

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

DOKTORA TEZİ

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TEKDÜZEN
MUHASEBE SİSTEMİNİN TARIM İŞLETMELERİNDE UYGULANMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Neslihan KÖSE

TARIM EKONOMİSİ ANABİLİM DALI

**ANKARA
2009**

Her hakkı saklıdır

ÖZET

Doktora Tezi

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TARIM İŞLETMELERİNDE UYGULANMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Neslihan KÖSE

Ankara Üniversitesi
Fen Bilimleri Enstitüsü
Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Taner KIRAL

Bu çalışmanın amacı, tarım İşletmelerimizde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, uygulamasını incelemek, tarımsal faaliyetin özelliklerine uygunluğunu irdelemektir. Bu bağlamda Tekdüzen Hesap Planında 7/A ve 7/B seçenekleri ile maliyetlerin nasıl hesaplandığı ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca sistemin uygulanabilirliği, tarımsal faaliyetin organik yapısı çerçevesinde işletmelerin ürettikleri tarımsal ürünlerin maliyetlerini tespiti yönelik hesaplar ve fonksiyonları bakımlarından ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamı içerisinde yer alan Tarımsal Faaliyetlere İlişkin TMS 41 nolu tebliğ de incelenerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile değerlendirilmesi de yapılmaya çalışılmıştır.

Haziran 2009, 153 sayfa

Anahtar Kelimeler: Tarım İşletmeleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı.

ABSTRACT

Ph. D.Thesis

AN ASSESSMENT OF THE APPLICATION OF UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM ON THE FARMS IN TURKEY WITH SPECIAL ATTENTION TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Neslihan KÖSE

Ankara University
Graduate School of Natural and Applied Sciences
Department of Agricultural Economics

Supervisor: Prof. Dr. Taner KIRAL

The aim of this study is to examine the implementation of Uniform Accounting System on farms and observe its conformity to agricultural activities. In this context, the calculation of costs with 7/A and 7/B options in Uniform Accounting System and also applicability of the system are tried to be presented with regard to calculations and functions intended for determination of agricultural commodity costs that has been produced by farms within the framework of agricultural activity's organic structure. Also, The No. IAS 41 rescript on agricultural activities which is in the scope of Turkish Accounting Standarts has been examined and considered with the Uniform Accounting System.

June 2009, 153 pages

Key Words: Farms, Uniform Accounting System, Accounting Standards of Turkey

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

İletişim ve ulaşım koşullarının oldukça gelişmiş olduğu günümüzde, ülkemiz çiftçileri hem kendi ihtiyaçlarını gidermek, hem de yurtiçi ve yurtdışı talepleri belirli ölçüde karşılamak amacı ile üretimde bulunmaktadır. Bu durum, üreticilerin yurt içinde ve yurt dışında meslektaşları ile rekabetini zorunlu kılmış, böylece onların olumlu sonuca ulaşmalarında muhasebe kayıtları büyük önem kazanmıştır. Çünkü söz konusu kayıtların ışığında üretimin yönünü ve hacmini belirleyerek gerçekleşen tarımsal faaliyet ile daha tatminkâr bir gelirin elde edilmesi mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tarımsal üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünlerin maliyetlerini belirlemeye yönelik hesaplar ve fonksiyonları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu önemli konuda beni yönlendirerek çalışma olanağı sağlayan ve çalışmamın her aşamasında değerli katkılarını esirgemeyen danışman hocam Sayın Prof. Dr. Taner Kırıl'a, çalışmalarım süresince bilgi ve görüşleriyle beni destekleyen Tez İzleme Komitesi Üyeleri hocalarım Sayın Prof. Dr. Selahattin Eraktana'a ve Sayın Prof. Dr. Yıldız Özerhan'a, tarımsal üretime ilişkin muhasebe kayıtlarının temini konusunda yardımlarını esirgemeyen Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nden Ahmet Subaşı'na ve Yavuz Koca'ya ve daima yanımda olan aileme teşekkürlerim sonsuzdur.

Neslihan KÖSE

Ankara, Haziran 2009

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|------|
| ÖZET..... | i |
| ABSTRACT..... | ii |
| ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR..... | iii |
| SİMGELER DİZİNİ..... | vii |
| ÇİZELGELER DİZİNİ..... | viii |
| 1. GİRİŞ..... | 1 |
| 2. KAYNAK ÖZETLERİ..... | 4 |
| 3. MATERYAL VE YÖNTEM..... | 12 |
| 4.TARIMSAL FAALİYET..... | 13 |
| 4.1 Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Özellikleri..... | 13 |
| 4.2 Tarımın Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi..... | 14 |
| 4.3 Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Önemi..... | 16 |
| 4.4 Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi..... | 17 |
| 4.4.1 Avrupa'daki gelişmeler..... | 17 |
| 4.4.2 ABD'deki gelişmeler..... | 19 |
| 4.4.3 AB'deki gelişmeler..... | 20 |
| 4.4.4 Türkiye'deki gelişmeler..... | 21 |
| 5. TÜRKİYE'DE MUHASEBE SİSTEMİ..... | 27 |
| 5.1 Muhasebenin Tanımı ve Önemi..... | 27 |
| 5.2 Muhasebenin Temel Kavramları..... | 29 |
| 5.2.1 Sosyal sorumluluk kavramı..... | 29 |
| 5.2.2 Kişilik kavramı..... | 30 |
| 5.2.3 İşletmenin sürekliliği kavramı..... | 30 |
| 5.2.4 Dönemsellik kavramı..... | 30 |
| 5.2.5 Parayla ölçülme kavramı..... | 31 |
| 5.2.6 Maliyet esası kavramı..... | 31 |
| 5.2.7 Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı..... | 32 |
| 5.2.8 Tutarlılık kavramı..... | 32 |
| 5.2.9 Tam açıklama kavramı..... | 32 |
| 5.2.10 İhtiyatlılık kavramı..... | 33 |

| | |
|--|-----|
| 5.2.11 Önemlilik kavramı..... | 33 |
| 5.2.12 Özün önceliği kavramı..... | 33 |
| 5.3 Tekdüzen Hesap Planı..... | 34 |
| 6. TARIM ÜRÜNLERİ MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI..... | 37 |
| 6.1 Tanım ve Önem..... | 37 |
| 6.2 Tarım Ürünleri Maliyetini Hesaplama Yöntemleri..... | 38 |
| 6.3 Tarım Ürünleri İçin Hesaplanan Maliyetler..... | 39 |
| 6.4 Tarımsal Üretimde Maliyet Masraf Unsurları..... | 39 |
| 7. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYETLERİ ORTAYA KOYAN HESAPLAR VE İŞLEYİŞİ..... | 41 |
| 7.1 7/A Seçeneği..... | 41 |
| 7.1.1 Maliyetlerin sınıflandırılması | 41 |
| 7.1.2 Hesapların işleyişi..... | 45 |
| 7.2 7/B Seçeneği..... | 47 |
| 7.2.1 Maliyetlerin sınıflandırılması..... | 47 |
| 7.2.2 Hesapların işleyişi..... | 50 |
| 8. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE TARIM ÜRÜNLERİ MALİYETLERİNİ ORTAYA KOYAN HESAPLAR VE FONKSİYONLARI..... | 51 |
| 9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) 41..... | 56 |
| 10. TÜRKİYE TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI | 77 |
| 10.1 Bitkisel Üretim..... | 79 |
| 10.1.1 Tek yıllık bitkisel ürünler..... | 79 |
| 10.1.1.1 Buğday üretim faaliyeti..... | 80 |
| 10.1.2 Çok yıllık bitkisel ürünler..... | 90 |
| 10.1.2.1 Yonca üretim faaliyeti..... | 90 |
| 10.1.2.2 Kavak üretim faaliyeti | 95 |
| 10.2 Hayvansal Üretim..... | 101 |
| 10.2.1 Sığırcılık/koyunculuk üretim faaliyeti..... | 102 |

| | |
|---|------------|
| 10.3 Türkiye Muhasebe Standartları İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi | |
| Arasındaki Farklar..... | 116 |
| 11. SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 120 |
| KAYNAKLAR..... | 123 |
| EKLER..... | 129 |
| EK 1 Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve | |
| Hakkında Yönetmelik..... | 130 |
| EK 2 Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal | |
| İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebli..... | 134 |
| EK 3 Tekdüzen Hesap Planı..... | 138 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 153 |

SİMGELER DİZİNİ

| | |
|--------|--|
| AB | Avrupa Birliği |
| ABD | Amerika Birleşik Devletleri |
| A.Ş. | Anonim Şirket |
| ÇMVA | Çiftlik Muhasebe Veri Ağı |
| DİE | Devlet İstatistik Enstitüsü |
| DPT | Devlet Planlama Teşkilatı |
| FADN | Farm Accountancy Data Network (Tarım Muhasebesi Veri Ağı) |
| G.V.K. | Gelir Vergisi Kanunu |
| IASC | International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) |
| Kg | Kilogram |
| KİT | Kamu İktisadi Teşekkül |
| Kr | Kuruş |
| OTP | Ortak Tarım Politikası |
| ÖTEM | Önceden Tespit Edilmiş Maliyet |
| PDKA | Prodüktif Demirbaş Kıymet Artışı |
| TCZB | Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası |
| TFRS | Türkiye Finansal Raporlama Standardı |
| THP | Tekdüzen Hesap Planı |
| TİGEM | Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü |
| TKB | Tarım ve Köyişleri Bakanlığı |
| TL | Türk Lirası |
| TMS | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TÜİK | Türkiye İstatistik Kurumu |
| UMS | Uluslararası Muhasebe Standartları |

ÇİZELGELER DİZİNİ

| | |
|---|----|
| Çizelge 6.1 Bitkisel ve hayvansal üretimde sabit ve değişken masraflar..... | 40 |
| Çizelge 7.1 7/A Seçeneğinde gider, yansıtma ve fark hesapları..... | 43 |
| Çizelge 7.2 7/A Seçeneğinde maliyet hesaplarının bilanço ve gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi | 46 |
| Çizelge 7.3 7/B Seçeneğinde giderlerin çeşit esasından fonksiyon esasına dönüştürülmesi | 49 |
| Çizelge 7.4 7/B Seçeneğinde giderlerin maliyetlere dönüşümü..... | 50 |

1. GİRİŞ

Ekonominin diğerk sektörlerinde olduğu gibi tarım sektöründe de üreticilerin başarılı sonuçlara ulaşmalarında, onların muhasebe kayıtları ışığında faaliyetlerini gerçekleştirmeleri özellikle günümüzde büyük önem taşımaktadır. Çünkü, Türkiye tarım işletmeleri artık sadece kendi ihtiyaçları için değil, pazar için de üretimde bulunmaktadır. Böylece oluşan rekabet ortamında ayakta kalabilmek için, daha kaliteli ve daha düşük maliyetli üretim zorunlu olmaktadır. Bunun gerçekleşmesi için ise, yapılacak olan üretim faaliyetinde muhasebe kayıtlarının gözönünde tutulması gerekmektedir (Aras 1988).

Tarım işletmelerinde muhasebe kayıtlarına dayalı olarak oluşturulan veri tabanı, sadece üretim maliyetlerini tespit ve değerlendirme bakımından değil, aynı zamanda kıt üretim kaynaklarının daha etkin bir şekilde değerlendirilebileceği ve böylece maksimum gelirin sağlanabileceği optimal üretim deseninin saptanması bakımından da büyük önem taşımaktadır (Erkuş ve Demirci 1996). Ayrıca, muhasebe kayıtlarına dayalı olarak hesaplanan üretim maliyetleri, devletin uygulayacağı tarım politikalarına da ışık tutabilecektir. Çünkü, tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanması için kullanılacak en sağlıklı veriler muhasebe kayıtları ile elde edilebilmektedir (Kıral vd. 1999). Bu gerçeği çok önceden gören Avrupa Birliği ülkelerinde, tarım işletmelerinin ekonomik bakımdan izlenebilmelerini sağlamak amacıyla “Tarım Muhasebesi Veri Ağı” adlı bir organizasyon kurulmuş, bu organizasyonun muhasebe kayıtlarına dayalı olarak elde ettikleri verilerden tarım işletmelerinin ekonomik analizinde ve tarımsal ürünlere ilişkin fiyat politikalarının yönlendirilmesinde yararlanılmış ve halen yararlanılmaktadır (Aras 1988, Kıral vd.1999). Buna karşılık Türkiye’de, özellikle bazı kamu kuruluşları daha çok yöresel olarak yaptıkları anketlerle elde ettikleri verilere dayalı olarak tespit ve değerlendirmeler yapmaktadırlar. Oysa, Avrupa Birliği’ne üye olma yolunda büyük çabalar sarfeden ülkemiz bugün müzakerelere başlama aşamasına gelmiş bulunmaktadır. Böylece, Avrupa Birliği’ne uyum çalışmaları çerçevesinde, söz konusu muhasebe kayıtlarının tutulmasına ilişkin çabaların giderek artması zorunlu bir hale gelmiştir.

Küreselleşen dünyamızda, muhasebe uygulamaları eskiden olduğu gibi sadece finansal muhasebe ile sınırlı kalmamakta, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini oluşturan giderler ayrı ayrı saptanmakta, ayrıca alınacak kararlara yol gösterme yönünden maliyetlerin farklı yöntemlere göre ortaya konulması ve bu değişik yöntemlere dayalı olarak oluşan maliyetlerle değerlendirilmesi istenmektedir (Akdoğan 2000).

Türkiye’de muhasebe sistemine ilişkin ilk çalışma, 1968 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu ve özel sektör için de isteğe bağlı olduğunun öngörülmesi ile gerçekleşmiştir. Daha sonra, muhasebe sisteminin Türkiye genelinde tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konulmasını gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapılmış ve bu konuya ilişkin “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayınlanmış, 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Böylece 1994 yılından itibaren ülkemizdeki işletmelerde Tekdüzen Muhasebe Kayıtları tutulmaktadır. Söz konusu muhasebe kayıtlarıyla elde edilen veriler, kıt üretim kaynaklarının optimal düzeyde kullanımında ışık tutabilen üretim planlarının hesaplanmasında da gerekli olmaktadır.

Ancak, tarımsal faaliyet kendine özgü organik yapısı nedeniyle diğer faaliyet kollarından ayrılmaktadır. Nitekim uygulamada çeşitli üretim faaliyetlerine ilişkin kayıtlar farklı hesaplar altında kaydedilmek durumunda kalınmaktadır. Ülkemizde diğer iktisadi faaliyet alanlarının üretim özelliği ile tarımsal faaliyetlerin farklılığı dikkate alınarak, buna uyumlu kayıt sistemi ile desteklenmesi gerekmektedir. Ancak Tekdüzen Kayıt Sisteminde tarım işletmeleri açısından zorluklarla karşılaşıldığı görülmektedir.

Ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması yanında, Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği; 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ve 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (a) bendine dayanılarak hazırlanmış ve 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere

yayınlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. İşletmelerde hazırlanan finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermekle birlikte, çeşitli sektörlerdeki sosyal, ekonomik ve yasal koşullar nedeniyle bazı farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, aktifler, pasifler, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmış olabilmektedir. Finansal tabloların unsurlarının tanımları farklı olabildiği gibi, finansal tabloların kapsamı ve finansal tablolara ilişkin açıklamalar da farklı olabilmektedir. Finansal tablolardaki unsurların belirlenmesinde değişik ölçütlerin kullanılması ve bu unsurlar için farklı ölçüm esaslarının tercih edilmesi de tanımlamalarda farklılıklara yol açabilmektedir. Söz konusu farkları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuralları, muhasebe standartlarını ve uygulama usullerini uyumlaştırmak suretiyle azaltmak ve bütünlüğü sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) oluşturulmuştur. Bu standartta, 41 bölümden oluşan TMS ve 6 bölümden oluşan TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) kısımları yer almaktadır. Tarımsal işletmeleri ilgilendiren bölüm ise “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” olarak isimlendirilmiş olan kısımdır.

Bu araştırmanın ana amacı, ülkemizde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, tarım işletmelerindeki uygulamasını incelemek, tarımsal faaliyetin özelliklerine uygunluğunu irdelemektir. Bu bağlamda Tekdüzen Hesap Planında 7/A ve 7/B seçenekleri ile maliyetlerin nasıl hesaplandığı ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca sistemin uygulanabilirliği, tarımsal faaliyetin organik yapısı çerçevesinde işletmelerin ürettikleri tarımsal ürünlerin maliyetlerini tespit etmeye yönelik hesaplar ve fonksiyonları bakımından ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamı içerisinde yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin TMS 41 nolu tebliğ de incelenerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile değerlendirilmesi de yapılmaya çalışılmıştır.

2. KAYNAK ÖZETLERİ

Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan tarımsal faaliyetlere ilişkin TMS 41 nolu tebliğ kapsamında tarım işletmelerinde muhasebe kayıtlarının orijinal verilere dayalı olarak yapıldığı herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Diğer yandan Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde yine orijinal verilere dayalı bilimsel araştırmalar da yok denecek kadar az sayıdadır. Bu alanda yapılan çalışmalar çoğunlukla monografi niteliğindedir. Konuyla ilgili yapılan her türlü çalışma incelenmiş ve aşağıda literatür özeti olarak sunulmuştur.

Kıral 1970 “Ziraat İşletmelerimizde Defter Tutumu Şekilleri ve Mukayeseleri” adlı doktora çalışmasında; Devlet Üretim Çiftliklerinden birisi olan Konya İlindeki Gözlü Devlet Üretim Çiftliğinin yanında, Atatürk Orman Çiftliği ile Türkiye Şeker Fabrikaları Anonim Şirketinin çiftliklerinden birisi olan Eskişehir Pancar Tohum Üretim Çiftliği ve özel bir işletme olan Eskişehir’deki Ağapınar Çiftliği ele alınmıştır. Sözü edilen işletmelere bizzat gidilerek hesapların kuruluş ve işleyişleri irdelenmiş, ayrıca maliyet muhasebesi tutan bu işletmelerdeki uygulamalar karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

Kıral 1987 tarafından Ankara İli Çubuk İlçesi dağ ve ova köylerindeki tarım işletmelerinden tabakalı tesadüfi örnekleme yöntemine göre ve % 90 güven sınırı ile dağ 47 ve ova 48 olmak üzere toplam 95 işletmeciyile yüz yüze görüşülerek, gerçekleştirilen çalışmada; işletme planlamasında ve diğer işletmecilik kararlarının alınmasında kullanılabilecek buğday, arpa, fiğ, yerli ırk süt sığırcılığı ve koyunculuk üretim faaliyetlerine ilişkin fiziki üretim girdileri tespit edilmiştir.

Aras 1988 “Tarım Muhasebesi” adlı eser, bu konuda yayınlanmış olan ilk ders kitabıdır. Giriş bölümünde tarım muhasebesinin önemi ve tarihsel gelişimi anlatıldıktan sonra, çiftlik kayıtları, çiftlik envanteri, finansal kayıtlar, muhasebe sistemlerinin düzeni, muhasebe kayıtlarının analizi, bütçe düzenleme ve planlama ile tarımda gelir vergisi konularına ayrıntılı olarak değinilmiştir. Bu çalışmada FADN (Tarım

Muhasebesi Veri Ağı) bahsine de yer verilmiş ve örneklerle detaylandırılarak brüt marj hesaplama ve analiz tekniği açıklanmıştır.

Kıral 1988 “Tarım Muhasebesi” adlı ders notunda öncelikle muhasebe kavramı, zirai işletme muhasebesinin faydaları ve genel muhasebeden farklılıkları açıklanmaktadır. Çalışma da ayrıca; envanter, amortisman, fiziki kayıtlar ve mali kayıtlar da ele alınmış ve çalışmanın son bölümünde iki taraflı kayıt usulü olarak adlandırılan muzaaf muhasebe sistemi üzerinde durulmuştur.

Uçma 1989 tarafından yapılan doktora çalışmasında; tarımsal işletmecilik, tarımın vergilendirilmesi, tarım işletmelerinde muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarına yer verilmiştir. Tezde, Devlet Üretme Çiftliklerinde kullanılan hesap planı yer almaktadır. Tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanması örneklerle gösterilmiştir. Maliyeti hesaplanan tarımsal ürünler; buğday, ayçiçeği, elma, şeftali, fındık, beyaz peynir, süt ve yumurtadır. Ayrıca tezde, verimlilik ve likidite analizi de yapılmıştır.

Aydın 1992 çalışması, Trakya bölgesindeki bütün büyükbaş besi hayvancılığı işletmeleri ele alınarak sahipleriyle görüşülmüş ve bunların muhasebe kayıtları incelenmiştir. Söz konusu besi işletmelerindeki muhasebe kayıtlarının sadece vergi matrahının tespiti ile ilgili kayıtlar olduğu saptanmıştır.

Otlu 1992 tarafından yapılan çalışmada, Et ve Balık Kurumu Genel Müdürlüğü’ne bağlı 28 kombinadan kesim ve üretim kapasitesi açısından ilk sırada yer alan Malatya Et Kombinasına yer verilmiş ve kombinadaki mevcut uygulamanın analizi yapılmıştır. Kombinada; günlük satış raporu, günlük üretim raporu, aylık üretim ve satış raporları, iç raporlar ve istatistikî bilgiler birden fazla bölüm tarafından hazırlanırken, fon akım tablosu, net çalışma sermayesindeki değişim tablosunun hiç hazırlanmadığı tespit edilmiştir. Kombina tarafından hazırlanan bilanço ve gelir tablosunun hazırlanışı sırasında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine özen gösterilmemesi, bir takım finansal analiz ve karşılaştırmaların yapılabilmesine imkan vermediği anlaşılmıştır. Çalışmanın sonunda, ülkemizdeki et sanayi işletmeleri için geçerli bir model önerisi yer almaktadır. Et sanayi işletmelerinin muhasebe uygulamalarını;

genellikle vergi yasalarının öngördüğü bir zorunluluk olarak kabul ettikleri ve bu amaçla yerine getirdikleri, modern muhasebe kavram ve tekniklerinden yararlanmadıkları saptanmıştır.

Argaç 1993 yüksek lisans çalışmasında öncelikle tarımsal faaliyet ve Türkiye’de tarım işletmeleri açıklanmış, bu arada bilanço, gelir tablosu, envanter çıkarma, değerlendirme, amortisman konuları anlatılmıştır. Ayrıca; buğday, fındık, süt maliyet hesapları örnek olarak verilmiştir.

