

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI



**TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN  
İNCELENMESİ VE TMS-41 STANDARDININ  
KARŞILAŞTIRILMASI: GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİ  
ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMA**

**Ahmet KONUK**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GAZİANTEP - 2024**



## LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS KABUL VE ONAY FORMU

### LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anabilim Dalı İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi **Ahmet Konuk** tarafından hazırlanan “**TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN İNCELENMESİ VE TMS-41 STANDARTININ KARŞILAŞTIRILMASI: GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİ ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMA**” başlıklı tez, **26/08/2024** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

Görevi	Unvanı, Adı ve Soyadı	Kurumu/Üniversitesi	İmzası:
<b>Tez Danışmanı</b>	Unvan, Ad-Soyad	Kurumu/Üniversitesi	
<b>Jüri Başkanı</b>	Unvan, Ad-Soyad	Kurumu/Üniversitesi	
<b>Jüri Üyesi</b>	Unvan, Ad-Soyad	Kurumu/Üniversitesi	

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Doç.Dr. Ufuk AKBAŞ  
Enstitü Müdürü

## **TEZ BİLDİRİMİ**

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

## **DECLARATION PAGE**

I hereby declare that all information in this document has been obtained and presented in accordance with academic rules and ethical conduct. I also declare that, as required by these rules and conduct, I have fully cited and referenced all material and results that are not original to this work.

Ahmet KONUK

Tarih:

**HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNİN  
İNCELENMESİ VE TMS-41 STANDARDININ  
KARŞILAŞTIRILMASI: GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİ  
ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMA**

**Ahmet KONUK**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman  
Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU**

**ÖZET**

Tarım, insanlık tarihi kadar eski olduğu bilinmektedir. İnsanlar var olduğu günden itibaren gıda çeşitliliğine olan ihtiyaçları sürekli arttığı bilinmektedir. İnsanlar ilk zamanlarda daha ilkel bir tarımsal faaliyet yürüterek hane halkının ihtiyacını karşılayacak kadar besin yetiştirmekteydiler. Fakat günümüzde sermaye şirketleri tarım sektörüne ciddi yatırımlar yaparak tarım ürünleri yetiştirmekte olduğu görülmektedir. Yapılan büyük yatırımlar sayesinde kitle olarak mahsul alan işletmeler hem ülke nüfusunun gıda ihtiyacını karşılamakta hem de ihracat geliri ile ülke ekonomisine katkı sağlamaktadır. Söz konusu bu durumlara ek olarak tarım sektörünün diğer ticari ve sanayi işletmelerinden ayıran en önemli faktörler ise üretim ve stok bulundurma yöntemi olmaktadır. Dolayısıyla diğer sektörlerin defter tutma yönteminden farklı olacak şekilde bir muhasebe yöntemine ihtiyaç olduğu düşünülmüştür. Bu tez çalışmasında tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin defter kayıtları incelenerek Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklara dikkat çekilerek olumlu ve olumsuz yönleri belirtilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Tarım sektörü, Sermaye şirketleri, Muhasebe yöntemleri, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları

**HASAN KALYONCU UNIVERSITY  
GRADUATE EDUCATION INSTITUTE  
BUSINESS ADMINISTRATION DEPARTMENT**

**EXAMINATION OF ACCOUNTING PROCESS IN  
AGRICULTURAL ENTERPRISES AND COMPARISON WITH  
TMS-41 STANDARD: SAMPLE APPLICATION ON GAZIANTEP  
PISTACHIO CULTIVATION**

**Ahmet KONUK**

**MASTER THESIS**

**Advisor  
Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU**

**ABSTRACT**

It is known that agriculture is as old as human history. It is known that people's need for food diversity has constantly increased since the beginning of their existence. In the early days, people carried out a more primitive agricultural activity and grew enough food to meet the needs of the household. However, today it is seen that capital companies are making serious investments in the agricultural sector and growing agricultural products. Thanks to the large investments made, enterprises that produce crops in bulk meet the food needs of the country's population and contribute to the country's economy with export income. In addition to these situations, the most important factors that distinguish the agricultural sector from other commercial and industrial enterprises are the production and stock keeping method. Therefore, it was thought that there was a need for an accounting method that would be different from the bookkeeping method of other sectors. In this thesis study, the book records of enterprises operating in the agricultural sector were examined and the differences between the Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards were pointed out and their positive and negative aspects were tried to be stated.

**Keywords:** Agricultural sector, Capital companies, Accounting methods, Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standards

## ÖNSÖZ

Yazmış olduğum bu tez çalışmasında bana sürekli bilgi ve paylaşımda bulunarak emeğini esirgemeyen değerli hocam aynı zamanda tez danışmanım Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZUOĞLU' na teşekkürü borç bilirim.

Aynı zamanda tez çalışmasının yanında bir fiil olarak çalıştığımndan dolayı araştırma ve tez yazım sırasında zaman ayıramadığım ve en büyük destekçim sevgili eşim Pınar KONUK'a ayrıca teşekkür ederim.

Beni bugüne kadar sabır, şefkatle büyüten ve her konuda destek olan anne ve babama, kız kardeşime şükranlarımı sunarım.

Ahmet KONUK

Gaziantep, 2024

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
TABLolar LİSTESİ .....	ix
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	3
KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	3
<b>1. TARIM, TARIM İŞLETMELERİ, TARIMSAL FAALİYETLER VE GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. Tarım .....	3
1.2. Tarımsal Faaliyetler .....	7
1.3. Tarım İşletmeleri .....	8
1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri .....	12
1.4.1. Doğa olaylarına karşı yüksek duyarlılık .....	12
1.4.2 Dönemsel ve biyolojik doğası.....	13
1.5.Tarımsal Faaliyet Türleri.....	14
1.5.1. Bitkisel üretim .....	14
1.5.2. Hayvansal üretim .....	15
1.5.3. Su ürünleri üretim .....	16
1.6. Gaziantep Fıstığı Yetiştiriciliği.....	16
1.7.Gaziantep Fıstığı Cinsleri Ve Mahsul Çeşitliliğine Göre Sınıfları .....	19
1.8.Gaziantep Fıstığı Üretiminde Maliyetleme Aşaması .....	21
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>22</b>
<b>2. TARIM MUHASEBESİ, TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER SATANDARDI VE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI .....</b>	<b>22</b>
2.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı Ve Amaçları.....	22
2.2. Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı .....	24
2.3. Tms- 41 Amacı Ve Kapsamı .....	26
2.4. Tms-41 Kavramsal Çerçeve Ve Standartta Yer Alan Terimler .....	31
2.4.1. Genel tanımlar ve kavramlar.....	32
2.4.2. Özel tanımlar ve kavramlar: .....	33
2.5. Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) Kapsamında Canlı Varlıkların Sınıflandırılması ....	34

2.6. Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi .....	36
2.7. Tarım İşletmelerinde Amortisman Süreçleri .....	36
2.8. Kar ve Zararın Raporlanması .....	37
2.9. Tms-16 Standardı, Amacı Ve Kapsamı.....	38
2.9.1 Tms-16 maddi duran varlıklar standardında yer alan terimler ve kavramlar .....	39
2.9.2. Taşıyıcı bitki kavramı .....	41
2.9.3. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme süreçleri.....	42
2.9.4. Tms-16'ya göre amortisman işlemleri.....	42
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>44</b>
<b>GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİNİN TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ .....</b>	<b>44</b>
3.1. Çalışmanın Amacı .....	44
3.2. Gaziantep Fıstığı Üretimi Yapan İşletmelerde Muhasebeleştirme Süreçleri, Tms Ve Vuk'na Göre Karşılaştırmalı Örnek Uygulama .....	45
3.2.1. Vergi usul kanunu'na uygun olarak tarımsal faaliyetlerin, tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirme .....	45
3.2.2. Kiralık arazide gaziantep fıstığı fidanı dikilme, yetiştirilme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi .....	47
3.2.3. Yetiştirilmekte olan gaziantep fıstık fidanının bakım işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. 48	
3.2.4. Olgunlaşan gaziantep ağacı fidanlarının ve bakımlarının muhasebeleştirilmesi .....	50
3.2.5. Hasat edilen gaziantep fıstığının maliyetleme ve satış sürecinin muhasebeleştirilmesi ..	52
3.2.6. Gaziantep fıstığı bahçesinde yönelik dönem sonu işlemleri ve amortisman süreçleri .....	55
3.2.7. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi .....	57
3.2.8. Tms-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında gaziantep fıstığı üretiminde bulunan tarımsal işletmenin muhasebeleştirilmesi .....	57
<b>SONUÇ .....</b>	<b>69</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>72</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>76</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> Türkiye Yıllar İtibari İle Birlikte Tarım Alanları .....	6
<b>Tablo 2</b> İyi Tarım Uygulamaları Göstergeleri .....	11
<b>Tablo 3</b> Bitkisel Tarım Alanları .....	15
<b>Tablo 4</b> Su Ürünleri İstatistikleri.....	16
<b>Tablo 5</b> Gaziantep Fıstığı Ağaç Sayısı ve Yıllık Üretim Miktarı .....	21
<b>Tablo 6</b> Canlı Varlıklar Ve Hasat Sonrası Ürünleri .....	30
<b>Tablo 7</b> VUK ile TMS-41 Hesap Kalemlerinin Karşılaştırılması.....	70



## GİRİŞ

Tarım, insanlık tarihi kadar eski bir uğraş olup, insanların var olduğu günden itibaren gıda çeşitliliğine olan ihtiyaçları sürekli artmıştır. İlk zamanlarda, insanlar daha ilkel tarımsal faaliyetlerle sadece hane halkının ihtiyacını karşılayacak kadar besin yetiştirmektedirler. Ancak günümüzde, sermaye şirketlerinin tarım sektörüne yaptığı ciddi yatırımlar sayesinde tarım ürünlerinin üretimi büyük ölçekte gerçekleştirilmektedir. Bu büyük yatırımlar sayesinde geniş ölçekte mahsul alan işletmeler, hem ülke nüfusunun gıda ihtiyacını karşılamakta hem de ihracat geliri ile ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır.

Tarım sektörünü diğer ticari ve sanayi işletmelerinden ayıran en önemli faktörlerden biri, üretim ve stok bulundurma yöntemidir. Tarım sektöründeki bu özgün üretim ve stoklama yöntemleri, diğer sektörlerden farklı muhasebe yöntemlerine ihtiyaç duyulmasına neden olmaktadır. Tarım işletmelerinin defter tutma yöntemleri, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile uyumlu olmalı, aynı zamanda sektörün kendine özgü dinamiklerini de yansıtmalıdır.

Bu tez çalışmasında, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin defter kayıtları incelenerek, Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar üzerinde durulacak ve bu farklılıkların olumlu ve olumsuz yönleri analiz edilecektir. Amaç, tarım sektöründe daha etkin ve verimli bir muhasebe sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. Bu bağlamda, tarım sektörünün muhasebe uygulamalarının mevcut durumunun değerlendirilmesi, sektörün gereksinimlerine uygun önerilerin geliştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Tez çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel tarımsal faaliyetler genel hatlarıyla ele alınarak temel kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde, Tms-16 Maddi Duran Varlıklar ve Tms-41 Tarımsal Faaliyetler Standartları detaylı şekilde açıklanmaktadır. Üçüncü bölümde ise tarım işletmelerinin örnek uygulaması TMS 16 ve 41 Standartları hükümleri ile VUK açısından karşılaştırma çalışmaları ile birlikte sonuç ve öneri kısmından oluşmaktadır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

#### **1. TARIM, TARIM İŞLETMELERİ, TARIMSAL FAALİYETLER VE GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİ**

Tarımsal faaliyetler ve tarımsal üretim neredeyse insanlık tarihi kadar eski olmakla kalmayıp, zaman içerisinde sürekli büyüyen ve gelişen bir sektör olarak her zaman kendi içerisinde yeniliklere giderek günümüze kadar gelmiştir. Tarımsal faaliyet sayesinde yıllar önce yaşayan insanlar kendi hanesinin gıda ihtiyaçlarını karşılamakla birlikte zaman içerisinde üretim yaptıkları gıda maddesini pazarlama aşamasına da gelmiştir. Diğer yandan bakıldığında tarım sektörü sadece insanların direkt gıda ihtiyaçlarını karşılamakla kalmayıp dolaylı yoldan diğer sektörlerle de girdi sağlamaktadır (Kırhoğlu ve Gökgez, 2012:107). Dolayısıyla tarımsal faaliyet sayesinde birçok sanayi sektörüne girdi sağlanmaktadır.

##### **1.1. Tarım**

Tarım tarihi insanlık tarihi kadar eski olduğu bilinmektedir. Eski çağlardaki insanların yabani tahılları bundan en az 105.000 yıl önce yetiştirerek tükettikleri bilinmektedir. Dolayısıyla insanlık tarihi ile tarım tarihi arasındaki dönem farkı birbirine yakın olduğu bilinmektedir. Öyle ki insanların yaşamlarını idame ettirebilmeleri için gıda ihtiyaçlarının karşılanması gerekmektedir. Tarımsal faaliyetin ilk çağlardan bu zamana kadar önemini giderek arttığı görülmektedir. Tarım tarihi incelendiğinde 19. yüzyıldan itibaren gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tarım alanında insan gücünün yerini modern makinelere bıraktığı görülmektedir. Günümüzde ise ekim, sulama ve hasat etme süreçlerinin modern makine ve ekipmanlar ile yürütüldüğü görülmektedir. Tarımsal faaliyetler sonucunda insanların geçmiş çağlardan bugüne aralarında ticari takas ve zirai kazanç sayesinde toplumlar arasında sosyal adımlar attıkları bilinmektedir.

Tarımsal faaliyetin tarihi araştırılırken Amman'da geçmişi 10 bin yıla dayanan köy Ain Ghazal, insanlık tarihinin paha biçilmez olan tarımsal faaliyetlerine yönelik önemli bilgilere ulaşmayı sağlamaktadır. Burada yapılan araştırmalar sonucunda avcılık ve toplayıcılık ile gıda ihtiyacını sağlayan insanların tarım faaliyeti sonucunda yerleşik hayata geçtiğini gösteren izler bulunmaktadır. Dolayısıyla bu dönemdeki insanların artık

hayvanları evcilleştirmiş ve ekip biçme faaliyetinde oldukça iyi deneyimler elde ettiği görülmektedir. Burada yaşayan insanlar mercimek, arpa, buğday ve bezelye yetiştirip taştan yapılmış evlerde oturmaktaydı (tr. wikipedia.org. tarım\_devrimi.com, Erişim tarihi:10.10.2022).

Dünya'ya bakıldığında tarımın farklı coğrafyalarda keşfedildiği bilinmektedir. Bunlardan “Bereketli Hilal” adıyla bilinen alan bugün İran, Irak, Lübnan, İsrail ve Ürdün'ü kapsayan bölge de tarım tarihi açısından önemli bilgiler sunmaktadır. Tarım tarihi genel olarak kapsamlı şekilde araştırıldığında ortaya bazı ortak özellikler çıkmaktadır. Bu özelliklere bakılacak olunursa, güvenli tarımsal ürünleri bularak yerleşik hayata geçmeleri başta olmak üzere, göçebe yaşam tarzının azalması ve köy kültürünün oluşması ile birlikte krallık sisteminin oluşmasına katkı sağlamaktadırlar (tr. wikipedia.org. tarım\_devrimi.com, Erişim tarihi:10.10.2022).

Tarım tarihi bu kadar eski olmakla birlikte günümüz dünyasında önemini yitirmemiş fakat farklı sektörlere devretmiştir. Tarım tarihi en eski sektör olmakla birlikte zaman içerisinde sanayi sektörünü geliştirmiş ve gelişen sanayi sektörü ile birlikte günümüzde hizmet sektörü de gelişim göstermektedir. Öyle ki internet ve akıllı telefon cihazların artması ile birlikte insanlar sanal ortamlarda satış, pazarlama, programlama ve müşteri ilişkileri kurarak günümüzde bu yol ile gelir elde etmektedirler.

Diğer yandan bakıldığında günümüzde tarımsal faaliyet sayesinde ülkeler arasında ciddi bir şekilde ihracat getirisi elde edilirken, iç ve dış müşterilerin gıda ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli yer aldığı görülmektedir. Son yıllarda tarımsal faaliyet gösteren çiftçilere devletlerin gerekli teşvik ve sübvansiyon sağladığı görülmektedir. Tarım sektörünün öneminin son yıllarda daha da belirginleşmesi ile çeşitli destekler sayesinde hızla büyümeye gittiği görülmektedir. Dolayısıyla dış müşterilere de ulaşmak artık daha kolay olmaktadır. Küresel anlamda tarımsal ürünün öneminin artmasından dolayı tarım işletmelerinin de yıllar bazında ihracat rakamları artmaktadır.

Fakat artan nüfus etkisiyle birlikte arz tarafında yetersiz üretim sebebiyle son yıllarda gıda fiyatlarında artış görülmektedir. Bunların önüne geçmek için devletler son yıllarda çiftçilere yardımcı malzeme desteği ve nakit desteği sunmakla kalmayıp ayrıca vergisel açıdan da indirim sunmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin sonucunda elde edilen ürünlerden ziyade diğer sanayi dallarında kullanılan yan ürün ve direkt ham madde sağlanması açısından da birçok

sektöre can suyu sağlamaktadır. Dolayısıyla tarımsal faaliyetin yürütülmesinden elde edilen mahsullerden diğer sanayi dallarına mamul ve yarı mamul girişi sağlayarak tarımsal ürünlerden farklı ürünler elde edilmektedir.

Tarımsal faaliyetin katkı sağladığı bazı sektör dalları şunlardır; akaryakıt, kozmetik, dericilik, tekstil ve buna benzer birçok sektörün hammadde ihtiyacını karşıladığı bilinmektedir(Büyükarıkan, 2018:4).

Tarımsal faaliyet ve tarım kavramı ile ilgili çeşitli kaynaklardan elde edilen tanımlara bakıldığında genel olarak tarım kavramını şöyle açıklamak mümkündür; doğal kaynakları kullanarak bitkisel ve hayvansal ürün üretilmesi, işlenmesi ve pazarlanması gibi faaliyetlerin tümüne verilen genel addır.

Çeşitli kaynaklara bakıldığında tarım ve tarımsal faaliyet ile ilgili tanımlamalar ise şöyledir:

Türk Dil Kurumu tarım kavramını; “*bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması, ziraat, kültür*” şeklinde tanımlamaktadır. (TDK).

Tarım;” *doğal kaynakları uygun girdilerle birlikte kullanarak yapılan her türlü üretim, yetiştirme, işleme ve pazarlama faaliyetidir*” (5488 Sayılı Tarım Kanunu Madde-3).

Tarım sektörü; çeşitli besinleri üreten, bu besin maddelerini işleminden geçirerek çeşitlendiren, insanların bu besin maddesine olan ihtiyaçlarını karşılanmasını, toplumların kalkınmasını ve sağlığını amaçlayan sektördür(Doğan vd., 2015:30).

Tarım sektörü; bitkisel ve hayvansal üretimin yapılması, bitkisel ve hayvansal üretimde verimliliğin artırılması, kalitenin iyileştirilmesi, üretimi gerçekleşmesinde kullanılan mahsullerin uygun şartlarda stoklanması, işlenerek kullanılması ve pazarlama faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır(Erdem ve Tuğcu, 2019:105).

Tarımsal faaliyet, toprağı tahumu ve doğada bulunan diğer unsurları da kullanarak, bitkisel ve hayvansal ürünler üreterek mamül ve yarı mamül üretme faaliyetlerine, tarımsal faaliyetler olarak adlandırılmaktadır(Antepli, 2014:4).

