). Tarımsal Teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 Kapsamında İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 19(3):577–591
- Eştürk, Ö. (2018). Türkiye’de Şeker Sektörünün Önemi ve Geleceği Üzerine Bir Değerlendirme, Anadolu İktisat ve İşletme Dergisi, 2 (1):67-81
- FAO, Food and Agriculture Organization of the United Nations (2016)
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı. (2013)
- Gittinger, P. (1985). Analyse Economique de Projets Agricoles, Edition Economica, Paris
- Gökgöz, A. (2013). Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım
- Gökgöz, A. ve Kırloğlu, H. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 26(2):107–127
- Gökgöz, A. (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 4(4):95–108

Gürler, A, Karkacier, O ve Şimşek,E.(1995). Tarıma Dayalı Sanayi İşletmeleri, Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Ders Notları, Yayın No. ZF/46

Hatunoğlu, Z. ve Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 13(1)

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Tar%C4%B1m>

<https://www.google.com/search?q=amortisman+nedir&oq=amortisman+nedir&aqs=chrome..69i57j0l7.4207j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8&safe=active>

<https://www.google.com/search?q=T%C3%9CRK%C4%B0YEDE+TARIM+ARAZ%C4%B0S%C4%B0+2022&oq=T%C3%9CRK%C4%B0YEDE+TARIM+ARAZ%C4%B0S%C4%B0+2022&aqs=chrome..69i57j33.10814j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8&safe=active>

<https://www.indytrk.com/node/525381/d%C3%BCnya/bm-genel-sekreteri-guterres-2022de-birden-fazla-k%C4%B1l%C4%B1k-ilan-edilmesi-gibi-ger%C3%A7ek>

<https://www.tarimorman.gov.tr/SDB/Menu/90/Pancar-Ve-Kristal-Seker>

<https://www.turkseker.gov.tr/?ModulID=3&MenuID=3>

Karacan, R. (2009). Tarımsal Pazarlama, İzmir

Kavak, Ş. (2005). Genel Muhasebe, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı

Koç, Z. (1996). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Hesaplarının İşleyişi ve Alt Hesaplarının Oluşturulması, İstanbul

Konyalı, S ve Gaytancıoğlu, O. (2006). Türkiye'de Şekerpancarında Uygulanan Tarım Politikaları, Dünya Gıda Dergisi 54-57.

Kökçek, F. (2016). Su Ürünlerinde Fiyat-Miktar İlişkisi: İstanbul Su Ürünleri Halinde Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi/Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul

Laurence Tübiana, L. (1986). Le Boomerang de la Déréglementation des échanges, Le Monde Diplomatique

Mermut, R. ve Öztürk, İ. (2010).Türkiye'nin Tarımsal Gücü ve Geleceği, İstanbul: AGEM

Nergiz, M. (2013). Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Hayvan Yetiştiriciliği Konularıyla İştigal Eden İşletmelerde Stoklar, Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 1-246

OCDE, (1980). Agriculture des Pays l'OCDE: Problèmes et Défis des Années, Paris

OCDE, (1984). Echanges Agricoles Avec les Pays en Développement, Paris

OGM. (2017).2016 Yıl İdare Faaliyet Raporu, Orman Genel Müdürlüğü

Okutmuş, E. ve Kural, Ü. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi (29):252-281

Onay, A. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 8(3):31-45

Orman Kanunu

Otlu, F. ve Çenberlitaş, İ. (2017). TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydedilmesi, Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi, 7 (14):345-362

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

Önel, S. (2003). Tek Düzen Hesap Planına Göre Bilgisayarlı Muhasebe

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS

Örten, R. ve Diğerleri. (2012).Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, Ankara

Özkan, A. (2001). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Özkan, M. ve Terzi, S. (2009). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi, Mali Çözüm Dergisi, (92):23-50

Öztürk, A. (2018). Canlı Varlıkların TMS-41 Kapsamında Tek Düzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi, İstanbul Aydın Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özulucan, A.(2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürünüden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi

Özulucan, A., Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 1-22

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, Mali Çözüm Dergisi (103):79-95

Pancar Dergisi.(1954)