Bodmer ve Heißenhuber’in 1993 birlikte gerçekleştirdikleri “Rechnungswesen in der Landwirtschaft” (Tarımda Muhasebe Bilimi) adlı eser, muhasebe konusunu seçen öğrencilerin konuya ilişkin olarak karşılaştıkları sorulara ışık tutmayı ve yayımcılar ile işletmecilerin yürüttükleri çalışmalarında yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, değerlendirme, defter tutma, açılış bilançosu, kapanış bilançosu, bilanço analizi, işletme mukayesesi, masraf ve başarı hesabı gibi konular özellikle tarımsal muhasebe bakımından ele alınmış ve bu konular birçok örnek verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Kıral 1993 tarafından yapılan bir başka çalışma, Ankara İlinde T. Şeker Fabrikaları A.Ş. Besi Bölge Şefliği tarafından desteklenen işletmelerin % 90’nın yer aldığı Ayaş, Sincan ve Etimesgut ilçelerindeki sığır besiciliği yapan işletmeleri kapsamaktadır. Tabakalı tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılarak seçilen 30 işletmeden 1991-1992 üretim yılı için anket yoluyla veriler elde edilmiştir. Böylece, işletmelerin ekonomik yapıları incelenmiş, net gelir, üretim maliyetleri ve rantabiliteleri hesaplanarak değerlendirmeler yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Kaymaz 1995 tarafından yapılan çalışmada öncelikle tarım sektörünün Türkiye ekonomisi içindeki yeri ve önemi açıklanmıştır. Daha sonra besi işletmeciliği ve sorunlarına değinilmiş, son bölümde de büyükbaş besi işletmelerinde; muhasebe uygulamalarının boyutları, hem dönem içi işlemler hem de dönem sonu işlemler bakımından ele alınmış, amortisman, satılan mamullerin maliyeti, dönem kâr ve zararının hesaplanması ile vergilendirme incelenmiş ve genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Koç 1996 çalışmasında tekdüzen hesap planı, maliyet muhasebesi hesaplarının amacı, kapsamı ve özellikleri, alt hesapların oluşturulması ve kullanımı ile maliyet muhasebesi ilkeleri ve maliyet hesapları hakkında bilgi verilmiş, maliyet hesaplarının oluşumu ve analizi ele alınmıştır. Ayrıca 7/A ve 7/B hakkında bilgi verilmiş ve 7/A ile orta ölçekli bir üretim işletmesi örnek olarak incelenmiş ve 7/A, 7/B hesaplarına ilişkin hesap akış şemaları oluşturulmuştur.

Sümer 1996 tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Türkiye’de bulunan tüm işletmelerin muhasebe sistemini etkileyen Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması incelenmiştir. Muhasebenin tanımı ve fonksiyonları açıklanmış, gelişmiş ülkelerde yapılan çalışmalar gözden geçirilmiş ve bunlara ilişkin bazı tartışmalar yapılmıştır. Tezde, Tekdüzen Muhasebe programı uygulanmakta olan Unsan A.Ş.’ye ait bilgisayardan alınan mali tablolar ve diğer veriler gözden geçirilmiş, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin olumlu ve olumsuz yanları belirlenmiş, aksaklıklar için öneriler getirilmiştir.

Yanık 1996 tarafından yapılan doktora çalışması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde hazırlanmıştır. Bu çalışmanın birinci bölümünde tarım işletmeleri ile tarım muhasebesi hakkında bilgi verilmiş, ikinci bölümde tekdüzen muhasebe sistemi tarım işletmeleri açısından incelenmiş, tarım işletmelerinde maliyetlerin saptanması ise üçüncü bölümde ele alınmıştır. Dördüncü ve son bölümde, Atatürk Orman Çiftliği ve işin uzmanlarından edinilen bilgiler doğrultusunda kendisi tarafından geliştirilen bir tavukçuluk işletmesi örnek olay uygulaması olarak verilmiştir.

Eroğlu 1997 “Avrupa Birliği Muhasebe Uygulamaları İle Türkiye Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması” adlı çalışmasında, Avrupa Birliği hakkında bilgi verilmiş, AB ile Türkiye arasındaki ilişkiler, bilanço ve gelir tablosunun yer aldığı dördüncü yönerge uygulamaları, konsolidasyonla ilgili olan yedinci yönerge uygulamaları ve muhasebe hesaplarının denetimiyle ilgili olan sekizinci yönerge uygulamaları yer almaktadır. Ülkemizdeki bilanço ve gelir tablosu modelinin dördüncü yönergeden daha ileri bir seviyede olduğu ve değerlendirme kurallarının daha ideal olduğu görüşüne varılmıştır. Ülkemizde ABD’deki muhasebe uygulamalarının örnek alındığı tespit edilmiştir.

Yalkın 1998 “Genel Muhasebe” adlı kitabında muhasebenin özellikleri, amacı, gelişimi, ilkeleri, kavramları anlatılmış ve Türkiye muhasebe standartları, ticari işlemler ile muhasebe temel denklemi üzerinde durulmuştur. Ayrıca; bilanço, gelir tablosu, hesap kayıt araçları, ticari işlemlerin hesaplarda izlenmesi, mizanlar ve dönem sonu işlemleri konuları örneklerle detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Eserde çözümlü monografi örnekleri ve problemlere de yer verilmiştir.

Öncel 1998 tarafından yapılan çalışmada, öncelikle maliyet hesaplarının niteliği, 7/A ve 7/B seçeneklerindeki hesapların niteliği, bölümlenmesi ve işleyişi anlatılmış, ikinci bölümde giderler, son bölümde ise safha maliyet yöntemlerinin örneklerle açıklaması yapılmıştır. Bu kapsamda Polylen Sentetik İplik Sanayi A.Ş. maliyet muhasebesi uygulamaları örnek olarak ele alınmıştır. Ayrıca; ticaret, hizmet ve imalat işletmelerinde 7/A ve 7/B seçeneği için hesap akım şemaları düzenlenmiştir.

Kıral vd. 1999 tarafından hazırlanan eser, tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanmasında rehber olarak başvurulabilecek nitelikte olup; tarımsal ürün maliyeti kavramı, kapsamı, masraf unsurları, hesaplama yaklaşımı açıklanmış ve tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik uygulamalı örneklerle ve çizelgelere yer verilmiştir.

Argilés and Slof’un 2000 birlikte gerçekleştirdikleri “New Opportunities For Farm Accounting” adlı eserde, öncelikle tarım sektöründe muhasebe uygulama düzeyinin düşük ve muhasebeye verilen önemin yetersiz olduğundan bahsedilmiştir. Genel muhasebe yönetmeliğinin işletmelere özgü iyi bir şekilde uyarlanamadığı, uygulamanın zor ve pahalı olduğu, FADN (Tarım Muhasebesi Veri Ağı) ve IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin) önerdiği tarım üzerine Uluslararası Muhasebe Standardının Avrupa çiftliklerinde muhasebe kullanımını geliştirmek için anahtar unsur olabileceği ifade edilmiştir. Tarım üzerine Uluslararası Muhasebe Standardının iskeletinin güçlü bir görüş sağladığı, ancak uygulanmasının zor olabileceği, buna karşın FADN ise özenilmiş, çok detaylı tarım muhasebesi prosedürlerine sahip deneyimli bir ağ olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, FADN prosedürlerinde yapılacak bazı değişikliklerle önerilebileceği ve bazı bakımlardan FADN’ın geliştirilmesinin tarım üzerine Uluslararası Muhasebe Standardının gelecekte uygulanmasını kolaylaştıracağı bunun içinde zahmete değer olduğu açıklanmıştır.

Akdoğan 2000 “Maliyet Muhasebesi Uygulamaları” adlı kitabında maliyet muhasebesinin tanımı ve amaçları, giderlerin incelenmesi, maliyet hesaplama yöntemleri, maliyet sisteminin oluşturulması, ana, ortak ve yan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, maliyet bilgilerinin raporlanması ve işletme bütçelerinin düzenlenmesi konuları örneklerle ayrıntılı bir şekilde ele alınarak incelenmiştir.

Öztürk 2000 tarafından yapılan master çalışmasında öncelikle maliyet hesapları ele alınmıştır. İzleyen bölümde Entegre Tavukçuluk işletmesine ait standart üretim süreçleri detaylı olarak incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sipariş ürün maliyet kartlarına ve elde edilen ürünlerin birim ürün maliyetlerine yer verilmiştir.

Özdemir 2001 çalışmasında, Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Süt Fabrikası ile Erzurum ili Ilıca karayolu üzerinde organize sanayi bölgesinde kurulmuş olan özel bir süt fabrikasının karşılaştırmalı analizini yapmıştır. Araştırmada; satış kârı/satışlar oranı üniversitede 0,088, fabrikada ise 0,390; kâr/toplam maliyet oranı üniversitede 0,097, fabrikada 0,640 ve toplam maliyet/satışlar oranı sırasıyla 0,912 ve 0,610 olarak bulunmuştur. Her iki tesiste de atıl kapasite söz konusudur. Nitekim, kapasite kullanım oranı üniversite 0,54, özel sektörde 0,41’dir.

Özkan 2001 tarafından yapılan doktora çalışması 4 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde tarım sektörü hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümde tarım işletmelerinde muhasebe konusu incelenmiş, ayrıca tarım muhasebe uygulamalarının ABD’deki ve Türkiye’deki uygulamalarına değinilmiştir. Üçüncü bölümde 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardına ve ilgili görüşlere yer verilmiştir. Son bölümde ise hayvancılık işletmelerinde değerlendirme, maliyet ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Berberoğlu 2002 tarafından yapılan çalışmanın birinci bölümünde uluslararası muhasebe kavramı ele alınmıştır. İkinci bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ve Türkiye Muhasebe Standartları ele alınmıştır. Son bölümde ise, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının bu standartlarla karşılaştırması yapılmıştır. Çalışmada, İstanbul Sanayi

Odasının 2000 yılı için yayınladığı ilk 500 büyük sanayi kuruluşundan, ekonomideki önemi ve uluslararası sermaye piyasalarına açılma potansiyeli kriterine göre seçilen 52 işletmeden bilgi alınmıştır. Bu işletmelerin % 53,8'i Uluslararası Muhasebe Standardına uygun kayıt tutmamaktadır. Bunun başlıca nedenleri arasında % 15,9 payı ile döviz çevirisine ilişkin sorunlar yer almaktadır. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standardı ile Türkiye'de Genel Muhasebe Sistemi arasında uyumsuzluk olduğu sonucuna da varılmıştır.

Kalaç 2002 tarafından yapılan çalışmada, tarım işletmelerinin planlama ve analizine yönelik muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulmasını sağlayan program oluşturulmuştur. Program yazılımında başlangıçta Turbo Pascal 7.0 programlama dili kullanılırken, daha sonra bilgisayara uyumlu olması ve veri tabanı oluşturma kolaylığı nedeniyle program Borland Delphi 5.0 esas alınmıştır. Program 49 ünit ve 18 data dosyasıyla bunlara ait diğer dosyaları içermektedir. Bu kapsamda, 7 ana menü; işletme tanıtımı, envanter kayıtları, yıl içi işlemler, raporlar, devir işlemleri, yardım ve takvimden ibarettir. Hazırlanan programla gerek tek bir işletmeye ait, gerekse belirlenen işletme gruplarına ait ayrı ayrı kayıtların tutulmasına olanak sağlanmakta ve bu kayıtlar işletmecinin adı soyadı, üretim dalı, işletmenin bulunduğu bölge gibi çeşitli kriterlere göre raporlanmaktadır. Ayrıca, işletme bilançosu, işletme hesabı, brüt marj ve üretim maliyeti gibi mali tablo ve hesaplamalar da yapılabilmektedir. Yapılan bu çalışma sonucunda, Türkiye'de tarım işletmelerine yönelik muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulması ve bir veri ağı oluşturulabilmesinin imkân dahilinde olduğu saptanmıştır.

Karakaya 2004 tarafından hazırlanan "Maliyet Muhasebesi" adlı kitapta ise, maliyet muhasebesi temel kavram ve konuları, giderlerin incelenmesi, maliyet muhasebesi kayıt sistemi, maliyet hesaplama yöntemleri, gider dağıtımında gider yerleri ayrımı, maliyet yöntemi sistemi ile enflasyon muhasebesi uygulaması maliyet unsurları açısından ele alınmış olup, monografi örnek uygulamalarına da yer verilmiştir.

Pasricha ve Ubha 2004 “Agricultural Accounting: A tool for improving productivity!” adlı çalışmada öncelikle Türkiye’de olduğu gibi Hindistan’da da tarımın ülke ekonomisinde önemli bir yer almasına karşın muhasebe kaydının tutulmadığı ve bundan dolayı oluşan dezavantajlar anlatılmıştır. Diğer taraftan FADN sistemi ve işleyişinin yanında, FADN sisteminin oluşturulması halinde ülkeye sağlayacağı avantajlar da detaylı olarak ele alınmıştır.

Demirkol 2006 tarafından hazırlanan çalışmanın ilk bölümünde tarım, tarım işletmeleri ve seracılık hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde tarım muhasebesi ve tarım muhasebesi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelenmiştir. Üçüncü bölümde seracılık işletmelerinde giderlerin tespiti, gider yerleri ve maliyetlerin hesaplanması konuları incelenmiştir. Son bölümde ise seracılık işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Deran 2007 tarafından yapılan çalışmada öncelikle tarım, tarım işletmeleri hakkında bilgi verilmiştir. İzleyen bölümlerde muhasebe kavramı, muhasebenin tarihçesi, Tekdüzen Hesap Planı ve Uluslararası Muhasebe Standardı (41) ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Akdoğan ve Sevilengül 2007 “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması” adlı kitapta öncelikle Tekdüzen Muhasebe Sisteminin amacı ve kapsamı, muhasebenin temel kavramları, mali tablolar ve hesap planı konuları ele alınmıştır. İzleyen bölümlerde hesaplar detaylı olarak incelenmiştir. Kitabın son kısmında yer alan ekler bölümünde ise üç örnek uygulamaya yer verilmiş olup, üçüncü örnek uygulama meyve ağaçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkindir.

Subaşı 2007 “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanması” adlı eserde Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü’nün bünyesinde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe kayıtları Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisinde ele alınmıştır.

3. MATERYAL VE YÖNTEM

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sisteminin incelenmesi yanında, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında 41 nolu Tebliğ’ini inceleyerek, bu iki sistemin temel özelliklerini ortaya koymak, konusunu irdelemek, ayrıca organik bir üretim biçimi olan tarımsal faaliyetlere bunların uyumunu değerlendirmek ve bu konuda öneriler geliştirmek amaçlar arasında bulunmaktadır. Bunun için Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili yasa, yönetmelik ve düzenlemeler incelenerek tarımsal üretim faaliyetlerine uygunluğu irdelenmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları 41 nolu kısım ile ilgili standartlar hem yabancı dildeki orijinal yayınları hem de Türkiye’de yayınlanmış olan düzenlemeler incelenmiş olup, Tarım Muhasebesi açısından değerlendirmeleri ve terminolojik uygunlukları üzerinde çalışılmıştır.

Bu kapsamda, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulandığı Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü’ne ait üretim faaliyetini çeşitlendirmek amacıyla dört farklı yöredeki tarım işletmelerine ait veriler temin edilmiştir. Çünkü bütün işletmelerde aynı sistem uygulanmaktadır. Nitekim, Tekdüzen Hesap Planına Uygun 7/A fonksiyon esasına dayalı olarak muhasebe kayıtları bilgisayar ortamında tutulmaktadır. Tarımsal üretim faaliyeti bitkisel ve hayvansal üretim faaliyeti olarak iki grupta incelenmiştir. Bitkisel üretim faaliyeti olarak; buğday, yonca ve kavak üretim faaliyeti, hayvansal üretim faaliyet olarak da; sığırcılık/koyunculuk üretim faaliyeti ele alınmıştır. Bu faaliyetlere ilişkin olarak da Gözlü Tarım İşletmesinde buğday üretim faaliyetine, Dalaman Tarım İşletmesinde sığırcılık/koyunculuk üretim faaliyetine, Koçaş Tarım İşletmesinde yonca üretim faaliyetine ve Sakarya Tarım İşletmesinde de kavak üretim faaliyetine ait kayıtlar irdelenmiştir. Bu üretim faaliyetlerine ilişkin muhasebe verileri ve hesapların işleyiş şekilleri, fonksiyonları incelenmiş ve standartlar çerçevesinde değerlendirmeler yapılmıştır.

4. TARIMSAL FAALİYET

4.1 Tarımsal Faaliyetin Tanımı ve Özellikleri

Açıl ve Demirci 1984 yılında tarımsal faaliyeti “toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel, hayvansal ham maddeleri istihsal etmek ve bizzat istihsal edilen bu maddeleri yarı veya tam mamul haline getirmektir” şeklinde tanımlamışlardır (Erkuş vd. 1995). Bu tanıma göre tarımsal faaliyet, bitkisel üretim, hayvansal üretim ve tarımsal ürünleri işleme ve değerlendirme gibi ana üretim şubelerinden oluşmaktadır.

Erkuş vd. tarafından 1995 yılında yazılmış olan ders kitabında tarımsal faaliyetin özellikleri maddeler halinde aşağıdaki şekilde verilmiştir:

1. Tarımsal faaliyete bir noktaya kadar etki yapmak mümkünse de doğa hakim faktördür.
2. Tarım işletmesi gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde aile işletmesi şeklinde faaliyet göstermekte olup, sosyo-ekonomik bir nitelik taşımaktadır.
3. Tarım işletmesinde çalışanlar daha çok aile fertlerinden oluştuğu için tarım işletmesini yöneten kişi işletme yönetimi ile ilgili kararlarda daha serbest olarak davranabilmekte ve daha iyi konumda bulunmaktadır.
4. Tarımsal üretim mevsimlere bağlı olarak sürekli değil, kesintilere uğramaktadır.
5. Tarımsal üretimde risk ve belirsizlik diğer sektörlerle göre daha fazladır.
6. Tarımsal üretimde iş bölümünü diğer sektörlerdeki kadar ileri götürme işlerin belirli zamanlarda ve öncelik sırası ile yapılması zorunlu olduğundan mümkün olamamaktadır.
7. Tarımsal ürünlerin üretim süresini diğer sektörlerde üretilen ürünler için yapılabildiği gibi kısaltmak mümkün değildir. Tarımsal faaliyetin kendine özgü yapısından dolayı, her bir ürün için farklı olmak üzere belirli bir süre beklemek zorunludur.
8. Tarımsal üretim faaliyetinde “Azalan Hasıla Kanunu” geçerlidir. Azalan Hasıla Kanunu; “aynı teknik şartlar altında belirli bir arazi veya hayvanla üretim yapılırken kullanılan üretim faktörleri miktarı giderek arttırıldığında, birim başına elde edilen üretim artışında önce nisbi, daha sonraları ise mutlak bir azalma olmaktadır” şeklinde tanımlanmaktadır. Sanayi sektöründe ise “Artan Hasıla Kanunu” geçerlidir.

9. Tarım işletmelerinde üreticilerin enflasyondan etkilenmeleri diğer sektörelkilere göre daha azdır. Çünkü tarımsal işletmede üretilen ürünlerin genellikle bir kısmı işletme içerisinde aile tarafından tüketilmektedir.

10. Tarımsal ürünlerin arz ve talep elastikiyetleri genellikle düşüktür. Tarımda King Kanunu geçerlidir. King Kanunu, “talep elastikiyeti zayıf olan tarımsal ürünlerin miktarı aritmetik bir dizi takip ederek azaldığında bu ürünlerin fiyatlarının geometrik bir dizi halinde yükselmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Günümüzde King Kanunu geçerli değildir. Ancak piyasalara müdahale edilmediği durumlarda tarım ürünlerinde arza bağlı fiyat dalgalanmaları şiddetli olmaktadır.

11. Tarımsal faaliyette birim üretim maliyetlerini sanayi sektöründe olduğu ölçüde düşürmek söz konusu olmamaktadır. Nitekim, tarımda doğal faktörler ve azalan hasıla kanunu maliyeti düşürmede kısıt oluşturmaktadır.

12. Tarımda ücret düzeyi diğer sektörlerden genellikle düşük olup, ücretin niteliği de farklı olmaktadır. Tarımda ücretler nakdi, aynı veya karışık usulde ödenmektedir.

4.2 Tarımın Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi

Gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde tarımın önemli bir yeri bulunmaktadır. Tarımın Türkiye ekonomisindeki yerini belirleyen en önemli faktör nüfus ve istihdam göstergeleridir. Devlet İstatistik Enstitüsü'nün 1990 yılı sayımına göre mevcut nüfusun % 40 kırsal kesimde yaşayıp çalışan nüfusunda % 44'dü tarımla uğraşırken; 2000 yılı verilerine baktığımızda, 65 milyon nüfusun % 35'nin kırsal alanda yaşadığı ve tarımda istihdam edilen nüfus 9,2 milyon kişi olduğu, toplam içindeki oranının ise yaklaşık % 40 olduğu görülmektedir. 2009 yılında bu oranlarda düşme olmasına rağmen hala kırsal alanda toplam nüfusun % 30' unun yaşadığı tahmin edilmektedir. Böylece tarım, önemli bir barınma yeri oluşturmakta ve istihdam yaratmaktadır. Nitekim, 2007 yılında toplam istihdam da tarımın payı % 26,4 olarak gerçekleşmiştir (DPT 2009).

Tarım, Türkiye ekonomisinde Gayri Safi Milli Hasıla açısından da büyük önem taşımaktadır. Gayri Safi Milli Hasıla, bir ülkede bir yıl içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları ile ifade edilen parasal tutarıdır. Ulusal ekonomi geliştikçe

Gayri Safi Milli Hasılayı oluşturan tüm üretim kesimlerinde farklı oranlarda olmakla birlikte bir ürün artışı olmaktadır. Tarım kesimi özellikleri gereği, gelişme hızı diğer üretim kesimlerine oranla daha düşük olan bir sektördür (Tufan 1997). Türkiye’de tarımın Gayri Safi Milli Hasıladaki payı sabit fiyatlarla 1923 yılında % 43,1 olmuş, 1980 yılında % 24,2 ve 2000 yılında bu oran % 13,5 düzeyine inmiştir. Ayrıca 2000 yılında Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki payı da cari fiyatlarla % 14,4 olarak gerçekleşmiştir (DİE, 2001). Tarımın Gayri Safi Milli Hasıladaki payı giderek azalma göstermesine rağmen, önemini hala korumaktadır. Tarımın 2007 yılında Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içerisindeki payı önceki yıllara göre azalarak % 7,7 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca tarımda kişi başına gelir de diğer sektörlerle göre çok düşük olup, 2007 yılında 2.433 \$ olmuştur (DPT 2009).

Küresel ısınma ve su sorunu nedeniyle tarımsal ürünlerin üretim miktarında meydana gelen azalışlar açlık tehlikesi altında olan ülke sayısını artırırken, diğer yandan da tarımın nedenli önemli olduğunu bir kez daha gün yüzüne çıkarmıştır. Nitekim, ülkemizde 70 milyonu aşkın ülke nüfusunun gıda ihtiyacını temin etme açısından tarım ülke ekonomisine önemli bir katkı sağlamaktadır. Nüfusun tamamını beslediği gibi ihracatta da payı mevcuttur.

Türkiye’nin 2000 yılındaki ihracatının % 7,10’u tarım ve ormancılık ürünlerinden oluşmaktadır. Bu rakamlar, sanayi ürünleri ihracatı olarak sınıflandırılan işlenmiş tarım ürünlerinin toplam ihracat içindeki % 50 dolaylarındaki payı ile birlikte düşünüldüğünde, tarımın ihracatımız içerisindeki öneminin hala azımsanamayacak boyutlarda olduğunu göstermektedir (Güneş vd. 2002). Nitekim, 2008 yılı verilerine göre toplam ihracat içerisinde tarımın payı yaklaşık olarak % 14 oranında gerçekleşmiştir.

Yerli sanayiye hammadde temini açısından tarım sektörü ülke ekonomisinde önem taşır. Türkiye’de yerli sanayiye hammaddenin % 75’ni tarım sektörü vermektedir (Erkuş, 1998). Ayrıca ülke içerisinde elde edilen sanayi ürünlerinin (üretim girdilerinin) alıcısı olma bakımından ülke ekonomisi içerisinde tarım sektörü büyük önem taşımaktadır .