Çeşitli kaynaklar doğrultusunda tarım kavramına ortak bir tanım yapılırsa; tarım, toprak işlenerek ve hayvansal faaliyetler sürdürülerek, mamül ve yarı mamül ürünler

üretilmesi nihayetinde temel amaç insan hayatının idamesini sağlayacak besin ve besin grupları üretimine verilen kavramdır.

Tarım faaliyetinin, sürdürülmesi açısından tarıma elverişli tarım arazilerinin önemi büyüktür. Şöyle ki tarıma elverişli arazileri bulunan ülkelerin diğer ülkelere oranla tarımsal faaliyetten elde ettikleri ihracat gelirlerinin daha iyi düzeyde olduğu görülmektedir.

Tarımsal faaliyetlerin sürdürülebilmesi açısından tarımsal alanların önemi büyüktür. Fakat tarımsal alanlar TÜİK verilerine bakıldığında 1988'den 2021 yılına kadar zaman içerisinde tarım alanı ve işlenen tarım alanı açısından küçülme meydana geldiği görülmektedir.

**Tablo 1** Türkiye Yıllar İtibari İle Birlikte Tarım Alanları

Yıl	Toplam Tarım Alanı	Toplam İşlenen Tarım Alanı	Sebze Bahçeleri Alanı	Toplam Uzun Ömürlü Bitkilerin Alanı	Çayır ve Mera Alanı	Orman Alanı
2003	40 644	26 027	911	2 717	14 617	20 763
2004	41 210	26 593	895	2 780	14 617	20 763
2005	41 223	26 606	894	2 831	14 617	21 189
2006	40 493	25 876	850	2 895	14 617	21 189
2007	39 504	24 887	815	2 909	14 617	21 189
2008	39 122	24 505	836	2 950	14 617	21 189
2009	38 912	24 295	811	2 943	14 617	21 390
2010	39 011	24 394	802	3 011	14 617	21 537
2011	38 231	23 614	810	3 091	14 617	21 537
2012	38 399	23 782	827	3 201	14 617	21 678
2013	38 423	23 806	808	3 232	14 617	21 678
2014	38 558	23 941	804	3 243	14 617	21 678
2015	38 551	23 934	808	3 284	14 617	22 343
2016	38 328	23 711	804	3 329	14 617	22 343
2017	37 964	23 347	798	3 348	14 617	22 343
2018	37 797	23 180	784	3 457	14 617	22 622
2019	37 716	23 099	790	3 519	14 617	22 740
2020	37 762	23 145	779	3 559	14 617	22 933
2021	38 089	23 473	755	3 591	14 617	23 110
2022	38 482	23 864	718	3 671	14 617	23 110

(TÜİK, tarım ve orman alanları raporları, Erişim Tarihi 2022)

Türkiye istatistik kurumunun 1988 yılından itibaren 2021 yılına kadar çeşitli aralıklardaki tarım ve orman alanları verileri incelendiğinde tarım ve orman alanları 1988 yılından bu yana zaman içerisinde azalmaktadır. Fakat 2021 yılında bir toparlanma görülmektedir. Bu toparlanmanın başlıca nedenlerinden bir tanesi de tarıma verilen önemin artmasındandır. Bunlara ek olarak tarımsal faaliyetin gelişmesi amacı devletın çiftçilere ve tarımsal faaliyet gösteren işletmelere vermiş olduğu desteklerin etkisinden kaynaklanmaktadır. Tarıma elverişli arazilerin oluşmasında ülke nüfusunun gıda ihtiyacının karşılanması ile birlikte tarımsal faaliyetlerden ihracat geliri de elde edilmeye başlanmıştır. Son yıllarda artan nüfusa oranla tarım arazilerinin yetersiz kaldığı görülmektedir. Yetersiz kalan tarım arazilerinin olumsuz yönlerinden birisi de artan gıda fiyatları olmaktadır. Sadece tarım arazilerinin genişliği değil, ekilen alanların da artmasından kaynaklanan tarımsal bolluğa erişilmesinin amaçlanması gerekmektedir.

## **1.2. Tarımsal Faaliyetler**

Tarımsal faaliyetler tarım işletmelerinin faaliyet konusu olan tarımsal üretimin süreçlerini kapsamaktadır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren tarım işletmeleri tarımsal faaliyet uğraşı sonucunda ancak ürün elde edebilirler. Dolayısıyla tarımsal faaliyet sistemli bir süreç olarak takip edildiğinde ortaya ürün çıkmaktadır.

Tarım kanunu ise; toprak, su ve biyolojik kaynaklar ile birlikte tarımsal girdiler kullanarak yapılan bitkisel, hayvansal, su ürünleri, mikroorganizma ve enerji üretimine verilen kavram olarak tanımlanmaktadır (5488 Sayılı Tarım Kanunu Madde-3).

Tarımsal faaliyet; kişinin kendi mülkünde veya kamu özel mahallelerinde başkalarının mülkünde ekim, dikim, bakım, üretim, yetiştirme ve iyileştirme yoluyla doğadan doğrudan yararlanarak bu ürünleri yaratmak, avlamak, korumak, taşımak ve başka şekillerde yararlanmak. Bu bir davranış olarak kabul edilir. (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yönetmeliği, 2004).

Çeşitli tanımlara bakıldığında tarımsal faaliyet şöyle açıklanabilmektedir; kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla veya ticari faaliyette bulunmak amacıyla bitki, hayvan, orman ve su ürünleri üretiminde bulunanlar ile ayrıca bunları depolayanlar, avlayanlar, ıslah edenler ve yetiştirenlerin tarımsal faaliyette buldukları söylenebilmektedir.

### 1.3. Tarım İşletmeleri

Eski çağlarda tarımsal faaliyet yürüten insanlar öncelikli olarak kendi hane halkının besin ihtiyacını karşılamaktaydı. Bu tarımsal faaliyetleri daha ilkel araçlarla sürdüren insanoğlu daha çok hayvan ve insan gücünü ön plana çıkararak tarımsal faaliyette bulunmaktaydı. Tarımdan elde ettiği bitkisel ve hayvansal besinler ile hane halkının gıda ihtiyacını karşılamaktaydı. Fakat hane halkının farklı ürünlere de ihtiyaç duyması ile birlikte diğer insanlardan farklı ürünleri takas yolu ile temin etme yöntemi içerisinde girdikleri bilinmektedir. Eski çağlardaki tüm bu durumlara bakıldığında hane halkının ihtiyaçlarının sadece kendi ürettikleri besin çeşitleri olmadığından dolayı mübadele yolu ile az da olsa ticarete başlamış oldukları bilinmektedir. Geçmişte insanoğlu daha çok el aletleri ve hayvan gücü ile toprağı işlerken, günümüzde neredeyse bunlara gerek kalmadan modern makine ve teçhizatlar ile tarımsal faaliyetler yürütülmektedir.

Tarım, insanoğlunun var olduğu günden itibaren devam eden bir faaliyet olarak bilinmektedir. Zaman içerisinde modern tarım ekipmanları sayesinde tarımsal faaliyette iş gücü ve zaman tasarrufu ile birlikte günümüzde gelişen bir sektör statüsünde faaliyet göstermektedir. Tarım sektöründe, ekipmanların da gelişmesi ile birlikte artık sadece yerel nüfusun değil aynı zamanda dünya nüfusunun da gıda ihtiyacının karşılaması hedeflenmektedir. Gelişen tarım sektörü sayesinde artık küçük çaplı üretimlerden çıkılarak ticari işletmeler bazında toplu şekilde tarımsal mamul ve yarı mamul üretimlerine başlanmıştır. Tarım işletmeleri, diğer işletmeler gibi vergi mükellefi pozisyonunda tarımsal faaliyet ile tarımsal ürün üretmeye odaklanmış işletmeler niteliğindedir. Tarım işletmeleri bünyesinde çalışan birçok personel sayesinde ülke istihdamına katkı sağlanmakla kalmayıp, ayrıca tarımsal ürün bolluğu ile gıda ihtiyacının teminini de kolaylaştırmıştır ([www.tr.wikipedia-tarım\\_tarihi.org.tr](http://www.tr.wikipedia-tarım_tarihi.org.tr) , Erişim tarihi:12.10.2022).

Tarım işletmeleri de diğer ticari ve sanayi işletmeleri gibi kâr elde etmeyi amaçlamaktadırlar. Burada tarım işletmelerinin amacı işlenmeye ihtiyacı olan yarı mamul ve tamamlanmış ürün olan mamul üretmeye odaklanarak buradan kazanç elde etmeyi hedeflemektedir. Dolayısıyla tarım işletmelerini diğer işletmelerden ayıran bazı özellikleri literatür taramasından ortaya çıkan tanımlamalar ile açıklamak mümkün olacaktır.

İşletme biliminin en temel konusu; insanların isteklerinin ve ihtiyaçlarının karşılanması için mal ve hizmet üreten ekonomik birimlerdir(Tekin ve Şenol, 2013:15).

İşletme kavramının en genel tanımı; insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim birimlerini bir araya getirerek mal veya hizmet üreten ekonomik birim olarak tanımlanmaktadır(Tuncer vd., 2018:23).

Çeşitli tanımlamalar bakıldığında işleme genel olarak; insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal veya hizmet üreten, üretim faktörlerini planlı bir şekilde bir araya getirerek katma değer yaratan ekonomik birimlerdir.

Tarım işletmeleri ise diğer işletmelerden farklı olarak; bitki ve hayvan yetiştiriciliği ile uğraşarak ekim ve ıslah faaliyetlerini yürüten daha sonrasında bu elde ettiği besin maddesini pazarlayan / pazara sunan ticari işletmelerdir. Dolayısıyla gelirin 7 unsurundan birisi olan zirai kazanç diğer ticari kazanç dallarından farklı olarak toprağı işleyip hasat zamanlarında gelir elde ederek vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Tarım işletmelerinin son yıllarda etkin olarak çalışmayı ilke haline getirdikleri görülmektedir. Bunların başlıca sebeplerinden olan ülke nüfusunun ihtiyaç duyduğu besin ihtiyacını karşılamakla birlikte diğer sanayi alanlarında faaliyet gösteren işletmelere, işlenmemiş yarı mamul temin ederek sanayide çarkın dönmesini sağlamak amacıyla önemli rol oynamaktadır. Ticari işletmelerinin tanımına bakıldıktan sonra tarım işletmelerinin de tanımına bakılacak olduğunda; gelir vergisi kanununa bakıldığında gelirin 7 unsurundan birisi olan zirai kazanç tarım işletmelerinin elde ettikleri hasıllardan vergilendirmeyi amaçlamıştır. Zirai kazancın tanımı gelir vergisi kanunu şöyle tanımlamıştır; “*zirai faaliyetten doğan zirai kazançtır*” (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 52).

Tarım işletmeleri; satışa veya geri dönüşüme uygun olan canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlılara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin tümünü yürüten işletmelerdir(Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5).

Tarım işletmesinin en genel tanımı ise; Bitkisel veya hayvansal üretimde faaliyette bulunan, yetiştirme aşamasından başlayarak pazarlama aşamasına kadar yürüten ticari işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Tanımlamalardan da bakıldığı üzere ticari amaçla piyasada faaliyette bulunan tarım işletmeleri üretim yaptıkları gıda maddelerini pazarlama vasıtasıyla son müşteri

olan tüketicilere ulaştırmayı hedeflemektedir. Tüm bunlara bakıldığında tarım işletmeleri de kanunda belirtilen özellikleri taşıyan sanayi, ticari ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler gibi defter tutmaları ve elde ettikleri mahsulün satışından vergi ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmelerinin etkin bir şekilde muhasebe sürecinin olması ve vergisel boyutta da diğer işletmelerde olduğu gibi verginin en etkin şekilde hesaplanması gerekmektedir.

19.yy. başlarında tarım daha çok diğer sektör kolları ile ilişkisi olmayan daha yalın ve bireysel şekilde devam ettiği görülmektedir. Bunun nedeni ise daha az ihtiyaçları olan kırsal kesimde yaşayan çiftçilerin daha çok kendinin ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde hayvancılık veya bitkisel üretim yapmakta olduğu görülmektedir. Kendi evinin ihtiyacı dışında kalan tarım ürünlerini ise takas yolu ile veya doğrudan satış yolu elde ettiği para ile diğer ihtiyaçlarını temin ettiği görülmektedir. Durum böyle olunca diğer sanayi işletmeleri veya diğer sektörler için hammadde veya yarı mamul üretimi sağlanamamakta olduğundan sanayi de sınırlı sayıda tarım ürünleri ile ilgili ürün üretildiği bilinmektedir. Durum böyle olduğundan tarım sektörü zaman içerisinde geniş bir pazara hitap etmeye başlamış ve tarım işletmeciliği denen bir sektör ve meslek dalı ortaya çıktığı görülmüştür.

Bireysel tarımdan tarımsal işletmeye geçişin bazı olumlu yönleri şöyledir (Gökgöz, 2013);

- Ağır işlerin bölünmesi ve daha büyük ölçüde üretim sağlamak
- Tarımsal işletme bünyesinde farklı işkollarının da istihdam etmesi
- Diğer sektörlerde mamul ve yarı mamul üretimini hızlandırmak
- Kitle üretimi sağlamak
- Tarımsal işletme açısından devlet teşviki, sübvansiyon ve ihracat fırsatları
- Geniş ürün yelpazesi
- Atıl toprakların üretime atılması
- Bölge halkının istihdamına katkı sağlamak

Yukarıda görülmektedir ki tarımsal işletmelerin tüketicilere, diğer sektör kollarına ve ülke kalkınmasına birçok fayda sağladığı açıktır.

Tarım işletmeleri de diğer sanayi ve ticari işletmeler gibi zaman içerisinde gelişerek üretim kapasitelerini arttırdıkları görülmektedir. Tarımsal faaliyet gösteren çiftçiler, gelişen tarım aletleri ve ekipmanları ile diğer sektör dallarına mamul ve yarı

mamul temini sağlamaktadır. Tarım işletmeleri ile birlikte ülke genelinde istikrarlı bir üretim meydana geldiği gözlenmiştir. Bunun en büyük nedenlerinden olan geniş arazilerde, geniş ekipmanlar ile üretimi kolaylaştırmaktadır. Bunun sonucunda ise toplu mahsul elde edilmeye başlanmıştır.

Tarım işletmelerine geçişin başlıca sebebi kayıt dışı ekonomiyi engellemektir. Bu sayede kırsalda küçük çaplı üretim yapan çiftçiler yerine vergi mükellefiyeti olan tarım işletmeleri sayesinde vergisel olarak ülke ekonomisine fayda sağlamıştır.

**Tablo 2 İyi Tarım Uygulamaları Göstergeleri**

<b>Yıllar</b>	<b>İl Sayısı</b>	<b>Üretici Sayısı</b>	<b>Üretim Alanı (Ha)</b>	<b>Üretim Miktarı (Ton)</b>
<b>2007</b>	18	651	5.361	56.000
<b>2021</b>	63	10.265	389.485	6.162.544
<b>(2007-2021) Değişim Oranı</b>		<b>15 kat</b>	<b>72 kat</b>	<b>110 kat</b>

(<https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Iyi-Tarim-Uygulamalari/Istatistikler>)

Tarım sektörünün gelişmesi ile birlikte sermaye oranları sanayiden, tarım sektörüne kaymıştır. Dolayısıyla sanayide üretilen ürünlerdeki gibi tarım ürünlerinde de sosyal sorumluluk kapsamında iyi tarım uygulamaları başlamıştır. Tabloda da görüldüğü üzere 2007 yılına oranla toplam üretim miktarı 110 kat arttığı görülmektedir. Burada iyi tarım uygulamalarına giren tarım işletmelerine gerekli teşvikler verilmiştir. Bunlara ek olarak son yıllarda insan sağlığı öneminin de arttığı görülmektedir. Tüm bu uygulamalar neticesinde gerekli nitelikleri taşıyan tarım işletmeleri bu teşviklerden yararlanmıştır.

Klasik tarım üreticileri daha çok kırsal alanlarda faaliyet göstererek, küçük çaplı tarımsal üretim yapmaktaydı. Fakat günümüzde ise büyük işletmelere yatırım fırsatı sunan bir sektör haline gelmesinin en büyük nedenlerinden bir tanesi üretim kapasitesinin sunmuş olduğu pozitif yararlarıdır. Tüm bu sayede işletmeler uluslararası piyasalarda

rekabet fırsatı bularak, dünya şirketi pozisyonunda insanlara fayda sağlayarak yetiştirmiş olduğu ürünleri pazarlayabilmektedir.

#### **1.4. Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri**

Tarımsal sektörün ürün çeşitliliği ve yetiştiriciliği açısından bakıldığında diğer sektörlerden farklı olduğu görülmektedir. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler diğer sanayi işletmeleri gibi ticari faaliyetlerini ve bir sonraki yılda üretecekleri mamul miktarlarını ön göremezler.

Bunun en büyük nedeni ise doğa olayları, iklim ve hava şartlarının ani şekilde değişme riskidir. Genel olarak bakıldığında tarımsal faaliyetlerin özellikleri iki ayrı başlıkta incelenebilir:

1. Doğa olaylarına karşı yüksek duyarlılık,
2. Dönemsel ve biyolojik doğası.

##### **1.4.1. Doğa olaylarına karşı yüksek duyarlılık**

Tarımsal faaliyetler, endüstride olduğu gibi kontrol edilemezler. Endüstride kontrol daha kolay bir süreçtir. Bunun başlıca nedenleri endüstride öngörülebilirlik daha basittir. Tarımsal faaliyetlerde çevresel, doğa ve iklim olaylarının tahmini güçtür. Tarımsal faaliyetlerde üretim aşamasındaki yağmurun yağmaması, dolu, sel, hortum, aşırı sıcaklık, yabani hayvan saldırısı gibi nedenler üretim safhasını olumsuz etkileyecek ve ekonomikliği düşürecektir.

Ayrıca tarımsal faaliyet gösteren işletmeler üretecekleri ürünler hakkında özgürce karar verememektedir. Sebebi ise üretim yapacakları toprakların bütün ürünleri üretmeye izin vermemesidir(Özçelik ve Fidan, 2013:17).

Tüm bu doğa olaylarına bakıldığında tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmeleri toprağı işlediği süre kapsamında doğa olaylarından gelebilecek birçok risk faktörü ile karşı karşıya kalabilecektir. Tarımsal faaliyete başlamadan önce fizibilite çalışmalarında elden geldiği kadar öngörmek de tarım işletmesi açısından ekonomik fayda sağlayacaktır. Önlem alınmadan tarımsal faaliyete başlayan işletmeler daha çok risk faktörü ile karşılaşacaktır ve dolayısıyla daha çok mamul maliyetine neden olacaktır.

#### 1.4.2 Dönemsel ve biyolojik doğası

Tarımda üretim süreci biyolojik etmenlere bağlıdır. Tarımda bitki ve hayvan yetiştiriciliği biyolojik bir süreci takip etmekte olup endüstride olduğu gibi hızlandırılmaz. Tarım işletmeleri yetişemeyen taleplere rağmen üretimi hızlandırması mümkün değildir. Tarım sektörü insan ile bütünleşik olarak çalışarak üretim yapmaktadır. Fakat bütün sürecin insanoğlunun koordinasyonu dahilinde gitmediği görülmektedir. Bunun başlıca nedenleri ise ani gelişen doğa olayları üretimi yavaşlattığı veya üretim miktarını azalttığı yıllar itibari ile görülmektedir.

Tarım sektöründe dönemsellik kavramına bakıldığında bazı ürünleri sürekli yetiştirebilmek mümkün değildir. Tarım sektöründe bazı ürünleri 12 ay boyunca üretmek mümkün olmamakla birlikte bu ürünleri kendi mevsiminde yetiştirmek oldukça ekonomik ve basittir. Diğer açıdan bakıldığında ise bazı ürünleri kendi mevsimi dışında yetiştirmek oldukça pahalıya ve aşırı insan gücüne gereksinim duyulmaktadır. Tarım sektöründe üretim faaliyeti sürdüren işletmeler üretim yapacakları ürünü seçerken tüm üretim faktörlerini göz önünde bulundurmalı ve zamanlamasını iyi kontrol etmeleri durumunda ekonomik bir üretim yapmaları gerekmektedir(Çevik, 2015:11).