Rech, J., Pereira, C., Pereira, I.V. and Ferresi, K. (2006). IAS 41- Agriculture: Um Estudo Da Aplicação Da Norma Internacional De Contabilidade Às Empresas De Pecuária De Corte. 6. Congresso Gontroladoria E Contabiudade Julha, 1-12

Rehber, E. (1998). Tarım Ekonomisi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 134

Rehber, E. (2013). Tarım Ekonomisi, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. (2015). Örneklerle UFRS Kayıtları, Ankara

Somel, S.(1983).Tarım ve Gelişme Maliye Dergisi, Ankara 63(19)

Sönmez, F. (2004). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi(25 No'lu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak), ISMMMO Mali Çözüm Dergisi (69):143–169

Sönmez, F.(2005).Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu SPK Tebliği ile Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte), Vergi Sorunları Dergisi (207):167-189.

Su Ürünleri Kanunu.(1971)

Şeker İş Sendikası,(2011).ABD, Avrupa Şeker Politikaları ve Tükşeker Özelleştirmeleri Üzerine Bir İnceleme, Ankara

Şensoy, H. (2014). Tarımsal Faaliyetler Standardı ve VUK ‘a göre Büyükbaş Hayvan İşletmelerinde Amortisman Hesaplaması ve Karşılaştırılması 1-91

T.C Şeker Kurumu.(2010).Faaliyet Raporu

Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü.(2022)

Tarım Kanunu.(2006)

Tarım ve Orman Bakanlığı.(2022)

Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar için Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırılmalı İncelenmesi, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi 11(1):175–184

Taştan, H., Azaltun, M. ve Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, XV (2):117-130

Tazegül, A. ve Kahramani, A. (2018). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi 9(17):235–256

Temelli, F. (2019). Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 10(19):1-18

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

TOB 2022 Yılı İdari Faaliyet Raporu

Tokay, H ve Ali Deran, A.(2006).Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması – II, Yaklaşım Dergisi, (158):22

Tuğay, O. (2013). TMS 41’e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 5(8):311–328

Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde

Örnek Uygulama, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,  
Konya

Türk Dil Kurumu.(2018)

Türkiye İstatistik Kurumu

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği.(2013)

Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş; Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları.(1983)

Türkiye Tarım Sektörü Raporu. (2013) TOBB Yayınları, Ankara

Uzundumlu, A. S. (2012). Tarım Sektörünün Ülke Ekonomisindeki Yeri ve Önemi,  
Alınları Ziraat Bilimler Dergisi 22(1):34–44

Ünlü, A. (2016) Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe İşlemlerinin  
Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS  
41) Çerçevesinde İncelenmesi: 100 İneklik Bir İşletme Örneği, Bozok  
Üniversitesi SBE, Yozgat

Ünsal, Y. (2022). Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü, Tepge Yayınları

Vergi Usul Kanunu

www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi:20.05.2019

Yalçın, E.(2022). Tarım İşletmelerinde Bahçe Bitkileri Üretim Faaliyetlerinin TMS  
41'e Göre Muhasebeleştirilmesi

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

Yavuz, F.(2005) Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü

Yavuzarslan, (2019). TMS 1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Borsada İşlem Gören  
Süt İşletmelerinde Uygulanışı

Yazan, Ö. (2010). Canlı Varlıkların TMS 41 Çevresinde Muhasebeleştirilmesi

Yazan, Ö. ve Kaya, U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e  
Göre Muhasebeleştirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü Dergisi, (6):27–42

Yazıcı, A.(2022). Tarım Sektörünün Türkiye Ekonomisi Gelişimine Katkısı 1980-2018 Döneminin Analizi

Yazıcı, N. (2018). Tarımsal Faaliyetlerin Uluslararası Kamu Muhasebe Standardı IPSAS-27' ye Göre Değerlendirilmesi, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(18):629-639