4.3 Tarım Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Tarım muhasebesi, “tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır” (Aras 1988). Açıkça görüldüğü gibi, bu tanımın genel muhasebe tanımından en önemli farklılığı mal ve hizmet üretimi yerine, tarım işletmelerinin faaliyeti ifadesinin yer almasıdır. Çünkü, tarım işletmelerinde hizmet üretimi yan faaliyet niteliğindedir.

Ülkemiz çiftçilerinin özellikle pazara yönelik olarak üretim faaliyetinde bulunmaları, onları pazar koşulları ve fiyat hareketleri dışında, tarımsal faaliyetin sahip olduğu yüksek risk ve belirsizlik özelliğiyle baş başa bırakmaktadır. Böyle bir ortamda ve yapıda, değişen koşullara uyum sağlayarak başarılı olma, muhasebe kayıtlarının bulunmadığı bir durumda oldukça zordur. Zira, muhasebe kayıtları ile elde edilen veriler, çiftçiye isabetli karar almada ışık tutmaktadır. Daha açık bir deyişle çiftçi; harcamalarını, elde ettiği gelirini ve bu geliri hangi üretim faaliyetlerinden ne ölçüde sağladığını, eğer olumsuz bir sonuç söz konusu ise, bunun neden kaynaklandığını, ancak muhasebe verilerine dayanarak belirleyebilecek ve faaliyetlerini gerçekleştirirken bu verileri gözönünde bulunduracaktır.

Özet olarak belirtmek gerekirse, tarım muhasebesinin temel amacı alınacak kararların isabetli olması ve işletme gelirinin tatminkâr bir düzeyde sağlanması bakımından yönetime ışık tutacak verileri ortaya koymaktır. Böylece, hazırlanan planlara göre gerçekleştirilen üretimin ve üretim sonuçlarının kontrol ve analizi içinde muhasebe kayıtlarına gerek vardır. Bu temel amaçlara yardımcı olma yanında, tarım muhasebesi ayrıca; gelir vergisinin tespiti, izlenecek fiyat politikasının belirlenmesi, tarım kredi kuruluşlarının isteklerine cevap verecek bilgileri sağlama, araştırmalara veri tabanı oluşturma ve eğitim-öğretim bakımlarından da önem taşımaktadır (Aras 1988, Kırıl 1970).

4.4 Tarım Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

4.4.1 Avrupa'daki gelişmeler

Muhasebenin başlangıcı 2000 yıl öncesine dayanmakta olup, sistemli bir şekilde muzaaf yani çift taraflı kayıt yönteminin ilk kaynağını İtalya'da 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan kitap oluşturmuştur. Bu dönemde tarım muhasebesi görüşü mevcut değildir (Aras 1988, Hiçşaşmaz 1958).

Tarımda muhasebenin kullanılması 18. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. İşletme yönetimini kolaylaştırmak ve yıllık faaliyete ilişkin kâr ya da zararın hesaplanması amacıyla muhasebenin tarıma uygulanışı ilk defa Arthur Young tarafından 1773–1779 döneminde gerçekleştirilmiştir. Arthur Young çift taraflı (muzaaf) muhasebe sistemini kendi işletmesinde uygulamış ve günlük defter, kasa defteri ve büyük defter olmak üzere üç ana defterde toplamıştır. A. Young, işletme planlaması amacıyla işletmede yer alan üretim dallarının ayrı ayrı, tarla veya parsel yaklaşımı üzerinden, kârlılık durumlarını tespit edilmesi nedeniyle uygulanan muhasebe sistemi maliyet muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. A.Young, işletmenin tümünü ilgilendiren bazı giderleri tarla arazisine göre üretim dalları arasında dağıtmış, hesaplamada yol, su kanalları gibi ekili olmayan araziye dikkate almamış, genel idare giderleri, çekigücü ve işçilik için ayrı özel hesaplar tutmuştur (Nou 1967, Aras 1988).

Almanya'da 18. yüzyılın sonları ve 19.yüzyılın başlarında, Albrecht D.Thauer'in öncülüğünde tarım muhasebesinin uygulama alanına girdiği kaydedilmiştir. A.Thauer'in 1906'da yayınlanan (Über Meiner Methode der Landwirtschaftlichen Buchführungs) eseri bu konuda önemli bir belge niteliğindedir. A.Thauer ticaret muhasebesi olarak bilinen İtalyan muhasebe sistemini tarım işletmelerinin özel şartlarına uyduran ilk kişi olmuştur. A.Thauer maliyet muhasebesi tekniğini kullanmış, işletmenin giderleri, hâsılası ve kârını bir bütün olarak hesaplamının yanında, her ürünün ve her tarlanın ayrı ayrı maliyetlerinin hesaplanmasını da öngörmüştür. Thauer'in maliyet hesabı iki aşamada tamamlanmakta olup, ilk aşamada tarımsal faaliyette kullanılan sermayenin faizi hariç, bütün masraflar hesaplanmış ve her tarlanın veya ürünün net hâsılası bulunmuştur. Bu şekilde hesaplanan net hâsıla bir çeşit brüt kar olarak kabul edilmiştir. İkinci aşamada

ise her tarla başına düşen sermaye değerleri hesaplanmış ve bu değerlerin faizi bulunmuştur. İşletmede üretilip tekrar üretimde kullanılan ara mallar normlaştırılmış bir fiyat üzerinden değerlendirilerek kayıtlara geçirilmesi yoluyla bulunan fiyat, bölge için bir nevi standart işletme avlusu fiyatını oluşturmuştur. Böylece her tarlanın veya her ürünün ayrı ayrı kâr-zarar durumu ortaya çıkarılmıştır (Nou 1967, Aras 1988).

Tarım muhasebesi 19. yüzyılda Almanya'da W. Hermann Howard'ın çalışmaları ile 1848–1919 yılları arasında daha da önemli bir gelişme kaydedilmiştir. Howard'ın Almanya'da 1872'de kurduğu ve uzun süre bizzat yönettiği “Muhasebe Büroları” bu alanda önemli bir yenilik olarak sayılmıştır. Bu yeni örgütlenme biçimi ile tarım muhasebesi kayıtları geniş bir çiftçi kitlesi tarafından benimsenmiştir. Muhasebe Büroları kayıtların kontrol, analiz, değerlendirme ve yorumunu yaparak çiftçileri bu konuda desteklemiştir (Aras 1988).

Howard'ın maliyet muhasebesine dayanan tarım muhasebesi sistemine ilk tepkiler yine Almanya'dan F. Aereboe, tarafından 1910 yılında gelmiştir. Aereboe ve taraftarları tarımda muzaaf muhasebe sistemine ve maliyet muhasebesine karşı çıkmışlardır. Aereboe göre, işletme organik bir bütündür. Bütünü oluşturan unsurların ayrı ayrı kârlı oluşundan ziyade işletmenin kârlı oluşu önemlidir. Bunun için ayrı bir hesaplama yöntemi gerekli görülmüş ve hesaplama sonucu elde edilen değere “Rantabilite (Kârlılık)” adı verilmiştir. Aereboe göre, tarım muhasebesinin üç ana görevi;

1. İşletmenin yıllık faaliyetinin ekonomik sonucunu tespit etmek,
2. Tarımsal faaliyetin câri kontrolünü kolaylaştırmak,
3. İşletmenin faaliyet sonuçlarını belirtmek için gerekli temel verileri elde etmek ve sistematik bir düzen içinde vermek, şeklinde oluşturulmuştur.

Basit muhasebe sistemi ile ilk iki amaç gerçekleştirilebilirken, üçüncü amaç için işletme istatistiklerine de ihtiyaç duyulmuştur (Aras 1988).

Almanya'da köklü gelişmeler kaydeden tarım muhasebesi diğer ülkelerde de yayılma göstermiştir. Nitekim İsviçre'de Ernest Ferdinand Laur 1871–1964 yılları arasında köylü işletmelerinde uygulanabilir basit muhasebe sistemini geliştirmiş ve bir örgüt vasıtasıyla uygulama alanına koymuştur. Laur'a göre, tarım muhasebesi öncelikle tarım

politikası ve işletme yönetimine yardımcı olacak verileri sağlamalı, aynı zamanda gelir vergisi bakımından çiftçinin gelirini ortaya çıkarabilmeli ve öğretim, araştırma konusunda da faydalı hizmetler gerçekleştirebilmelidir. Bu amaçların yerine getirilebilmesi için uygulanacak muhasebe sisteminin analitik olması gerekmektedir. Laur, dört ayrı tarım muhasebesi olduğunu ileri sürmüştür. Bunlar;

1. Basit bir bilânço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
2. Genişletilmiş bir bilânço ile birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
3. Ticari hesapla birlikte kullanılan basit muhasebe sistemi,
4. Muzaaf tarım muhasebesi (Maliyet Muhasebesi veya Analitik Muhasebe)dir.

İşletme planlamasında kullanılmak üzere üretim dallarının kârlılık durumlarının hesaplanmasın için de Laur, yine dört ayrı yöntem önermiştir. Bunlar ise şöyledir:

1. Analitik muhasebe
2. Basit muhasebeye dayalı olarak birim yöntemi
3. Özel muhasebe kayıtları veya anket yöntemi ve
4. Özel bir hesaplama.

Laur'a göre kısaca söylemek gerekirse, tarımsal işletme, muhasebe açısından ticari yani ekonomik bir birimdir. Aile işletmeleri, köylü işletmeleri için de aynı görüş kabul edilmiştir. Bu görüşün sonucu olarak çiftçinin özel hesapları, ev idaresi hesapları işletmenin kayıtlarından ayrı tutulmuştur. Ailenin işletmeden çekip tükettiği çiftlik ürünlerinin değeri işletme gelirine dâhil edilmiş, çiftçi ve çalışan aile fertleri için ücretli işçilerin ücretine denk bir ücret hesaplanmıştır. Ayrıca, elde edilen kayıtlar dönem sonunda ayrıntılı analize tabi tutulmuştur (Laur ve Hüni 1955, Aras 1988).

4.4.2 ABD'deki gelişmeler

Tarım muhasebesi alanında Avrupa'da yapılan çalışmalar sonrasında ABD'de de uygulandığı görülmektedir. 1933 yılı öncesinde görüşler, maliyetin fiyat tespitinde hareket noktası olması idi. O dönemde fiyat belirlenirken ürün maliyetine kâr ekleniyordu. Fiyat=Maliyet + Kâr kuralı benimsenmiştir. Tarım işletmelerinde, maliyet muhasebesi uygulamasında Andrew Boss ve çalışma arkadaşlarının önemli etkileri

olmuştur. Minnesota Eyaletinde 1980 yılında başlatılan çalışmalar “Minnesota Sistemi Tarımsal Maliyet Muhasebesi” adıyla anılmıştır. Özel bir örgütlenme şekli ile çiftçilerden toplanan işletme kayıtları daha sonra merkezde bulunan uzmanlar tarafından üretilen ürünlerin maliyetleri hesaplanmış ve analizleri yapılmıştır. Buna Kontrollü Tarım Muhasebesi adı verilmiştir. Kontrol ve değerlendirme araştırma istasyonlarınca yapılmıştır. Üretim dallarının birim alanı ve işgücü saati başına sağladıkları kâr hesaplanmış, karşılaştırmalar yapılmış ve münavebe planları ona göre düzenlenmiştir. 1918 yılında F.W. Peck ve A. Boss tarafından yapılan bir araştırmada ilk defa maliyet hesaplarında fiziksel verilerin, zaman içinde pek değişmediği, değişenin fiyatlar olduğu bu nedenle fiziksel verilerin kayıtlarına önem verildiği görülmüştür. 1913 yılında Chicago’da düzenlenen bir konferansta üretim maliyetine dayalı verilerle işletme planlamasının doğru ve isabetli olamayacağı görüşü üzerinde durulmuştur. Üretim dallarının kârlılığında ziyade işletmenin bir bütün olarak kârlılığı savunulmuştur. Bu dönemde üretim dallarının karşılaştırılmasında sabit giderlerin hesaba katılmaması fikri ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte bu dönemde ABD’de maliyet muhasebesi kullanılmıştır. Tarımın yapısına uygun üretim teorisi ile pratiği bağdaştıran brüt marj kavramı ve bunun hesaplanmasına uygun geliştirilmiş basit muhasebe sistemi 1950’lerden sonra ilk defa ABD’de Minnesota Eyaletinde gerçekleştirilmiştir. Benzer çalışmalar 1960 yılının başlarında İngiltere, İsveç, Norveç ve diğer Avrupa ülkelerinde de yürütülmüştür (Boss 1923, Taylor and Taylor 1952, Aras 1988).

4.4.3 AB’deki gelişmeler

AB’deki gelişmeler bilindiği gibi Avrupa’nın ekonomik ve politik birleşme sürecinin köşe taşlarından birisi olan AB Ortak Tarım Politikası (OTP) ile başlamıştır. Avrupa Birliği Komisyonu, Ortak Tarım Politikası kararlarını desteklemek ve onu kontrol etmek için çiftçilerin finansal performans ve durumları ile ilgili verilere ihtiyaç duymuştur. Bu bilgilerin sağlanması, analizi ve yorumlanması çerçevesinde 1965 yılında Tarım Muhasebesi Veri Ağı (Farm Accountancy Data Network: FADN) kurulmuştur. AB Komisyonu ortak tarım politikası kapsamında kurulan FADN’ dan makro ekonomik verilerin sağlanması amacının yanında tek tek çiftçilere verilecek yardım seviyesini tespit etmek için de yararlanılmaktadır (Deran 2007).

Kısaca açıklayacak olursak FADN kavramı; AB tarafından 1965 yılında 79/65 sayılı Konsey Kararı ile, belirli bir ekonomik büyüklüğün üzerindeki tarım işletmelerinde gönüllülük esası ile tutulan muhasebe kayıtlarının oluşturduğu bir veri tabanıdır (Anonim 2005).

FADN sistemi, işletmelerden veri toplama, analiz etme, elde edilen bilginin kullanıcılara sunulması aşamalarından oluşmaktadır. FADN, AB’de tarımsal alanda veri tabanının eksikliğini giderilmesi için oluşturulmuş bir sistem olmasının yanında, tarımın durumu hakkında detaylı veri sağlamak ve tarımsal ürünlerin fiyatlarını belirleme amacına da hizmet etmektedir. FADN ile; Ortak Tarım Politikası’nın ihtiyaçlarını karşılamak, tarım işletmelerinin yıllık gelirlerini belirlemek ve tarım işletmelerinin faaliyetleriyle ilgili analizlerin gerçekleştirebilmesi için gerekli muhasebe verilerini toplamak ve olası etkilerini değerlendirmek hedeflenmektedir (Rehber vd. 2002).

4.4.4 Türkiye’deki gelişmeler

Osmanlı İmparatorluğu’nda tarım muhasebesiyle ilgili ilk çalışmanın 1884 yılında Aram Margosyan tarafından yapıldığı bilinmektedir. Bu çalışma tarım muhasebesinin Avrupa’da yeni yeni gelişmeye başladığı döneme denk gelmesi açısından önemli olmuştur. Margosyan’ın “Muhasebe-i Ziraiye” isimli eseri, tarım muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalarının en bilinenidir. Eserde çift taraflı kayıt usulü uygulanmakla beraber dönem kârı ve zararının hesaplanmasında dönem başı ve dönem sonu öz sermayenin kıyaslanması yoluna gidilmiştir (Deran 2007).

Türkiye Cumhuriyeti’nde tarım muhasebesi ile ilgili ilk kitap 1921-1922 yılları arasında “Ameli Usul-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adı altında İbrahim Fazlı tarafından yazılmıştır. Bu kitapta, tarımsal üretimde muhasebe kayıtlarının yararları anlatılmıştır. Tarım muhasebesinde tutulması gereken defterleri; müfredat ve demirbaş defteri, kasa defteri, ambar defteri ve karşılaştırma cetveli olarak belirtmiştir. Daha sonra tarım muhasebesi uygulamaları ülkemizde 1960 yılında çıkarılan 193 Sayılı G.V.K. (Gelir Vergisi Kanunu) ile gelişmiştir. Ancak çiftçilerin % 90’nın vergi dışı

kalması nedeniyle tarım muhasebesi uygulamaları ülkemizde yaygınlaşmamıştır. Atatürk tarafından kurulan Devlet Üretme Çiftliklerinde 1976 yılına kadar Amerikan Sistemi kullanılmıştır. 1994 yılında Kamu İktisadi Teşekkül'lerince (KİT) Tekdüzen Hesap Planı (THP) uygulanmıştır. Günümüzde tarım muhasebesi ile ilgili çok önemli araştırmalar ve yayınlar yapılmasına rağmen istenilen düzeye gelinememiştir (Deran 2007).

AB'de uygulanmakta olan FADN sistemine yönelik olarak ülkemizde bu güne kadar yeterli düzeyde çalışmanın yapıldığını söylemek mümkün değildir. Bu konuda yalnızca Devlet İstatistik Enstitüsü'nün (DİE) ve Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nın (TKB) çalışmalarından söz etmek mümkündür.

Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından, 1998 yılında Avrupa Birliği uyum çalışmaları çerçevesinde Tarım Muhasebesi Veri Ağı konusunda aktif çalışmalar başlatılmıştır. Standart brüt kâr değerlerinin hesaplanabilmesi amacıyla mevcut kaynaklarda kullanılabilir durumda olan Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası (TCZB) ürün bütçesi formları göz önüne alınarak ve 1996, 1997, 1998 yılları ve 7 coğrafi bölge ortalaması olarak ürün bazında standart brüt kâr değerleri elde edilmiştir. İlk pilot alan çalışmasının seçilmiş üç ilde (Afyon, Hatay ve İzmir) yapılması planlanmış ve Kasım 1998'de uygulamaya başlanmıştır. Bu çalışmada, tarım işletmeleri tarla ürünleri yetiştiriciliği, sebze yetiştiriciliği, meyve yetiştiriciliği, hayvan yetiştiriciliği ve karma çiftçilik olarak 5 tipe göre sınıflandırılmış ve 20 köyde 115 tarım işletmesi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Tarım işletmelerinde muhasebe kaydı tutulmadığından, uygulama çalışmasında ayrıntılı olarak çiftçinin hatırlamasını kolaylaştıracak şekilde hazırlanmış bir yardımcı kayıt formu ve yardımcı kayıt formundan hesaplanan genel toplamların yer aldığı asıl soru kâğıdı kullanılmıştır. Yapılan pilot çalışma sonucunda her iki formu bir arada kullanmak hem anket süresini ve cevaplayıcı rahatsızlığını artırmış, hem de sonuçların değerlendirilmesi sürecini zorlaştırmıştır (Anonim 2004, Nazlı 2005).

1999 yılı sonunda Ege bölgesini kapsayan ikinci bir pilot alan uygulaması yapılmıştır. Bu çalışmada yine tarım işletmeleri 1998 yılındaki çalışmada olduğu gibi 5 tipe ve 11 ekonomik büyüklüğe göre sınıflandırılmıştır. Bu çalışmada ilk aşamada örnekleme birimi olarak örnek köyler seçilmiş ve ikinci aşamada bu örnek köylerde ikamet eden örnek tarım işletmesi sahipleri belirlenmiştir. Örnek tarım işletmeleri belirlenirken 1997 yılında uygulanan köy envanteri çalışması sırasında elde edilen tarım işletmesi listeleri kullanılmış bu listeler yardımı ile işletmelerin tipi ve ekonomik büyüklüğü belirlenmiştir. 350 örnek köydeki tarım işletmeleri tipleri ve ekonomik büyüklüklerine göre sıralanmış, sistematik örnekleme yöntemi ile her köyden 8 tarım işletmesi olmak üzere 2.700 civarında tarım işletmesine anket uygulanmıştır. Bu çalışmada tek bir soru formu uygulanmış, ancak mümkün olduğu kadar sağlıklı bilgiye ulaşabilmek için birbirini kontrol eden sorular sorulmak zorunda kalınmıştır. 2001 yılı sonunda ise ülke düzeyinde ve 7 coğrafi bölge için tahmin verecek şekilde alan uygulaması gerçekleştirilmiştir. Bu uygulamada tarımsal işletmelerin 2001 yılına ait ekonomik yapılarını ortaya koyan araştırma anketi kullanılmıştır (Anonim 2004, Nazlı 2005).

Bu konuda yapılan bir diğer çalışma ise, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nın Avrupa Birliği tarafından finanse edilen pilot Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı projesidir. *Tarım Muhasebesi Veri Ağı (FADN)* olarak ifade edilen sistem Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından *Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA)* olarak ifade edilmektedir. Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi'ne yönelik projede veri toplama çalışmaları projenin başarısı açısından büyük önem taşımaktadır. Toplanan veriler güvenilir ve doğru olmalıdır. Veri kalitesinin düşük olması istatistikî sonuçların geçerliliğini ve bunlardan yola çıkarak ekonomik analizlerin yapılmasını etkilemektedir. Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı'nda veri toplamanın başarılı olabilmesi için ülkemiz tarımının koşullarına uygun özel bir anket formu ve kayıt defteri oluşturulmuştur. Anket formu muhasebe kaydı tutan çiftlikler için oluşturulmuştur. Kayıt defteri ise muhasebe kaydı tutmayan çiftçilere yöneliktir. Muhasebe kaydı tutmayan çiftçiler yıl içinde çiftlikte yapılan faaliyetleri bu konuda eğitim almış bir veri toplayıcısının yardımı ile kayıt defterine işleyecektir (Anonim 2009).

Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi'nin tanıtılmasına yönelik çalışmalar yürütülmüş ve veri toplayıcılarına yönelik eğitim verilmesi için 9 il müdürlüğü ziyaret edilmiştir. Ziyaretler sırasında tanıtım toplantıları düzenlenmiş ve toplantılara her ilde 50 ila 100 arasında çiftçi katılmıştır. Bu toplantıların sonucunda 2008 yılındaki çiftlik muhasebe veri ağı sistemine ilişkin olarak veri toplama çalışmasına 365 çiftçinin gönüllü olarak katılımı sağlanmıştır (Anonim 2009).

Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı projesinin uygulanması sırasında çiftlik ziyaretleri gerçekleştirilmiştir. Bu projeye katılan çiftçiler yılda en az bir kez veri toplayıcısı tarafından ziyaret edilir. Çiftçinin yerinde, yani çiftliğinde ziyaret edilmesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü çiftçi böylelikle çiftliğini veri toplayıcıya göstermiş olmakta ve veri toplayıcısı da çiftlikteki tarım faaliyetleri hakkında çiftçiye soru sorma imkânı elde etmiş olmaktadır. Veri toplayıcısı ziyaret öncesinde çiftçiyi arayarak anket yapmak için çiftçiden randevu almakta ve randevu ile belirlenen gün ve saatte çiftçiyi ziyaret ederek anket formunu doldurmaktadır.

Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı projesi kapsamında 9 pilot ilde (İzmir, Adana, Konya, Bursa, Tekirdağ, Giresun, Nevşehir, Erzurum ve Şanlıurfa illeri) toplam 365 işletmeden muhasebe verileri toplanmıştır (Anonim 2009).

Yapılan anketler sonucunda elde edilen istatistikî veriler 2007 yılına ilişkin olup, ön sonuçlar aşağıda belirtilmiştir (Anonim 2009).

- En kârlı çiftlikler Tekirdağ ilindeki çiftlikler olmuştur.
- Bitkisel üretim yapan çiftliklerin kârlılığı hayvansal üretim faaliyeti yapan çiftliklerden daha yüksektir.
- Bitkisel üretim faaliyetinde Adana ili, hayvansal üretim faaliyetinde ise İzmir ili en yüksek verimi elde eden illerimizdir. Bu iki ilimiz meyve üretiminde de en yüksek üretime sahiptir.
- İş gücü ve makine giderlerinin oranı toplam giderlerin % 41'idir. Bitkisel üretim yapan işletmelerde bu oran % 44 iken, hayvansal üretim yapan işletmelerde bu oran % 30 seviyesinde kalmıştır.
- Buğday üretiminde en verimli il İzmir olmuştur.