Tarım sektöründe makineleşme diğer endüstriler gibi yoğun olmamakla birlikte yine de makine kullanımı az da olsa görülmektedir. Makineleşme tarım ürünlerini üreten işletmeler tarafından her alanda kullanılması mümkün olmamaktadır. Bu durumdan dolayı üretimde insan gücüne de ağırlık verilmektedir.

Tarım sektöründe bazı dönemlerde ürün yeteri kadar üretilenmemektedir. Dolayısıyla yeteri kadar arz olmamasının fiyatları arttırmakta olduğu görülmektedir. Dolayısıyla talebi karşılayamayan üretim bazı sorunlar neticesinde bu duruma geldiği görülmektedir. Bunların başlıca nedenlerinden biri verimsizlik olmak üzere çeşitli nedenleri olduğu bilinmektedir. Verimsizlik tarım sektörüne çeşitli zorluklara sürüklemektedir. Bunların başında maliyet hesaplamasında oluşan güçlükler verimsizlik sonucunda oluşan kriz işletmeleri maliyet hesaplaması açısından çeşitli hesap karmaşasına yol açmaktadır. Diğer taraftan verimsizlik sonucunda yetersiz olan arz, talebi karşılayamamakta ve fiyatlar genel düzeyini arttırmaktadır.

## **1.5.Tarımsal Faaliyet Türleri**

Tarımsal faaliyetler kendi içerisinde çeşitlilik göstermektedir. Tamamı tarımsal faaliyet olarak adlandırılrsa da üretim şekilleri olarak birbirinden farklı oldukları görülmektedir. Tüm bu faaliyetleri 4 başlık altında incelemek mümkün olacaktır (Sönmez, 2004:144);

- Bitkisel üretim
- Hayvansal üretim
- Su ürünleri üretimi
- Orman ürünleri üretimi

### **1.5.1. Bitkisel üretim**

Bitkisel üretim, diğer tarımsal üretime göre daha çok üretim yapılan tarımsal alandır. Bitkisel üretim tarım işletmeleri için büyük bir gelir kaynağı oluşturmakla birlikte diğer taraftan tüketiciler için de gıda ihtiyacının temini açısından önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir. Ayrıca tarım işletmeleri sayesinde yurt dışına ihracat yapan işletmeler ülkeye döviz kazandırmakla birlikte, vergisel boyutta da devlet bütçesine olumlu kazanç sağladığı görülmektedir.

ürkiye istatistik kurumu verilerine bakıldığında 2021 yılında toplam tarım alanı 38.063.000 hektar olduğu resmi kayıtlara işlendiği görülmektedir. Bu toplam alanın 16.031.000 hektar alanı ekilen alan olmakla birlikte diğer geriye kalan alanlar Nadas, süs bitkileri, meyve ve sebze bahçelerine ayrılan alanlar, baharat alanları ve son olarak çayır ve mera arazisi olarak istatistiklere geçmektedir. Bu verilere bakıldığında büyük bir alanda tahıl üretimi yapıldığı söylenebilmektedir.

Tarım alanı tablosuna bakıldığında bitki üretiminin ağırlıklı olduğu açıkça görülebilmektedir. Son 5 yılın tarım alanı tablosu incelendiğine yıllar itibari tarım alanı kapsamında bir artış görülmektedir (Tuğcu, 2013:103).

**Tablo 3** Bitkisel Tarım Alanları

Yıllar	Toplam tarım alanı	Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı		Sebze bahçeleri alanı	Süs bitkileri alanı	Meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı	Çayır ve mera arazisi
		Ekilen alan	Nadas				
<b>2017</b>	<b>37 964</b>	15 498	3 697	798	5	<b>3 348</b>	14 617
<b>2018</b>	<b>37 797</b>	15 421	3 513	784	5	<b>3 457</b>	14 617
<b>2019</b>	<b>37 716</b>	15 398	3 387	790	5	<b>3 519</b>	14 617
<b>2020</b>	<b>37 762</b>	15 628	3 173	779	5	<b>3 559</b>	14 617
<b>2021</b>	<b>38 063</b>	16 031	3 059	755	5	<b>3 595</b>	14 617

(<https://data-tuik.gov.tr>. (29 temmuz 2022 Tarım Alanları).

### 1.5.2. Hayvansal üretim

Hayvansal üretim bir diğer ifadeyle, hayvancılık TDK tanımına göre her türlü evcil hayvan bakma ve yetiştiriciliği olarak tanımlanmaktadır. Günümüz şartlarında ise hayvansal üretim her türlü canlı hayvan ve canlı hayvan ürünlerini kapsamaktadır.

Hayvansal üretim Türkiye açısından önemli bir yere sahiptir. Hayvancılık sektörü hem istihdam açısından hem de insanların yeterli ve dengeli beslenmesi için önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla hayvancılık Türkiye topraklarında oldukça elverişli, yetiştirilmesi mümkün ve ticaret hacmi olarak oldukça elverişli mesleklerin başlarında gelmektedir. Hayvancılık her türlü hayvan yetiştiriciliği ile et, süt, yumurta, deri gibi ürünlerin üretilmesi ise hayvansal gıda üretimine verilen genel addır (Tuğcu, 2013:100).

Hayvansal üretime bakıldığında iki farklı üretim söz konusu olmaktadır;

1. Canlı hayvanlar; sığır, koyun, keçi, kanatlı hayvanlar vb.
2. Hayvansal üretim; et, süt, yumurta, tavuk eti, bal, vb.

Türkiye de tarımsal üretim açısından bakıldığında hayvansal üretimin önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Hayvansal üretim sayesinde kırsalda yaşayan insanların hane halklarının gıda ihtiyaçlarını sağlarken, diğer yönden bakıldığında ise hayvancılık

sektörü ciddi bir gelir kaynağı oluşturan meslek alanı haline gelmiştir. Hayvancılık sektörü sayesinde ciddi bir şekilde iş gücü istihdam edilmekle birlikte vergisel boyutta önemli vergi kaynağı oluşturmaktadır. Hayvancılık ile birlikte diğer sektör kolları da hayvansal üretim mamullerini işleyerek gelir elde etmektedir. Dolayısıyla hayvancılıkla uğraşan besici ile birlikte diğer endüstri kollarının da pazar payı büyümektedir.

### 1.5.3. Su ürünleri üretim

Su ürünleri kısaca şöyle tanımlamak mümkündür; denizlerde ve iç sularda bulunan hayvanlar, bitkiler ve yumurtalardan oluşmaktadır. Ülkemiz üç tarafı sularla kaplı olması ile birlikte, ayrıca iç sular bakımından da oldukça zengindir. Dolayısıyla deniz ve tatlı su ürünleri bakımından oldukça zengin çeşitliliği bulunmaktadır.

Son 5 yılı verilerine bakıldığında ton bazında yıllar itibari ile dalgalı bir üretim seyretmekte olduğu görülmektedir.

**Tablo 4** Su Ürünleri İstatistikleri

<b>Su Ürünleri İstatistikleri</b>			
<b>Yıllar</b>	<b>Deniz Ürünleri</b>	<b>Yetiştiricilik Üretimi</b>	<b>Tatlı su Ürünleri</b>
	<b>Ton</b>	<b>Ton</b>	<b>Ton</b>
<b>2016</b>	301 464	253 395	33 856
<b>2017</b>	322 173	276 502	32 145
<b>2018</b>	283 955	314 537	30 139
<b>2019</b>	431 572	373 356	31 596
<b>2020</b>	331 281	421 411	33 119

( <https://data.tuik.gov.tr>. su ürünleri verileri 2022).

### 1.6. Gaziantep Fıstığı Yetiştiriciliği

Gaziantep adı bir ürünle anılan dünyada ender şehirlerden bir tanesidir. Gaziantep denildiğinde ilk akla gelen Gaziantep fıstığıdır. Gaziantep fıstığı insan vücudunun temel gereksinimlerini karşılayan vitamin ve minerallere sahip olan gıda ürünüdür. Gaziantep fıstığı sadece çerez niteliğinde tüketilmesinin yanında aynı zamanda pasta, tatlı, dondurma, çikolata ve birçok gıda ürününün muhtevasına girmektedir. Gaziantep fıstığı

ile yapılan birçok ürün insanlar tarafından büyük beğeni toplamaktadır. Dolayısıyla Gaziantep fıstığı birçok insan tarafından vazgeçilmez bir damak tadı olarak görülmektedir.

Gaziantep fıstığı, sakız ağacıgiller familyasına mensup kabuklu ve yenilebilir bir cinsine aittir. Gaziantep fıstığı, ağaçtan toplanma şekline göre dış kabuk rengi genellikle kırmızı ve dış kabuk soyulduktan sonra içerisinde krem renginde hafif sert kabuklu ve kabuk içerisinde kırmızı renkte meyvesi olan kuruyemiş ve tatlı sektöründe kullanılan besin maddesidir.

Gaziantep fıstığı cinsini genellikle çeşitli yörelerde Şam fıstığı olarak da adlandırılmaktadır. Gaziantep fıstığının günümüzdeki türü Özbekistan'da ilk tunç çağında orta çağda yetiştirildiği bilinmektedir. Buna ek olarak günümüzdeki Antep fıstığı cinsi orta doğu ve orta asyada sıklıkla yetiştirilip yetiştirildiği ve tüketildiği bilinmektedir. Antep fıstığı, bir çöl bitkisi olarak bilinmekte olup, tuzlu toprağı seven bir yapıya sahiptir. Ayrıca sulama zamanlarında hafif tuzlu su ile sulandığında verimi arttığı bilinmektedir. Gaziantep fıstığı ağacı kışın -10 C ile yazın 48 C dereceye kadar dayanıklı olarak bilinmektedir. Ağaç 10 metre boya kadar büyümektedir. Ayrıca ağaç yaprak döken cinsten olup ince uzun yapraklıdır. Yaprakların boyu genellikle 10-20 cm olarak değişiklik göstermektedir. Gaziantep fıstığı, nemli bölgelerde yetiştirmek genellikle zor olmakta olduğu bilinmektedir. Nemli bölgelerde yetiştirilen Gaziantep fıstığı ağacı genellikle meyve açısından verimsiz olmaktadır. Gaziantep fıstığı cinsi genellikle dünyada çoğu ülkede yetiştirilmekte olduğu bilinmekte olup bu ülkelerden bazıları ise İran, Amerika Birleşik Devletleri, Çin, Suriye ve Türkiye'dir. Türkiye' de ise genellikle üretimin %95'i Güneydoğu Anadolu da yetiştirilmektedir.

Gaziantep fıstığı dünyada birçok ülkede ve hatta ülkemizde birçok ilimizde yetiştirilse de Antep fıstığı aroma açısından Gaziantep'de yetişen fıstığın lezzeti bir başka olduğu bilinmektedir. Gaziantep fıstığının fidanını diğer illerde de dikilip yetiştirilse de Gaziantep fıstığının aromasını tutmadığı kanıtlanmıştır. Gaziantep iline özgü Antep fıstığı fidanı dikildikten ortalama 10 yıl sonra fıstık vermeye başlamaktadır. Fidan dikildiğinden itibaren ağacın ömrü ise ortalama 100-150 yıl arasında değişmektedir. Gaziantep iline özgü fıstık ağacı yetişkin bir ağaç yılda 10 ile 15 kilogram fıstık vermektedir. Fıstık hasadı ise her yıl Ağustos ayı sonu ile Eylül ayı sonuna kadar toplanılmaktadır (wikifarmer.com.tr.antep-fıstığı hasadı, erişim tarihi 09.09.2022).



Gaziantep katmeri, Antep muskası ve buna benzer ham maddesi Gaziantep fıstığı olan birçok gıda ürünü coğrafi işaretli ürün olarak Gaziantep iline tescillenmiştir.

Gaziantep iline özgü olan Gaziantep fıstığı ulusal ve yerel anlamda birçok kişi tarafından lezzet şöleni sunmaktadır. Ayrıca bunlara ek olarak bölgede yaşayan çiftçilere ve tüccarlara önemli derecede geçim kaynağı olmaktadır. Tarım ticareti anlamında Gaziantep fıstığının önemli bir yeri bulunmaktadır. Gaziantep fıstığı sert kabuklu tarım ürünü olduğundan dolayı tüccarlar tarafından kurutulup satma ihtimalinin olmasından dolayı önemli bir tarım ürünü olarak görülmektedir. Dolayısıyla pazarlama süresi zamana yaygın olduğundan geniş bir pazarlama ağı sunmaktadır(Eldoğan ve Şahin, 2015:36).

Taşıyıcı bitki, bir bitkinin yetişmesi, olgunlaşması, satışa hazır hale getirilmesi süreçlerini kapsayan en önemli parçalardan birisidir. Diğer bir ifadeyle taşıyıcı bitki, bir üreticinin üretmek istediği mamul değil, mamulün üretilmesini sağlayan en önemli unsurdur.

### **1.7.Gaziantep Fıstığı Cinsleri Ve Mahsul Çeşitliliğine Göre Sınıfları**

Gaziantep fıstığının cinsleri ve mahsul çeşitliliğine göre sınıflara ayrıldığı bilinmektedir. Dolayısıyla Gaziantep fıstığı ağaç cinslerine göre ayırmak gerekirse;

**Barak Yıldızı:** Barak yıldızı son yıllarda yeni üretilmeye başlanılan Gaziantep fıstığı çeşitlerindedir. Genellikle daha verimli bir fıstık çeşidi olarak son yıllarda popüler olarak üretilen cinstir. Verimi yüksek olduğundan dolayı ihracat açısından daha pozitif bakılmaktadır. Gaziantep fıstığını yetiştiren İran ve ABD gibi ülkelerde yetişen fıstıklara oranla daha çok mahsul verdiği bilinmektedir. Ayrıca son yıllarda sıcaklık ve nem açısından yeterli sıcaklığa ulaşamayan illerde daha uygun yetiştirme süreci izlediği gözlenmiştir. Diğer fıstık türlerine göre ortalama 20-30 gün daha erken hasat edilmektedir (Arpacı, 2012:7-8).

**Tekin:** Tekin çeşidi de Barak Yıldızı gibi yeni yetiştirilen cinslerden olmaktadır. Özellikle çatlaklık açısından diğerlerine oranla ön plana çıkmaktadır. İhracat için üretilen ürünlerin içerisinde yer almaktadır. Diğer ülkelerde üretilen ürünlere oranla daha çok rağbet toplamaktadır. Ayrıca kabuklarının ayrıştırılması diğerlerine oranla daha kolaydır (Arpacı, 2012:6)

**Akıncı:** Akıncı çeşiti Siirt çeşitine oranla daha verimli ve çıtlama oranı daha yüksek olan çeşittir. Meyve kalitesi oranı oldukça iyidir. Çeşit sahibi ise, Antepfıstığı Araştırma Enstitüsüne aittir (www.tarımorman\_fıstık\_araştırma\_enstitüsü.tr, 2022).

**Atlı Erkeği:** Genellikle tozlayıcı çeşit olarak bilinmektedir. Diğer fıstık ağaçlarına oranla daha çok tozlama sağlamaktadır. Diğer ismi ise tozlayıcı çeşit olarak bilinmektedir (www.tarımorman\_fıstık\_araştırma\_enstitüsü.tr, 2022).

**Kaşka Erkeği:** Kaşka ise genellikle kurak ve nemsiz olan bölgelerde daha çok tozlayıcı fıstık ağacı olarak bilinmektedir (www.tarımorman\_fıstık\_araştırma\_enstitüsü.tr, 2022).

**Öztürk Erkeği:** Genelde tozlayıcı ağaç olarak bilinmekte olup kurak, yarı kurak ve sulu bölgelerde tozlama faaliyetinde bulunmaktadır. Gaziantep fıstığı ağacı çeşitlerinden, Kırmızı ve Siirt çeşidi için uygun tozlayıcıdır (www.tarımorman\_fıstık\_araştırma\_enstitüsü.tr, 2022).

**Uygur Erkeği:** Genellikle çok erken tozlanmakta olduğu bilinmektedir. Ayrıca yarı kurak ve kurak bölgelerde yetişmektedir (www.tarımorman\_fıstık\_araştırma\_enstitüsü.tr, 2022).

Mahsul Çeşitine Göre Gaziantep Fıstıkları:

**Kırmızı (Ben):** Genellikle kırmızı çeşidi cumbalarından ayrılmış olan, taze Antep fıstığı olarak tüketilen ve ayrıca tuz ile kavrularak genellikle kış aylarında tüketilen Gaziantep fıstığı çeşitlerindedir.

**Boz İç:** Gaziantep fıstığının en kaliteli çeşididir. Genellikle hasat zamanından 1 ay önce toplanılmaktadır. İçinin dolgunluğu ve rengi diğerlerine oranla farklılık göstermektedir. Daha leziz olduğundan dolayı baklava ve tatlı yapımında kullanılmaktadır.

**Meverdi:** Genellikle kırmızı (ben) fıstık ile boz iç arasında olan fıstık çeşitlerinin arasında olup, olgunlaşmaya yakın hasat edilir. Lezzet yönünden boz iç fıstığa yakındır. Pasta ve helva yapımında kullanılmaktadır.

**Kırmızı İç:** Tam olgunlaşarak toplanılmaktadır. Genellikle iç yapısı iri olup çerez, çikolata ve pasta yapımında tercih edilmektedir.

### 1.8.Gaziantep Fıstığı Üretiminde Maliyetleme Aşaması

TÜİK verilerine bakıldığında Tablo 5’ de de görüldüğü üzere 2021 yılı itibari ile 119.355 ton fıstık üretilmiştir. Son yıllara bakıldığında daha az üretim yapıldığı gözlemlenmektedir. Bunun başta gelen sorunlarından birisi gübreleme, yakıt, işgücü, vb. kayda geçen ve kayda geçmeyen birçok maliyet tüm bu az üretimin nedenini oluşturmaktadır. Çiftçiler açısından değerlendirildiğinde

**Tablo 5** Gaziantep Fıstığı Ağaç Sayısı ve Yıllık Üretim Miktarı

Yıllar	Antep Fıstığı		
	Ağaç Sayısı		
	Meyve Veren (Bin)	Meyve Vermeyen	Üretim (Ton)
2017	47 766	19 460	78 000
2018	49 558	20 529	240 000
2019	52 061	20 984	85 000
2020	54 548	22 722	296 376
2021	55 464	23 699	119 355

(www.data.Tuik.gov.sert\_kabuklu\_meyve\_istatistikleri , 2022)

2021 yılında çiftçi bazında satılan kırmızı fıstığın kg fiyatı 65 tl iken 9 litre mazot olabiliyordu. Fakat 2022 yılı itibari ile ortalama 2 litre mazot alınabiliyor. Bu da arazi sürümüne, taşıma maliyetlerine ve ilaçlama maliyetlerini olumsuz etkilemektedir.

Diğer taraftan bakıldığında gübre 2021 yılında 60 tl olan fiyatı 2022 yılında ise 200-220 tl civarında satılmaktadır. Dolayısıyla çiftçiler fıstık fiyatının artmasını talep ederken, diğer yandan birinci elden satış politikası istemektedirler. Kısacası tüccarın bibeceği fiyattan kaçınmaktadırlar.