Yılmaz, E. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 4(2):57-71





# **EKLER**

**EK A Tek Düzen Hesap Planı****I-DÖNEN VARLIKLAR****A-HAZIR DEĞERLER**

100-KASA

101-ALINAN ÇEKLER

102-BANKALAR

103-VERİLEN ÇEKLER

108-DİĞER HAZIR DEĞERLER

**B-MENKUL KIYMETLER**

110-HİSSE SENETLERİ

111-ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

112-KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

118-DİĞER MENKUL KIYMETLER

119-MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

**C-TİCARİ ALACAKLAR**

120-ALICILAR

121-ALACAK SENETLERİ

122-ALACAK SENETLERİ REESKONTU

124-KAZANILMAMIŞ FİNANSMAN KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ

126-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127-DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

**D-DİĞER ALACAKLAR**

130-HAZİNEDEN ALACAKLAR

131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

135-PERSONELDEN ALACAKLAR

136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

137-DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU

**Ek A'nın devamı**

138-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI

**E-STOKLAR**

150-İLK MADDE VE MALZEME

151-YARI MAMULLER

152-MAMULLER

153-TİCARİ MALLAR

157-DİĞER STOKLAR

158-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

159-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

**F-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**

170-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

179-TAŞERON İŞÇİLERE VERİLEN AVANSLAR

**G-GELECEK AYLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI**

180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181-GELİR TAHAKKUKLARI

182-ÖDENDİĞİNDE ZARAR KAYDEDİLEN SGK KESİNTİSİ

183-TAHSİLİNDE ÖDENECEK ÖZEL GİDER İNDİRİMİ

184-BANKAMATİKLE ÖDENMEK ÜZERE BANKAYA HAVALE EDİLEN  
PERSONEL ÜCRETİ**H-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**

190-DEVREDEN KDV

191-İNDİRİLECEK KDV

192-DİĞER KDV

193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

195-İŞ AVANSLARI

196-PERSONEL AVANSLARI

197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198-DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI

**Ek A'nın devamı**

**II-DURAN VARLIKLAR**

**A-TİCARİ ALACAKLAR**

220-ALACAKLAR

221-ALACAK SENETLERİ

222-ALACAK SENETLERİ REESKONTU

225-MÜTEAHHİTLER

226-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

227-DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

228-SİPARİŞ AVANSLARI

229-ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

**B-DİĞER ALACAKLAR**

231-ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

233-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

234-HAZİNEDEN ALACAKLAR

235-PERSONELDEN ALACAKLAR

236-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237-DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU

239-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI

**C-MALİ DURAN VARLIKLAR**

240-BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241-BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

242-İŞTİRAKLER

243-İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ

244-İŞTİRAKLERE SERMAYE PAYLAŞIMI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

245-BAĞLI ORTAKLIKLAR

246-BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜDÜ

247-BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜDÜ PAYLAŞIMI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

248-DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249-DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI

**Ek A'nın devamı****D-MADDİ DURAN VARLIKLAR**

250-ARSA VE ARAZİLER

251-YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252-BİNALAR

253-TEŞİS MAKİNA VE CİHAZLAR

254-TAŞITLAR

255-DEMİRBAŞLAR

256-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259-VERİLEN AVANSLAR

**E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

260-HAKLAR

261-ŞEREFİYE

262-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264-ÖZEL MALİYETLER

267-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

269-VERİLEN AVANSLAR

**F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**

271-ARAMA GİDERLERİ

272-HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

277-DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278-BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI

279-VERİLEN AVANSLAR

**G-GELECEK YILLARA AİT GİDER VE GELİR TAHAKKUKU**

280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281-GELİR TAHAKKUKLARI

**H-DİĞER DURAN VARLIKLAR**

291-GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK K.DV

**Ek A'nın devamı**

292-DİĞER K.D.V

293-GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294-ELDEN ÇIKARILAN STOK VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

295-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

297-DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

299-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

**I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****A-MALİ BORÇLAR**

300-BANKA KREDİLERİ

303-UZUN VADELİ KREDİ ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ

304-TAHVİL, ANAPARA, BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ

305-ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

306-ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

307-HAZİNE KREDİLERİ

308-MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI(-)

309-DİĞER MALİ BORÇLAR

**B-TİCARİ BORÇLAR**

320-SATICILAR

321-BORÇ SENETLERİ

322-BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)