- Bursa ili ise mısır üretiminde en verimli il olmuştur.
- Pamuk üretiminde ise Adana ve Şanlıurfa illeri en yüksek verimi elde etmişlerdir.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yapılan 2006 çiftlik yapı anketi sonuçları ile kıyaslandığı zaman 2007 Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı projesi sonuçları mısır ve pamukta popülasyona çok yakın değerler vermiştir (Anonim 2009).

Çiftçilere ait Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı projesi verileri gizli tutulmakta ve bu veriler yalnızca istatistik, araştırma ve danışmanlık amacıyla kullanılmaktadır.

Bu projenin bir sonraki veri toplama çalışmasına ilişkin takvim 2009 ve 2010 yılı olarak belirlenmiştir. 2009 yılının birinci çeyreğinde Çiftlik Muhasebe Veri Ağı anketleri kullanılarak 2008 muhasebe yılı verileri toplanacaktır. 2009 yılı başında ise çiftçi kayıt defteri, muhasebe kaydı tutmayan çiftçiler tarafından doldurulmaya başlanılacaktır (Anonim 2009).

Bu projenin sürdürülebilir olması ülkemiz açısından büyük önem taşımaktadır. Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu Çiftlik Muhasebe Veri Ağı yönetmeliği “Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 22 Ocak 2009 tarih ve 27118 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (EK 1). Böylelikle Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin yasal alt yapısı da oluşturulmuş bulunmaktadır. Ayrıca 14 Kasım 2008 tarihli 27054 sayılı Resmi Gazete’de Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Katılım Desteğine Dair Bakanlar Kurulu Kararında, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine katılan Çiftçi Kayıt Sistemine kayıtlı tarımsal işletme sahiplerine Tarım ve Köyişleri Bakanlığı’nca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde işletme başına 2008 yılında 150 YTL, 2009 yılında 300 YTL katılım desteği ödenmesi ve ödemelerin, bütçenin ilgili kaleminden kaynak aktarılmasını müteakiben T.C. Ziraat Bankası A.Ş. aracılığıyla yapılacağı belirtilmiştir. Bu kararda yer alan ödemelere ilişkin Karar ise 27 Mart 2009 tarihli 27182 sayılı Resmi Gazete’de Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair

Tebliğ (Tebliğ No: 2009/35)'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (EK 2). Bu yönetmeliklerin Avrupa Birliği ile üyelik müzakereleri devam ederken çıkmış olması, tarım konusunda uyuma yönelik olarak somut bir sonucun alınması açısından büyük önem taşımaktadır (Anonim 2009).

Avrupa Komisyonu Tarım Genel Müdürlüğünün Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Birimi ile 2008'de temasa geçilerek 13 soru formundan elde edilen veri dizileri incelenmek üzere Avrupa Birliği Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Test Birimi RICA 1'e gönderilmiştir. Birim temsilcileri Ocak 2009 yılında Tarım ve Köyişleri Bakanlığı'nın Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağını ziyaret etmiş bulunmaktadır. Bu ziyaret sırasında önümüzdeki yıllarda Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi ile RICA 1 arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı verilerinin RICA 1'e gönderilmeye devam edilmesi kararlaştırılmıştır. Bu karar ülkemizin büyük bir gelişme kaydettiğinin göstergesi olmuştur (Anonim 2009).

5. TÜRKİYE'DE MUHASEBE SİSTEMİ

5.1 Muhasebenin Tanımı ve Önemi

Muhasebenin farklı şekillerde tanımı yapılmakla birlikte, genel olarak “işletmelerde mal ve hizmet akımı sonucu finansal işlem ve olayları belli bir düzen içinde kaydetme, sınıflama ve bu kayıtların anlamlı özetlerini yapma, analiz etme ve yorumlama tekniğidir” (Aras 1988) şeklinde tanımlanmaktadır. Yalkın’a (1998) göre ise; muhasebe “tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına” denir. Bodmer ve Heißenhuber’e (1993) göre muhasebe, miktar ve kıymete ilişkin tüm kayıtları, planlamayı, işletme ve teşebbüslerin vergi amacıyla ve ortaklara gelirin dağılımına yönelik başarı ve parasal kayıtlarla ilgili bütün yöntemleri kapsar. Bu kapsam, hem geçmiş hem de gelecek hakkında bilgi vermek durumundadır. Bu bilgiler yardımı ile geçmişle ilgili kayıt ve kontrollere dayalı olarak uygun planlamalar ortaya konulmaktadır. Muhasebenin bu geniş anlamdaki tanımlarından başka dar anlamda da, “işlemlerin defterlere kaydedilmesidir” şeklinde tanımı yapılmaktadır. Ancak, günümüzde muhasebeden dar anlamdaki amaçlarının dışında çok daha fazla yararlar beklenmektedir (Kıral 1970).

Nitekim muhasebenin geniş anlamdaki tanımlarından da anlaşılacağı üzere, muhasebe ile oldukça farklı amaçlara ulaşılmak istenmektedir. Söz konusu amaçlar kabaca; yasal, ekonomik, idari ve işletmecilik başlıkları altında toplanmaktadır. Yasal amaca yönelik olarak; devlete ödenecek vergi miktarı sağlıklı şekilde belirlenebilmekte, ekonomik yönden ise; işletmeye konulan varlıklara ait kıymetleri ve kıymet hareketlerini izleme, işletmenin alacaklarını, borçlarını, kâr ve zarar ile ilgili mali durumunu belirleme ve yıllık faaliyet sonuçlarını ortaya koyma ve değerlendirme amaçlanmaktadır (Kıral 1970).

Muhasebenin, işletme yönetimine ışık tutacağı da kuşkusuzdur. Nitekim muhasebe kayıtları ile elde edilen veriler, olumlu ve olumsuz durumları ayrıntılı olarak sergiler ve

bu verilerin analiz ve değerlendirilmesiyle geleceğe yönelik üretim planlanarak gerçekleştirilir. İşletmecilik açısından muhasebenin yararları oldukça geniştir. Bu bağlamda, işletme bütünü ve işletme üretim Őubelerinin gider ve gelirlerinin saptanması, rantabilite derecesinin ortaya konulması, geleceğe yönelik alınacak kararlarla ilgili finansman durumunun tespiti gibi hususlar sayılabilir. Ancak burada önemle belirtilmesi gereken, muhasebenin tek başına işletme gelirini artırıcı bir unsur olmadığı, ondan yararlanıldığında yukarda belirtilen amaçlara ulaşılabildiğidir. Yani, muhasebe bu yolda bir amaç değil, bir araçtır (Kıral 1970).

Tarihi oluşum içerisinde ve temel amaca göre farklı muhasebe sistemleri uygulanmıştır. Bu kapsamda;

1. Klasik Finans Muhasebesi
2. Yönetim ve İşletme Muhasebesi Őeklindeki ayrımı belirtebiliriz.

Burada klasik finans muhasebesi ile amaçlanan işletmenin mali ve ekonomik durumunu ve ödeyeceği vergi miktarını tespittir. Yönetim muhasebesi tutmadaki amaç ise, isabetli kararlar alabilecek ve işletme faaliyetlerini planlayabilecek verileri elde etmektir (Aras 1988). Diğer taraftan, klasik finans muhasebesinde işletme bütünü ele alındığı halde, yönetim muhasebesinde üretim faaliyetleri ayrı ayrı ele alınmakta, bunların ne oranda katkı sağladıkları ortaya konulabilmektedir.

Yönetim amacı çerçevesinde tutulan muhasebe kayıtları, farklı sistemler uygulanarak elde edilebilmektedir. Bunlar; finans ve maliyet muhasebesi Şeklinde iki ana gruba ayrılmaktadır. Diğer yandan, finans muhasebesi basit ve muzaaf, maliyet muhasebesi ise tam ve kısmi gibi alt gruplara ayrılarak uygulanabilmektedir. Kapsam ve uygulama alanı itibariyle de muhasebe, genel ve ihtisas muhasebesi Şeklinde sınıflandırılmaktadır. Genel muhasebe, muhasebenin genel kurallarını açıklamaktadır. İhtisas muhasebesi ise farklı alanlara uygulanan muhasebedir örneğin; ticaret, banka ve tarım muhasebesi gibi (Aras 1988). Farklı yönleriyle birlikte, muhasebe tutmanın temel amacı işletmeciye ışık tutucu verileri istediği yönde elde etmesini sağlamasıdır.

5.2 Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları 26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayınlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde sıralanmış ve açıklanmıştır.

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Dönemsellik Kavramı
5. Parayla Ölçülme Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
8. Tutarlılık Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. İhtiyatlılık Kavramı
11. Önemlilik Kavramı
12. Özün Önceliği Kavramı

5.2.1 Sosyal sorumluluk kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Sosyal sorumluluk kavramı her alanda olduğu gibi tarım işletmeleri açısından da büyük önem taşımaktadır. Nitekim, ülkemizde tarım desteklenmekte olup, genellikle desteklemeler doğrudan gelir desteği ve destekleme alımları şeklinde yapılmaktadır. Bu uygulamalar çerçevesinde bazı ürünlere, muhasebe kayıtlarının tutulduğu KİT'lere ait

tarım işletmelerinden temin edilen maliyetlere göre taban fiyatı verilmektedir. Bu bağlamda, tutulan muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız olması gerekmektedir.

5.2.2 Kişilik kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerinden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Tarım işletmeleri açısından kişilik kavramı, muhasebe uygulamalarının özel işletmelerde işletme sahiplerine ve devlet işletmelerinde yönetici isteklerine göre değil, muhasebe ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi bakımından önemlidir.

5.2.3 İşletmenin sürekliliği kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleri ile bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Bu kavram ile işletmelerin devamlılığı ele alınmıştır. Ancak, işletmelerin devamlılığı yapılan kayıtlardan çıkarılacak doğru sonuçlar doğrultusunda alınacak kararlarla mümkün olmaktadır.

5.2.4 Dönemsellik kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve

zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik kavramı tarım işletmeleri açısından üzerinde titizlikle durulması gereken muhasebe temel ilkelerinden birisidir. Nitekim, tarımsal üretim faaliyeti kendine özgü yapısından dolayı bir hesap (1 Ocak-31 Aralık) döneminde değil, genellikle iki farklı hesap döneminde gerçekleşmektedir. Bu nedenle kayıtlar, Tahmini Maliyet Yöntemine göre yapılmaktadır. İşletmelerde yapılan giderlerin ve elde edilen gelirlerin doğru hesaplanması yönünden büyük önem taşımaktadır.

5.2.5 Parayla ölçülme kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işletmelerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

5.2.6 Maliyet esas kavramı

Maliyet esas kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Maliyet esas kavramına dayanarak tarım işletmelerinde aile işgücü ücret karşılıkları masraflara yansıtılmaktadır. Ayrıca tarımsal işletmede üretilen ürünlerin işletme içerisinde kullanılan ve tüketilen miktarlarının değerleri de yine bu kavram çerçevesinde maliyetlerinin saptanmasında dikkate alınmaktadır.

5.2.7 Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

Bu kavram çerçevesinde tarım işletmelerinde düzenlenecek belgelerin tarafsız ve doğru olması işletmede çalışan kişi veya kişilere bağlıdır. Çünkü tarımda doğa koşulları hakimdir. Tarımsal işletmelerde sanayi işletmelerinde olduğu gibi girdi-çıkıtı arasında sabit bir oran söz konusu değildir. Bu nedenle, işletmede kullanılan girdilerin ve elde edilen ürünlerin miktarlarının tespiti güç olup, işletmede çalışan kişi veya kişilerce hazırlanan raporlar esas alınmaktadır. Bu çerçevede tarafsızlık ve belgelendirme kavramı tarımsal işletmelerde diğer işletmelerden daha büyük öneme sahiptir.

5.2.8 Tutarlılık kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işletmelerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

5.2.9 Tam açıklama kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo

kalemleri kapsamında yer almayan, ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

5.2.10 İhtiyatlılık kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Tarım işletmeleri açısından ihtiyatlılık kavramı diğer işletmelere göre daha büyük önem arz etmektedir. Nitekim, tarımsal faaliyetin kendine özgü yapısı gereği ayrılacak karşılık miktarının hesaplanması oldukça güç olmaktadır. Ayrıca tarım işletmelerinde ihtiyatlılık ilkesi esasında ayrılacak karşılık miktarı da sanayi işletmelerinden daha fazla olmaktadır.

5.2.11 Önemlilik kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

5.2.12 Özün önceliği kavramı

Özün önceliği kavramı, işletmelerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işletmelerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Bu kavramlardan bazılarının Türkiye Muhasebe Standartlarında da yer verilmiştir.

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında;

- İşletmenin Sürekliliği (İşletmenin Sürekliliği Kavramı)
- Muhasebenin Tahakkuk Esası (Dönemsellik Kavramı)
- Sunuluşun Tutarlılığı (Tutarlılık Kavramı), tanımlarına yer verilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül 2007).

5.3 Tekdüzen Hesap Planı

Ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemine ilişkin ilk çalışma 1968 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu ve özel sektör için de isteğe bağlı olmasını öngörmesi şeklinde gerçekleşmiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun 21 Mayıs 1968’de görevi sona ermiş, 1971 yılında Reform Komisyonu altında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu adlı bir alt komisyon oluşturulmuş ve KİT Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçiş esaslarını saptamakla görevlendirilmiştir. Böylece, yapılan hazırlıklar sonucu KİT Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulamaya konulması ile ilgili esasları saptayan 7 Temmuz 1971 tarih ve 7/2767 sayılı kararname yürürlüğe girmiştir. KİT Komisyonu 1972 tarihinde görevinden istifa etmiş ve Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığı aynı yılda Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütmek üzere DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonunu kurmuştur. Bu komisyon ilk toplantısını 8 Nisan 1986 tarihinde yaparak “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları” başlıklı kitabı 1987 yılında düzenleyerek yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu 29 Ocak 1989 tarihinde muhasebe tebliğini yayınlamıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı geliştirilen bu muhasebe sisteminin Türkiye genelinde tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konulmasını gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapmış ve bu konuya ilişkin “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini” 26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayınlamıştır. Bu tebliğde öngörülen muhasebe sistemine ilişkin esaslar ;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,

- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve açıklamalarıdır.

Bu tebliğ 1993 yılından itibaren isteğe bağlı ve 1994 yılından itibaren de zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur (Yalkın 1998).

Tebliğin amacı;

1. Mali olayların doğru ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesini,
2. Mali tabloların tutarlı, karşılaştırılabilir ve gerçek durumu yansıtır bir biçimde sunulmasını,
3. Denetimin kolaylaştırılmasını sağlamaktır.

Ayrıca;

Dönemler ve işletmeler arası karşılaştırmayı kolaylaştırmak,

Kavram birliğini ve

Hesap birliğini sağlamak gibi amaçlar da tebliğde yer almaktadır.

Tebliğin kapsamı, temelde bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsamayı amaçlamaktadır. Kazançlarını gerçek usulde tespit eden teşebbüs ve işletmeler bu tebliğ kapsamına girmektedir. Tebliğin kapsamı açısından ülkemizdeki işletmeler dört kısma ayrılmıştır. Bunlar;

1. İşletme esasına göre defter tutan işletmeler,
2. Bilanço esasına göre defter tutan özellikli işletmeler,
3. Bilanço esasına göre defter tutan küçük ölçekli şahıs işletmeleri ile şahıs ortaklıkları,
4. Bilanço esasına göre defter tutan orta ve büyük ölçekli şahıs işletmeleri ile orta ve büyük ölçekli şahıs ortaklıkları, sermaye ortaklıkları ve diğer kurum ve işletmelerdir.

Bu tebliğ hükümleri;

“Hesap dönemi takvim yılı olan işletmelerde 1.1.1994 tarihinden ve

Özel hesap dönemi kullanan işletmelerde 1994 takvim yılı içinde hesap dönemlerinin açıldığı tarihten itibaren tebliğ kapsamına giren işletmelerde zorunlu olarak uygulanacaktır” şeklindedir. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı EK 3 olarak verilmiştir.

6. TARIM ÜRÜNLERİ MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

6.1 Tanım ve Önem

Maliyet kavramı genel bir söyleyişle “belirli bir miktarda mal ve hizmet üretiminde kullanılan üretim vasıtalarına yapılan harcamalar toplamıdır” (Açıl 1980). Maliyet, bir kıymetin yaratılabilmesi ile ilgili masrafların yekunu” dır (Kıral 1988). “Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir” şeklinde Bursal ve Ercan (1992) tarafından tanımlanmaktadır. Hatiboğlu (1949) maliyeti “mal veya hizmet istihsal edebilmek için yapılan fedakârlıkların miktar veya kıymet olarak ifadesidir” şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımlar dışında, maliyetin çeşitli şekillerde yapılmış tanımlarına da rastlanılmaktadır. Ancak yapılan tüm tanımlarda ortak olan ana unsur, mal ve hizmet için yapılan harcamalar olmaktadır. Örneğin, söz konusu tanımlardan güncel diyebileceğimiz bir başka tanım ise “herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır” (Akdoğan 2000) şeklindedir. Böylece, tarımsal ürün ve hizmetlerin üretimi ile ilgili tüm harcamalar, tarımsal ürün maliyeti olarak ifade edilebilir. Tarımsal ürünlere ait maliyetlerin tespiti; ürün fiyatlarının belirlenmesinde, işletme faaliyetlerinin ekonomik sonuçlarının ortaya konulmasında, maliyetin düşürülmesi yönünde alınacak önlemlerin saptanmasında, çeşitli nedenlerle oluşan zarar ve tazminatın tespitinde, üretim girdilerinin üretime katılma oranlarının tespitinde ve ülke tarımında izlenecek politikalara ışık tutacaktır (Kıral vd. 1999).

Tarımsal ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında oldukça zorluklar bulunmaktadır. Nitekim, tarım ürünleri için standart bir maliyetten söz edilememekte ve aynı ürün için maliyet bölgeden bölgeye, hatta işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Bu farklılık, doğa koşullarından, işletmelerin çeşitli büyüklükte olmalarından, farklı entansite de çalışmalarından, pazar koşullarının farklılığından ve üreticilerin bilgi ve beceri düzeylerinden kaynaklanmaktadır (Açıl 1980).

6.2 Tarım Ürünleri Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Tarım ürünlerinin üretim maliyetinin hesaplanmasındaki süreçte yer alan masraf unsurlarının alternatif maliyetleri kullanılarak bu maliyetler hesaplanabildiği gibi maliyet muhasebesi esaslarına göre de tutulacak kayıtlarla da maliyetin hesaplanması mümkün olabilmektedir. Bir üretim faaliyetine düşen masraflar toplamı belirlendikten sonra tarım ürünleri maliyetlerinin saptanmasında genellikle basit ve bileşik hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır (Kıral vd. 1999).

Basit hesaplama yöntemi, üretim sonunda tek bir ürün elde edildiği durumda uygulanmakta olup, üretim için yapılan toplam masraflar, üretilen ürün miktarına bölünmektedir. Örneğin, şekerpancarı üretim maliyeti, bu yöntemle göre hesaplanmaktadır.

Bileşik maliyet hesaplama yöntemi ise bir faaliyet kolundan birden fazla ürün elde edilmesi halinde uygulanmaktadır. Bu uygulama ile maliyet hesaplanmasında, kalıntı yöntemi ve nispi satış değerleri yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Eğer bir üretim faaliyetinde ana ve yan ürün olmak üzere iki ürün elde ediliyorsa kalıntı yöntemi ile maliyet hesaplanmaktadır. Buna göre, söz konusu ürünlerin üretimi için yapılan toplam masraflardan yan ürün geliri düşülmekte ve kalan üretim masrafları elde edilen ana ürün miktarına bölünmektedir. Örneğin, buğday üretim faaliyeti için yapılan toplam üretim masraflarından yan ürün olarak sap veya samanın değeri düşülmekte, kalan üretim masrafları elde edilen buğday miktarına bölünmektedir.

Nispi satış değerleri yöntemi, aynı üretim faaliyetinde daha çok ürün üretildiği durumda uygulanmaktadır. Bu yöntemle göre, faaliyet kolu için yapılan masraflar toplamı elde edilen her bir ürünün toplam gayrisafi üretim değeri içindeki payına göre dağıtılır ve böylece her bir ürün için hesaplanan üretim maliyeti ilgili ürünün miktarına bölünür. Örneğin, koyunculuk üretim faaliyetinde yıllık üretim masrafları toplamı A ise ve bileşik ürün olarak elde edilen; süt, kuzu, yapağı ve gübreye ait toplam gayrisafi üretim değeri B ve bu değer içinde örneğin süt değerinin payı % 36, kuzu değerinin (veya PDKA'nın) % 43, yapağı değerinin % 16 ve gübre değerinin payı da % 5 ise, toplam

üretim masrafları olan A miktarı bu oranlarda ürünlere dağıtılacak ve böylece bulunan her bir ürünle ilgili üretim masrafı, bu üründen üretilen miktara bölünerek her bir ürün için birim maliyet hesaplanacaktır.

6.3 Tarım Ürünleri İçin Hesaplanan Maliyetler

Tarımsal ürünler için; tarla maliyeti, ambar maliyeti ve pazar maliyeti olmak üzere üç çeşit maliyet hesaplanabilmektedir (Açıl 1980). Buradaki farklılık, ambara ve pazara taşımadaki ulaşım, yükleme, boşaltma ve pazardaki aracı masraflarından kaynaklanmaktadır.

Tarımsal ürün maliyetlerinin hesaplanmasında en sağlıklı veriler, tarım işletmelerinde tutulacak maliyet muhasebesi kayıtlarından sağlanan verilerdir. Çünkü en etkin yaklaşım, maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanılmasıdır. Özellikle günümüzün iletişim ve ulaşım koşullarında gelişen pazar ekonomisi için bu sağlıklı verilere dayalı planlama, üretim ve kontrol rekabet için zorunlu hale gelmiştir.

6.4 Tarımsal Üretimde Maliyet Masraf Unsurları

Masrafların değişik amaçlarla tasnifleri bulunmakla beraber maliyet muhasebesinde üretim maliyetleri, dolaysız ve dolaylı olarak yapılan masraflardan oluşmaktadır. Birinci grupta; tohum, gübre, ilaç, geçici işgücü ücreti, elektrik, su vb., ikinci grupta ise; özsermayenin maliyeti karşılığı hesaplanan faiz, mülke ait kira, çiftçi ve ailesi için hesaplanan işgücü ücret karşılığı vb. giderlerden oluşmaktadır. Maliyet masraflarının ortaya konulması sonucu, ekonomik kârlar (brüt üretim değeri – fiili ve hesabi giderler toplamı) tespit edilebildiği gibi, masrafların kategorize edilmesi suretiyle de amaca uygun olarak farklı gelir ve kâr kavramlarına da ulaşılabilmektedir (Kıral vd. 1999).