Tüm bu maliyetleme aşamasında çiftçiler toprağın isteği olan gübreleme, ilaçlama ve toprağı havalandırma (toprağı sürme) gibi faaliyetleri maliyet açısından yetersiz şekilde yerine getirmekte olup istenilen şekilde mahsul alamamaktadır. Dolayısıyla tüm bunlar az üretimden dolayı tüketici fiyatını arttırmaktadır. Ve ayrıca maliyet fiyatını da arttırmakta olduğu görülmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. TARIM MUHASEBESİ, TMS-41 TARIMSAL FAALİYETLER SATANDARDI VE TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Tarım muhasebesi konusunda gerekli mevzuat ve hükümlerinin incelenmesi ve TMS 41 nolu tarımsal faaliyetler ve 16 nolu maddi duran varlıklar standardı ile bu iki standart arasındaki ilişki incelenerek açıklanacaktır.

#### 2.1. Tarım Muhasebesinin Tanımı Ve Amaçları

Genel muhasebe; işletmedeki değer faaliyetlerini izleyerek, işletmenin faaliyet sonuçlarını kaydeden ve açıklayan birimdir.

Genel muhasebe; işletmede parayla ölçülebilen mali olayları sınıflandıran, kaydeden, özetleyen ve analiz ederek ilgililere aktaran bilgi sistemidir.

İşletmede oluşan finansal olayları izleyerek ilgililere özet şeklinde açıklayan bilim dalı olan muhasebe bilimi çeşitli amaçlar doğrultusunda sektörler göre kapsamlı şekilde ilgililere bilgi vermeyi amaçlamaktadır. Muhasebe kavramsal olarak 3'e ayrılmaktadır bunlar:

- Genel (Finansal) muhasebe
- Maliyet muhasebesi
- Yönetim muhasebesi gibi kavramsal açıdan ayırmak mümkün olacaktır.

Muhasebe bilimini, sektörlerin faaliyet ve ihtiyaçlarına göre ayırdığımızda buna uzmanlık muhasebesi olarak tanımlamak mümkün olacaktır. Uzmanlık muhasebesi açısından sınıflandığında ise:

- Banka muhasebesi
- Sigorta muhasebesi
- Konaklama muhasebesi
- Dış ticaret muhasebesi
- Tarım muhasebesi

Uzmanlık muhasebesi de muhasebenin kavramsal olarak ayırımına bakılarak ve kayıt altına alınarak izlemesidir.

Tarım işletmeleri stratejik olarak önemli bir sektördür. Bunun nedenlerinden birisi besin ihtiyacının karşılanması ve diğer sektörlerle işlenmemiş yarı mamul ve mamul üretiminde bulunmasından dolayı önemli rol oynamaktadır.

Tarım işletmelerinin performansını ancak yine etkin ve aktif bir muhasebe sistemi ile ölçmek mümkün olmaktadır. Tarım işletmelerinin etkinliğinin ölçülmesinde, verimin hesaplanmasında, girdi maliyetlerin hesaplanması, mamul maliyetinin hesaplanması ve ilgili olan hisse sahiplerine ayrıca yönetim birimine etkinliğin ( performansın) ölçülmesi amacıyla tarımsal muhasebe tutulmaktadır. Tarımsal muhasebe sayesinde tarım işletmelerinin parasal değerlerini sistematik olarak kayıt altına almakla birlikte işletme etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca işletme performansının etkinliği ile birlikte diğer yandan yasal olarak defter tutma ve vergi mevzuatı isteklerini yerine getirmeyi hedeflemektedir. Tarımsal muhasebe sayesinde tarım işletmelerinin defter tutma ve belgelerin kayıt altına alma aşamalarını yerine getirmekle mükellef olmaktadır (Rehber ve Tipi, 2005:27).

Tarım işletmeleri diğer sektörlerden farklı olarak tedarik, pazarlama, dağıtım ve finansal yapıları bakımından farklılık göstermektedir.

Tarım muhasebesi; tarımsal faaliyet gösteren işletmelerin, üretim dönemindeki iş akışını takip ederek muhasebe standartlarına uygun olarak ilgili belgeleri sınıflayan, işleyen, analiz ve ilgililere rapor sunan bilim dalıdır(Aras, 1988).

Tarım muhasebesi de genel muhasebe gibi vergi dairesi ile mükellef arasında aracılık yaparak vergisel boyutta kayıpları önlemeye ve işletme performansını ilgililere aktarmaya ve etkinlik ölçütleri çıkarmayı amaçlayarak belgeleri usulüne uygun şekilde işlemeyi amaçlamaktadır.

Tarım muhasebesinin diğer önemli görevlerinden birisi de etkinlik ölçümü ve maliyet analizleri için önemlidir. Tarımsal faaliyet gösteren işletmelerin diğer sektör işletmeleri gibi stok bulundurma, girdi ve üretim safhaları farklılık göstermektedir. Şöyle ki tarım işletmeleri bitkisel ürün ile üretim yaptığı gibi hayvansal üretim yapan işletmeler de stok bulundurma maliyet açısından farklılık göstermektedir. Öyle ki canlı varlıklar sürekli olarak hayatta kalma şansları olmayacaktır ve bu da işletme açısından maliyetle birlikte farklı muhasebe kayıtları geliştirecektir.

Dolayısıyla tarım muhasebesinin görevleri şöyledir; işletmenin mali değeri olan belgelerinin usule uygun şekilde defter kayıtlarına geçmek, maliyet analizi, finansal performans ölçütlerini ilgililerle paylaşmak, işletme varlık ve kaynaklarını (bilanço) düzenlemek, gelir tablosunu hazırlamak ve kar zarar tablosunu hazırlamakla birlikte işletmenin satmış olduğu tarımsal ürünlerin birim başına düşen maliyetine oranla fiyatların belirlenmesine yardımcı olmakla birlikte ürünlerin vergilendirilmesinin takibi tarım muhasebesinin görevlerindendi (Büyükarıkan, 2018:47-48).

Tarım muhasebesi sayesinde işletmeler de diğer sektörler gibi stok takibi, kar-zarar tablosu çıkararak performans ölçütü sağlayabilmektedir. Diğer taraftan bakıldığında ise devlet açısından vergi kaybı önlenilmekte ve kayıt dışı ekonominin önüne geçmeye yardımcı olmaktadır. Tarım muhasebesi ile birlikte vergisel açıdan hazineye para aktarımını sağlayarak ülke refahına fayda sağlamaktadır. Vergi mükellefiyeti olan tarım işletmeleri sayesinde tarımsal ürünlerini dünya pazarında satma fırsatı doğmaktadır. Dolayısıyla tarım muhasebesi ile birlikte ihracat fırsatı bulan işletmeler daha kolay büyüyerek ekonomik refaha erişme fırsatı sağlamaktadır. Diğer yandan bakıldığında ekonomik büyüme ile birlikte devlet tarafından sağlanan gübre, mazot, vb. diğer faydalara ulaşabilmek kolaylaşmaktadır. Tarım muhasebesi ile birlikte işletmeler vizyon olarak gelişme göstermekle birlikte sadece kendisi değil ayrıca ülke ekonomisinin de büyümesine katkı sağlamaktadır.

## **2.2. Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı**

Türkiye Muhasebe Standartları, uluslararası anlamda mali işlerde bütünlük getirmeye çalışmak amacıyla ve dünya çapında mali işlerde ortak bir dil oluşturmak amacıyla ortaya çıkarılmıştır. Tarım sektöründeki stok bulundurma ve diğer işletme faaliyetleri diğer sanayi, ticaret vb. sektörlerden farklılık göstermektedir. Canlı hayvan besiciliği yapan bir tarım işletmesinde hayvanlarda doğum, büyüme, gelişme, hastalık, ölüm gibi olayların tamamı ile karşı karşıya kalmaktadır. Doğal olarak bu olayları dikkate alacak bir kayıt sistemi ve muhasebe ağı olmak zorundadır. Aksi takdirde tüm bu olaylar dikkate alınmadığında yanlış vergilendirmeden başlanarak, gerçeği yansıtmayan raporlara kadar yanlış sonuçlar alınmaktadır. Dünya çapında tarımsal faaliyet gösteren tarım işletmeleri dikkate alındığında TMS -41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında

tüm bu tarımsal ve canlı varlıkların durumu göz önüne alınacak şekilde bir muhasebe ağı geliştirilmeyi düşünülmektedir.

Uluslararası para piyasalarında son oluşan gelişmeler neticesinde ortak bir muhasebe dili oluşturulmak mecburiyetinde kalınmıştır(Yazan, 2010:29).

Bu durumda bazı ülkeler tarafından standart oluşturulma teklifinde bulunmakla birlikte bu ülkeler; Belçika, Danimarka ve Fransa gibi ülkeler muhasebe sistemlerinde standart haline getirmişlerdir. 1960'lı yıllara kadar uluslararası piyasalarda standart oluşturulmaya çalışılsa da başarılı olunamamıştır. Uzun yıllar sonra ilk kez Ekim 1972'de Sydney'de düzenlenen 10. Muhasebeciler kongresinde gündeme gelerek konuşulmuştur. Daha sonra ABD, Meksika, Fransa, Almanya, Japonya, İngiltere, Hollanda'nın da arasında bulunduğu birçok ülke tarafından yıl 1973'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) oluşturulmuştur. Burada oluşturulan komitenin amacı uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren şirketlerin mali tablolarında ortak bir dil oluşması ve belirsizliğin önüne geçilerek bir düzen oluşmasını sağlanması amaçlanmıştır.

1994 yılında UMSK, tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe kayıtları açısından standart kayıt yöntemine gidilerek ihtiyacın giderilmesi teklifinde bulunulmuştur. 1996 yılında teklifte yer alan standart ihtiyacı giderilmiş olmakla birlikte, zaman içerisinde diğer ülkelerdeki komite ve odalardan teklifler gelerek bu teklifleri değerlendirmiştir. Daha sonra 2001 yılında standartlara son şeklini vererek Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) yayınlamıştır ve 2003 yılında yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun görev ve amaçları şöyledir (Tunçez, 2011:96-97);

- Finansal tabloların yöntem, yönetmelik, muhasebe standartları ve diğer resmi formalitelerin gelişimi için çaba harcamak,
- Finansal tabloların sunumu için gerekli olan standartları belirleyip, uluslararası alanda düzenlenen tabloların anlaşılmasını sağlamak ve ayrıca kamuya açık olarak yayınlamak,
- Muhasebe alanında uluslararası bir standart tasarlamak,
- Muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlamak,
- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartı ortaya sunmak,
- İlgili taslak hazırlamak ve geliştirmek,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları uyumsuzluğunu gidermek,

- Uzman kişilerden oluşan ve ihtiyaç halinde başvurulmak üzere oluşturulan komiteler oluşturmak,
- Hazırlanan standartları incelemek ve uygunluk tespiti,
- Uluslararası anlamda uygulanmak için öne sürülen standartların, saha çalışmasını yapmak işleyişini kontrol etmek muhasebe kurulunun görev ve sorumlulukları bu şekilde sıralanmaktadır.

Türkiye’de tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin, tarım muhasebesini belli standart çerçevesinde etkin olarak kullanamaması ve buna ek olarak kayıtlarını ancak vergi kanunlarını dikkate alarak muhasebe süreci işlemekte olduğu gözlemlenmektedir. Daha sonra bakıldığında tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin son yıllarda borsa da işlem görmesi, finansal tabloların açıklanabilir olması ve belli bir standart çerçevesinde toplanma ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Diğer yandan bakıldığında tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin maliyet açısından maliyetleme ve stok takibi açısından diğer sektörlerden farklı olması belirli bir standart ihtiyacı doğurmuştur (Yazan, 2010:29-30).

Mevcut durum karşısından alınan öneriler neticesinde Türkiye’de ilk kez UMS-41 Tarım standardı olarak 15.11.2003 tarihinde sermaye piyasası tarafından resmi gazetede yayımlanmıştır. Konuyla ilgili yapılan diğer bir düzenleme ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMS) tarafından düzenlenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ise TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı olarak tanımlanmakta ve 31.12.2005 yılından sonraki hesap dönemleri için uygulanmasını içeren madde ilk olarak resmi gazetede 24.02.2006 yılında yayımlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişiklikler akabinde çeşitli yıllarda güncellemeye gitmiştir. Son güncelleme tarihi ise 15.01.2019 tarih ve 30656 sayılı resmi gazetede yayımlanan 144 sıra no’lu tebliği amacıyla son güncellemeye gitmiştir.

### **2.3. Tms- 41 Amacı Ve Kapsamı**

TMS-41 amacı ve kapsamının açıklanabilmesi için tarımsal muhasebeye neden ihtiyaç duyulduğu açıklanmalıdır. Tarımsal faaliyette net bir muhasebe sürecinin olmaması mali ve finansal işlerde netlik getirmemiştir. Belirli bir standarda ihtiyaç duyulmasının başında şu maddeler gelmektedir (Öcal, 2016:13), (Tunçez, 2011:110);

- UMSK üyelerinin bulunduğu gelişmiş, gelişmekte olan veya az gelişmiş olan ülkelerde tarım sektörünü ekonomiye dahil etmek amacıyla, ayrıca etkin

vergilendirme sayesinde devlet ekonomisine katkı sağlamak amacı ile birlikte tarım sektörünün GSMH içerisindeki payının makul seviyede tutmakla birlikte göz ardı edilmemesini hedeflemek istemiştir.

- Tarım işletmelerinin temeli olan canlı varlık ve taşıyıcı bitkilerin diğer sektörlerden farklı olarak işlemesi, canlı varlıkların biyolojik değişimlere bağlı olarak sürecin devam etmesi ve tarım sektöründe biyolojik değişimlerin neyi ne zaman muhasebeleştirileceğinin net olamaması,
- Tarım işletmelerinde çeşitliliğin farklı olmasına bağlı kalınarak işletme bilançosunda veya diğer mali tablolarda nasıl bir sınıflandırmaya dahil olacağına bilinmemesi,
- Tarımsal muhasebeye ilişkin geleneksel yöntemler ile kayıtlara geçmenin güç olması ile birlikte farklı ülkelerin farklı standartları olmasına bağlı olarak ortak bir kayıt yönteminin olmaması,

Bu standardın amacı; *“tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe yöntemleriyle muhasebeleştirilmenin güç olması ve her ülkede farklı uygulamaların bulunması”* (TMS-41).

Standardın kapsamı ise; tarımsal faaliyet ile ilgili olması şartıyla, aşağıda yer alan varlıkların muhasebeleştirilmesi girmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 1);

- Taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar,
- Hasat zamanında olan tarım ürünleri ve
- Paragraf 34-35’de yer alan devlet teşvikleri.

Devlet teşvikleri kısaca şöyle açıklanmaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 34-35);

- a-) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşürülmesiyle koşullu ve koşulsuz olarak verilen devlet teşvikleri ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda kar ve zararda muhasebeleştirilir.
- b-) Gerçeğe uygun değerde satış maliyetinin düşürülmesiyle ölçülen canlı varlıklarla konu devlet teşvikleri, ilgili işletmenin faaliyette bulunulmaması da dahil, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda sadece ve sadece ilgili koşullar sağlandığında kar yada zarar olarak muhasebeleştirilir.

Burada anlatılmak istenilen “a” bendinde şartları sağlanmış olan şartsız teşviklerin, muhasebeleştirilmesi için ancak alacak durumuna geçtiğinde muhasebeleştirilmesi yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. Diğer taraftan bakıldığında “b” bendinde ise anlatılmak istenilen alınacak olan teşviklerin bir şarta bağlanması durumunda veya gelecekte verilmesine karşılık olarak belirli şartlara bağlanmış ise zamanın ve şartların yerine getirilmesi akabinde muhasebeleştirilme işlemi yapılmalıdır. Aksi takdirde belirtilen koşullarda muhasebeleştirme işlemi yapılmaz ise TMS-41 hükmüne aykırı olacaktır.

Tarımsal faaliyet olduğu halde TMS-41 kapsamına girmeyen durumları şöyle sıralamak mümkündür;

- Tarımsal faaliyetler için kullanılan veya kullanılacak olan arsa ( TMS-16 Maddi duran varlıklar ve TMS-40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 2a),
- Tarımsal faaliyetler konulu maddi olmayan duran varlıklar, burada değerlendirilirken TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının esas alınması gerektir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 2d),
- Tarımsal faaliyetler konulu olan taşıyıcı bitkiler (TMS-16 Kapsamında değerlendirilir), Bununla birlikte taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler TMS-41 kapsamında değerlendirilir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 2b),
- Taşıyıcı bitkilere ait olan devlet teşvikleri ( TMS-20 Standardı hükmü gereğince) (Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 2c),

Söz konusu TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardının incelemiş olduğu tarım ürünleri sadece hasat anında uygulanmaktadır. Şöyle ki taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaktadır. Daha sonrası ise TMS-2 Stoklar kapsamına dahil edilmektedir. Kısacası bu standart tarımsal işletmelerin üretmiş oldukları canlı varlıkların ürünlerini hasat sonrası düzenlemez.

Diğer taraftan bakıldığında, 01.11.2014 tarihli resmi gazetede yayımlanan karara göre taşıyıcı bitkiler TMS-41 standardı dışında bırakılarak TMS-16 standardı kapsamına alınmıştır. Burada vurgulanmak istenilen ince nokta ise canlı varlıkların hasat anına kadar olan tarımsal ürünlerine TMS-16 tarafından, hasat anında ise TMS-41 kapsamında değerlemeye alınmaktadır. Diğer yandan hasat anından itibaren ise TMS-2 stoklar standardı kapsamına girmektedir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında (TMS-41), 12.11.2014 tarihli resmi gazetede yayımlanan 22' nolu tebliğe aşağıdaki maddeler taşıyıcı bitki kapsamına alınmamıştır;

- Yetiştirilme amacı tarımsal ürün olan tarımsal bitkiler (kereste için yetiştirilen ağaçlar vb.)(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 5 Aa),
- işletmenin değersiz kalıntı satışları haricinde ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak yetiştirip, hasat edeceğine ve satacağına dair en küçük ihtimalin olması durumunda yetiştirilen bitkiler(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 5Ab),
- Yıllık mahsul ( örneğin mısır, buğday ve arpa)(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 5 Ac),
- Taşıyıcı bitkiler artık ürün vermediğinde ve söz konusu taşıyıcı bitki olarak kesilip yakacak ve odun olarak satılabilirler, bu tip değersiz kalıntılar taşıyıcı bitki tanımını engellemez(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 5B),

Bir takım canlı varlıklar TMS-41 için standardın amacı önemli olması durumundan dolayı işletmenin aktifinde yer alsalar da söz konusu standardın kapsamına dahil değildir (Öcal, 2016:14-15);

- Hayvanat ve botanik bahçelere alınan her türlü hayvan ve bitkiler,
- Amacı karbondioksit miktarını azaltmak, oksijen miktarını arttırmak amacıyla yapılan orman yatırımları,
- Korunmak, dövüş ve yarış için kullanılmak amacı ile alınan her türlü hayvan,
- Dekoratif ve estetik için alınan süs bitkileri,
- Çalıştırılmak için alınan hayvanlar (güç ve taşıma kapasitesinden dolayı)

**Tablo 6** Canlı Varlıklar Ve Hasat Sonrası Ürünleri

<b>Canlı Varlıklar</b>	<b>Hasat Zamanı Elde Edilen Tarımsal Ürünler</b>	<b>Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler</b>
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
Üzüm ağaçları, çay çalılıkları, palmiye ağaçları taşıyıcı bitki özelliklerini taşımakta ve TMS-16 Taşıyıcı Bitki kavramında incelenmektedir. Fakat ağacın kendisi taşıyıcı olabilir, ürünleri ise TMS-41 kapsamında incelenmektedir.		

(TMS-41,md.4)

Tabloda yer alan bazı tarımsal ürünlerin aşamaları verilmektedir. Tabloya bakıldığında 1. Ve 2. Sütunda yer alan ürünler (canlı varlıklar ve hasat zamanında elde edilen tarımsal ürünler) TMS-41 kapsamında yer alırken, 3. Sütunda ise hasat sonrası olduğu için bu standarda dahil olmamaktadır.