325-KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE BORÇLAR

326-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

329-DİĞER TİCARİ BORÇLAR

**C-DİĞER BORÇLAR**

330-HAZİNEYE BORÇLAR

331-ORTAKLARA BORÇLAR

332-İŞTİRAKLERE BORÇLAR

333-BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

335-PERSONELE BORÇLAR

336-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

**Ek A'nın devamı**

337-DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)

339-RESMİ DAİRELERE BORÇLAR

**D-ALINAN AVANSLAR**

340-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

349-ALINAN DİĞER AVANSLAR

**E-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKLARI**

350-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAK BEDELİ

**F-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**

360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

368-VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369-ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

**G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

370-DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI

371-DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜĞÜ(-)

372-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

373-MALİYET GİDERLERİ KARŞILIKLARI

375-FAİZ TAHAKKUKLARI

379-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI

**H-GELECEK AYLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKU**

380-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381-GİDER TAHAKKUKLARI

**I-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

391-HESAPLANAN K.D.V

392-DİĞER K.D.V

397-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

399-DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

**Ek A'nın devamı**

**II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

**A-MALİ BORÇLAR**

- 400-BANKA KREDİLERİ
- 403-YURTDIŞI KREDİLERİ
- 404-DİĞER YERLERDEN ALINAN KREDİLER
- 405-ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
- 407-ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 408-MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI(-)
- 409-DİĞER MALİ BORÇLAR

**B-TİCARİ BORÇLAR**

- 420-SATICILAR
- 421-BORÇ SENETLERİ
- 422-BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)
- 425-KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE BORÇLAR
- 426-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 429-DİĞER TİCARİ BORÇLAR

**C-DİĞER BORÇLAR**

- 430-HAZİNEYE BORÇLAR
- 431-ORTAKLARA BORÇLAR
- 432-İŞTİRAKLERE BORÇLAR
- 433-BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
- 434-GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR
- 435-YURT DIŞINA BORÇLAR
- 436-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
- 437-DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)
- 438-KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VE TAKSİTLİ BORÇLAR
- 439-RESMİ DAİRELERE BORÇLAR

**D-ALINAN AVANSLAR**

- 440-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

**E-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

- 472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

**Ek A'nın devamı**

479-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI

**F-GELECEK YILLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI**

480-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481-GİDER TAHAKKUKLARI

G-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492-GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERK EDİLEN K.D.V

493-TESİSE KATILMA PAYI

499-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

**III-ÖZ KAYNAKLAR****A-ÖDENMİŞ SERMAYE**

500-SERMAYE

501-ÖDENMEMİŞ SERMAYE(-)

**B-SERMAYE YEDEKLERİ**

520-HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

521-HİSSE SENEDİ İPTAL KARARLARI

522-MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞER ARTIŞLARI

523-İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞER ARTIŞLARI

529-DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

**C-KAR YEDEKLERİ**

540-YASAL YEDEKLER

541-STATÜ YEDEKLERİ

542-OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548-DİĞER KAR YEDEKLERİ

549-ÖZEL FONLAR

570-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

580-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

690-DÖNEM NET KARI(ZARARI)

**EK B Gelir Tablosu Hesapları**

- 600-YURT İÇİ SATIŞLAR
- 610-SATIŞTAN İADELER
- 620-SATILAN MAMULLER MALİYETİ
- 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 631-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 632-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 642-FAİZ GELİRLERİ
- 644-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
- 646-KAMBİYO KARLARI
- 649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
- 654-KARŞILIK GİDERLERİ
- 659-DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR
- 660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
- 671-ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR
- 679-DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
- 680-ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERLERİ
- 681-ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR
- 684-TAZMİNAT VE CEZA GİDERLERİ
- 689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

**EK C Maliyet Hesapları**

710-DİREK İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

720-DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

780-FİNANSMAN GİDERLERİ



**EK D Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**

**EK E Döner Varlıklar****10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**

100 Nakit Kasası

101 Alınan Çekler

102 Bankalar

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar

105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler

106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar

107

108 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)