Tarımsal üretimde masraf ile kastedilen, belirli bir ürünün üretiminde sarf edilen mal ve hizmetlerin parasal değeridir. Bu masraflar, üretim şubelerine dağıtılabirliklerine göre özel ve müşterek masraflar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel masraflar direkt masraflar olarak da ifade edilmekte olup, bir üretim faaliyetine kesin olarak ait olan

sabit ve değişken masraflardır. Bunlarda bitkisel ve hayvansal üretim masrafları olarak ayrılmaktadır. Üretim faaliyetlerine doğrudan doğruya dağıtılamayan, yani birden fazla üretim faaliyetini ilgilendiren masraflar ise müşterek masraflardır. Bunlar; birden fazla üretime katılan işgücü ücreti, çeki gücüne ait sabit masraflardır. Bu masrafların dışında; kira, sigorta, vergi ve belirli bir üretime bağlanamayan bina masrafları gibi tüm üretim faaliyet kollarını ilgilendiren masraflar ise genel masraflar olarak adlandırılmaktadır (Erkuş ve Demirci 1996).

Masraflarla ilgili bir başka sınıflama, değişken ve sabit masraflar olarak yapılan ayrımdır. Birinciler üretim hacmine bağlı olarak değiştiiği halde, ikinciler sabit kalmaktadır. Üretim vasıtalarının varlığı nedeniyle ortaya çıkan sabit masraflar, üretim olsa da olmasa da söz konusudur. Amortisman, arazi kirası, daimi işgücü ücretleri, faiz, bina için tamir-bakım ve emlak vergisi bu gruba girmektedir. Değişken masraflar ise; satın alınan kimyasal ve hayvansal gübre, ilaç, yem, geçici işçilik, akaryakıt, alet-makine kirası vb. masraflardır (Erkuş ve Demirci 1996). Bitkisel ve hayvansal üretimde sabit ve değişken masraflar Çizelge 6.1 'de verilmiştir.

Çizelge 6.1 Bitkisel ve hayvansal üretimde sabit ve değişken masraflar (Erkuş vd. 1995)

| BİTKİSEL ÜRETİM | | HAYVANSAL ÜRETİM | |
|--|--------------------------------|--------------------------------|--|
| Değişken Masraflar | Sabit Masraflar | Değişken Masraflar | Sabit Masraflar |
| -Tohum, fide | -Sabit sermaye | -Hayvan alım masrafı | -Sabit sermaye faizi |
| -Gübre, kireç, vb. | faizi (makina, bina vb.) | (besicilik) | (makina, bina, irat hayvanları vb.) |
| -Tarımsal mücadele ilacı | -Sabit sermayenin | -Kesif yem ve kaba yem masrafı | -Sabit sermayenin |
| -Akaryakıt, yağ-tamir gibi makinaya ait değişken masraflar | amortismanı (makina, bina vb.) | -Daimi olmayan çoban ücreti | amortismanı (makina, bina, irat hayvanları vb.) |
| -Geçici işçi ücreti | -Sigorta | -İlaç masrafı | -Sigorta |
| -Makine kirası | -Vergi (gelir vergisi hariç) | -Veteriner ücreti | -Vergi (gelir vergisi hariç) |
| -Su ücreti | -Arazi kirası | -Suni tohumlama ve aşım ücreti | -Bina kirası |
| -Ürün sigortası | -Daimi işgücü Ücretleri | -Hayvan sigortası | -Daimi işgücü ücretleri |
| -Pazarlama masrafları | | -Pazarlama masrafları | |
| -Değişken masrafların faizi (döner sermaye faizi) | | -Diğer cari masraflar | |
| -Götürü yaptırılan işlere ödemeler | | -Döner sermaye faizi | |

7. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYETLERİ ORTAYA KOYAN HESAPLAR VE İŞLEYİŞİ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar 7/A ve 7/B seçeneği olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

7.1 7/A Seçeneği

19 Aralık 2000 tarih ve 24265 sayılı Resmi Gazete’de Muhasebe Sistemi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğe göre, aktif toplamı 300 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğini tutmaları zorunludur. Ayrıca tebliğde ek mali tabloları düzenlemek durumunda olan ve belirtilen miktarları aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Her yıl bu miktarlar Maliye Bakanlığı’na belirlenen oranlar ölçüsünde yeniden belirlenmektedir. 2009 yılı için bu miktarlar 2008 yılı aktif toplamı 1.484.000 TL veya net satışlar toplamı 2.967.800 TL’yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu, 2008 yılında hem aktif toplamı 1.484.000 TL’nin hem de net satışlar toplamı 2.967.800 TL’nin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif toplamı ve net satışları toplamı her ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A veya 7/B seçeneklerinden herhangi birini seçebilirler şeklinde belirlenmiştir.

7.1.1 Maliyetlerin sınıflandırılması

7/A Seçeneğinde maliyetlerin (masrafların) sınıflandırılması aşağıda belirtilmiştir;

Fonksiyon esasına göre sınıflama:

7/A seçeneğinde gider ve maliyet hesap grupları defter-i kebirde fonksiyon esasına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

Maliyet Hesap Grupları

- 70-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72-Direkt İşçilik Giderleri
- 73-Genel Üretim Giderleri
- 74-Hizmet Üretim Maliyeti
- 75-Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77-Genel Yönetim Giderleri
- 78-Finansman Giderleri

Maliyet hesap grupları incelendiğinde 70 no'lu grubun bağlantı hesapları olduğunu görmekteyiz. Bu grupta yer alan hesaplar maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin birbirinden ayrı olarak çalışması halinde yani bağımsız kayıt sisteminde kullanılır (Karakaya 2004). Burada yer alan maliyet hesap gruplarının herbiri defter-i kebir düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir. Gider, yansıtma ve fark hesapları Çizelge 7.1'de verilmiştir.

Çizelge 7.1 7/A Seçeneğinde gider, yansıtma ve fark hesapları (Karakaya 2004)

| Gider Hesapları | Yansıtma Hesapları | Fark Hesapları |
|---|--------------------|--|
| 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG) | 711-DİMMG Yansıtma | 712- DİMMG Fiyat Farkları 713- DİMMG Miktar Farkları |
| 720-Direkt İşçilik Giderleri (DİG) | 721-DİG Yansıtma | 722- Direkt İşçilik Ücret Farkları 723- Direkt İşçilik Süre Farkları |
| 730-Genel Üretim Giderleri (GÜG) | 731-GÜG Yansıtma | 732-GÜG Bütçe Farkları 733- GÜG Verimlilik Farkları 734- GÜG Kapasite Farkları |
| 740-Hizmet Üretim Maliyeti (HÜM) | 741-HÜM Yansıtma | 742-HÜM Fark Hesapları |
| 750-Araştırma Geliştirme Giderleri (AR-GE) | 751-AR-GE Yansıtma | 752-AR-GE Farkları |
| 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (PSDG) | 761-PSDG Yansıtma | 762-PSDG Fark Hesabı |
| 770-Genel Yönetim Giderleri (GYG) | 771-GYG Yansıtma | 772-GYG Fark Hesabı |
| 780-Finansman Giderleri (FG) | 781-FG Yansıtma | 782-FG Fark Hesabı |

Gider hesapları, dönem boyunca yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin borçlarının da izlendiği hesaplardır.

Yansıtma hesapları, işletme fiili maliyeti uyguluyor ise dönem sonunda gider hesaplarında toplanan maliyet ve giderlerin ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmasında; işletme önceden belirlenmiş maliyet yöntemini uyguluyor ise önceden belirlenmiş standart ya da tahmini olarak belirlenen gider ve maliyetlerin ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılmasında kullanılan hesaplardır.

Fark hesapları da önceden belirlenmiş maliyet yöntemini kullanan işletmelerde, fiili yani gerçekleşmiş giderlerle standart ya da tahmini giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Bu hesaplar borç kalıntısı verebileceği gibi alacak kalıntısı da verebilir.

Çeşit esasına göre sınıflama:

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde giderlerin çeşit esasına göre;

0-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

1-İşçi Ücret ve Giderleri

2-Memur Ücret ve Giderleri

3-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4-Çeşitli Giderler

5-Vergi Resim ve Harçlar

6- Amortisman ve Tükenme Payları

7-Finansman Giderleri

şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Giderlerin ilgili yerlerine göre sınıflama:

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde giderlerin ilgili yerlerine göre sınıflandırılması aşağıda verildiği şekildedir.

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri

Burada gider yerleri sınıflaması temel olmasına rağmen, işletmeler faaliyet alanları ile ilgili uygun olacak gider yerleri oluşturabilmektedirler. Uygulamada daha çok bu yönde olmaktadır.

Eş zamanlı kayıtlama:

Eş zamanlı kayıt sistemi yasal düzenlemede benimsenmiştir. Giderler ortaya çıktıkları anda ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda gider çeşitleri hesaplarına ve gider yeri hesaplarına da kaydedilmektedir. Giderin doğuş anında muhasebe kaydı yapılırken söz konusu giderin türü ile hangi sorumluluk merkezine ait olduğunun belirlenmesi ve buna göre ait olduğu fonksiyonel gider hesabına kaydedilmesi gerekir (Akdoğan 2000). Gider eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır (Örten 2003).

7.1.2 Hesapların işleyişi

7/A Seçeneğinde maliyet hesaplarının bilanço ve gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi Çizelge 7.2’de verilmiştir. Maliyet hesapları 7/A seçeneğinde hem bağımsız hem de birleşik kayıt sisteminin uygulanmasına imkan sağlamaktadır. 7/A seçeneğinde yer alan maliyet hesaplarının işleyişi fiili ve tahmini yöntemlere göre yapılmaktadır.

Fiili maliyet yöntemine göre 7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişi genel olarak üç aşamada açıklanabilir. Öncelikle dönem boyunca ortaya çıkan fiili yani gerçekleşmiş giderler ilgili maliyet hesabının borcuna yazılır. İkinci olarak, dönem sonunda fonksiyonel gider hesaplarında toplanan giderler ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına yansıtma hesapları ile aktarılır. Son olarak da, maliyet hesapları ile yansıtma hesapları kapatılır (Karakaya 2004).

Tahmini ya da standart maliyet yöntemine göre ise, bu hesapların işleyişi dört aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşamada, dönem boyunca ortaya çıkan gerçekleşmiş fiili giderler ilgili maliyet hesaplarının borcuna yazılır. İkinci aşamada mamul maliyeti, fiili giderler yerine önceden belirlenmiş tahmini ya da standart maliyetlere göre belirlenir. Önceden belirlenmiş birim maliyetler ise dönemde yapılan üretim miktarı ile çarpılarak yansıtma

hesaplarının alacağı karşılığında ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarının borcuna yazılır. Üçüncü aşamada, dönem sonunda maliyetlere yüklenen önceden belirlenmiş maliyetler ile dönem üretimine ait fiili giderler karşılaştırılır. Aradaki farklar ilgili fark hesaplarına alınarak fiili gider hesapları ile önceden belirlenmiş maliyetlere göre oluşan yansıtma hesapları kapatılır. Son olarak dördüncü aşamada ise, fark hesapları ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

Çizelge 7.2 7/A Seçeneğinde maliyet hesaplarının bilanço ve gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi (Karakaya 2004)

| Maliyet Hesapları | Bilanço | Gelir Tablosu |
|---------------------------------|-------------------------------------|--|
| | Bilanço | |
| 710 DİMMG 720 DİG 730 GÜG | 151 Yarı Mamul ↓ 152 Mamuller | A.BRÜT SATIŞLAR B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) (....) C.NET SATIŞLAR D.SATIŞLARIN MALİYETİ (....) 620 Satılan Mamül Mal. |
| 740 HÜM | | 622 Satılan Hizmet Mal. BRÜT SATIŞ KAR / ZAR. E.FAALİYET GİDERLERİ (....) |
| 750 AR-GE | | 630 Ar-Ge Giderleri |
| 760 PSDG | | 631 Paz. Sat. ve Dağ. Gid. |
| 770 GYG | | 632 Genel yönetim Gideri FAAL. KAR / ZARARI |
| | | F.DİĞ. FAAL.OL.G.K. G.DİĞ. FAAL.OL.G.Z. H.FİNANSMAN GİDERLERİ (....) |
| 780 FG | | 660 Kısa V.B.Giderleri 661 Uzun V.B.Giderleri OLAĞAN KAR / ZARAR |

Bağımsız kayıt sisteminin uygulanması durumunda ise, bağlantı hesapları kullanılır (Karakaya 2004).

7.2 7/B Seçeneği

Tebliğ'de 7/B seçeneği, aktif ve net satışlar toplamları belirtilen miktarların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satışlar toplamları her ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A ve 7/B seçeneğinden istediklerini tercih edebilirler şeklinde yer almaktadır. Yani ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticari işletmeler, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyen işletme sahipleri bu seçeneği uygulayabilmektedirler. 7/B seçeneğinin uygulanmasında yasal bir zorunluluk bulunmayıp işletme sahiplerinin tercihine bırakılmıştır.

7.2.1 Maliyetlerin sınıflandırılması

7/B seçeneğinde giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenmektedir. 7/B seçeneğinde maliyet hesap grupları defter-i kebirde çeşit esasına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

Maliyet Hesap Grupları

- 79-Gider Çeşitleri
- 790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791-İşçi Ücret ve Giderleri
- 792-Memur Ücret ve Giderleri
- 793-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794-Çeşitli Giderler
- 795-Vergi Resim ve Harçlar
- 796- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797-Finansman Giderleri
- 798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799-Üretim Maliyet Hesabı

Maliyet çıkarma dönemlerinde söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul

maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşit hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler. İsterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek içinde kullanarak, yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir (Örten 2003). 7/B seçeneğinde giderlerin çeşit esasından fonksiyon esasına dönüştürülmesi Çizelge 7. 3’de verilmiştir.

7/B seçeneği küçük işletmelerde giderlerin fonksiyonel olarak ayırımında güçlükler olması nedeniyle sisteme konmuştur. Küçük işletmelerde işletme fonksiyonları iç içedir. Şöyle ki, küçük bir işletmede işçi işletmenin tüm fonksiyonları ile ilgilenebilir. Hem satışta hem de yönetimde çalışabilir. Bunun hangi fonksiyona ne kadar hizmet ettiği de çoğu zaman izlenememektedir. Bu durum pek çok gider unsurunda karşılaşılmaktadır. Bu nedenle 7/B seçeneği giderleri çeşit esasına göre izlemektedir. Ancak sorun, dönem sonunda çeşit esasına göre izlenen giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesindedir. Yani, bir işletme 7/B seçeneğini de uyguluyor olsa, 7/A seçeneğine uygun olarak önerilmiş gelir tablosunu düzenlemek zorundadır (Karakaya 2004).

Çizelge 7.3 7/B Seçeneğinde giderlerin çeşit esasından fonksiyon esasına dönüştürülmesi (Akdoğan 2000)

| Giderlerin Fonksiyonlara Göre Bölünmesi | Toplam | 799 Üretim Maliyeti Hesabı | | | Faaliyet Giderleri | | | Finansman Giderleri | | 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar |
|---|--------|-------------------------------|-----|-----|--------------------|----------|---------|---------------------|----------|---|
| | | DİMMG | DİG | GÜG | 630 AR-GE | 631 PSDG | 632 GYG | 660 KVBG | 661 UVBG | |
| 790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri | X | X | | X | X | X | X | | | X |
| 791-İşçi Ücret ve Giderleri | X | | X | X | X | X | X | | | X |
| 792-Memur Ücret ve Giderleri | X | | | X | X | X | X | | | X |
| 793-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler | X | | | X | X | X | X | | | X |
| 794-Çeşitli Giderler | X | | | X | X | X | X | | | X |
| 795-Vergi Resim ve Harçlar | X | | | X | X | X | X | | | X |
| 796-Amortismanlar ve Tükenme Payları | X | | | X | X | X | X | | | X |
| 797-Finansman Giderleri | X | | | | | | | X | X | X |
| Toplam | X | | | X | X | X | X | X | X | X |

7.2.2 Hesapların işleyişi

7/B seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişini genel olarak üç aşamada açıklamak mümkündür. İlk aşamada dönem boyunca gerçekleşen gider çeşitleri, hesaplarına borç olarak yazılır ve toplanır. İkinci aşamada dönüşüm tablosundan yararlanılır. Giderler gider çeşitleri yansıtma hesabı ile üretim maliyeti ve ilgili gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Üretim maliyetine aktarılmış giderler mamul ve yarı mamul hesaplarına devredilir. Son aşama olan üçüncü aşamada ise, maliyet hesapları ve gider çeşitleri yansıtma hesabı kapatılır. 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerin ek mali tablolar düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak satışların maliyeti tablosu temel mali tablolardan olması nedeniyle 7/B seçeneğini uygulayan işletmeler tarafından da bu tablolar düzenlenmelidir. 7/B seçeneğinde giderlerin maliyetlere dönüşümü Çizelge 7.4’de verilmiştir.

Çizelge 7.4 7/B Seçeneğinde giderlerin maliyetlere dönüşümü (Akdoğan 2000)

| Gider Çeşitleri | Giderlerin Yansıtması | Bilanço ve Sonuç Hesapları |
|---|-----------------------------------|--|
| 790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hes. | 799 Üretim Maliyeti 622 Satılan Hizmet Maliyeti |
| 791-İşçi Ücret ve Giderleri | 798.10 DİMMG Yansıtma | veya |
| 792-Memur Ücret ve Giderleri | 798.20 DİG Yansıtma | 151 Yarı Mamul Stok |
| 793-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler | 798.30 GÜG Yansıtma | 152 Mamul Stok 620 Satılan Mamul Maliyeti |
| 794-Çeşitli Giderler | 798.50 AR-GE Yansıtma | 630 AR-GE Giderleri |
| 795-Vergi, Resim ve Harçlar | 798.60 PSDG Yansıtma | 631 PSD Giderleri |
| 796- Amortismanlar ve Tükenme Payları | 798.70 GYG Yansıtma | 632 GÜ Giderleri |
| 797-Finansman Giderleri | 798.80 FG Yansıtma | 660 KVB Giderleri 661 UVB Giderleri 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar |

8. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE TARIM ÜRÜNLERİ MALİYETLERİNİ ORTAYA KOYAN HESAPLAR VE FONKSİYONLARI

19 Aralık 2000 tarih ve 24265 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olan muhasebe sistemi genel tebliğine göre, aktif toplamı 300 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğini tutmaları zorunlu olup, aktif veya net satışlar toplamı belirtilen miktarların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif veya net satışlar toplamı her ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A ve 7/B seçeneğinden istediklerini tercih edebilecekleri belirtilmiştir. Her yıl bu miktarlar Maliye Bakanlığı’na belirlenen oranlar ölçüsünde yeniden belirlenmektedir. 2009 yılı için bu miktarlar 2008 yılı aktif toplamı 1.484.000 TL veya net satışlar toplamı 2.967.800 TL’yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu, 2008 yılında hem aktif toplamı 1.484.000 TL’nin hem de net satışlar toplamı 2.967.800 TL’nin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif toplamı ve net satışları toplamı her ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A veya 7/B seçeneklerinden herhangi birini seçebilirler şeklinde belirlenmiştir. Böylece Tekdüzen Muhasebe Sisteminde tarım ürünleri maliyetlerini ortaya koyan hesaplar 7/A ve 7/B seçenekleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’de son yapılan tarım sayım sonucuna göre 3 milyonu aşkın tarım işletmesi mevcut olup, bu işletmeler küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşmakta ve bu işletmelerde muhasebe kaydı tutulmadığı bilinmektedir. Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemini ülkemizde büyük tarım işletmeleri ve devlet işletmeleri uygulayabilmektedir. Devlet üretme çiftlikleri ve sayıları son derece az olan büyük tarım işletmeleri için, burada yasal bir zorunluluk bulunmayıp işletme sahiplerinin tercihine bırakılmıştır.

MALİYET VE GİDER HESAPLARI (Yanık 2003)

| <u>7/A Fonksiyon Esası</u> | | <u>7/B Çeşit Esası</u> |
|----------------------------|--------------------------|--|
| 710 DİMMG | } ⇒ Üretim Fonksiyonu ⇒ | { 0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri |
| 720 DİG | | |
| 730 GÜG | | |
| 740 HÜM | ⇒ Hizmet Fonksiyonu ⇒ | 3 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler |
| 750 AR-GE | ⇒ AR-GE Fonksiyonu ⇒ | 4 Çeşitli Giderler |
| 760 PSDG | ⇒ Pazarlama Fonksiyonu ⇒ | 5 Vergi Resim ve Harçlar |
| 770 GYG | ⇒ Yönetim Fonksiyonu ⇒ | 6 Amortisman ve Tükenme Payları |
| 780 FG | ⇒ Finansman Fonksiyonu ⇒ | 7 Finansman Giderleri |

Ülkemizdeki işletmelerin büyük bir kısmı fonksiyon esasına dayalı 7/A seçeneğini tercih etmekte ve uygulamaktadırlar. Çünkü giderler eş zamanlı olarak kaydedilmektedir. Yani giderler hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine işlenmektedir. Bu da muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Küçük işletmelerde giderlerin fonksiyonel olarak ayrımında güçlükler olması nedeniyle 7/B seçeneği oluşturulmuştur. Ancak küçük işletmelerde işletme fonksiyonları iç içedir. Küçük bir işletmede işçi işletmenin hem üretim hem de satış aşamasında çalışabilir. Bu duruma pek çok gider unsurunda karşılaşılmaktadır. 7/B seçeneği giderleri çeşit esasına göre izlemektedir. Ancak dönem sonunda çeşit esasına göre izlenen giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesi gerekmektedir. Yani, bir işletme 7/B seçeneğini de uyguluyor olsa, 7/A seçeneğine uygun olarak önerilmiş gelir tablosunu düzenlemek zorundadır. Bu aşamada düzenlenen raporlar sağlıklı ve ekonomik olmamakta ve kayıt işlemlerini artırmaktadır. Bu olumsuzluklar nedeniyle ülkemizdeki işletmeler 7/B seçeneğini uygulamada terk etmişlerdir.

Ülkemizde genel olarak üretim işletmelerinde maliyetleri izlemede aşağıda verilmiş olan maliyet akım şeması ve faaliyet giderleri şeması kullanılmaktadır. Bu şemaların kullanımda tercih edilmesinin başlıca nedeni açık, anlaşılır ve uygulama kolaylığının olmasıdır. Tarım işletmelerimizde de maliyetleri izlemek ve kaydetmek amacıyla bu şemalar kullanılabilir.

Maliyet akım şemasında üretim öncesi, üretim aşaması ve üretim sonrası olmak üzere üç aşama yer almaktadır. Şemada bir numara stok malzeme alınışını örneğin tohum bedelini, iki numara üretimde kullanılan direkt ve endirekt malzemeleri örneğin ilaç, gübre bedellerini, üç numara çalışanların ücretlerini, dört numara diğer üretim giderlerini örneğin elektrik, kira, bakım onarım, amortisman giderlerini göstermektedir. Bu giderlerin yansıtma hesabı beş numara ile gösterilmiştir. Altı numara yansıtma hesabını kapatan hesaptır. Yedi numara dönem sonu oluşan yarı mamul, mamul ve ekonomik değeri olan yan ürünleri göstermektedir. Sekiz numara mamul mal maliyetini

göstermektedir. Dokuz numara yurtiçi satışları göstermekte ve on numara bu hesabı kapatan hesaptır. On numara kâr/zarar hesabına aktarılır. Onbir numara satılan mal maliyeti ve genel yönetim giderleri toplamını vermektedir. 4F faaliyet giderlerinden gelir ve kalan brüt kâr/zararı vermektedir.