## 2.4. Tms-41 Kavramsal Çerçeve Ve Standartta Yer Alan Terimler

İlk bölümde de açıklandığı üzere tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin diğer işletmelerden farklı oldukları görülmektedir. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler maliyet, satış, ve en önemlisi stoklama açısından diğer sektörlerle oranla keskin bir farklılık göstermektedir. Canlı varlıkları diğer sektörlerden ayıran özellikler bir dönem içerisinde doğma, büyüme ve ölüm gibi doğa olaylarının olası olarak görülmesidir. Dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) diğer sektörlerin kullanmış oldukları Tek Düzen Muhasebe Sisteminden (TDMS) farklı olarak işlenmesi gerekmektedir. TMS-41 canlı varlıkları, TDMS bakiye duran varlıklar kalemi altında işlememiştir. Canlı varlıklarda bulunan ortak özellikler şöyle açıklanmaktadır:

**Değişim Kapasitesi:** *“Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik değişim gösterebilme özelliğine sahiptir”*(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 6a), *“Bu biyolojik değişimin aşağıdaki etkileri vardır. Büyüklüğün artması, bitki sayısının ve kalitesinin artması, kalitesinin azalması ve dölleme, bitki sayısının artması ve yeni türlerin oluşması işlemidir. Lateks, çay yaprakları, yün ve süt gibi tarım ürünlerinin yaratılması da biyolojik dönüşüme bağlanıyor.”* (Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 7a, 7b),

**Değişimin Yönetilmesi:** Yönetim, hedeflenen prosedürü daha gerçekçi hale getirmek veya en azından mevcut durumu koruyarak dönüşümü kolaylaştırıcı bir etki yaratmak için prosedürleri iyileştirmeye çalışır. Bu yönetim tarzı ve buna bağlı süreç, tarımı diğer alanlardan ayıran şeydir. Yönetilen ile yönetilmeyen tarımsal faaliyet birbirinden farklıdır. Şöyle ki insanın tesiri (etkisi) olmayan doğal kaynaklardan ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet sayılmamaktadır. Örneğin okyanus balıkçılığında yönetime ve insan etkisine ihtiyaç duyulmadığından dolayı tarımsal faaliyet sayılmamaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 6b),

**Değişimin Ölçülmesi:** Tarımsal faaliyetlerde biyolojik değişim yada hasattan sonra meydana gelen kalitede veya miktarda yaşanan artış, azalış veya değişiklikler rutin olarak izlenerek kayıt altına alınmaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 6c),

TMS-41 standardı çerçevesinde toplanan önemli ve açıklayıcı olan terim ve tanımları genel ve özel tanımlar olarak incelemek mümkündür.

#### 2.4.1. Genel tanımlar ve kavramlar

**Aktif Piyasa:** Aşağıda tanımı yapılan piyasaların tamamıdır (TMS-41, Md.8.).

- Piyasada ticareti yapılan tüm mallar homojendir.
- Normal şartlarda, ticareti yapılan söz konusu malların bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
- Fiyatlar açık olup kamuoyu tarafından ulaşılabilir olmalıdır.

Bu piyasada oluşan ve gerçeğe yakın olarak belirlenen piyasa fiyatı aktif piyasa fiyatı olarak adlandırılmaktadır. Canlı varlık ve tarımsal ürünler için birden çok aktif piyasa var ise işletme bunların içerisinde en uygun olanını seçmelidir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 17). Burada bahsedilen aktif piyasa canlı varlık ve tarım ürünlerinin satıldığı borsalar, pazarlar, alım ve satımın yapıldığı yerlerden bahsedilmektedir. Öyle ki alım ve satımın yapıldığı piyasalarda insanlar tarafından malın bedeli biçilerek fiyatlanmaktadır. Arz ve talep çizgisinin kesiştiği noktada canlı varlıkların ve tarım ürünlerinin aktif piyasa fiyatının belirlenmesi demektir.

**Defter Değeri:** varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) kayıta geçmiş ve muhasebeleştirilmiş olan değeridir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 8),

**Net Defter Değeri:** herhangi bir varlığı bilanço tablosunda yer alan brüt tutardan değer düşüklüğü ve amortismanların düşülmesi ile birlikte sona kalan tutar olarak hesaplanmaktadır(Akgün, 2009:7).

**Devlet Teşvikleri:** İşletmelerin faaliyet konuları kapsamı dahilinde, belirli şartların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi şartı ile devlet tarafından sağlanan kaynak transferine (devlet yardımları) verilen isimdir(Türkiye Muhasebe Standartları 20),

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı olarak bilgili ve istekli kişilerin veya grupların arasında malların satın alınması yada borçların ödenmesi için pazarlık ortamındaki fiyatın belirlenmesine gerçeğe uygun fiyat denilmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 8).

Gerçeğe uygun değer bulunurken katlanılan komisyon, kira, ulaşım, vb. bütün masraflar düşüldükten sonra bulunabilmektedir. Diğer yandan bakıldığında gerçeğe uygun değerde katlanılan masrafların farklı yerlerde satılmasında yol masrafları ve nakliye dahil edildiğinden farklı fiyat oluşabilmektedir. Fakat her ne kadar yol masrafları, akaryakıt,

nakliye vb. giderler malın maliyetine eklense de gerçeğe uygun değerini bulmak için bu maliyetler çıkarılarak bulunmaktadır.

#### **2.4.2. Özel tanımlar ve kavramlar:**

**Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve bu süreçlerin bir işletme tarafından yönetilmesidir(Türkiye Muhasebe Standartları 41, Madde 5). Yine canlı varlıklardan yeni ürün elde etmekle birlikte,diğer canlı varlıkların kolu haline getirme işlemlerinin tümü tarımsal faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Canlı varlıkların tarımsal ürüne dönüştürülmesine örnek olarak, balı yumurtasından havyar elde etmek ve daha sonra balık yumurtasından balık üretimi yapmak tarımsal faaliyetlere örnek verilebilmektedir. Tarımsal faaliyet kapsam olarak geniş yelpazeye sahiptir, büyükbaş ve küçük baş hayvancılıkla birlikte bitki üreticiliği, su ürünleri yetiştiriciliği, meyve ve sebze yetiştiriciliği tarımsal faaliyet kapsamında incelenebilmektedir(Gökgöz, Balık Üretim İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi, 2012:65). Yukarıda sayılmakta olan bir çok faaliyet tarımsal faaliyet olarak adlandırılmakta olup, bu özelliklerin en belirgin olanı ise yönetilebilirlik hususu olmakta bu da ancak TMS-41 kapsamında yönetilmektedir. TMS-41 kapsamında yönetilmeyen tarımsal faaliyet, tarımsal faaliyetten sayılamaz (Öcal, 2016:18).

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünü olarak tanımlanmaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5). Örnek verilecek olunursa buğday üretilerek bakliyat elde etmek, büyükbaş hayvancılıktan süt üretimi elde etmek tarımsal ürüne örnek verilebilmektedir.

**Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan canlı bitkidir:(Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5).

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

**Canlı Varlık:** “Yaşayan hayvan ve bitkidir”(Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5). Başka bir ifadeyle doğma, büyüme, gelişme, ve ölme özelliklerini kendinde bulunduran varlıklara canlı varlıklar olarak adlandırılmaktadır.

Canlı varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır (Ünlü, 2016:23):

- Standart kapsamındaki tarla bitkileri,
- Standart kapsamındaki bahçe bitkileri,
- Canlı künes hayvanları,
- Büyükbaş canlı hayvanlar,
- Küçükbaş canlı hayvanlar,
- Standart kapsamında yer alan, meyve vermeyen ağaçlar ve meyve ağaçları,
- Son olarak standart kapsamındaki diğer canlı varlıklar

Canlı varlıkların tarımsal üründen ayıran belirgin özellikleri şu örnek ile anlamak mümkün olacaktır; bir tavuk yumurtasını gıda ürünü olarak piyasaya sunmak tarımsal ürün olacaktır. Fakat aynı tavuk yumurtasını kuluçka olarak kullanılıp tavuk üretimi ise canlı varlık olarak incelenebilmektedir.

**Biyolojik Dönüşüm:** “Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir” (Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5). Bu hususta aslında bakılacak olunursa diğer sektörlerden kesin ayırım olduğu görülmektedir. Canlı varlıkların bir makine olmadığını veya üretim bandı olmadığını kesin göstergesi olduğunu göstermektedir.

**Hasat:** “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir”(Türkiye Muhasebe Standartları, Madde 5). Hasat kavramını bir örnek ile açıklamak mümkündür; Gaziantep fıstığı ağacından, zaman içerisinde olgunlaşmış meyvelerin toplanmasıdır. Hasat ile birlikte taşıyıcı bitkilerden ve canlı varlıklardan tarımsal ürün elde edilme işlemidir.

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

Tek düzen hesap planının tarımsal işletmeler için yetersiz kalması, hatta muhasebeleştirme sürecinde etkin olmayan rolünden dolayı yeni hesap kalemlerinin ortaya çıkmasına ihtiyaç doğmuştur. Tarımsal işletmelerin diğer işletmelerden farklı

olduğu aşıkardır. Tarımsal işletmelerde canlı varlıklar ve bitkilerin doğma, büyüme, gelişme ve ölüm gibi süreçleri olduğu için ancak bu döngüye göre bir muhasebeleştirme sistemi olmalıdır. Bu sayede tek düzen muhasebe sistemi yetersiz kalarak yeni hesap kalemlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

İşte tüm bu ihtiyaçlar neticesinde TMS-41 sayesinde ilgili hesap kalemlerine kayıt edilerek muhasebe sürecinde, vergilemede ve işletme yetkililerine daha iyi açıklama yapan düzenli bir muhasebe süreci sağlanmıştır (Öcal, 2016:33-34).

Yeni TMS-41'e uygun tek düzen hesap planı kalemleri şöyledir;

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

160 Tarla Bitkileri

161 Bahçe Bitkileri

162 Canlı Kümes Hayvanları

163 Canlı Su Hayvanları

164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

168 Diğer Canlı Hayvanlar

169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

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

210 Meyve Ağaçları

211 Meyve Vermeyen Ağaçlar

212 Canlı Büyükbaş Hayvanlar

213 Canlı Küçükbaş Hayvanlar

214 Kümes Hayvanları

216 Diğer Canlı Varlıklar

217 Birikmiş Amortismanlar Ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

219 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları

1 yıldan daha kısa sürede elde bulundurulmuş canlı varlıklar 16' nolu kalemlerde izlenirken, 1 yıldan daha uzun sürede elde bulundurulmuş canlı varlıklar ise 21' nolu hesap kalemlerinde izlenmektedir. Burada esas olan yeni doğmuş veya yeni dikilmiş olan canlı varlıklar uzun vade de gelişeceği için 21' nolu hesap kalemlerinde takip edilmektedir (Tazegül ve Kahramani, 2018:243).

## **2.6. Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi**

Ekonomik değeri ve mali değeri olan canlı varlıkların değerlendirilmesi, stok takibi, alacak takibi, borç takibi ve nihayetinde kar ve zarar durumlarının takibi amacıyla diğer işletmeler gibi tarım işletmelerinin de muhasebe ve muhasebeleştirme ihtiyacı bulunmaktadır. Bu sayede tarım işletmelerinde açıklanabilirlik ve ilgililere beyanda bulunma konularında muhasebe sisteminin önemli rolü bulunmaktadır.

Diğer yandan bakıldığında devlet tarafından vergisel boyutta son derece önemli bir yere sahip olan muhasebeleştirme, işletmeler açısından çok büyük ölçüde iş görmektedir. Muhasebeleştirme yapan birim, canlı varlıklara ilişkin mali değerlerin maliyetleme, amortisman süreçleri, raporlama ve bütün vergisel süreçlerini takip etmekle mükelleftir.

Diğer yandan ölçümleme; TMS-41'e göre ölçümleme işlemini gerçeğe uygun değerlendirme ile kaydetmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer = Karşılıklı bilgili ve istekli kişilerin birbiri arasında mukayeseli olarak yaptığı değerlendirme şeklidir. Burada ki amaç gerçeğe uygun mantıklı bir değer belirlemektir.

Bunun sonucunda defter kayıtlarına işlenebilir net gerçek değeri yansıtabiliriz.

## **2.7. Tarım İşletmelerinde Amortisman Süreçleri**

Amortisman yıpranma payı, tükenme payı ve aşınma payı olarak ifade edilmektedir (Özulucan, 2008:157). Diğer bir tanımlama ise işletmede kullanılan duran varlıkların kullanımdan dolayı yıpranma payının maliyetlere yansıtılarak değerinin düşülmesi ve gider yazılarak yok edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Öcal, 2016:68).

Canlı varlıkların amortisman süreçleri bitki ve hayvan olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tarım işletmeleri büyükbaş ve küçükbaş hayvanları bir yıldan daha uzun sürede faydalanmak istiyorsa bunu duran varlık kalemlerinde incelemekte olup her yıl

sonunda bu duran varlık kaleminde olan hayvanlar için amortisman ayırarak yıpranma payı ayırmaktadır (Özulucan, 2008:160). Bu amortisman işlemi maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmektedir. Eğer maliyet bedeli net değil veya kestirilemiyor ise bu kez emsal bedel üzerinden amortisman tabi olmaktadır.

Tarım işletmelerinde boş olarak(atıl) elde tutulan arazi, meyvelik, arsa ve bağlarda amortisman ayrılmaz (Öcal, 2016:69).

Tarım işletmelerinde, Vergi Usul Kanunu(VUK) azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmayı önermektedir.

Tarım işletmelerinde amortisman konusu, hayvan varlıklarında amortisman konusu ve meyve bahçelerinde amortisman konusu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Tunçez, 2011:314-315);

- a- Hayvan Varlıklarında Amortisman:** Küçükbaş ve büyükbaş hayvanlar ticari amaçla satmak veya sürekli olarak ürünlerinden yararlanmak için yetiştirilmektedir. Hayvanlarda amortisman işlemleri; süt hayvanlarında süt vermeye başladığında, diğer hayvanlar ise kullanılmaya başladığında amortisman ayrılmaya ve gider yazılmaya başlanılmaktadır. İşletmelerde besi amacıyla değil satılmak için alınıp satılan hayvanlara amortisman ayrılmamaktadır (Taştan, 2013:177).
- b- Meyve Ağaçlarında Amortisman:** Meyve ağaçlarının dikildikten sonra meyve vermeye başladığından itibaren, kesilmeye kadar olan sürede amortisman tabi olmaktadır. Bu süre içerisinde amortisman ayrılmaktadır. Meyve ağaçlarının dikilip meyve vermeye kadar geldiği süre için bahçe yıpranmadığı için amortisman ayırmaya gerek duyulmaz (Tunçez, 2011:67-68).

## 2.8. Kar ve Zararın Raporlanması

Her işletme gibi tarımsal işletmeler de kar veya zarar neticesinde vergilendirmeye tabi olmaktadır. Bu durumda TMS-41 kapsamında değerlendirilen gerçeğe uygunluk tespiti nihayetinde ortaya çıkan kar sonucunda vergilendirme sürecine gidilmektedir. Diğer yandan bakıldığında ise zarar doğması halinde vergilendirmeden istisna kalarak ilgili tablolara işlenmek sureti ile dönem kapatılmaktadır.

## 2.9. Tms-16 Standardı, Amacı Ve Kapsamı

*“Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklarındaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır”*(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 1).

Kapsam olarak bir başka standart hükümleri uygulanmaz ise ve başka standartları yetki verilmediği sürece maddi duran varlıklar için TMS-16 hükümleri uygulanmaktadır (Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 2).

TMS-16 aşağıda sayılan maddeleri için uygulanmaz;

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler standardı” uyarınca elde tutulan veya satış için bekletilen maddi duran varlıkları bu standart kapsamamaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 3a).
- Tarımsal faaliyetlerde bulunan canlı varlıklar (TMS-41) için ve taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 3b).
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/ varlıklarının ölçülmesinde ayrıca muhasebeleştirilmesinde(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 3c).
- Petrol, doğal gaz ve yenilenemez olan doğal kaynaklar gibi madenler üzerinde ki haklar ve madeni kaynaklar(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 1).

Ancak bu (b) ve (d) arasında tanımlanan varlıkların korunması veya geliştirilmesinde kullanılan maddi varlıklar için kullanılmaktadır.

- İşletmenin bazı kalemleri diğer TMS kalemlerine ilişkin düzenlenmek zorunda olabilir örneğin TMS-17 Kiralama İşlemleri, durum böle olsa da TMS-16 maddi duran varlıklar standardına göre amortisman işlemleri ve gider kalemleri düzenlenmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 4).
- TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet bedeli kullanan işletme yine maliyet bedeli kullanmak zorundadır.

Taşıyıcı bitkiler, üzerinde meyve yetiştirilen ve meyvesi haricinde kendisinin satış ihtimali düşük olan hatta kendisinin taşıyıcı bitki olarak satışının imkansız olması durumundan dolayı TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında incelenmektedir.

Bu başlık altına taşıyıcı bitkilerin daha çok tek düzen muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirildiğinde eksik kalan yanları ve TDMS'nin tarım işletmeleri açısından uygun olmayacağına ispat niteliğinde bir başlık amaçlanmıştır.

Diğer başlıklar altında incelendiği üzere bitkiler de tıpkı insanlar gibi doğum, büyüme, yetiştirme ve ölüm gibi süreçlerden geçmekte olup diğer sanayi, hizmet ve ticaret sektörlerinden farklı bir boyutta incelenmektedir. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında tarımsal faaliyetlere mensup olan taşıyıcı bitkiler detaylı olarak mercuk altına alınıp inceleme yapılacaktır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin ilk düzenleme ve esaslar TMS-41 standardına ilişkin düzenlenmiştir. Tarım işletmeleri, taşıyıcı bitkileri ilk olarak TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardında incelemiştir. Daha sonra taşıyıcı bitkilerin 1 yıldan daha uzun süre fayda sağlamasından dolayı taşıyıcı bitkiler TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında 30 Haziran 2014 yılı itibari ile izlenmeye başlanmıştır.

Alınan kararlar Türkiye'nin TMS-41 ve TMS-16 kapsamında güncellemelere gitmesini zorunlu hale getirmiştir. 31 Aralık 2015 tarihinden itibaren taşıyıcı bitkiler, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında incelenmeye başlanmıştır.

### **2.9.1 Tms-16 maddi duran varlıklar standardında yer alan terimler ve kavramlar**

**Maddi Duran Varlık:** Mal veya hizmet üretmek amacıyla yada başkalarına kiraya verilmek amacıyla veya iktisadi amaçlı elde tutulan ve faaliyet ömrü bir hesap döneminden daha uzun olan fiziki varlıklar olarak ifade edilmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6a).

**Taşıyıcı Bitki:** Tarımsal ürün üretiminde veya temininde kullanılan, bir yıldan daha fazla olacak şekilde ürün vermesi beklenen ve değersiz kalıntıları haricinde kendisinin satışının satılma ihtimalinin çok düşük olduğu canlı bitkiler olarak adlandırılmaktadır(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6b).

**Defter Deęeri:** Bir varlıęın kayıtlı deęerinden, birikmiř amortismanlar toplamını ve deęer dūřuklūęu karřılıklarının dūřoldūęünde bulunan mali tablolar raporlandığı tutarı ifade etmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6c).

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesi veya inşasında ödenen nakit ve benzeri araçlar ile ödenen gerçeğe uygun değerini yada belirli durumlarda atfedilen bedeli ifade etmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6d).

**Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlıęın maliyetinden ya da maliyet yerine geęen tutarlardan kalan bedelinin dūřölmesiyle oluřan tutarı ifade etmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6e).

**Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının yıllara yaygın olarak gider yazılmasıdır(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6f).

**İşletmeye Özgü Değer:** Bir varlığın devamlı kullanılmasından ya da faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması halinde elde edilmesi beklenen ya da yükümlölüğünün karşılanması durumunda meydana gelen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6g).

**Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekeşecek olağan bir işleminde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinden elde edilen piyasa fiyatıdır(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6h).

**Deęer Dūřuklūęü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarının üstünde kalan kısmıdır(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6i).

**Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri dūřürölerek bulunan değeri ile büyük olanını ifade etmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6j).

**Kalıntı Deęer:** Bir varlığın faydalı ömrü sonundaki tahmini elden çıkarma maliyeti dūřürölerek bulunan değerdir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6k).

**Faydalı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılacağı öngörölün süreyi yada işletme tarafından verilen üretim sayısını ifade etmektedir(Türkiye Muhasebe Standartları 16, Madde 6l).

### 2.9.2. Taşıyıcı bitki kavramı

Taşıyıcı bitkiler bir hesap döneminden fazla süreyle ürün vermesi beklenen ve değersiz kalıntılarının satışından başka kendisinin satılma ihtimalinin çok düşük olduğu meyve veren canlı varlıklardır. Taşıyıcı bitkilere örnek olarak fıstık ağaçları, ceviz ağaçları, elma ağaçları ve zeytin ağaçları gibi yılın belirli dönemlerinde meyve veren ayrıca yıllar itibari ile bir döngü içerisinde olan canlı varlıklara örnek verilebilmektedir.

Standarda göre bir canlı varlığın taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılabilmesi için şu özellikleri taşıması zorunludur;

- Canlı bitkinin, tarımsal ürünlerin üretimi yada temini için kullanılması,
- Canlı bitkinin, bir hesap döneminden daha fazla sürede tarımsal ürün vermesinin beklenmesi,
- Canlı bitkilerin, önemsiz kalıntıları dışında taşıyıcı bitkinin satış ihtimalinin çok düşük olması.

Bazı bitkiler, bitkisel üretime konu olsalar da taşıyıcı bitki olarak nitelendirilememektedir bunlar;

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştirilen bitkiler (kereste elde etmek amacıyla yetiştirilen ağaçlar gibi)
- Önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkinin tarımsal ürün olarak hasat edileceğine ve canlı varlığın kendisinden üretilen tarımsal ürünlerin de satılacağı durumu (örnek olarak hem meyve üretimi hem de kereste üretimi için yetiştirilen fidanlara örnek verilebilmektedir.)
- Tek yıllık ürün veren bitkiler( buğday, arpa, vb.)

Kısacası bakıldığında, taşıyıcı bitkinin kendisinin tarımsal ürün olarak kullanılmaması gerektiği,(kereste için yetiştirilen ağaçlar) canlı varlıkların taşıyıcı bitki olabilmesi için değersiz kalıntıları dışında kendisinin satılma ihtimalinin çok düşük olması ile birlikte üretimini sağladığı meyveleri yıllar itibariyle sürekli olarak üretmesi(hem kendisinin kereste olarak satılması hem de ürettiği meyvelerin satışının sağlanması) ve tek yıllık üretim(arpa, buğday vb.) olamaması gerektiği aksi durumların tümünde taşıyıcı bitki statüsünde değerlendirilememektedir.

### 2.9.3. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme süreçleri

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde 1 yıldan daha uzun süre kullanılması planlanan, ekonomik olarak bir yıldan daha uzun sürede paraya dönüştürülmesi ve satılmaması amaçlanan ve önemli bir kısmı yıllar itibari ile amortismanına tabi olan varlıklar olarak tanımlanmaktadır(Özulucan, 2019:239).

Maddi duran varlıklar işletme açısından faydalı, ömürleri bir yıldan daha uzun süre kullanılması amaçlanan ve yıllar itibari ile eskime yıpranma payından dolayı gider (amortisman) yazılan varlıklar olarak nitelendirilmektedir. Taşıyıcı bitkilerden olan meyve ağaçları da örneğin, fıstık ve ceviz ağaçları gibi ağaçlar yıllar itibari ile meyve verme döngüsü olduğundan dolayı maliyet bedeli esas alınarak her yıl amortisman ile gider yazılmasında sakınca görülmemektedir.

Taşıyıcı bitkiler dönem sonunda 2 farklı şekilde değerlendirilmektedir bunlar;

- **Maliyet Modeli;** taşıyıcı bitkilerin maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra ki mali tablolara yansıyan bedel olarak tanımlanmaktadır (Gökgöz ve Temelli, 2016:147).
- **Yeniden Değerleme Modeli;** taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirilme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü toplamının düşülmesi ile bulunan ve mali tablolara ilgili tutarın geçilmesini öneren değerlendirme yöntemidir (Beller Dikmen ve Köksal , 2018:87).

### 2.9.4. Tms-16'ya göre amortisman işlemleri

Tms-16' belirtilen özellikleri taşıyan bitkiler taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmaktadır. Dolayısıyla ilgili özellikleri barındıran taşıyıcı bitkiler için kanunun yetki verdiği amortisman ayırma şekline göre yıllar itibari ile amortisman yazılarak gider gösterilmektedir. Bu yöntemler ise;

- **Doğrusal(Normal) Yöntem;** varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, bu yöntemle hesaplanan amortisman tutarı yıllar itibari ile eşit tutardadır. Formülü şöyledir;

Yıllık Amortisman Tutarı= (Maliyet Bedeli- Kalıntı Değeri)/ Tahmini Faydalı Ömür, olarak hesaplanmaktadır.

- **Azalan Bakiyeler Yöntemi;** bu yöntemde amortisman matrahı ve yıllık amortisman gideri yıllar itibari ile sürekli olarak azalacaktır. Formülü şöyledir;

Yıllık Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli\*( Doğrusal Amortisman Oranı\*2 ) olarak bulunmaktadır.

- **Üretim Miktarı Yöntemi;** bu yöntemde ilgili döneme ait amortisman gideri duran varlığın beklenen kullanım veya üretim miktarına bağlı kalınarak hesaplanmaktadır. Formülü ise şöyledir;

Amortisman Tutarı= ( Maliyet Bedeli – Kalıntı Bedel\*( Fiili Üretim Miktarı)/ Tahmini Üretim Miktarı şeklinde formüle edilebilir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GAZİANTEP FISTIĞI YETİŞTİRİCİLİĞİNİN TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

#### **Gaziantep Fıstığı Yetiştiren Tarım İşletmelerinin Muhasebe Süreçlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Örnek Olay Dahilinde İncelenmesi**

Bu bölümde Gaziantep fıstığı yetiştiriciliği yapan işletmelerin muhasebe kayıt yöntemleri ve kayıt aşamalarına dikkat edilerek çeşitli yöntemler ile mukayese ederek yöntemlere göre pozitif ve negatif yönlerini açıklamaya çalışarak tarım işletmelerine en uygun olan muhasebe kayıt yönteminin kanıtlanmasına odaklanılacaktır.

Gaziantep’de çeşitli yerlerde faaliyet gösteren fıstık üreticilerinin muhasebe kayıt geçmişine bakıldığında tek düzen muhasebe kayıt sistemi dikkat çekmektedir. Bunun üzerine çeşitli araştırmalar niteliğinde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı içerisinde yer alan kalemlere ve tarımsal faaliyet gösteren işletmeler açısından kapsam alanına bakıldığında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hesap kalemlerinin tarım işletmelerine daha uygun olduğu kanısına varılmaktadır.

Diğer açıdan bakıldığında gelirin 7 unsurundan birisi olan zirai kazançtan dolayı tarım işletmeleri vergilendirmeye tabi olmaktadır. Tüm bu durumlardan dolayı vergi kaybını önlemek ayrıca devlete ve denetçilere karşı şeffaf bir muhasebe süreci oluşturmak işletmenin görevleri arasında yer almaktadır. Tarım işletmelerinin, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) kapsamında muhasebe süreci izlediklerinde daha sağlıklı bir biçimde muhasebe kayıt sistemi oluşturdukları izlenmektedir.

#### **3.1. Çalışmanın Amacı**

Günümüz şartlarında işletmeler devlete, yatırımcıya, denetimcilere açık ve anlaşılır bir tablo sunmayı amaçlamaktadırlar. Bu açık ve anlaşılır bir tablo sunmanın başlıca nedenlerinden birisi olan işletmelerin artık dünya çapında faaliyet göstererek

çeşitli ülkelerden kredi, ortaklık ve çeşitli finansal aktiviteler sayesinde işletmeleri dünya çapında büyüyerek rekabet derecelerinin artmakta olduğu görülmektedir. Dolayısıyla dünya diline çevrilmiş herkes tarafından açıkça anlaşılabilen bir finansal tablo hazırlamak işletmeler tarafından kaçınılmaz olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte tarımsal faaliyet yürüten işletmeler tarafından kullanılması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları, işletmelerin muhasebe kayıt süreçleri daha anlamlı ve anlaşılır olmakla birlikte tarımsal faaliyetler açısından daha kapsamlı kalemleri barındırmaktadır. Bu hususta çalışmanın amacı olarak, Tek Düzen Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları esas alınarak tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe kayıt süreçleri karşılaştırmalı olarak ele alınarak örnekler yardımı ile mukayese edilerek açıklanması amaçlanmaktadır.

Diğer bir amaç ise tarımsal faaliyette bulunan ve vergi mükellefiyeti olan tarım işletmelerinin TMS-41 ve TMS-16 standartları çerçevesinde muhasebe kayıtlarını düzenlemesinin uygun olacağını kanıtlamak buna ek olarak literatüre katkı sağlamak amacıyla örnek uygulama yardımı ile tarımsal işletmelerin muhasebe süreçlerini diğer kayıt yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak açıklamaya çalışılacaktır.

### **3.2. Gaziantep Fıstığı Üretimi Yapan İşletmelerde Muhasebeleştirme Süreçleri, Tms Ve Vuk'na Göre Karşılaştırmalı Örnek Uygulama**

Uygulama örneğinin, sayısal verileri tamamen varsayıma dayalı olmasına rağmen bazı veriler gerçeğe yakınlık olması için tarımsal faaliyette bulunan işletmelerden talep edilmiştir. Diğer yandan bakıldığında Gaziantep fıstığı üretiminde bulunan işletmelerin TMS VE VUK'na göre muhasebeleştirme süreçleri Tek Düzen Muhasebe Planına göre karşılaştırmalı olarak mercek altına alınacaktır.

#### **3.2.1. Vergi usul kanunu'na uygun olarak tarımsal faaliyetlerin, tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirme**

İşletme, Gaziantep fıstığı yetiştirmek üzere aktifinde bulundurmakta olduğu 4.500.000 tl değerindeki arazisinde Gaziantep fıstığı yetiştirme kararı almıştır. Yetiştirilmek amacıyla tanesi 35 tl olan 10.000 adet fıstık fidanı için toplamda 350.000 tl

ödeme banka aracılığıyla yapılmıştır. Diğer yandan 100.000 tl gübre satın almış ve 170.000 tl değerinde işçilik ücretini bankadan ödeme yaparak fıstık fidanını dikmiştir.

1.) İşletme arazisinin tarım arazisine çevrilmesi kaydı:

1	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs. 250 Arsa ve Araziler Hs.	4.500.000	4.500.000
---	--	-----------	-----------

2.) Gaziantep Fıstık fidanı satın alımı sertifikalı fidanlarda kdv %1 esas alımı ve dikime verilme kaydı:

2	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek Kdv Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	350.000 3.500 7.000	360.500
3	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	350.000	350.000

3.) Gübre alımı ve gübre kullanımı:

4	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek Kdv Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	100.000 8.000 2.000	110.000
5	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	100.000	100.000

4.) Ücret tahakkuk kaydı:

6	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs. 335 Personele Borçlar Hs. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 361 Sos.Güv. Kes. Hs.	192.965	107.100 22.965 62.900
---	--	---------	-----------------------------

5.) Personel ücret ödeme kaydı:

7	335 Personele Borçlar Hs.	107.100	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	2.142	
	102 Bankalar Hs.		109.242

### 3.2.2. Kiralık arazide gaziantep fıstığı fidanı dikilme, yetiştirilme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi

İşletme, Gaziantep fıstığı yetiştirme amacıyla arazi sahibi ile anlaşma yaparak 50 yıllık kira sözleşmesi neticesinde fidan dikim işine karar vermiştir. İlk yıl olarak 75.000 tl kira belirlenmiş ve diğer yıllar için ise T.Ü.F.E. endeksi oranına göre zam yapılma kararı alınarak sözleşme alınmıştır. Kira sözleşmesinin imzalanmasından sonra tanesi 35 tl olan Gaziantep Fıstığı fidanlarından 10.000 adet alınarak 350.000 tl bankadan ödeme yapılmıştır. Bunlara ek olarak 100.000 tl değerinde gübre ve 170.000 tl değerinde bankadan işçilik giderine katlanarak fidan dikim işlemlerine başlanılmıştır.

1.) İlk yıl kira ödeme kaydı:

1	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	75.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	1.500	
	102 Bankalar Hs.		76.500

2.) Gaziantep Fıstık fidanı satın alımı sertifikalı fidanlarda kdv %1 esas alımı ve dikime verilme kaydı:

2	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	350.000	
	191 İndirilecek Kdv Hs.	3.500	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	7.000	
	102 Bankalar Hs.		360.500
3	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hs.	350.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		350.000

3.) Gübre satın alımı ve gübre kullanımı:

4	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek Kdv Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	100.000 8.000 2.000	110.000
5	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	100.000	100.000

4.) Ücret tahakkuk kaydı ve ücret ödemesi:

6	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs. 335 Personele Borçlar Hs. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 361 Sos. Güv. Kes. Hs.	192.965	107.100 22.965 62.900
7	335 Personele Borçlar Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	107.100 2.142	109.242

**3.2.3. Yetiştirilmekte olan gaziantep fıstık fidanının bakım işlemlerinin muhasebeleştirilmesi**

İşletme, dikilen fidanların bir sonraki yıl bakım, budama ve sulama işlemleri için giderlere katlanmaktadır. Bu giderleri şöyle sıralamak mümkün olacaktır; Ekim ayında budama işlemlerine istinaden 190.000 tl gübre alımı yapılmış, ve 47.000 tl değerinde zirai ilaç alınmıştır ve depolanmıştır. Ekim ayı depo verilerine göre, 145.000 tl değerinde gübre kullanımı, 32.000 tl değerinde zirai ilaç kullanılmış, ve sulamada kullanılan su kuyusundan dolayı 20.000 tl elektrik faturası tahakkuk etmiş olup ayrıca Ekim ayına düşen 300 tl idari büroya ait su faturası ile birlikte 170.000 tl işçilik maliyeti tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden işçiliğin; 120.000 tl'lik kısmı bahçede bakım işlerinde çalışan personellerin, 30.000 tl'lik kısmı büroda çalışan memurların, 20.000 tl'si ise depoda görev alan personellere ait olarak tahakkuk etmiştir.

1.) Gübre ve zirai ilaç alımı:

1	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek Kdv Hs. 320 Satıcılar Hs.	237.000 18.960	255.960
---	--	-------------------	---------

2.) Ekim ayı Gaziantep Fıstığı bakım aşamasında kullanılan gübre ve zirai ilaç kaydı:

2	710 İlk Madde ve Malzeme Gider Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	177.000	177.000
---	--	---------	---------

3.) Elektrik ve su faturası gider kaydı:

3	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 191 İndirilecek Kdv. Hs. 100 Kasa Hs.	20.000 300 1.624	21.924
---	---	------------------------	--------

4.) İşçilik Tahakkuk Kaydı:

4	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs. 730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 335 Personele Borçlar Hs. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 361 Sos. Güv. Kes. Hs.	139.615 32.150 21.200	107.100 22.965 62.900
---	--	-----------------------------	-----------------------------

5.) İşçilik Ödeme Kaydı:

5	335 Personele Borçlar Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs.	107.100 2.142	
---	---	------------------	--

	102 Bankalar Hs.		109.242
--	------------------	--	---------

Çeşitli işletmelerin yevmiye kayıtları incelendiğinde ortaya ortak bir görüntü çıkmaktadır. Burada sadece işletmelerin, işletmelerin kira giderlerinin kayıtlara işlemleri kalmaktadır. Bazı işletmeler kira giderlerinden dolayı Genel Üretim Giderlerine gider olarak yansıtmaktadır.

Burada bahsi geçen kira gideri kaydını örnekle açıklamak mümkün olacaktır. İşletme yıllık bazda kira artışını tüfe ve enflasyon verilerine dayanarak vermektedir. Dolayısıyla mülk sahibi ile anlaşarak yeni kira artışı ile birlikte 75.000 tl aylık kira belirlenmiş olsun buna istinaden ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

6	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	75.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	1.500	
	102 Bankalar Hs.		76.500

#### **3.2.4. Olgunlaşan gaziantep ağacı fidanlarının ve bakımlarının muhasebeleştirilmesi**

Firmanın 2022 yılı itibari ile birlikte çeşitli bakım ve masrafların neticesinde yetişen ve olgunlaşan Gaziantep fıstığı ağaçlarının 10 yıl süren yetişkinlik evresi için harcanan gider kalemlerini şöyle sıralamak mümkündür;

Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Toplamı: 1.900.000 tl

Direkt İşçilik Giderleri Toplamı: 1.300.000 tl

Genel Üretim Giderleri Toplamı: 750.000 tl

Arazi Kirası: 1.600.000 tl

**Arazi Kirası Hariç Toplam: 3.950.000 tl**

**Arazi Kirası Dahil Toplam: 5.550.000 tl**

Yukarıda belirtilen maliyetlere ek olarak işletmenin Ekim ayında diğer katlandığı maliyetler;

Budama: 100.000 tl

Gübre: 75.000 tl

Zirai İlaç: 47.000 t1

Genel Üretim Giderleri: 3.000 t1

Genel Yönetim Giderleri: 1.700 t1

1.) Fidanların olgunluğa erişinceye kadar katlanılan giderlerin kaydı:

1	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs. 100 Kasa Hs.	3.950.000	3.950.000
---	--	-----------	-----------

2.) Gübre ve zirai ilaç alımı:

2	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek Kdv Hs. 320 Satıcılar Hs.	122.000 9.760	131.760
---	--	------------------	---------

3.) Gübre ve zirai ilaç kullanımı gider kaydı:

3	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	122.000	122.000
---	--	---------	---------

4.) Genel üretim ve Genel yönetim giderlerinin muhasebeleştirilmesi:

4	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	3.000 1.700 94	4.794
---	---	----------------------	-------

5.) Dışarıdan sağlanan budama hizmeti için işçilik gideri:

5	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	100.000 2.000	102.000
---	--	------------------	---------

İşletmenin arazisinin kiralık olması durumunda, fidanların meyve vermeye başlamasıyla birlikte artık işletme kirası 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında değil, 264 Özel Maliyetler Hesabında takip edilmelidir. Kira haricinde ki bütün gider kalemleri yukarıda ki yevmiye maddesi gibi kayıt edilmektedir. İlgili kira kaydı şöyle düzenlenmektedir;

6.) Kira gideri kaydı:

6	264 Özel Maliyetler Hs. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	1.600.000	1.600.000
---	---	-----------	-----------

Fidanların olgunlaşp meyve verme çağına ulaşınca kadar ki süreçte izlenen iki farklı kayıt sistemi yer almaktadır. Bunlardan birisi harcamaların yapıldığı tarihten itibaren ilgili giderlerin maliyet hesaplarında izlenmesi durumudur. Maliyet hesaplarında biriken ilgili giderler yıl sonunda yansıtma gideri hesapları vasıtasıyla aracılığıyla “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’na” yansıtılarak yıl sonu bilanço tablosunda yer almaktadır. İkinci yöntem ise fidanların olgunlaşma sürecine kadar yapılan bütün giderler doğrudan dönem içerisinde “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı’na” kayıt edilmektedir. Meyve bahçesinin bilançoda raporlanması arazinin kiralık olması yada olmaması durumuna göre farklılık göstermektedir. Meyve fidanlarının olgunluğa erişmesine kadar katılan giderler maliyet hesaplarında takip edilmekte olup dönem yıl sonunda ise ilgili yansıtma hesapları ile yansıtılarak kapatılmaktadır. Gaziantep fıstık ağacı fidanının, fıstık vermeye başlamasıyla birlikte arazinin kiralık olması durumunda “264 Özel Maliyetler Hesabında” takip edilmektedir. Arazinin kiralık olmaması durumunda yani arazinin işletmeye ait olması durumunda ise “251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında” takip edilmektedir (Sarıgül, 2017:440).