109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

**11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR**

110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar

112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar

115 Bankalardaki Vadeli Mevduat

116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri

117 Diğer Finansal Yatırımlar

118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

**11 (119) TÜREV ARAÇLAR**

119 Türev Araçlar

**12 TİCARİ ALACAKLAR**

120 Müşterilerden Alacaklar

121 Alacak Senetleri

122 Alınan İleri Tarihli Çekler

123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar

124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar

125 Üye Aidatlarından Alacaklar

**Ek E'nin devamı**

- 126 Diğer Ticari Alacaklar  
127 Şüpheli Ticari Alacaklar  
128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)  
129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
13 DİĞER ALACAKLAR  
130  
131 Ortaklardan Alacaklar  
132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan)  
Alacaklar  
133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar  
134 Verilen Depozito ve Teminatlar  
135 Personelden Alacaklar  
136 Diğer Çeşitli Alacaklar  
137 Şüpheli Diğer Alacaklar  
138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)  
139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET  
SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE  
İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR  
140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar  
141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar  
142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar  
143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)  
144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)  
145  
146  
147  
148  
149  
15 STOKLAR  
150 İlk Madde ve Malzeme

**Ek E'nin devamı**

151 Yarı Mamuller

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

156 Yoldaki Stoklar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

**16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**

160 - 167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

168 Yıllara Yaygın İnşaat Enfasyon Düzetme Hesabı

169 Taşeronlara Verilen Avanslar

**17 CANLI VARLIKLAR**

170 Tarla Bitkileri

171 Bahçe Bitkileri

172 Büyükbaş Hayvanlar

173 Küçükbaş Hayvanlar

174 Kanatlı Hayvanlar

175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

177

178

179 Verilen Sipariş Avansları

**18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR****TAHAKKUKLARI**

180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler

181 Gelir Tahakkukları

182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri

183

184

**Ek E'nin devamı**

185

186

187

188 Sayım ve Tesellüm Noksanları

189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)

19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 Devreden KDV

191 İndirilecek KDV

192 Diğer KDV

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

194 Verilen İş ve Personel Avansları

195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR

196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar

198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar

199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

**EK F Duran Varlıklar**

## 20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR

200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar

202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar

204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar

205 Bankalardaki Vadeli Mevduat

206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları

207 Diğer Finansal Yatırımlar

208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

## 20 (209) TÜREV ARAÇLAR

209 Türev Araçlar

21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)

210 İştiraklerdeki Yatırımlar

211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar

212 Bağlı Ortaklıklar

213

214

215

216

217

218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)

219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

## 22 TİCARİ ALACAKLAR

220 Müşterilerden Alacaklar

221 Alacak Senetleri

222 Alınan İleri Tarihli Çekler

223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar

**Ek F'nin devamı**

- 224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
- 225 Üye Aidatlarından Alacaklar.
- 226 Diğer Ticari Alacaklar
- 227 Şüpheli Ticari Alacaklar
- 228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 23 DİĞER ALACAKLAR
- 230
- 231 Ortaklardan Alacaklar
- 232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
- 233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 234 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 235 Personelden Alacaklar
- 236 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
- 240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar
- 241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar
- 242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar
- 243 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
- 245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

**Ek F'nin devamı**

- 248 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar
- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 258 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar
- 26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 260 Şerefiye
- 261 Haklar
- 262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 264 Geliştirme Maliyetleri
- 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları
- 266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269 Verilen Avanslar
- 27 CANLI VARLIKLAR
- 270 Tarla Bitkileri
- 271 Ağaçlar
- 272 Büyükbaş Hayvanlar
- 273 Küçükbaş Hayvanlar
- 274 Kanatlı Hayvanlar
- 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar

**Ek F'nin devamı**

276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

277 Birikmiş Amortismanlar (-)

278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

279 Verilen Avanslar

28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE  
GELİR TAHAKKUKLARI

280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler

281 Gelir Tahakkukları

282

283

284

285

286

287

288

28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

290

291

292 Diğer KDV

293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

295

296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

299 Birikmiş Amortismanlar (-)

**EK G Kısa Vadeli Yükümlülükler****30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

300 Banka Kredileri

301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri

303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler

304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler ve Diğer Borçlanma Araçları