Faaliyet akım şemasında da bir numara dönem içinde yapılan pazarlama, satış, genel yönetim ve finansman giderlerini göstermektedir. İki numara bu giderlerin yansıtma hesaplarıdır. Üç numara yansıtma hesaplarını kapatan hesaptır. 4F'de gelirler tablosu hesaplarından aktarılmıştır ve dönem sonunda 690 dönem kâr/zarar hesabına aktarılır.

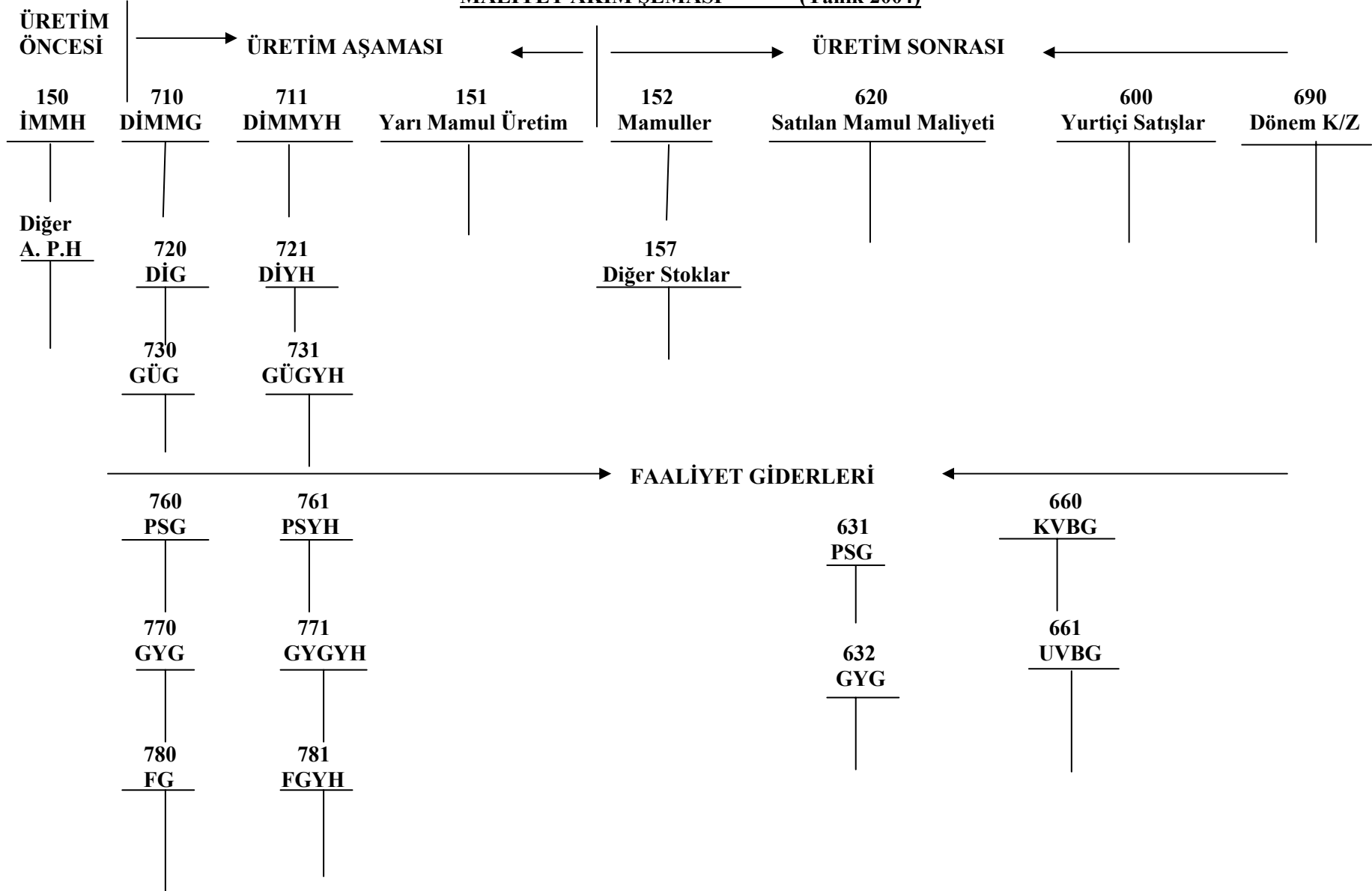
Her iki şemanın işleyişi numaraları takiben olmakta ve kayıtlara da bu sıra ile yapılmaktadır.

| | | | |
|----|---|---|---|
| 1 | 150 Diğer Ak. Pas.H. Stok malzeme alınışı | X | X |
| 2 | 710, 730 150 Stokların sevki | X | X |
| 3 | 720, 730 Diğer Ak. Pas.H. | X | X |
| 4 | 730 Diğer Ak. Pas.H. | X | X |
| 5 | 151 Üretim 711, 721, 731 Üretimin oluşması | X | X |
| 6 | 711, 721, 731 710, 720, Yansıtmanın kapatılması | X | X |
| 7 | 152, 157 151 Mamul üretim | X | X |
| 8 | 620 152 Satılan Mal. Mal. | X | X |
| 9 | Diğer Aktif H. 600 | X | X |
| 10 | 600 690 | X | X |
| 11 | 690 620 | X | X |
| 1 | 760, 770, 780 Diğer Aktif H. | X | X |
| 2 | 631, 632, 660, 661 761, 771, 781 | X | X |
| 3 | 761, 771, 781 760, 770, 780 | X | |
| 4 | 690 631, 632, 660, 661 | X | X |

**MALİYET AKIM
ŞEMASI KAYDI**

**FAALİYET
GİDERLERİ
ŞEMASI KAYDI**

MALİYET AKIM ŞEMASI (Yanık 2004)



9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) 41

Herhangi bir ülkedeki muhasebe sistemi o ülkenin kültürel ve hukuki yapısı, vergi kanunları, işletme sahipleri ile sermaye sahipleri arasındaki ilişki ve ekonomik ortam gibi pek çok faktörün etkisi altında gelişimini sürdürmektedir. Bu faktörlerin gelişimi her ülkede farklı olduğu için muhasebe sistemleri farklı şekilde gelişerek muhasebe sistemlerinde çeşitlenmeye neden olmaktadır. Her ülkede farklı muhasebe sisteminin kullanılması aynı ya da benzer olayların farklı şekilde kaydedilmesine ve farklı yorumlanmasına neden olmaktadır (Köse ve Saban 2005, Kuba 2007).

Genel olarak ortaya çıkan bu farklılıklardan dolayı muhasebede standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlar şu başlıklar altında ele alınabilir;

- Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmaktır (Kuba 2007).

Muhasebede standartlaşmaya duyulan ihtiyaç ile birlikte ülkeler standartlaşmanın sağlanması için çalışmalarına başlamışlar ve standartların hazırlanmasına ilişkin çeşitli kuruluşlar oluşturmuşlardır. Özellikle Amerika ve İngiltere'deki kuruluşlar standartların oluşturulması ve geliştirilmesinde önder olmuşlardır (Karapınar 2000, Kuba 2007).

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren çeşitli kurum ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden biri Türk Ticaret Kanunu'dur. Türk Ticaret Kanunu dışında

uygulamaya yön veren diğer bir düzenleme ise Vergi Kanunları'dır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi matrahının tespitine yönelik hükümlere yer veren vergi yasalarında ayrıca muhasebe kayıt ve belge düzeni ile mali tablolara ilişkin hükümlere de yer verilmektedir. Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturma yönünde yapılmış olan çalışmalar şöyle sınıflandırılabilir;

- Bankalar ve sigorta şirketlerine yönelik düzenlemeler,
- İktisadi Devlet Teşekküllerine yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması,
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemeler,
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'leri ile yapılan düzenlemeler,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun çalışmalarıdır (Çiftçi 1997, Kuba 2007).

Bu yapı ülkemizde muhasebe standartları alanında tek düzen ve tek başlılık yerine çok düzen ve çok başlılığa işaret etmektedir. Bu çok başlılığı ortadan kaldırmak amacıyla 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından kurulup faaliyetlerine başlayan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu muhasebe ve denetim standartları hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Kurul 1999 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarını da esas alarak Türkiye Muhasebe Standartları adı altında 15 adet standart yayınlamıştır (Kuba 2007).

Türkiye Muhasebe Standartlarının konu başlıkları ve Resmi Gazete'de yayınlanma tarih ve sayısına ilişkin bilgiler aşağıda sunulmuştur (2006/a).

| <u>Konu</u> | <u>Resmi Gazete Tarih ve Sayısı</u> |
|---|-------------------------------------|
| Kavramsal Çerçeve | 16.01.2005 - 25702 |
| TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu | 16.01.2005 - 25702 |
| TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik) | 12.04.2006 - 26137 |
| TMS 2: Stoklar | 15.01.2005 - 25701 |
| TMS 2: Stoklar (Değişiklik) | 11.04.2006 - 26136 |
| TMS 7: Nakit Akış Tabloları | 18.01.2005 - 25704 |
| TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar | 20.10.2005 - 25972 |
| TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar | 20.10.2005 - 25972 |
| TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri | 26.10.2005 - 25978 |
| TMS 12: Gelir Vergileri | 28.03.2006 - 26122 |
| TMS 12: Gelir Vergileri (Değişiklik) | 28.10.2006 - 26330 |
| TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama | 03.03.2006 - 26097 |
| TMS 16: Maddi Duran Varlıklar | 31.12.2005 - 26040 |
| TMS 17: Kiralama İşlemleri | 24.02.2006 - 26090 |
| TMS 18: Hasılat | 09.12.2005 - 26018 |
| TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar | 30.03.2006 - 26124 |
| TMS20:Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması | 01.11.2005 - 25983 |
| TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri | 31.12.2005 - 26040 |
| TMS 23: Borçlanma Maliyetleri | 09.11.2005 - 25988 |
| TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları | 31.12.2005 - 26040 |
| TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama | 01.03.2006 - 26095 |
| TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar | 17.12.2005 - 26026 |
| TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar | 27.12.2005 - 26036 |
| TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama | 31.12.2005 - 26040 |
| TMS 30: Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar | 25.03.2006 - 26119 |
| TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar | 31.12.2005 - 26040 |
| TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum | 28.10.2006 - 26330 |
| TMS 33: Hisse Başına Kazanç | 28.03.2006 - 26122 |
| TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama | 02.02.2006 - 26068 |
| TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü | 18.03.2006 - 26112 |
| TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar | 15.02.2006 - 26081 |
| TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 17.03.2006 - 26111 |
| TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme | 03.11.2006 - 26335 |
| TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | 17.03.2006 - 26111 |
| TMS 41: Tarımsal Faaliyetler | 24.02.2006 - 26090 |
| TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması | 31.03.2006 - 26125 |
| TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler | 31.03.2006 - 26125 |
| TFRS 3: İşletme Birleşmeleri | 31.03.2006 - 26125 |
| TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri | 25.03.2006 - 26119 |
| TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler | 16.03.2006 - 26110 |
| TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi | 31.01.2006 - 26066 |

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, tarımsal faaliyetlerin yer aldığı TMS 41 nolu Tebliğ 24.02.2006 tarihli 26090 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Tebliğ ile yayınlanan metnin orijinali İngilizcedir. International Accounting Standard 41 Agriculture olarak adlandırılan orijinal metin incelendiğinde terminoloji farklılıklarının olduğu görülmüştür. Nitekim, “**biological assets**” terimi canlı varlıklar olarak değerlendirilmiştir. Oysa ki “**biyolojik varlıklar**” ifadesi daha uygundur. Bu ve buna benzer şekilde ifadeler tebliğ’de yer almaktadır. Ancak orijinal metinde geçen ve tarımsal faaliyeti daha iyi ifade eden terimlerin kullanıldığı düzenlenmiş hali burada sunulmuştur.

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ Sıra No: 22, Amacı 1. Madde de verilmiştir. Bu Tebliğin amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır. Adı geçen Türkiye Muhasebe Standardı bu Tebliğ ekinde yer almıştır.

Madde 2’de Tarımsal faaliyetlere ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının kapsamı ekli TMS 41 metninde yer almaktadır.

Hukuki Dayanak Madde 3’de “Bu Tebliğ, 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır” şeklindedir.

Tanımlar Madde 4’de yer almaktadır. Bu Tebliğde geçen;

TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,

TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını, ifade etmektedir.

Madde 5’de “Bu Tebliğ 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer” şeklinde verilmiştir.

Yürütme Madde 6’da “Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür” şeklinde geçmektedir.

Amaç

Bu Standartın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.

Kapsama ilişkin maddeler aşağıda sırasıyla verilmiştir:

1. Bu Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

(a) *Biyolojik varlıklar;*

(b) Hasat *edilen* tarımsal ürünler; ve

(c) Paragraf 34-35’de yer alan devlet *yardımları*.

2. Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:

(a) Tarımsal faaliyetle ilgili *bazı araziler* (bakınız: TMS 16 *kendine ait bitki* ve ekipmanlar ve TMS 40 Yatırım *Mülkleri* Gayrimenkuller); ve

(b) *Tarımsal faaliyetle ilgili olmayan varlıklar* (patent hakkı bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).

3. Bu Standart, işletmenin *biyolojik varlıklarında hasadı yapılmış olanlarına hasat anında uygulanır*. Bunun sonrasında, “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin *işlenmesi ile ilgili değildir* (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan *tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır*.

4. Aşağıdaki tabloda *biyolojik varlıklar*, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

| <i>Biyolojik varlıklar</i> | Tarımsal ürün | Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler |
|---------------------------------|-------------------------|---|
| Koyun | <i>Yapağı</i> | Yün İpliği, Halı |
| Ormandaki Ağaçlar | Kütük (<i>Tomruk</i>) | Kereste |
| Bitkiler | Pamuk | İplik, <i>Kumaş</i> |
| | Şeker Pancarı | Şeker |
| <i>Süt Sığırtı</i> | Süt | Peynir |
| <i>Besi Sığırtı</i> | <i>Karkas</i> | Sosis, Pastırma |
| <i>Çalı Formundaki Bitkiler</i> | Yaprak | Çay, İşlenmiş Tütün |
| Bağ | Üzüm | Şarap |
| Meyve Ağaçları | Toplanmış Meyve | İşlenmiş Meyve |

Tarımla ilgili tanımlar

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Tarımsal faaliyet: Satışa konu *biyolojik varlıkların* tarımsal ürünlere veya farklı *biyolojik varlıklara* dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin *biyolojik varlıklarının* hasadı yapılmış ürünüdür.

Biyolojik varlık: *Canlı hayvan veya bitkidir.*

Biyolojik dönüşüm: *Biyolojik varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime sebebiyet veren büyüme, bozulma, üretim ve üretmedir.*

Biyolojik varlık grubu: *Benzer hayvanlar veya bitkiler topluluğunu ifade eder.*

Hasat: *Ürünün bir biyolojik varlıktan koparılması veya bir biyolojik varlığın hayatının bitirilmesi olarak tanımlanır.*

6. Tarımsal faaliyet, *çeşitlilik gösteren faaliyetlerin bir bütünüdür.* Örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya çok yıllık bitkisel üretim, meyve bahçeleri ve plantasyonların kültürel faaliyetleri, çiçekçilik, ve su ürünleri üretimi (balık yetiştiriciliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır:

(a) **Değişim kapasitesi:** Canlı hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir. Örneğin, *dişi buzağuların büyüyerek inek haline gelmesi vs.*

(b) **Değişimin yönetilmesi:** Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ve ışık) (*bitki besin maddelerinin meyve oluşumunu hızlandırması gibi*). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların kesilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

(c) **Değişimin ölçülmesi:** Biyolojik değişim sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve *lif* gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, *lif* uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

7. Biyolojik dönüşüm aşağıdaki sonuçları meydana getirir:

- (a) (i) büyüme (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artış),
- (ii) bozulma (bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüş), veya
- (iii) üretim (*daha fazla canlı hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi*); veya
- (b) *Kauçuk*, çay yaprağı, yün, ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi.

Genel tanımlar

8. Aşağıdaki terimler bu Standart içinde şu anlamlarda kullanılmıştır:

Aktif piyasa: Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:

- (a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
- (b) Normalde, bu malların her zaman için isteyen alıcı veya satıcılar pazara girebilir.
- (c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

Ertesi yıla devredecek varlık miktarları Bilançoda gösterilen miktarlardır.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan değerdir. Devlet yardımlarının: TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardında tanımlandığı gibidir.

9. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, o varlığın mevcut durumundaki yeri ve durumuna bağlıdır. Dolayısıyla, örneğin, herhangi bir çiftlikteki bir sığırın gerçeğe uygun değeri,

söz konusu sığırın ilgili olduğu piyasadaki fiyatından, nakliye masraflarının ve söz konusu piyasaya getirilmesine ilişkin diğer masrafların çıkarılması ile bulunur.

Muhasebeleştirme ve ölçüm

10. İşletme, sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda *biyolojik* bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

(a) *İşletme*, geçmiş olayların *bir sonucu olarak varlığı kontrol eder*;

(b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılması *gerekmektedir*; ve

(c) *Biyolojik varlık veya maliyeti güvenilir olarak ölçülebilir olduğu zaman*.

11. Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya sütten kesilme sırasında damgalanması veya *işaretlenmesi*, *bunlar üzerinde kontrolün sağlanmasıdır*. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir.

12. Bir *biyolojik varlık* ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde, Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini *pazar yeri satış masrafları* düşülmek suretiyle ölçülür.

13. Bir işletmenin *biyolojik varlıklarından* elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini *pazar yeri satış masrafları* düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, "TMS 2 Stoklar" Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyetidir.

14. *Pazar yeri satış masrafları*; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, pazar yerindeki katlanılan maliyetlere dahil değildir. *Burada kısaca, pazar yeri satış masrafları piyasaya taşıma masraflarını içermediğidir*.

15. *Biyolojik bir varlık* veya tarımsal ürüne ilişkin gerçeğe uygun değerin belirlenmesi işlemi, söz konusu *biyolojik varlık* veya tarımsal ürünlerin önemli özelliklerine (*kalite gibi*) göre gruplandırılmaları suretiyle kolaylaştırılabilir. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirler.

16. İşletmeler sıklıkla, sahibi oldukları *biyolojik varlık* veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olurlar. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; çünkü, gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtır. Sonuç olarak, ilgili *biyolojik varlık* veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilmez. Bazı durumlarda, *biyolojik varlık* veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanır.

17. *Biyolojik varlık* veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerin belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. (Örneğin işletme, iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.)

18. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanır:

- a) İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- c) Bir meyve bahçesinin sandık, *kilo* veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

19.Bazı durumlarda, 18 inci Paragrafta yer alan bilgi kaynakları, *biyolojik bir varlığın* veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. İşletme, az sayıdaki makul tahmin arasından en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak amacıyla bu farklılıkların nedenlerini göz önünde bulundurur.

20.Bazı durumlarda *biyolojik bir varlığın* mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır. *Ancak bu madde işletmelerde uygulanmamaktadır.*

21.Tahmin edilen net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanmasının amacı, *biyolojik varlığın* mevcut konumu ve yeri itibariyle gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İşletme, kullanılması gereken uygun iskonto oranının tespiti ve beklenen net nakit akımlarının tahmin edilmesi sırasında bu durumu göz önünde bulundurur. *Biyolojik bir varlığın* mevcut durumu; ek biyolojik dönüşümler ile işletmenin biyolojik dönüşümü, hasat ve satışları artırmak amacıyla gelecekte yapacağı faaliyetler nedeniyle değerinde meydana gelecek artışları içermez.

22.İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya *biyolojik varlıkların* hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz (örneğin ormanın *tesisinin* hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti).

23.Piyasa koşullarında muvazaasız olarak gerçekleştirilen bir işlemde fiyat kararlaştırırken, bilgili, istekli alıcı ve satıcılar, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimleri göz önünde bulundurur. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer, söz konusu olası değişimleri yansıtır. Dolayısıyla, işletmeler, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimlere ilişkin beklentilerini; beklenen nakit akımları, iskonto oranı veya bunların bir bileşimiyle birlikte dikkate alır. İşletme, iskonto oranının belirlenmesinde, bazı varsayımların mükerrer olarak dikkate alınmasını veya ihmal edilmesini önlemek amacıyla, beklenen nakit akımları tahmin edilirken kullanılanlarla uyumlu varsayımlar kullanılır.

24. Maliyet, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşır:

(a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin bilanço tarihinden hemen önce *dikilen meyve fidanları*); veya

(b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi (örneğin 30 yıllık bir çam *ormanı tesisi* sürecindeki ilk büyüme)

25. Çok yıllık meyve ağaçları genellikle fiziksel olarak araziye bağlı konumdadır. Araziye bağlı söz konusu meyve ağaçlarının ayrı bir piyasası bulunmayabilir; ancak, meyve ağaçları, çıplak arazi ve arazi ıslah yatırımlarının bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bir işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanabilir. Örneğin; çıplak arazi ve arazi ıslah yatırımlarının gerçeğe uygun değeri, meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir.

Kazanç ve zararlar

26. Biyolojik bir varlığın gerçeğe uygun değerinden bunun tahmini pazar yeri satış masrafları düşülerek ve ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

27. Biyolojik varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, tahmini pazar yeri satış masrafları, bir biyolojik varlığın gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri satış masrafları düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir biyolojik varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

28. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden tahmini pazar yeri satış masrafları düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

29.Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

Gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde ölçülememesi

30.*Biyolojik varlıkların* gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı *biyolojik varlıkların* ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu *biyolojik varlık*, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden tahmini *pazar yeri satış masraflarını* düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir *biyolojik varlık* “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

31.Paragraf 30’da belirtilen varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilir. *Biyolojik varlıklarını* daha önce gerçeğe uygun değerden tahmini *pazar yeri satış masraflarının* düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden tahmini *pazar yeri satış masraflarının* düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder.

32.İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden tahmini *pazar yeri satış masraflarını* düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır.

33.İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilmesinde, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır.

Devlet yardımları

34.Gerçeğe uygun değerinden tahmini *pazar yeri satış masrafları* düşülmek suretiyle ölçülen *biyolojik varlıklara* ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet *yardımları*, söz konusu *yardımların* ancak alacak haline gelmeleri durumunda gelir olarak muhasebeleştirilir.

35.Gerçeğe uygun değerden tahmini *pazar yeri satış masrafları* düşülmek suretiyle ölçülen *biyolojik varlıklara* ilişkin devlet *yardımları*; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunmaması da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet *yardımlarına* ilişkin koşullar karşılandığında gelir olarak muhasebeleştirilir.

36.Devlet *yardımlarının* koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir devlet *yardımında*, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunması gerekli kılınmış ve bu faaliyetin 5 yıldan daha az bir süre yapılması durumunda tüm yardımın iade edilmesi *gerekebilir*. Bununla birlikte, söz konusu yardım 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından gelir olarak muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, ilgili devlet *yardımında*, zaman içerisinde bunun belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin verilmesi durumunda, söz konusu *yardım* işletme tarafından zamanla orantılı bir şekilde gelir olarak muhasebeleştirilir.

37.Herhangi bir devlet *yardımının*, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş *biyolojik bir varlığa* ilişkin olması durumunda (bakınız: Paragraf 30); “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uygulanır.