### 3.2.5. Hasat edilen gaziantep fıstığının maliyetleme ve satış sürecinin muhasebeleştirilmesi

Hasat edilen Gaziantep fıstığının hektar olarak değişkenlik göstermesi istisna sayılarak ortalama bir arazinin yıllık bazda 30 ton olarak mahsül verdiği örneği ile yola çıkılarak çeşitli giderler şöyle sıralanmaktadır;

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri= 1.000.000 tl

Direkt İşçilik Giderleri= 1.100.000 tl

Genel Üretim Giderleri= 750.000 tl

Arazi Kirası= 130.000 tl

**Genel Toplam= 2.980.000 tl**

**Birim Maliyet = 2.980.000 tl /30.000 kg = 99.33 tl**

Dolayısıyla her 1 kg fıstık maliyeti için maliyet 99.33 tl olarak belirlenmektedir. Yevmiye kaydı ise şöyle düzenlenecektir;

1.) Ton bazında toplam maliyet kaydı:

1	152 Mamüller Hs. 151 Yarı Mamüller Hs.	2.980.000	2.980.000
---	---	-----------	-----------

2.) İşletmenin kg bazında maliyet kaydı:

2	152 Mamüller Hs. 151 Yarı Mamüller Hs.	99.33	99.33
---	---	-------	-------

İşletme maliyetleme aşamasından sonra, kazanç sağlamak amacıyla elde ettiği mahsülleri satış yapacaktır. Dolayısıyla satış yapmak için çeşitli giderlere de katlanması gerekecektir. Giderleri şöyle sıralamak mümkün olacaktır;

Satış için komisyon giderleri: 3.000 tl

Yükleme ve hamaliye: 4.000 tl

Akaryakıt giderleri: 15.000 tl

Traktör vs. giderleri: 20.000 tl

Personel servisi: 17.000 tl

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri: 60.000 tl

Direkt işçilik giderleri: 75.000 tl

İşletme, dönem içerisinde yukarıda sayılan bütün giderlere katlandıktan sonra 30 ton Gaziantep Fıstığına 4.500.000 tl'ye satışını gerçekleştirmiştir. Verilen gider ve satış kalemleri dahilinde ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

1.) Komisyon ve hamaliye ücretleri:

1	760 Pazarlama ve Satış Dağıtım Giderleri Hs 100 Kasa Hs.	7.000	7.000
---	---	-------	-------

2.) Gaziantep Fıstığı satış kaydı: (Sert kabuklu kuruyemişlerde toptan satışlarda kdv oranı % 1 esas alınmaktadır.)

2	102 Bankalar Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 600 Yurt İçi Satışlar Hs. 391 Hesaplanan Kdv Hs.	4.454.100 90.900	4.500.000 45.000
---	---	---------------------	---------------------

3.) Satılan Mamul Maliyeti Kaydı: (Üretim Maliyeti + Satış Maliyeti)

3	620 Satılan Mamul Maliyeti Hs. 152 Mamuller Hs.	3.174.000	3.174.000
---	--	-----------	-----------

4.) Eylül ayı akaryakıt harcamaları kaydı:

4	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	35.000 17.000 1.040	53.040
---	---	---------------------------	--------

5.) Direkt ilk Madde ve malzeme gideri yevmiye kaydı:

5	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	60.000	60.000
---	--	--------	--------

6.) İlgili Satış Ayı Akaryakıt Giderleri:

6	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	35.000 17.000 1.040	53.040
---	---	---------------------------	--------

6.) İşçilik Gideri Yevmiye Kaydı:

6	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs. 335 Personele Borçlar Hs.	91.500	10.133 27.750 53.617
---	--	--------	----------------------------

7.) İşçilik ödeme kaydı:

7	335 Personel Borçlar Hs. 653 Komisyon Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	53.617 1.072	54.689
---	--	-----------------	--------

### 3.2.6. Gaziantep fıstığı bahçesinde yönelik dönem sonu işlemleri ve amortisman süreçleri

Vergi Usul Kanunu madde 314'e göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir (Vergi Usul Kanunu Madde; 314). Ancak meyve bahçeleri, dut ormanları, fındık ormanları, zeytin ve üzüm bağları gibi tarım sektöründe amortismanın kullanılması gerektiği kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda mülkün maliyeti üzerinden değerlendirilmesi gerektiği hükmü belgelenmiştir. Daha sonra enflasyon düzeltilmesi fikri eklenerek yeniden değerlendirme uygulaması ortadan kaldırılmıştır. V.U.K'na göre kanunda yer alan düzenlemeler

niteliğinde enflasyon düzeltmesinin yapılması dışında başka bir değerlendirme işlemi yapılamaz hükmü yer almaktadır (Vergi Usul Kanunu Madde; 298).

Tarım işletmeleri de diğer işletmeler gibi maddi duran varlıkları için amortisman ayırarak yıllar itibari ile gider yazarak ekonomik ömrünü yok etmektedirler.

Maddi duran varlıklar; işletmenin birden çok faaliyet döneminde kullanmayı amaçladıkları fiziki yapısı olan, yıllar itibari ile aşınma ve yıpranmaya maruz kalan ekonomik ömrü olan varlıklar olarak tanımlanabilmektedir (Hatipoğlu, 2012:185).

Amortisman; işletme tarafından kullanılmakta olan maddi duran varlıkların kullanım süresi boyunca, yıllara yaygın olarak giderleştirilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Dinç ve Atabay , 2018:69).

Tarım işletmelerinde, amortisman süreçlerini örnekle açıklamak daha açıklayıcı olacaktır;

<b>Varlık</b>	<b>Kayıtlı Değeri</b>	<b>Amortisman Süresi</b>	<b>Amortisman Tutarı</b>
Bahçe	4.500.000	40 yıl	112.500
Traktör	700.000	15 yıl	46.666
Mağaza	1.000.000	20 yıl	50.000
Depo	450.000	20 yıl	22.500

İşletme, çeşitli amortisman tabi maddi duran varlıklar için amortisman gideri yevmiye kaydından önce Vergi Usul Kanunu'nun izin verdiği amortisman sürelerince amortisman tutarı hazırlamıştır. İlgili amortisman yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

1.) İlgili dönem amortisman kaydı:

1	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	159.166	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	22.500	
	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs.	50.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hs. (-)		231.666

İlgili yevmiye kaydında, işletme arazisi kiralık olması halinde Gaziantep Fıstığı fidanı olgunluğa erişinceye kadar geçen yılların toplam ekonomik ömürden düşülerek ve geriye kalan yıllar dikkate alınarak kayıt edilmesi gerekecektir.

### 3.2.7. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi

Tarım işletmesi olarak faaliyet göstermekte olan işletmeler, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından bildirilen şartları sağladıkları takdirde devlet tarafından sunulan teşviklerden yararlanabilmektedirler. Dolayısıyla tarım teşviklerinden yararlanmak isteyen çiftçiler ve tarım işletmelerinin öncelikli olarak Tarım Bakanlığına ve ilgili kurumlara kayıt olmaları gerekmektedir.

Tarım Bakanlığının sunmuş olduğu devlet teşviklerinden faydalanan bir tarım işletmesi, 15.000 tl gübre, 22.000 tl tohum ve 35.000 tl mazot desteği alması halinde ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

1	102 Bankalar Hs. 602 Diğer Gelirler Hs.	72.000	72.000
---	--	--------	--------

### 3.2.8. Tms-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında gaziantep fıstığı üretiminde bulunan tarımsal işletmenin muhasebeleştirilmesi

Buraya kadar yapılan teorik ve uygulamalar vasıtasıyla açıklanmak istenilen muhasebe süreçleri ve yevmiye kayıtları neticesinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından yevmiye kayıtlarına değinilmiştir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından sunulmuş olan Tek Düzen Hesap Planı taslağında kayıtlara yansıtılarak çeşitli uygulamalar örneklendirilerek yevmiye kaydı yapılmıştır.

Örnek uygulamayı, bir önceki başlıklarda yer alan tutar ve konu üzerinden devam edilerek TDMS ile TMS arasında ki benzerlik ve farklılıklarını daha rahat görmemizi sağlayacaktır.

### 3.2.8.1. TMS-41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, Gaziantep fıstığı yetiştirmek üzere aktifinde bulundurmakta olduğu 4.500.000 tl değerindeki arazisinde Gaziantep fıstığı yetiştirme kararı almıştır. Yetiştirilmek amacıyla tanesi 35 tl olan 10.000 adet fıstık fidanı için toplamda 350.000 tl ödeme banka aracılığıyla yapılmıştır. Diğer yandan 100.000 tl gübre satın almış ve 170.000 tl değerinde işçilik ücretini bankadan ödeme yaparak fıstık fidanını dikmiştir.

1.) Gaziantep Fıstığı satın alımı kaydı: (Sertifikalı fidanlarda Kdv % 1 olarak belirlenmiştir.)

1	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	350.000	
	191 İndirilecek Kdv Hs.	3.500	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	7.000	
	102 Bankalar Hs.		360.500

2.) Fidanların dikime verilme kaydı:

2	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hs.	350.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		350.000

3.) Gübre alımı ve kullanımı kaydı:

3	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	100.000	
	191 İndirilecek Kdv Hs.	8.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	2.000	
	102 Bankalar Hs.		110.000
4	710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hs.	110.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		110.000

4.) İşçilik tahakkuku yevmiye kaydı:

5	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs.	192.965	
	335 Personele Borçlar Hs.		107.100
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		22.965

	361 Sosyal Güvenlik Kes. Hs.		62.900
--	------------------------------	--	--------

5.)İşçilik gideri ödeme kaydı:

6	335 Personele Borçlar Hs.	107.100	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	2.142	
	102 Bankalar Hs.		109.242

6.) İlgili dönem yansıtma kaydı:

7	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hs.	652.965	460.000
	711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Yans.Hs.		192.965
	721 Direkt İşçilik Gid. Yans. Hs.		

Uygulamada belirtildiği üzere işletmenin faaliyet gösterdiği arazi kendi mülkü olarak kayıtlara geçmektedir. Aksi durumda işletmenin yıllık 75.000 tl arazi kirası olması durumunda ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

8	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	75.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	1.500	
	102 Bankalar Hs.		76.500

Dikkat edildiğinde, V.U.K'a göre arazinin hazırlanması, keşif, düzleştirme ve diğer fizibilite giderleri için başvuru tek hesap "262 Kuruluş ve Örgütlenme Hesabı" olduğu görülmektedir. Diğer yandan bakıldığında TMS hükmü çerçevesinde böyle bir ayrıma gidilmediği görülmektedir.

### 3.2.8.2 TMS-41 Hükmü Çerçevesinde Gaziantep Fıstığı Bakım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, dikilen fidanların bir sonraki yıl bakım, budama ve sulama işlemleri için giderlere katlanmaktadır. Bu giderleri şöyle sıralamak mümkün olacaktır; Ekim ayında

budama işlemlerine istinaden 190.000 tl gübre alımı yapılmış, ve 47.000 tl değerinde zirai ilaç alınmıştır ve depolanmıştır. Ekim ayı depo verilerine göre, 145.000 tl değerinde gübre kullanımı, 32.000 tl değerinde zirai ilaç kullanılmış ve sulamada kullanılan su kuyusundan dolayı 20.000 tl elektrik faturası tahakkuk etmiş olup ayrıca Ekim ayına düşen 300 tl idari büroya ait su faturası ile birlikte 170.000 tl işçilik maliyeti tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden işçiliğin; 120.000 tl'lik kısmı bahçede bakım işlerinde çalışan personellerin, 30.000 tl'lik kısmı büroda çalışan memurların, 20.000 tl'si ise depoda görev alan personeller ait olarak tahakkuk etmiştir.

1.) Gübre ve zirai ilaç alımı kaydı: (Kdv % 8 olarak baz alınmıştır.)

1	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	137.000	
	191 İndirilecek Kdv Hs.	10.960	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	2.740	
	102 Bankalar Hs.		150.700

2.) Ekim ayı verileri baz alınarak depodan zirai ilaç ve gübre alımı kaydı:

2	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hs.	177.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		177.000

3.) Ekim ayı elektrik ve su gideri yevmiye kaydı:

3	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	20.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hs.,	300	
	191 İndirilecek Kdv Hs.	1.624	
	102 Bankalar Hs.		21.924

4.) Ekim ayı işçilik tahakkuk kaydı:

4	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs.	139.615	
	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	32.150	

	770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	21.200	
	335 Personele Borçlar Hs.		107.100
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		22.965
	361 Sos. Güv. Kes. Hs.		62.900

Yetiştirilmekte olan fidanlar için V.U.K ve TMS-41 hükmü açısından bakıldığında kayıtlar açısından farklılık görülmemektedir. Faaliyet gösterilen arazinin kiralık olması durumunda V.U.K tarafından “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında” ilgili ayın kira gideri takip edilirken, TMS-41 hükmü çerçevesinde Canlı Varlıklar için ayrılan 27 hesap kalemi içerisinde bulunan “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabında” takip edilmektedir.

5.) 75.000 tl değerinde ki kira gideri için;

5	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hs.	75.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	1.500	
	102 Bankalar Hs.		76.500

### 3.2.8.3. TMS-41 Olgunlaşan Gaziantep Ağacı Fidanlarının Ve Bakımlarının Muhasebeleştirilmesi

Firmanın 2022 yılı itibari ile çeşitli bakım ve masraflar neticesinde yetişen ve olgunlaşan Gaziantep fıstığı ağaçlarının 10 yıl süren yetişkinlik evresi için harcanan gider kalemlerini şöyle sıralamak mümkündür;

Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Toplamı: 1.900.000 tl

Direkt İşçilik Giderleri Toplamı: 1.300.000 tl

Genel Üretim Giderleri Toplamı: 750.000 tl

Arazi Kirası: 1.600.000 tl

**Arazi Kirası Hariç Toplam: 3.950.000 tl**

**Arazi Kirası Dahil Toplam: 5.550.000 tl**

Yukarıda belirtilen maliyetlere ek olarak işletme Ekim ayında diğer katlandığı maliyetler;

Budama: 100.000 tl

Gübre: 75.000 tl

Zirai İlaç: 47.000 tl

Genel Üretim Giderleri: 3.000 tl

Genel Yönetim Giderleri: 1.700 tl

(İlk yıl değerlendirme esnasında 100.000 tl değer azalışı tespit edilmiş ve ikinci yıl 10.000 tl değer artışı tespit edilerek envanter kaydına yansıtılmıştır.)

1.) Faaliyette bulunan fidanların değer azalışı kaydı:

1	653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hs. 278 Yapılmakta Olan Canlı Var. Yat. Hs.	100.000	100.000
---	--	---------	---------

2.) Faaliyette bulunan fidanların değer artışı kaydı:

2	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hs. 643 Tarımsal Faaliyet Değ. Artış Hs.	10.000	10.000
---	---	--------	--------

TMS-41 kapsamında, değerlendirme yapılırken karşılık giderleri olarak “278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabına kayıt edilmektedir.

d 3.) Ağaçların olgunluğa erişmesi kaydı:

3	271 Ağaçlar Hs. 278 Yap.Olan Canlı Varlık Yatırımları Hs.	3.950.000	3.950.000
---	---	-----------	-----------

4.) İlk madde ve malzeme alımı:

4	150 İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek KDV Hs. 320 Satıcılar Hs.	122.000 9.760	131.760
---	--	------------------	---------

5.) İlk Madde ve Malzeme Kullanımının Muhasebeleştirilmesi:

5	710 Direkt İlk Mad. ve Mlz. Gid. Hs. 150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	122.000	122.000
---	--	---------	---------

6.) Diğer giderlerin muhasebeleştirilmesi:

6	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 102 Bankalar Hs.	3.000 1.700	4.700
---	---	----------------	-------

7.) Budama Faaliyetinin Muhasebeleştirilmesi:

7	730 Genel Üretim Giderleri Hs. 100 Kasa Hs.	100.000	100.000
---	--	---------	---------

Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan hesap planı taslağına göre, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerlerinin artırılması amacıyla yapılan özel maliyetler, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı altında detaylandırılmış alt hesaplarda izlenmektedir. Kiralık arazilerde faaliyet gösteren işletmeler, kuruluş aşamasında katlandıkları maliyetleri 7'li maliyet hesaplarından 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları hesabında muhasebeleştirmelidir. Ağaçlar meyve vermeye başladığında veya tam olgunluğa ulaştığında ise bu maliyetler, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına taşınarak bilançoda raporlanmalıdır.

8.) Kira Gideri Kaydı: ( Fidanların Olgunluğa Erişmesi Durumunda)

8	256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hs.	1.600.000	1.600.000
---	-------------------------------------	-----------	-----------

	259 Yapılmakta Olan M.D.V. Yat. Hs.		
--	--	--	--

#### 3.2.8.4. Hasat Edilen Meyvelere İlişkin Muhasebeleştirilmesi

Hasat edilen Gaziantep fıstığının hektar olarak değişkenlik göstermesi istisna sayılarak ve ortalama bir arazinin yıllık bazda 30 ton olarak mahsül verdiği örneği ile yola çıkılarak çeşitli giderler şöyle sıralanmaktadır;

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri= 1.000.000 tl

Direkt İşçilik Giderleri= 1.100.000 tl

Genel Üretim Giderleri= 750.000 tl

Arazi Kirası= 130.000 tl

**Genel Toplam= 2.980.000 tl**

**Birim Maliyet = 2.980.000 tl /30.000 kg = 99.33 tl**

Dolayısıyla her 1 kg fıstık maliyeti için maliyet 99.33 tl olarak belirlenmektedir. Yevmiye kaydı ise şöyle düzenlenecektir;

Birim Maliyet = Tahmini Yıllık Maliyet / Tahmini Üretim Miktarı

Yapılan tahmini maliyetleme sonucunda, 1 kg Gaziantep fıstığının maliyeti 99.33 tl olarak belirlenmiş ve ilgili yevmiye kayıtları TMS hükmü çerçevesinde şöyle yapılmaktadır;

1.) Ton Bazında Toplam Maliyet Kaydı:

1	152 Mamüller Hs.	2.980.000	
	151 Yarı Mamüller Hs.		2.980.000

Tamamlanan mamülün maliyetinin, net gerçeğe uygun değeri ile yarı mamüle yüklediği maliyet değerinde ki olumlu veya olumsuz fark 643 Tarımsal Faaliyet Değeri Artış Hesabında veya 653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları Hesabında takip edilmelidir.

Bir önceki başlıklarda bahsedildiği üzere aynı örneklerden yola çıkılarak Vergi Usul Kanununa göre birim maliyet, satış maliyeti ve üretilen mahsule ilişkin satış kaydı incelenmekte olup bu örnekte ise TMS hükmü dikkate alınarak örneklendirilecektir.