305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri

306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri

307 Diğer Finansal Yükümlülükler

308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)

**30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR**

309 Türev Araçlardan Borçlar

31

**32 TİCARİ BORÇLAR**

320 Satıcılar

321 Borç Senetleri

322 Verilen İleri Tarihli Çekler

323

324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar

325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar

326 Diğer Ticari Borçlar

327

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

329

**33 DİĞER BORÇLAR**

330

331 Ortaklara Borçlar

332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar

333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

**Ek G'nin devamı**

334 Alınan Depozito ve Teminatlar

335 Personele Borçlar

336 Diğer Çeşitli Borçlar

337

338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

339

34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET  
SÖZLEŞMELERİNDEN

YÜKÜMLÜLÜKLER

340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler

341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler

342

343

344

34 (345-349) ALINAN AVANSLAR

345 Alınan Sipariş Avansları

346 Alınan İş Avansları

347

348 Alınan Diğer Avanslar

349

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

359

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler

362 Ödenecek KDV

363 Ödenecek ÖTV

364 Ödenecek Diğer Vergiler

365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

**Ek G'nin devamı**

366

367

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37 (370 – 371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)

37 (372 – 379) KARŞILIKLAR

372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

374 Gider Karşılıkları

375 Garanti Karşılıkları

376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar

377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

378 Çevre Düzenleme Karşılıkları

379 Diğer Karşılıklar

38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler

381

382 Alınan Devlet Teşvikleri

383

384

385 Gider Tahakkukları

386

387

388 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

389

39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

**Ek G'nin devamı**

390

391 Hesaplanan KDV

392 Diğer KDV

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

394

395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler

39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN  
YÜKÜMLÜLÜKLER

396

397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler

398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler

399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler

**EK H Uzun Vadeli Yükümlülükler****40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

400 Banka Kredileri

401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar

402

403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler

404

405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları

406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri

407 Diğer Finansal Yükümlülükler

408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)

**40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR**

409 Türev Araçlardan Borçlar

41

**42 TİCARİ BORÇLAR**

420 Satıcılar

421 Borç Senetleri

422 Verilen İleri Tarihli Çekler

423

424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar

425

426 Diğer Ticari Borçlar

427

428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

429

**43 DIĞER BORÇLAR**

430

431 Ortaklara Borçlar

432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar

433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar

434 Alınan Depozito ve Teminatlar

**Ek H'nin devamı**

435 Personele Borçlar

436 Diğer Çeşitli Borçlar

437

438 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

439

44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET  
SÖZLEŞMELERİNDEN  
YÜKÜMLÜLÜKLER

440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler

441 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler

442

443

444

44 (445-449) ALINAN AVANSLAR

445 Alınan Sipariş Avansları

446 Alınan İş Avansları

447

448 Alınan Diğer Avanslar

449

45

46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

461

462

463

464

465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

466

467

468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler

469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

**Ek H'nin devamı****47 KARŞILIKLAR**

470

471

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

474

475 Garanti Karşılıkları

476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

478 Çevre Düzenleme Karşılıkları

479 Diğer Karşılıklar

**48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER  
TAHAKKUKLARI**

480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler

481

482 Alınan Devlet Teşvikleri

483

484

485 Gider Tahakkukları

486

487

488

**48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

**49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

490

491

492 Diğer KDV

493

494 Tesise Katılma Payları

495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler

**Ek H'nin devamı**

496

497

498

499



**EK I Özkaynaklar****50 ÖDENMİŞ SERMAYE**

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları

505

506

507

508

509

**51 SERMAYE KATKILARI**

510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları

511 Sermaye Tamamlama Fonu

512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları

513

514

515 Geri Alınmış Paylar (-)

516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi

517

518

519

**52 SERMAYE YEDEKLERİ**

520 Pay İhraç Primleri

521 Pay İptal Karları

522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler

523 Pay İhraç Giderleri (-)

524

525

526

527

**Ek I'nın devamı**

528

529

53

**54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR**

540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler

541 Statü Yedekleri

542 Olağanüstü Yedekler

543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler

544 Girişim Sermayesi Fonu

545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları

546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri

547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları

548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar

549 Diğer Kar Yedekleri

**55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK****ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN****BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**