38.Bu Standart, herhangi bir devlet *yardımlarının*, gerçeğe uygun değerinden tahmini *pazar yeri satış masrafları* düşülmek suretiyle ölçülmüş *biyolojik bir varlığa* ilişkin olması veya söz konusu devlet *yardımlarında* işletmenin belirli tür bir tarımsal faaliyette bulunmamasının öngörülmüş olması durumunda, TMS 20'den farklı bir uygulamayı gerekli kılar. TMS 20, sadece maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülen *biyolojik varlıklara* ilişkin devlet *yardımlarına* uygulanır.

Açıklama

39. Boş bırakılmıştır.

Genel

40.İşletme cari dönem boyunca, *biyolojik varlık* ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmelerinden ve *biyolojik varlıkların* gerçeğe uygun değeri ile tahmini *pazar yeri satış masrafları* arasındaki farkta meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya zararlar toplamını açıklar.

41.İşletme, her bir *biyolojik varlık* grubunu tanımlar.

42.Paragraf 41'de belirtilen açıklamanın sayısal veya yazılı metin olarak yapılması mümkündür.

43.İşletmelere her bir *biyolojik varlık* grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı *biyolojik varlıklar* veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış *biyolojik varlıklar* arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda yardım edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir *biyolojik varlıklar* ile taşıyıcı *biyolojik varlıkların* defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış *biyolojik varlıklar* arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağını açıklar.

44. Tüketilebilir *biyolojik varlıklar*, hasat edilen veya *biyolojik varlık* olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş biyolojik hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi *ürünler* ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir *biyolojik varlıklara* örnek teşkil eder. Taşıyıcı *biyolojik varlıklar* ise, tüketilebilir *biyolojik varlıklar* dışındakilerdir; örneğin, *süt sığırtı, bağ*, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı *biyolojik varlıklar*, tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır.

45. *Biyolojik varlıklar*, olgunlaşmış veya olgunlaşmamış varlıklar olarak da sınıflandırılabilir. Olgunlaşmış *biyolojik varlıklar*; hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir *biyolojik varlıklar*) veya düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (*taşıyıcı biyolojik varlıklar*).

46. İşletme, finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgide yer almadıkça, aşağıdaki bilgileri de açıklar:

- (a) İşletmenin her bir *biyolojik varlık* grubunu içeren faaliyetlerinin niteliğini; ve
- (b) Aşağıda belirtilen finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:
 - (i) İşletmenin dönem sonundaki her bir biyolojik varlık grubunu; ve
 - (ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin özelliklerini.

47. İşletme, her bir *biyolojik varlık* ve hasat noktasındaki her bir tarımsal ürün grubunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem ve varsayımları açıklar.

48. İşletme, hasat noktasında belirlenen dönem boyunca hasat edilen tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri ile tahmini *pazar yeri satış masrafları* arasındaki farkı açıklar.

49. İşletme, aşağıdakileri açıklar:

- (a) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş *biyolojik varlıkların* mevcudiyeti ve defter değerleri;
- (b) *Biyolojik varlıkların* geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları; ve
- (c) Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

50.İşletme, *biyolojik varlıkların* kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını gösterir. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:

- (a) Gerçeğe uygun değer ile tahmini *pazar yeri satış masrafları* arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve zarar;
- (b) Satın almaldan kaynaklanan artış;
- (c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) biyolojik varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar;
- (d) Hasattan kaynaklanan azalış;
- (e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış;
- (f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya, yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarını raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları; ve
- (g) Diğer değişiklikler.

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

52.Biyolojik dönüşüm, her biri gözlemlenebilen ve ölçülebilen, büyüme, bozulma, üretim ve *üretme* gibi çeşitli fiziksel değişimlerle sonuçlanır. Söz konusu fiziksel değişikliklerin her biri, beklenen ekonomik fayda ile doğrudan ilişkilidir. Hasat nedeniyle *biyolojik varlığın* gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim de, fiziksel bir değişimdir.

53. Tarımsal faaliyet, sıklıkla, iklimsel riskler, hastalık veya diğer doğal risklere maruz *kalmaktadır*. İşletmenin gelir ve giderinde önemli bir kalem oluşturan bir olayın gerçekleşmesi durumunda, söz konusu kalemin niteliği ve tutarı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı uyarınca açıklanır. Virütik bir hastalığın yayılması, sel, aşırı bir kuraklık veya don ve böcek istilası bunlara örnek olarak verilebilir.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, biyolojik varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar

54. *Biyolojik varlıkların*, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçülmesi durumunda, işletme, *biyolojik varlıklara* ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) *Biyolojik varlığın tanımlanması*;
- (b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;
- (c) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları;
- (d) *Kullanılan* amortisman yöntemi;
- (e) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları; ve
- (f) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

55. Cari dönem boyunca *biyolojik varlıkların*, maliyetlerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: Paragraf 30) ölçülmeleri durumunda, işletme, söz konusu *biyolojik varlıkların* elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir, ve Paragraf 50 çerçevesinde yapmış olduğu mutabakatta ise, söz konusu *biyolojik varlık* tutarlarını ayrıca açıklar. Buna ek olarak, *biyolojik varlıklara* ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan aşağıda belirtilen tutarlar da ilgili mutabakatta açıklanır:

- (a) Değer düşüklüğü tutarları;
- (b) Değer düşüklüğü iptalleri; ve
- (c) Amortisman.

56.Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan *biyolojik varlıkların*, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, *biyolojik varlıklara* ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) İlgili *biyolojik varlığın* tanımı;
- (b) Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri; ve
- (c) Değişimin etkileri.

Devlet yardımları

57.İşletme, bu Standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- (a) Finansal tablolara yansıtılan devlet *yardımlarının* niteliği ve kapsamı;
- (b) Devlet *yardımlarına* ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller; ve
- (c) Devlet *yardımlarında* meydana gelmesi beklenen önemli düşüşler.

Yürürlük tarihi ve geçiş

58. Boş bırakılmıştır.

59.Bu Standart, belirli herhangi bir geçiş koşulu belirlemez. Bu Standardın uygulamaya başlanması işlemi, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir.

8 Ocak 2009 tarihinde 27104 sayılı Resmi Gazete’de TMS 41 nolu tebliğ hakkında değişiklik yapılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan: Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 138

Madde 1’de 24/2/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 22 Sıra no’lu Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğin ekinde yer alan "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardınının 34 üncü Paragrafı, “34.

Gerçeğe uygun değerinden satış *masrafları* düşülmek suretiyle ölçülen *biyolojik varlıklara* ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet *yardımları*, söz konusu *yardımların* ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr ya da zarar *olarak* muhasebeleştirilir” şeklinde değiştirilmiştir.

Madde 2’de de Aynı Standardın 35 inci Paragrafı “Gerçeğe uygun değerden satış *masrafları* düşülmek suretiyle ölçülen *biyolojik varlıklara* ilişkin devlet *yardımları*; ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde *bulunmaması* da dahil olmak üzere, şartlı olarak verilmiş olmaları durumunda, sadece ilgili devlet *yardımlarına* ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zarar *olarak* muhasebeleştirilir” şeklinde değiştirilmiştir.

Madde 3’de ise, Aynı Standardın 36 ncı Paragrafı “Devlet *yardımlarının* koşul ve şartları farklılık arz eder. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde beş yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin beş yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm yardımın iade edilmesini gerektirebilir. Bu durumda, söz konusu yardım, beş yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmez. Diğer taraftan, yardım koşullarının, geçen zamana bağlı olarak yardımın belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda, işletme, söz konusu yardımı, zaman geçtikçe kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir” şeklinde değiştirilmiştir.

Madde 4’de Bu Tebliğ 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği ve

Madde 5’de ise Tebliğ hükümlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütüldüğü belirtilmiştir.

Ülkemizde yayınlanan TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyete İlişkin Tebliğ’de yer almayan ancak yabancı dilde yayınlanan International Accounting Standard 41 Agriculture orijinal metninde yer alan örnek tablolar uygulamada yararlı olması amacıyla aşağıda sunulmuştur. Ayrıca bu bölümlerin TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetlere İlişkin

Tebliğ’de yer verilmesinin standartlarda bütünlüğün sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır.

XYZ Süt İşletmesi

| Bilanço Tablosu | 31 Aralık 20X1 | 31 Aralık 20X2 |
|--|-------------------------|-------------------------|
| Aktif Sermaye | | |
| <u>Duran Varlıklar</u> | | |
| Süt Hayvanı -Genç Olanlar | 52.060 | 47.730 |
| Süt Hayvanı -Ergin Olanlar | 372.990 | 411.840 |
| Ara Toplam-Biyolojik Varlıklar | 425.050 | 459.570 |
| Mülkiyet Altındaki Tesis ve Ekipmanlar | <u>1.462.650</u> | <u>1.409.800</u> |
| Toplam Duran Varlıklar | <u>1.887.700</u> | <u>1.869.370</u> |
| <u>Dönen Varlıklar</u> | | |
| Malzeme-Mühimmat | 82.950 | 70.650 |
| Ticari ve Diğer Alacaklar | 88.000 | 65.000 |
| Nakit | <u>10.000</u> | <u>10.000</u> |
| Toplam Dönen Varlıklar | <u>180.950</u> | <u>145.650</u> |
| Toplam Aktif Varlıklar | <u>2.068.650</u> | <u>2.015.020</u> |
| Pasif Sermaye ve Borçlar | | |
| <u>Özsermaye</u> | | |
| Ödenmiş Sermaye | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Dağıtılmamış Kârlar | <u>902.828</u> | <u>865.000</u> |
| Toplam Özsermaye | <u>1.902.828</u> | <u>1.865.000</u> |
| <u>Cari Borçlar</u> | | |
| Ticari ve Diğer Borçlar | <u>165.822</u> | <u>150.020</u> |
| Toplam Cari Borçlar | <u>165.822</u> | <u>150.020</u> |
| Toplam Özsermaye ve Borçlar | <u>2.068.650</u> | <u>2.015.020</u> |

Özsermaye Değişim Tablosu***31 Aralık 20X1 İtibariyle**

| | Sermaye Payı | Birikmiş Kârlar | Toplam |
|--------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|
| 1 Ocaktaki Mevcudu | 1.000.000 | 865.000 | 1.865.000 |
| Dönem Kârı | | <u>37.828</u> | <u>37.828</u> |
| 31 Aralık Mevcudu | <u>1.000.000</u> | <u>902.828</u> | <u>1.902.828</u> |

*Müsaade edilen şekillerden biridir.

Faaliyet Nakit Akımları Tablosu**31 Aralık 20X1 İtibariyle****İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akımları**

| | |
|---|----------------------|
| Süt Satışlarından Sağlanan Nakdi Gelirler | 498.027 |
| Hayvan Satışlarından Sağlanan Nakdi Gelirler | 97.913 |
| Malzeme ve İşçilik Nakdi Ücret Ödemeleri | (460.831) |
| Hayvan Alımları Nakdi Ödemeleri | <u>(23.815)</u> |
| | 111.294 |
| Gelir Vergisi Ödemeleri | <u>(43.194)</u> |
| İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Net Nakit Miktarı | <u>68.100</u> |

Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akımları

| | |
|---|------------------------|
| Çeşitli Tesis Ekipmanların Satın Alınması | <u>(68.100)</u> |
| Yatırım Faaliyetlerinde Kullanılan Net Nakit Miktarı | <u>(68.100)</u> |

| | |
|--------------------------------|----------------------|
| Net Nakit Artış Miktarı | 0 |
| Dönembaşı Nakit Mevcudu | <u>10.000</u> |
| Dönemsonu Nakit Mevcudu | <u>10.000</u> |

10. TÜRKİYE TARIM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Türkiye’de bilindiği gibi tarım işletmelerinin büyük bir kısmı küçük aile işletmeleri şeklinde olup, bu işletmelerde muhasebe kaydı tutulmamaktadır. Ancak kamu işletmelerinde ve çok büyük tarım işletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaları söz konusudur. Devlete ait tarım işletmeleri olarak Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü’ne ve Atatürk Orman Çiftliği’ne ait işletmeler karşımıza çıkmaktadır. Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)’ne ait tarım işletmelerinde pek çok üretim faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle bu çalışmada, TİGEM’ne ait tarım işletmeleri ele alınmıştır. TİGEM’ne ait işletmelerin yıllık faaliyet sonuçları Genel Müdürlük bünyesinde bir araya getirilerek Kurumun yıllık bilanço ve faaliyet raporu hazırlanmaktadır. TİGEM’de Daire Başkanı Ahmet Subaşı tarafından 2007 yılına ilişkin çalışmasında yer alan işletmelerin üretim faaliyetlerine ait muhasebe kayıtları bu çalışmada ele alınmıştır. Ayrıca terminolojide TİGEM ifadeleri değiştirilmeyerek özüne sadık kalınmıştır.

Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü “tarım ve tarıma dayalı sanayinin ihtiyacı olan her türlü mal ve hizmeti üretmekle görevli, tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk, sorumluluğu sermayesi ile sınırlı bir” İktisadi Devlet Teşekkülüdür (Anonim 2007). Zirai Kombinalar 1937 yılında kurulmuştur. 1938 yılında da Devlet Ziraat İşletmeleri kurulmuştur. 1950 yılında Devlet Üretme Çiftlikleri bünyesinde bu iki kuruluş birleşmiş ve uzun yıllar çiftçimize tohumluk, fide, fidan ve damızlık temin etmiş, önderlik ve öğreticilik yapmış, tarımla uğraşanlar için bir okul görevi yapmıştır. 1983 yılında ise yeni bir yapılandırma ile hara ve inekhanelerle birlikte Devlet Üretme Çiftlikleri birleşerek Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur. Kuruluşundan 1 yıl sonra yani 1984 yılında Tekdüzen Muhasebe uygulamasına geçmiş olup, 1995 yılından itibaren de bilgisayarlı ortamda muhasebe kayıtları tutulmaktadır. Önce Logo programı kullanılmış, sonra LKS 2’ye geçilmiş, şimdi ise miktar ve tutarı gösteren Logo-Go programı kullanılmaktadır. Maliyet hesaplamaları da fonksiyon esasına dayanan 7/A seçeneğine göre yapılmaktadır.

TİGEM bünyesinde bulunan; Alparslan, Altındere, Altınova, Anadolu, Bala, Boztepe, Ceylanpınar, Çukurova, Dalaman, Gökhöyük, Gözlü, Hatay, K.Maraş, Karacabey, Karaköy, K.Karabekir, Koçaş, Konuklar, Kumkale, Malya, Manisa, Polatlı, Sakarya, Sultansuyu, Tahirova, Turunçgiller, Türkgeldi ve Ulaş olmak üzere toplam 28 tarım işletmesi ile üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Ancak bu işletmelerin dışında mülkiyeti TİGEM'ne ait olup, kullanım hakkı 30 yıllığına özel sektöre devredilmiş olan tarım işletmeleri de bulunmaktadır. Bu işletmeler; Acıpayam, Çiçekdağı, Gelemen Gökçeada, Göle, Hafik, İnanlı ve Kazova tarım işletmeleridir. Özel sektöre devredilmiş olan bu işletmelerin sadece denetim görevi sözleşme çerçevesinde TİGEM personeli tarafından yapılmaktadır.

Bilindiği gibi, tarımsal ürünlerin üretim maliyetlerinin hesaplanması; söz konusu ürünlerin bazı özellikleri nedeniyle bir takım farklılıklar göstermektedir. Örneğin aynı yıl içinde ekilip biçilen bitkiler (mısır, ayçiçeği vb.) bulunduğu gibi, bu yıl ekilip ertesi yıl biçilen bitkiler de (arpa, buğday vb.) bulunmaktadır. Ayrıca birden fazla hasat edilen (yonca, çayır otu, korunga vb.) bitkiler mevcuttur. Bunun yanında, üretildikten sonra çırçıra, tanelenmeye, temizlenmeye, tohum üretimine gönderilen bitkiler, tarımsal üretimin içinde yer almaktadır.

Diğer taraftan, damızlık ve kasaplık hayvanlar ile bunlardan elde edilen ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi de kendilerine özgü özellikler göstermektedir. İşte, bütün bu özelliklere sahip söz konusu ürünlerin maliyetlerinin tespitinde farklılıklar olduğundan, bunların maliyetlerinin hesaplanma usul ve esasları Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğüne,

- yıl içinde ekilen ve hasat edilen ürünlerin,
- güz aylarında ekilip ertesi yıl hasat edilen ürünlerin,
- kendisinden birden fazla ürün elde edilen bitkisel ürünlerin,
- üretildikten sonra değişime tabi tutulan bitkisel ürünlerin,
- hayvancılık ürünlerinin,
- atölye üretimlerinin,
- yardımcı üretim gider yerlerinin,

- toprak işleme faaliyetlerinde maliyet hesaplanması şeklinde yapılmaktadır.

TİGEM'ne ait tarım işletmelerindeki Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasını incelediğimizde, öncelikle hesap isimlerinin tarıma uygun olmadığını ve bu nedenden ötürü alt hesaplarda çalışıldığı tespit edilmiştir. Bu durum işletmeler açısından sıkıntı yaratmakta olup, işletmeler arasında da farklılıkların oluşmasına neden olmaktadır.

Bir diğer önemli husus ise tarımsal faaliyetin kendine özgü yapısından dolayı farklı iki hesap döneminde gerçekleşmesi nedeniyle Tahmini Maliyet Yöntemine göre belirlenen fiyatlar üzerinden kayıtlar yapılmaktadır. Bilindiği gibi, giderlerin gerçekleşme durumuna göre maliyet yöntemleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar;

1. Fiili (gerçekleşmiş) maliyet yöntemi,
2. Tahmini maliyet yöntemi ve
3. Standart maliyet yöntemi'dir (Karakaya 2004). Bu yöntemler içerisinde Tahmini Maliyet Yöntemi tarımda kullanılmaktadır. Ancak tarımın yapısından ötürü tahmini maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasında farklar oluşmaktadır. Bu farklar yıl sonunda fark giderici hesaplar ile giderilmekte ve hesaplar kapatılmaktadır. Bu durum tarım işletmelerinde tutulan muhasebe kayıtlarının artmasına neden olmaktadır.

Tarımsal üretim faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtları, bitkisel ve hayvansal üretim olmak üzere iki grupta sınıflandırılarak incelenmiştir.

10.1 Bitkisel Üretim

Bitkisel üretimde ürünlerin tek yıllık ve çok yıllık oluşlarına göre maliyet hesapları farklılık göstermektedir. Bu nedenle tek yıllık ve çok yıllık bitkisel ürünler olarak muhasebe kayıtları ele alınmıştır.

10.1.1 Tek yıllık bitkisel ürünler

Türkiye'de tek yıllık bitkisel ürünler içerisinde geniş bir ekim alanına sahip olan buğday üretim faaliyetine ilişkin kayıtlar incelenmiştir.

10.1.1.1 Buğday üretim faaliyeti

Buğday üretimine ilişkin muhasebe kayıtları Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne ait Gözlü Tarım İşletmesinin 2007 yılı verilerinden oluşmakta olup, sırasıyla aşağıda verilmiştir. Sonbaharda ekilen buğday, arpa ve benzeri ürünlerin ekim masrafları (tohum, ilaç, gübre, yardımcı hizmet gider yerlerinden alınan pay, toprak işleme giderleri vb.) gelecek yıla devretmektedir. Bu nedenle, bu tür ekimlere devreden ekilişler denilmektedir. Geçen yıldan devreden ekiliş masrafları bulunan ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasın da söz konusu ekim giderlerinin ertesi yıl hasat edilecek ürün maliyetine eklenmesidir. Ayrıca devreden ekimler için önceden tespit edilen maliyet fiyatları kullanılmamaktadır. Ekimler gerçek maliyetleri üzerinden işlem görmektedir.

A. Gelecek Yıla Devredecek Ekim Maliyetinin Hesaplanması

Üretimde Yapılan Direk Giderler

Gözlü Tarım İşletmesi Müdürlüğü'nde 2008 yılında hasadı yapılacak 8.750 dekar buğday için 2007 yılının güz döneminde yapılan ekim masrafları aşağıda verilmiştir.

710 - Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

Tohum Giderleri =105.000 TL

Gübre Gideri = 90.000 TL

Bitki İlaç Gideri = 35. 000 TL

720 - Direkt İşçilik Giderleri

Asıl Ücretler = 21.820 TL

Sosyal Güvenlik Kesenekleri = 4.364 TL

Buğday ekimi gider yerine ait dönem içi maliyet hesapları mahsup işlemidir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-----------------------------------|-------------|--------|-----------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 710 | D. İlk madde ve Mlz Gider | 230.000 | 150 | İlk madde ve Mlz stokları | 230.000 |
| | Buğday ekimi gider yeri | | | Buğday Tohumu 105.000 | |
| | Tohum 105.000 | | | Kimyevi Gübre 90.000 | |
| | Kimyevi Gübre 90.000 | | | İlaç 35.000 | |
| | İlaç 35.000 | | 361 | Ödenecek S.G. kesinti. | 7.290 |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | | İşveren 4.364 | |
| 720 | D. İşçilik Giderleri | 26.184 | | İşçi 2.926 | |
| | Buğday ekimi gider yeri | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| | Esas Ücretler 21.820 | | 335 | Personele borçlar | 18.894 |
| | Sosyal G. kes. İşveren His. 4.364 | | | İşçi net ücretleri | |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| TOPLAM | | 256.184 | TOPLAM | | 256.184 |

Örnekte mahsupta vergi kesintileri ile diğer gider ayrıntıları ihmal edilmiştir.

Direkt Giderlerin Üretim Hesabına Aktarılması

Buğday ekimi için, dönem içinde başka bir direkt gider yapılmadığından, maliyet hesaplarında dönem sonunda oluşan giderler, gider yansıtma hesapları karşılığında üretim hesabına yansıtılmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|--------------------------------|-------------|--------|------------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 256.184 | 711 | D. İlk Madde Gider Yan.H. | 230.000 |
| | Buğday ekimi | | | Buğday Ekimi | |
| | Maliyet hesaplarından girişler | | | Üretim maliyetine yansıtılan | |
| | | | 721 | D. İşçilik Giderleri Yan. H. | 26.184 |
| | | | | Buğday Ekimi | |
| | | | | Üretim maliyetine yansıtılan | |
| TOPLAM | | 256.184 | TOPLAM | | 256.184 |

Üretim İçin Yapılan Yardımcı Hizmet Giderleri

Gözlü tarım işletmesinde yardımcı hizmet üretimi gider yeri olan traktörler şubesine yıl içinde yapılan giderlerin ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

730 - Genel Üretim Giderleri

- Direkt İşçilik Giderleri

Esas İşçilik Giderleri = 39.589 TL
Sosyal G.K.İşveren P. = 7.916 TL

- Genel Üretim Giderleri

Akaryakıt = 48.754 TL

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|---------------|------------------------------|---------------|---------------|---------------------------------|---------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 96.259 | 150 | İlk madde ve Mlz stokları | 48.754 |
| | Traktör gider yeri | | | Akaryakıt 48.754 | |
| | Akaryakıt 48.754 | | | Gider kaydı için ambardan çıkış | |
| | Esas Ücretler 39.589 | | 361 | Ödenecek S.G. kesinti. | 12.961 |
| | Sosyal G.K.İşveren H. 7.916 | | | İşveren 7.916 | |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | | İşçi 5.045 | |
| | | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| | | | 335 | Personele Borçlar | 34.544 |
| | | | | İşçi net ücretleri | |
| | | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| TOPLAM | | 96.259 | TOPLAM | | 96.259 |

Yardımcı Hizmet Üretimi Giderlerinin Üretim Hesabına Aktarılması

Gözlü Tarım İşletmesinde traktör gider yerine yıl içinde yapılan masrafların ilgili esas üretim gider yerlerine dağıtımını aşağıdaki gibi yapmıştır.