İşletme, maliyetleme aşamasından sonra, kazanç sağlamak amacıyla elde ettiği mahsülleri satış yapacaktır. Dolayısıyla satış yapmak için çeşitli giderlere de katlanması gerekecektir. Giderleri şöyle sıralamak mümkün olacaktır;

Satış için komisyon giderleri: 3.000 tl

Yükleme ve hamaliye: 4.000 tl

Akaryakıt giderleri: 15.000 tl

Traktör vs. giderleri: 20.000 tl

Personel servisi: 17.000 tl

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri: 60.000 tl

Direkt işçilik giderleri: 75.000 tl

İşletme, dönem içerisinde yukarıda sayılan bütün giderlere katlandıktan sonra 30 ton Gaziantep Fıstığı 4.500.000 tl'ye satışını gerçekleştirmiştir. Verilen gider ve satış kalemleri dahilinde ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

1.) Komisyon ve Hamaliye Ücretleri Muhasebe Kaydı:

1	760 Pazarlama ve Satış Dağıtım Gid. Hs. 100 Kasa Hs.	7.000	7.000
---	--	-------	-------

2.) Gaziantep Fıstığı Satış Kaydı; (sert kabuklu kuruyemişlerde kdv oranı % 1 esas alınmaktadır.)

2	102 Bankalar Hs.	4.454.100	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	90.900	
	600 Yurt İçi Satışlar Hs.		4.500.000
	391 Hesaplanan Kdv Hs.		45.000

3.) Satılan Mamul Maliyeti Muhasebe Kaydı: (Üretim Maliyeti + Satışa Katılan Maliyetler)

3	620 Satılan Mamul Maliyeti Hs.	3.174.000	
	152 Mamuller Hs.		3.174.000

4.) İlgili Ay Akaryakıt Giderleri Muhasebe Kaydı:

4	730 Genel Üretim Giderleri Hs.	35.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	17.000	
	653 Komisyon Giderleri Hs.	1.040	
	102 Bankalar Hs.		53.040

5.) Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yevmiye Kaydı:

5	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Hs.	60.000	
	150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		60.000

6.) İşçilik Gideri Yevmiye Kaydı:

6	720 Direkt İşçilik Giderleri Hs.	91.500	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		10.133
	361 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		27.750
	335 Personele Borçlar Hs.		53.617

7.) İşçilik Ödeme Kaydı:

7	335 Personele Borçlar Hs.	53.617	
---	---------------------------	--------	--

653 Komisyon Giderleri Hs.	1.072	
102 Bankalar Hs.		54.689

### 3.2.8.5. TMS Sistemine Gaziantep Fıstığı Üretiminde Dönem Sonu ve Amortisman Esasları

Canlı varlıkların amortisman süreçlerinde, esas alınacak tutar canlı varlığın finansal tablolarında nasıl kayıtlandırıldığına göre değişkenlik göstermektedir. TMS kapsamında esas alınan değer canlı varlığın gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilip amortisman hesaplarının yapılması uygun görülmüştür. Fakat gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmediğinde ise işletme maliyet bedeli ile kayıt altına alınarak ilgili yıllara ilişkin amortisman hesapları yapılmaktadır.

TMS hükmü çerçevesinde tavsiye edildiği üzere gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği varsayımı göz önüne alınarak tarım işletmelerinde amortisman sürecini şu örnek ile daha açıklanabilir durumda incelemek mümkün olacaktır;

<b>Varlık</b>	<b>Kayıtlı Değeri</b>	<b>Amortisman Süresi</b>	<b>Amortisman Tutarı</b>
Bahçe	4.500.000	40 yıl	112.500
Traktör	700.000	15 yıl	46.666
Mağaza	1.000.000	20 yıl	50.000
Depo	450.000	20 yıl	22.500

#### 1.) İlgili yıl amortisman kaydı:

1	278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yat. Hs.	231.666	
	653 Tarımsal Faal. Değ. Azalışları Hs.	20.000	
	..... İlgili Yansıtma Hs.		251.666

Türkiye Muhasebe Standartları, (TMS) ile Vergi Usul Kanununa göre defter tutma arasında bulunan en önemli fark ise yıl sonununda oluşan pozitif veya negatif farkın ilgili hesaplarda takip edilmesi olacaktır. Yukarıda ele alınan örnekte de bahsedildiği üzere yıl sonunda gerçeğe uygun değerlendirme sonucunda 20.000 tl oluşan negatif fark ilgili hesaplarda takip edilerek finansal tablolara yansıtılacaktır.

### 3.2.8.6. TMS Hükümü Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Tarımsal faaliyette bulunan tarım işletmeleri Tarım ve Orman Bakanlığınca belirtilen ölçek ve formalitelere sahip olmakla birlikte teşvike hak kazanacaklardır. İlgili bakanlığa kayıt olmadan tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin ise bu teşvik hakkından yararlanamayacağı kesinleştirilmiştir.

Örneğin, Tarımsal faaliyette bulunan ve Tarım ve Orman Bakanlığının sunmuş olduğu ölçeklere sahip bir işletme 15.000 tl gübre, 22.000 tl tohum ve 35.000 tl mazot desteği alması halinde ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

1	102 Bankalar Hs. 644 Esas Faal. Diğ. Çeş. Gel. Ve Kazançlar Hs.	72.000	72.000
---	---	--------	--------

Vergi Usul Kanunu, (VUK) hükümlerine göre devlet teşvikleri 602 Diğer Kazançlar Hesabında takip edilirken işletmenin finansal tablolarında net kar olarak detaylandırılmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında ise işletmenin esas faaliyetlerinden doğan diğer kazançlar hesap kaleminde raporlanarak olağan kar olarak görünmektedir.

Diğer bir konu ise, eğer alınacak olan teşvik yıllara yaygın olarak alınacak ise ilgili yıllara düşen devlet teşviki o yıl için kayıt altına alınmalıdır. Dolayısıyla her yıla düşen teşvik tutarı gelir olarak kayıt edilip finansal tablolara yansıtılmalıdır. Uzun yıllara yaygın alınan teşvikler “ 482 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı”nda takip edilerek ilgili yılda “382 Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı” nda takip edilmelidir.

## SONUÇ

İnsanlar var olduğu günden itibaren hayatlarını devam ettirebilmeleri için sürekli olarak besin ihtiyacı duymuşlardır. İnsanlar, ilk çağlarda avcılık ve toplayıcılık olarak besin ihtiyaçlarını karşılamışlardır. Daha sonra küçük çaplı tarımsal faaliyet yürüterek, tarımsal ürünler üretmişlerdir. Günümüzde ise sermayesi yoğun şirketler tarafından ciddi bir şekilde tarımsal faaliyetlere yatırım yapılmaktadır. Bu yatırımlar sonucunda ise toplu şekilde tarımsal ürünler üretilmektedir. Dolayısıyla, tarımsal faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe, vergi ve sorumlu olduğu ortaklarına daha anlaşılır bir muhasebe diline ihtiyaç duyulduğundan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2001 yılında UMS-41 standardını geliştirerek yayınlamıştır.

Türkiye’de ise bu durum 01.01.2006 yılında uygulanmak üzere muhasebe sistemimizde yürürlüğe girmiştir. Fakat yayınlanan bu standartların uygulanması bazı işletmeler için zorunlu tutulup bazı işletmeler için ise isteğe bırakılmıştır. Uygulanma açısından bazı işletmelerin serbestliğine bırakılmasıyla birlikte finansal raporlama ve muhasebeleştirme konusunda işletmelerin standardı tam kavrayamadıkları görülmüştür. Günümüzde ise muhasebeleştirme sürecini Vergi Usul Kanunu tarafından yön verilerek finansal raporlamayı ve muhasebeleştirme süreçlerinin amacını vergi matrahına ulaşmayı amaçlamıştır. Uluslararası standartlar ise ihtiyaca yönelik bilgi hazırlamayı, ilgililere ve ortaklara doğru bilgi sunmayı hedeflemiştir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu (VUK) tarafından vergi ve vergi matrahı dikkate alınırken, Türkiye Muhasebe Standartları ise yönetici ve ortaklara doğru karar alabilmeleri için bilgi sunmayı amaçlamıştır.

İnsanoğlu tarih boyunca gereksinimlerini karşılamak için sanayi, ticaret ve tarımsal faaliyetlerden elde edilen ürünlere sürekli olarak ihtiyaç duymuşlardır. Tüm bu sektörler bu zamana kadar hesap planı ile tek bir kalem altında muhasebeleştirilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler hesap planı dahilinde defter tutmakta olduğundan dolayı tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin ihtiyacını pek de karşılayamamıştır. Bunun sebebi ise tarım sektörünün biyolojik olarak diğer sektörlere göre farklılık göstermesidir. Öyleki tarım ürünleri canlı varlık oldukları için diğer sanayi ürünlerinden farklılık göstermektedir. Şöyleki tarım ürünleri üreten işletmeler elde ettikleri ürün dönem içerisinde üreyebilir ya da dönem içerisinde hastalık sebebi ile değersiz bir canlıya dönüşebilir. Tüm bunlardan dolayı Vergi Usul Kanununun sunmuş olduğu hesap planı tarım işletmelerine uymamaktadır. Dolayısıyla VUK ile TMS-41

arasındaki en önemli farklılık; canlı varlıkları, stoklar hesabı veya duran varlıklar hesabında değil Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında canlı varlıklar grubunun içerisinde kayıt altına alarak finansal tablolarda gösterilmesinin daha doğru olduğu bu tez çalışması kapsamında vurgulanmıştır. Tüm bunları Gaziantep fıstığı yetiştiren bir tarımsal işletmenin finansal tablolar açısından karşılaştırmasını bir tablo ile özetlemek mümkündür.

**Tablo 7** VUK ile TMS-41 Hesap Kalemlerinin Karşılaştırılması

<b>VUK Defter Kayıtları</b>		
	<b>Borçlu Hesap</b>	<b>Alacaklı Hesap</b>
<b>Kendi Arazisinde</b>	251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
<b>Kiralık Arazide</b>	264 Özel Maliyetler Hesabı	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
<b>TMS-41'e Göre Defter Kayıtları</b>		
	<b>Borçlu Hesap</b>	<b>Alacaklı Hesap</b>
<b>Kendi Arazisinde</b>	271 Ağaçlar Hesabı	278 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
<b>Kiralık Arazide</b>	256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımlar Hesabı

TMS-41'e göre yapılan muhasebe işlemlerinde KGK tarafından yayınlanan hesaplar kalemi dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Yukarıdaki tablo dikkate alındığında Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklılık olduğu açıktır. Dolayısıyla tarımsal faaliyet gösteren işletmeler ile sanayi ve ticaret işletmeleri açısından defter tutma yönünden farklılık olması gerekliliğinden dolayı tarım işletmelerinin muhasebe kayıtları diğer işletmelerden farklı olması olağandır. Tüm gerekçelerden dolayı tarım işletmeleri finansal kayıtları ve finansal tablolarının daha anlaşılır olmasıyla TMS hükmü çerçevesinde defter kayıtları yapmayı esas almıştır. Tüm bu hususlar dikkate alındığında sektörler açısından TMS daha anlaşılır bir kayıt sistemi sunmuştur. Bu durumun sebebi, sektörlerin ihtiyaç duyduğu hesap kalemlerini anlaşılabilir durumda daha geniş yelpaze ile sunmasından kaynaklıdır. Tüm bu araştırma sonucunda VUK kanununun sunmuş olduğu taslak daha kuralcı olurken, TMS taslağı ise daha açıklayıcı olarak sektörel bazda anlaşılabilir bir muhasebe sistemi oluşturmayı amaçlamıştır.

Gaziantep fıstığı yetiştiren tarım işletmesinin örneğini incelediğimiz bu tez çalışmasında VUK ile TMS-41 arasında ki en önemli farklardan birisi, TMS-41 daha çok açıklayıcı ve gerçeğe uygun finansal tablo oluşturmayı benimserken, VUK ise daha çok raporlar ile vergi matrahını dikkate alarak bizlere iki farklı muhasebe sistemi anlayışı sunmuştur.

Diğer en önemli farklılıklardan birisi ise TMS-41 maliyetleme sürecinde, gerçeğe uygun değeri dikkate alırken VUK ise daha çok birim maliyet hesaplamalarında katlanılan maliyetleri hesaplamayı ön plana çıkarmıştır.

Kısaca, VUK ile TMS-41 arasındaki farklara bakıldığında önemli farklılıklar görüldüğü açıktır. Şöyle ki daha önce bahsedildiği üzere Türkiye Muhasebe Standartları gerçek değer üzerinden değerlendirme yaparken, Vergi Usul Kanunu maliyet bedelini dikkate alarak muhasebe kayıtlarını bu hususa göre defter kayıtları yaparak finansal tablolara yansıtmaktadır.

Bu tez çalışmasında Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farkları Gaziantep Fıstığı yetiştiren tarım işletmesinin muhasebe kayıtlarını baz alarak açıklanmaya çalışılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli faktörlerden birisi işletmelerin artık daha sosyal bir işletme konumuna gelmesidir. Sosyal bir işletmeden kasıt şöyledir; işletmelerin faaliyetlerini açıklaması gereken kitlelerin başında devlet ve işletmenin ortakları gelmektedir. İşletmeler vergisel açıdan devleti aydınlatmakla kalmayıp halka olan ve ortaklara olan güveni tazelemeyi de kendisine kural edinmek zorundadır. Çünkü açık ve sarıh olmayan bir işletmenin zaman içerisinde güveni kaybettiği ve kısa sürede tasfiye işlemlerine maruz kaldığı görülmüştür. Türkiye Muhasebe Standartları her ne kadar sektörel açıdan daha açıklayıcı bir muhasebe standartları olsada Vergi Usul Kanununa göre kıyaslandığında arada bazı konularda açık olduğundan dolayı denetçiler ve işletmeye yatırım yapmak isteyen hisse sahiplerine uyumlu bir tablo sunulmamaktadır. Bunun sebebi ise VUK ile TMS arasındaki hesap kalemlerinin farklı olmasıdır. Türkiye Muhasebe Standartları görüş farklılıkları olsa da sektörel açıdan gayet açık ve anlaşılır bir muhasebe sistemi oluşturmuştur. Her işletmenin kendine özgü bir işleyiş şekli, stok yöntemi, satış dönemleri ve ürün üretme ya da ürün yetiştirme şeklinin farklılıkları olsa dahi işletmelerin TMS çerçevesinde daha anlaşılır bir muhasebe süreci yürütmelerinde yarar olacağı düşüncesindeyim.

## KAYNAKÇA

- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7. Yüksek Lisans Tezi
- Antepli, A. (2014). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi:Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama. 4. *Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi*
- Aras, A. (1988). Tarım Muhasebesi. İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları.
- Arpacı, S. (2012). Kurumda Yürütülmekte Olan Araştırma Geliştirme Etkinlikleri. *Antepfıstığı Araştırma Dergisi*, 7-8.
- Beller Dikmen, B., & Köksal , A. G. (2018). Taşıyıcı Bitkilerin TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 82-96. Cilt 13, Sayı 2
- Büyükarıkan, U. (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması. Doktora Tezi. *Konya: T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı.*
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yönetmeliği, 2. M. (2004). Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yönetmeliği, 2004 Md.4. Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu Kapsamında Tarımsal Faaliyette Bulunanların Tespit, Tescil ve Takibi Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete.
- Çevik, Z. (2015, Haziran). TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme Ve Raporlanması. Sakarya: *TC. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.*
- Dinç , E., & Atabay , E. (2018). Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Amortisman Uygulamaları Ve Vergi Etkisine Yönelik Değerleme. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 67-91.

- Doğan, Z., Arslan, S., & Berkman, A. N. (2015). Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları. *Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29-41.
- Eldoğan, Ü., & Şahin , A. (2015). Gaziantep İlinde Antepfıstığı Üretim Ekonomisi Araştırması. *KSÜ Doğa Bilimleri Dergisi*, 29-36.
- Erdem , E., & Tuğcu, C. T. (2019). Tarım Sektörü. M. Toprak, & N. Çatalbaş içinde, Temel Sektörlerde Gelişmeler (s.105). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gökgöz, A. (2012, Ocak). Balık Üretme İşletmelerinde TMS 41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi. Sakarya, : TC. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Gökgöz, A., & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 142-171.
- Gökgöz, A. (2013) Tarımsal Faaliyet Muhasebesi. *Ekin Yayınevi Baskı 1*.
- Hatipoğlu, A. G. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 185.
- Kırılıoğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: *Su Ürünleri Sektörü Uygulaması*. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 107-127.
- Öcal, D. (2016, Mayıs). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük Ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Değerleme İşlemi. Kırıkkale: TC. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı.
- Özçelik , A., & Fidan , H. (2013). Tarım Ekonomisinin Tanımı ve Kapsamı ile Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri. A. Özçelik , & H. Fidan içinde, Tarım Ekonomisi (s. 2-17). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- 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. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 157-182.
- Özulucan, A. (2019 (a) gözden geçirilmiş 10. Baskı). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*.
- Rehber, E., & Tipi, T. (2005). *Tarımsal İşletmecilik ve Planlama*. Bursa: Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- Sarıgül, S. (2017). *Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları.
- Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve Vergi Usul Kanununu Uyarınca Amortisman ayrılması Ve değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Okan Üniversitesi, Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 25-38.
- Tazegül , A., & Kahramani, A. (2018). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve TMS-41 Kapsamında Büyükbaş Hayvanların Muhasebe Kayıtlarının Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 243.
- Tekin , V. N., & Şenol, L. (2013). *İşletme: Kavramlar, İlkeler, İşlevler*. Ankara: Gözden Geçirilmiş 3. BaskıSeçkin Yayınları.
- Tuğcu, C. T. (2013). *Türkiye Ekonomisi*. Türkiye Ekonomisi Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Tuncer, D., Ayhan, D. Y., & Varoğlu, D. (2018). *İşletmecilik İle İlgili Genel Bilgiler* (s. 23). içinde Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 311-328.
- Tunçez, H. A. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Uygulama. Konya: T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı- Doktora Tezi.

Tuik, tarım ve orman alanları raporları. (Erişim Tarihi 2022). Tuik, Tarım ve Orman Alanları Raporları. Türkiye İstatistik Kurumu: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111> adresinden alındı

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. Yozgat: TC. Bozok Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Yazan, Ö. ( 2010). Canlı Varlıkların TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, İşletme Bölümü, Yüksek Lisans Tezi.

Gelir Vergisi Kanunu, Madde 52.

Vergi Usul Kanunu Madde, 298.

Vergi Usul Kanunu Madde, 314.

Türkiye Muhasebe Standartları 41

Türkiye Muhasebe Standartları 16

### **İnternet Kaynakları**

[https. Data, tuik gov.tr. su ürünleri verileri 2022. 5488 Sayılı Tarım Kanunu Madde-3.](https://data.tuik.gov.tr) (Erişim Tarihi: 1.10.2022).

[https. Data-tuik,gov.tr. \(29 temmuz 2022 Tarım Alanları\).](https://data.tuik.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2022).

[https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Iyi-Tarim-Uygulamalari/Istatistikler.](https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Iyi-Tarim-Uygulamalari/Istatistikler) (Erişim Tarihi: 13.10.2022).

[wikifarmer.com.tr. fıstık\\_ağacı\\_dikim\\_aşaması.](http://wikifarmer.com.tr) (Erişim Tarihi: 12.09.2022 ).

[wikifarmer.com.tr.antep-fıstığı hasadı.](http://wikifarmer.com.tr) (Erişim Tarihi 09.09.2022).

[www.data.Tuik.gov.sert\\_kabuklu\\_meyve\\_istatistikleri .](http://www.data.Tuik.gov.sert_kabuklu_meyve_istatistikleri) (Erişim Tarihi 11.10.2022).

[www.tarimorman\\_fistık\\_araştırma\\_enstitüsü.tr.](http://www.tarimorman_fistık_araştırma_enstitüsü.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2022).

[www.tr.wikipedia- tarım\\_ tarihi.org.tr .](http://www.tr.wikipedia-tarım_tarihi.org.tr) (Erişim tarihi:12.10.2022).

## ÖZGEÇMİŞ

Ahmet KONUK

T.C.

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

İşletme Lisans 2019

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

İşletme Tezli Yüksek Lisans 2024