550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları

551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları

552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları

553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)

554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma

Kazançları (Kayıpları)

555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde

Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)

556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden

Korunma Kazançları

(Kayıpları)

557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri

Gelirlerden

**Ek I'nın devamı**

(Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler

(Giderler)

559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Öz kaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRIYACAK  
ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ  
GELİRLER (GİDERLER)

560 Yabancı Para Çevrim Farkları ( $\pm$ )

561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) ( $\pm$ )

562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)

563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)

564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler

565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler

566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler

567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden

(Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar

568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) ( $\pm$ )

569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 Geçmiş Yıllar Karları

571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları

572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları

**Ek I'nın devamı**

573 İlk Geçište Ortaya Çıkan Karlar

574

575

576

577

578

579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 Geçmiş Yıllar Zararları

581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)

582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)

583 İlk Geçište Ortaya Çıkan Zararlar (-)

584

585

586

587

588

589

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

592

593

594

595

596

597

598

599

**EK İ Kar veya Zarar Tablosu Hesapları****60 BRÜT SATIŞ HASILATI**

600 Yurtiçi Satışlar

601 Yurtdışı Satışlar

602 İhraç Kaydıyla Satışlar

603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar

604

605

606

607

608

609 Diğer Satış Hasılatları

**61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)**

610 Satıştan İadeler (-)

611 Satış İskontoları (-)

612 Diğer İndirimler (-)

613

614

615

616

617

618

619

**62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)**

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)

623 Diğer Satışların Maliyeti (-)

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)

625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)

**Ek İ'nin devamı**

628

629 Diğer Giderler (-)

63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

633

634

635

636

637

638

639

64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR

640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı

Kazançları

641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar

642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR

645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar

646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar

647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar

648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar

649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE

ZARARLAR (-)

65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

**Ek İ'nin devamı**

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)

651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR

655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)

656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)

657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)

658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)

659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

66 FİNANSAL GELİRLER

660 Mevduat Faiz Gelirleri

661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri

662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri

663 Diğer Faiz Gelirleri

664 Kur Farkı Kazançları

665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları

666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar

667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar

668 Diğer Finansal Gelirler

669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)

67 FİNANSAL GİDERLER (-)

670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)

671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)

672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)

673 Diğer Faiz Giderleri (-)

**Ek İ'nin devamı**

674 Kur Farkı Zararları (-)

675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)

676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)

677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)

678 Diğer Finansal Giderler (-)

679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)

**68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI**

680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı

681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar

682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)

683

684

685

686

687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları

688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)

689

**69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)

696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)

697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

698

699 Dönem Net Kar veya Zararı

**EK J Maliyet Hesapları**

## 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

## 70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

## 70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI

700

701

702

703 Üretim (İmalat) Hesabı

704 Canlı Varlık Üretim Hesabı

705 Hizmet Üretim Hesabı

706 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı

707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı

708 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı

709

## 71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları

714

715

716

717

718

719

## 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 Direkt İşçilik Giderleri

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

**Ek J'nin devamı**

724

725

726

727

728

729

**73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı

737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı

739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

**74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**

740 Hizmet Üretim Maliyeti

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

743

744

745

746

747

748

749

**75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI  
VE DEĞERLENDİRİLMESİ****GİDERLERİ**

750 Araştırma Giderleri

**Ek J'nin devamı**

- 751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı  
752 Araştırma Gider Farkları  
753 Geliştirme Giderleri  
754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı  
755 Geliştirme Gider Farkları  
756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri  
757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı  
758 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları  
759  
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ  
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri  
761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı  
762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları  
763  
764  
765  
766  
767  
768  
769  
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ  
770 Genel Yönetim Giderleri  
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı  
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları  
773  
774  
775  
776  
777  
778

**Ek J'nin devamı**

779

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

782 Finansman Giderleri Farkları

783

784

785

786

787

788

789