Buğday Ekimi Gider Yerine Yansıtılan Gider Tutarı = 40.009 TL

Birinci Sürüm Gider Yerine Yansıtılan Gider Tutarı = 27.000 TL

İkinci Sürüm Gider Yerine Yansıtılan Gider Tutarı = 18.000 TL

Üçüncü Sürüm Gider Yerine Yansıtılan Gider Tutarı = 11.250 TL

TOPLAM

96.259 TL

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|---------------|-----------------------------------|---------------|---------------|----------------------------|---------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 96.259 | 731 | Genel Üre.G. Yan. H. | 96.259 |
| | Buğday Ekimi 40.009 | | | Traktörler | |
| | Birinci Sürüm 27.000 | | | Üretim hesabına yansıtılan | |
| | İkinci Sürüm 18.000 | | | | |
| | Üçüncü Sürüm 11.250 | | | | |
| | Maliyet hesabından maliyet girişi | | | | |
| TOPLAM | | 96.259 | TOPLAM | | 96.259 |

Toprak Hazırlığı Maliyetlerinin Üretim Hesabına Aktarılması

Sürüm giderlerinin tamamı buğday ekimi gider yerine verilmiştir. Bu durumda mahsup işlemi aşağıdaki tabloda verilmiştir. Toprak hazırlama maliyetleri yine 151 üretim hesabının içinde işleme tabi tutulacaktır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|------------------------------------|----------|---------------|----------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 56.250 | 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 56.250 |
| | Buğday Ekimi 56.250 | | | Birinci Sürüm 27.000 | |
| | Toprak hazırlıklarından gelen mal. | | | İkinci Sürüm 18.000 | |
| | | | | Üçüncü Sürüm 11.250 | |
| | | | | Esas üretim maliyetine aktarılan | |
| TOPLAM | | 56.250 | TOPLAM | | 56.250 |

Maliyet Oluşum Tablosunun Düzenlenmesi

Mahsup işlemleri bittiğinde maliyet oluşum tablosu düzenlenir.

| Üretim Şubeleri | | Üretim Maliyetini Oluşturan Giderler | | | | | Maliyeti Düşüren Unsurlar | | Net Üretim Maliyeti | Üretim Mik. Da. | Birim Maliyeti | |
|-----------------|--------------|--------------------------------------|---------------|----------|----------------------|------------------|---------------------------|------------|---------------------|-----------------|----------------|----|
| No | İsmi | İlk M. M. Gid. | D. İşçilik G. | G. Ü. G. | Yard. Gid. Yer. His. | Top. Üretim Mal. | Tali Ürün (-) | Terkin (-) | | | TL | Kr |
| | Buğday Ekimi | 230.000 | 26.184 | | 96.259 | 352.443 | yok | yok | 352.443 | 8.750 | 40 | 28 |
| TOPLAM | | 230.000 | 26.184 | | 96.259 | 352.443 | | | 352.443 | 8.750 | 40 | 28 |

Devreden ekiliş giderleri 151- Üretim Yarı Mamul Hesabında ertesi yıla devredecektir.

B. Devreden Ekim Giderlerinin Esas Üretim Şubesine Aktarılması

Devreden Ekim Maliyetlerinin, Dönem Başında İlgili Ürünün Hasadına Aktarılması

Ertesi yıl başında, buğday ekimi ünitesinde devreden ekim maliyetleri yine 151- Yarı Mamul Üretim Hesabı içinde, kendisiyle ilgili esas üretim ünitesi buğday şubesine aktarılacaktır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------------|---------|--------|------------------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 352.443 | 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 352.443 |
| | Buğday | | | Buğday Ekimi | |
| | Geçen yıldan devir ekim maliyeti | | | Kendi esas üretim maliyetine çıkış | |
| TOPLAM | | 352.443 | TOPLAM | | 352.443 |

C. Dönem İçinde Yapılan İlk Üretim Kayıtları ve Stok Hareketlerine Ait İşlemler

Buğdayın gerçek maliyeti henüz belirlenememiştir. Bu nedenle gerçek maliyet belirlenene kadar, bütün işlemler (üretim hesabı, mamul ambarına giriş ve çıkış, satılan mamul maliyeti, terkin vs.) önceden tespit edilmiş maliyet (ÖTEM) fiyatları üzerinden yapılacaktır.

Üretilen Mahsulün ÖTEM Fiyatları Üzerinden Üretim ve Stok Hesaplarına Alınması

Gözlü işletmesinde Temmuz 2008 ayı içinde 8.750 dekar alanda 2.625.000 kg buğday üretilmiştir. Üretim yapılmış, ancak buğdayın fiili (gerçek) maliyeti henüz belli olmamıştır. Bu durumda, üretilen mahsulün ÖTEM maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir. Buğdayın ÖTEM maliyeti, işletme bütçesinde 30 kuruş olarak belirlenmiştir. Buna göre 151 nolu üretim hesabına ilk kayıt işlemi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

(2.625.000 kg x 30 kuruş = 787.500 TL)

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|--------------------------------|---------|--------|----------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 152 | Mamuller | 787.500 | 151 | Yarı Mamuller- Üretim Hes. | 787.500 |
| | Buğday | | | Buğday | |
| | ÖTEM maliyeti ile ambara giriş | | | ÖTEM fiyatla üretim kaydı | |
| TOPLAM | | 787.500 | TOPLAM | | 787.500 |

Dönem İçinde ÖTEM Fiyatları İle Yapılan Stok Hareketleri

Gözlü Tarım İşletmesinde, üretilen buğdayın tamamı, tohum üretiminde kullanılmak amacı ile 150- İlk Madde ve Malzeme Stokları ambarına aktarılmıştır. Buğdaya ilişkin olarak dönem içinde başka bir stok hareketi olmamıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|-------------------------------|----------|---------------|-----------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Stokları | 787.500 | 152 | Mamuller | 787.500 |
| | Tohum İlk Maddeleri | | | Buğday | |
| | Buğday ürünü 787.500 | | | | |
| | Tohum imali için gelen ürün | | | Tohum imaline çıkılan | |
| TOPLAM | | 787.500 | TOPLAM | | 787.500 |

D. Devreden Tarımsal Ekilişi Olan Ürünlerde Fiili Maliyetin Hesaplaması

Buğday gider yerinde geçen yıldan devreden maliyetler hariç bu yıl yapılan giderler aşağıdaki gibidir.

710 – Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

İlaç Gideri = 65.000 TL

Gübre Gideri = 100.000 TL

720 – Direkt İşçilik Giderleri

Asıl Ücretler = 22.000 TL

Sosyal Güvenlik Kesenekleri = 5.000 TL

730 - Genel Üretim Giderleri

Bıçerdöver Kirası = 182.000 TL

Üretimde Yapılan Direkt Giderler

Ücretlerde yapılan kesintiler ve gider ayrıntıları ihmal edilerek mahsup işlemi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|--------------------------------|---------|---------------|-----------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 710 | İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 165.000 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Gider. | 165.000 |
| | Buğday gider yeri | | | İlaç 65.000 | |
| | İlaç 65.000 | | | Gübre 100.000 | |
| | Gübre 100.000 | | | Gider Kaydı İçin Çıkılan | |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | 320 | Satıcılar | 182.000 |
| 720 | D. İşçilik Giderleri | 27.000 | | Biçerdöverci | |
| | Buğday gider yeri | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| | Esas Ücret 27.000 | | 335 | Personele Borçlar | 27.000 |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | | İşçi Ücretleri | |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 182.000 | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| | Buğday Gider Yeri | | | | |
| | Biçerdöver Kira Gideri 182.000 | | | | |
| | Maliyet hesabına gider kaydı | | | | |
| TOPLAM | | 374.000 | TOPLAM | | 374.000 |

Direkt Giderlerin Üretim Hesabına Aktarılması

Buğday üretimi için, dönem içinde başka bir direkt gider yapılmadığından dolayı, maliyet hesaplarında dönem sonunda oluşan giderler, gider yansıtma hesapları karşılığında üretim hesabına aktarılır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|--------------------------------------|---------|---------------|----------------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 374.000 | 711 | D. İlk Mad. ve Mal. Gider. Y.H. | 165.000 |
| | Buğday | | | Buğday | |
| | Maliyet hesaplarından maliyet girişi | | | Üretim hesabına yansıtılan gider | |
| | | | 721 | D. İşçilik Giderleri Y. H. | 27.000 |
| | | | | Buğday | |
| | | | | Üretim hesabına yansıtılan gider | |
| | | | 731 | Genel Üretim Giderleri Y. H. | 182.000 |
| | | | | Buğday | |
| | | | | Üretim hesabına yansıtılan gider | |
| TOPLAM | | 374.000 | TOPLAM | | 374.000 |

Üretim İçin Yapılan Yardımcı Hizmet Giderleri

Gözlü İşletmesinde Yardımcı Hizmet Üretimi Gider yerlerinden traktörler şubesinin dönem giderleri aşağıdaki gibidir.

730 – Genel Üretim Giderleri

-Direkt İşçilik Giderleri

Esas İşçilik =79.178 TL

Sosyal G.K.İşveren Payı = 15.822 TL

-Genel Üretim Giderleri

Akaryakıt = 50.000 TL

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|----------------------------------|----------|---------------|-----------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 145.000 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Stok. | 50.000 |
| | Traktör Gider Yeri | | | Akaryakıt 50.000 | |
| | Akaryakıt 50.000 | | | Gider Kaydı İçin Çıkılan | |
| | Esas Ücretler 79.178 | | 361 | Ödenecek S.G. Kesinti. | 25.822 |
| | Sosyal G. K. İşveren His .15.822 | | 320 | S.G.K. 25.822 | |
| | Maliyet hesaplarına gider kaydı | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| | | | 335 | Personele Borçlar | 69.178 |
| | | | | İşçi Net Ücretleri | |
| | | | | Ödenmek üzere hesaba alınan | |
| TOPLAM | | 145.000 | TOPLAM | | 145.000 |

Yardımcı Hizmet Üretim Giderlerinin Üretim Hesabına Aktarılması

Gözlü İşletmesinde, traktör gider yerinde yıl içinde yapılan masrafların tamamının, buğday şubesi için yapıldığı varsayıldığında mahsup işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|--------------------------------------|----------|---------------|-----------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 145.000 | 731 | Genel Üretim G. Yan. Hes. | 145.000 |
| | Buğday 145.000 | | | Traktörler | |
| | Maliyet hesaplarından maliyet girişi | | | Esas üretim maliyetine yansıtılan | |
| TOPLAM | | 145.000 | TOPLAM | | 145.000 |

Toprak hazırlıkları ekilişleri önceki yıldan devreden üretim şubelerinde; anormal bir durum vukua gelmediği takdirde, dönem içinde toprak hazırlığı gideri olmaz. Zira bunlara ait toprak hazırlama masrafları önceki yılda yapılmıştır.

Tali Ürünlerin Kayıtlara Alınması

Buğday hasadı sonucunda, toplam 175.000 kg hububat sapı elde edilmiştir. Hububat sapı, buğdayın tali ürünüdür. Buğday sapının piyasa rayiç fiyatı 20 kr/kg olduğu kabul edilirse, bu durumda toplam 35.000 TL tutarında tali ürün elde edilmiş olacaktır. Tali ürünler, esas ürün maliyetini düşürücü işlev görmektedirler. Bu nedenle 151 Üretim Hesabına “Alacak” kaydedilmektedir. Sonuçta üretim tamamlandığında esas üretimin maliyetini düşürmektedir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-----------------------------|----------|--------|--------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 154 | Tali Ürünler | 35.000 | 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 35.000 |
| | Hububat Sapı 35.000 | | | Buğday | |
| | Rayiç Bedel Üzerinden giriş | | | Sap 35.000 | |
| | | | | Tali ürün üretim kaydı | |
| TOPLAM | | 35.000 | TOPLAM | | 35.000 |

Buğday Maliyet Oluşum Tablosunun Düzenlenmesi

Daha önce yapılan muhasebe işlemleri mizana dökülür. Sonuçta buğdayın fiili maliyeti oluşur.

| Üretim Şubeleri | | Üretim Maliyetini Oluşturan Giderler | | | | | Maliyeti Düşüren Unsurlar | | Net Üretim Maliyeti | Üretim Miktarı Kg | Birim Maliyeti | |
|-----------------|------------------------|--------------------------------------|---------------|----------|----------------------|------------------|---------------------------|------------|---------------------|-------------------|----------------|-----|
| No | İsmi | İlk M. M. Gid. | D. İşçilik G. | G. Ü. G. | Yard. Gid. Yer. His. | Top. Üretim Mal. | Tali Ürün (-) | Terkin (-) | | | T | Kr |
| | Devreden Ekim Maliyeti | 230.000 | 26.184 | - | 96.259 | 352.443 | yok | yok | 352.443 | - | - | - |
| | Buğday Dönem Maliyeti | 165.000 | 27.000 | 182.000 | 145.000 | 519.000 | 35.000 | - | 484.000 | - | - | - |
| | TOPLAM | 395.000 | 53.184 | 182.000 | 241.259 | 871.443 | 35.000 | - | 836.443 | 2.625.000 | 0 | 318 |

E. ÖTEM Fiyatları Üzerinden Yapılan İşlemlerin Düzeltilmesi

Gerçek Maliyet İle ÖTEM Arasındaki Farkın Stok Hesabına Aktarılması

Üretilen buğdayın, ÖTEM maliyeti 787.500 TL olarak alınmıştır. Gerçek maliyet tutarı ise 836.443 TL'dir. Aradaki fark 48.943 TL'dir. Bu fark, 152- Mamuller Hesabına aktarılır. Sonuç olarak 151 Yarı Mamul Üretim Hesabı kapatılır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|------------------------------|----------|--------|------------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 152 | Mamuller Hesabı | 48.943 | 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 48.943 |
| | Buğday | | | Buğday | |
| | 151 Hes. Gelen maliyet farkı | | | Maliyet farkının 152 hesaba çıkışı | |
| TOPLAM | | 48.943 | TOPLAM | | 48.943 |

Dönem İçinde ÖTEM Fiyatları Üzerinden Yapılan İşlemlerin Düzeltilmesi

Dönem içinde üretilen ürünün tamamı 150-İlk Madde ve Malzeme Stoklarına aktarılmıştır. Bu durumda 152 Mamuller ve 150-İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesaplarının düzeltilmesi gerekmektedir.

Aktarılan 2.625.000 kg buğdayın ÖTEM maliyeti $2.625.000 \text{ kg} \times 30 \text{ kr} = 787.500 \text{ TL}$

Aktarılan 2.625.000 kg buğdayın Gerçek maliyeti $2.625.000 \text{ kg} \times 31,86 \text{ kr} = 836.443 \text{ TL}$

FARK = 48.943 TL

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|------------------------------|----------|--------|-------------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Stoklar | 48.943 | 152 | Mamul Üretim Hesabı | 48.943 |
| | Buğday | | | Buğday | |
| | Maliyet farkı olarak giren | | | Üretim maliyet farkı olarak çıkılan | |
| TOPLAM | | 48.943 | TOPLAM | | 48.943 |

Yapılan kayıtlardan da anlaşılacağı üzere, tarımsal ürünlerin muhasebe kayıtlarında genellikle ÖTEM fiyatları ile işlem yapılmakta, fiili olarak işlemlerin ortaya çıkması ile

gerçek fiyatlara ulaşılmaktadır. Bu da hesaplarda düzeltilme yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Ayrıca üretilen ürünlerin oluştuğu anda gerçek birim maliyetleri bilinmemekte ancak yıl sonunda hesapların kapatılması ile gerçek birim maliyetlere ulaşılmaktadır. Bu durum da uygulama da sıkıntılara yol açmaktadır.

10.1.2 Çok yıllık bitkisel ürünler

Çok yıllık bitkisel ürünler olarak yonca ve kavak üretim faaliyetlerine ilişkin kayıtlar .

10.1.2.1 Yonca üretim faaliyeti

Yonca üretim faaliyetine ilişkin muhasebe kayıtları TİGEM'in Koçaş Tarım İşletmesi 2007 yılı verileri olup, aşağıda sırasıyla sunulmuştur.

TİGEM Tarım İşletmelerinde yem bitkilerine ait yapılan yatırım harcamaları öncelikle 258 nolu yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilmekte, üretime geçildiği zaman tükenmeye tabi varlık yatırımları 276 nolu hesapta takip edilmekte, yatırım tamamlandıktan sonra da 277 nolu Diğer Ö.T.T.V. hesabına aktararak amortisman payı ayrılmaktadır.

Yonca üretimine ait ilk tesis sırasında yapılan tüm harcamalar 276 nolu Ö.T.T.V.hesabına kaydedilmektedir. İlerleyen dönemlerde yapılan bakım harcamaları önce 710, 720, 730 gibi maliyet hesaplarında izlenmekte, sonra yansıtma hesapları kullanılarak 276 nolu hesaba aktarılmaktadır.

Koçaş Tarım İşletmesinde 500 dekar yoncalık tesisi için kullanılan tohumluk ve tesis bakım giderine ilişkin kayıtlar aşağıda verilmiştir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------------|-------|--------|---------------------------------|-------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 710 | D.İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 2.830 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Gid. | 2.830 |
| | Yonca Bakımı | | | Yonca Tohumu | |
| | Yonca Tohumu | | | Gider Kaydı İçin Ambardan Çıkış | |
| | Gider Kaydı | | 335 | Personele Borçlar | 300 |
| 720 | D. İşçilik Giderleri | 300 | | İşçi Ücretleri | |
| | Yonca Bakımı | | | Ödenmek Üzere Borçlanılan | |
| | İşçi Ücretleri | | | | |
| | Gider Kaydı | | | | |
| TOPLAM | | 3.130 | TOPLAM | | 3.130 |

Burada işçilik ücretlerinin kaydında vergi ve sosyal güvenlik kesintileri dikkate alınmamıştır.

Yapılan harcamaların yoncalık tesis yatırımlarına aktarılması

Yonca tesis bakımı için yapılmış olan ve maliyet hesaplarında biriktirilen harcamalar dönem sonunda 276 nolu özel tükenmeye tabi varlıklar-yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-------------------------------------|-------|--------|-----------------------------------|-------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 276 | Özel Tükenmeye Tabi Varlık Yat. | 3.130 | 711 | D. İlk Mad. ve Mal. Gid. Y.H. | 2.830 |
| | D. İlk Madde Malzeme 2.830 | | | Yonca Tesisi | |
| | Direkt İşçilik 300 | | | Yatırım hesabına yansıtılan gider | |
| | Maliyet hesaplarından yansıtılan g. | | 721 | Direkt İşçilik Gideri Yan. H. | 300 |
| | | | | Yonca Tesisi | |
| | | | | Yatırım hesabına yansıtılan gider | |
| TOPLAM | | 3.130 | TOPLAM | | 3.130 |

Yoncalık tesis bakımı için yapılan yardımcı hizmet giderleri

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|----------------------------------|-------------|---------------|----------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 66.000 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Stok. | 18.495 |
| | Traktör Gider Yeri | | | Akaryakıt 18.495 | |
| | Akaryakıt 18.495 | | | Gider Kaydı İçin Çıkkılan | |
| | Esas Ücretler 39.589 | | 361 | Ödenecek S. G. Kesintileri | 12.961 |
| | Sosyal G. Kes. İşveren His.7.916 | | | İşveren 7.916 | |
| | Gider kaydedilen | | | İşçi 5.045 | |
| | | | | Ödenmek Üzere Borçlanılan | |
| | | | 335 | Personele Borçlar | 34.544 |
| | | | | İşçi Net Ücretleri | |
| | | | | Ödenmek Üzere Borçlanılan | |
| TOPLAM | | 66.000 | TOPLAM | | 66.000 |

Yardımcı hizmet giderlerinin yoncalık tesis bakımına yansıtılması

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|------------------------------------|-------------|---------------|---------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 28.125 | 731 | Genel Üretim G. Yan. Hes. | 66.000 |
| | 1. Sürüm 12.475 | | | Traktörler | |
| | 2. Sürüm 9.015 | | | Yatırımlara ve Üretimlere | |
| | 3. Sürüm 6.635 | | | Yansıma | |
| 276 | Özel Tükenmeye Tabi Varlık Yatırım | 37.875 | | | |
| | Yonca Tesis Bakıma | | | | |
| | Maliyet hesaplarından Yansıyan | | | | |
| TOPLAM | | 66.000 | TOPLAM | | 66.000 |

Yoncalık tesisi bakımına ilişkin toprak hazırlama harcamaları

Yoncalık tesisi bakımı için yapılan sürüm giderlerinin tamamı 151 nolu üretim hesabına kaydedilmiştir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|-------------------------------------|-------------|---------------|--------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 276 | Özel Tükenmeye Tabi Varlık Yatırım | 28.125 | 151 | Yarı Mamul Üretim Hesabı | 28.125 |
| | Yonca Tesis Bakıma | | | 1. Sürüm 12.475 | |
| | Üretim Hesabına aktarılan sürüm Gid | | | 2. Sürüm 9.015 | |
| | | | | 3. Sürüm 6.635 | |
| TOPLAM | | 28.125 | TOPLAM | | 28.125 |

Yatırımı tamamlanan yoncalık tesisinin asli grubuna alınması

Yoncalık tesisinin toplam maliyeti 276 nolu hesapta tamamlanmış olduğundan, asli hesaba aktarılmış ve amortisman ayrılmaya başlanmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|---------------------------------|----------|---------------|---------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 277 | Diğer Özel Tüken. Tab. Var. Yt. | 69.130 | 276 | Özel Tükenmeye Tabi Varlık Yt. | 69.130 |
| | Yonca Tesisi 2007 | | | Yonca Tesis Bakımı | |
| | Bakım Harcamalarından | | | D. İlk Madde ve Malzeme 2.830 | |
| | | | | İşçilik 300 | |
| | | | | Traktör Hissesi 37.875 | |
| | | | | Sürüm Gideri 28.125 | |
| | | | | Asli Grubuna Aktarılan Yatırım. | |
| TOPLAM | | 69.130 | TOPLAM | | 69.130 |

Yoncalık Tesisi İçin Amortisman Ayrılması

Koçuş Tarım İşletmesinde yoncalık tesisinin ekonomik ömrü 3 yıl olarak alınmış ve amortisman oranı % 33,33 olarak tespit edilerek amortisman payı ayrılmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|--------------------------|----------|---------------|--------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 22.813 | 278 | Birikmiş Tükenme Payı | 22.813 |
| | Yoncalık | | | Yonca Tesisi Amortismanı | |
| | Yonca Tesisi Amortismanı | | | Tahakkuk Ettirilen | |
| | Gider Kaydedilen | | | | |
| TOPLAM | | 22.813 | TOPLAM | | 22.813 |

Maliyet Oluşum Tablosu

Yonca üretim faaliyetinden hem yeşil ot, hem kuru ot, hem de tohumluk olmak üzere birden fazla esas ürün elde edilmiş olduğundan her bir ürün maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir.

Dönem içinde yapılan bütün masraflar yonca şubesi gider yerine kaydedilmiştir. Öncelikle maliyet toplam olarak hesaplanmış, daha sonra alt üretim gruplarının ayrı ayrı maliyetleri bulunmuştur.

Burada hesaplama muhasebe kaydı dışında matematik işlemleri ile gerçekleştirilmektedir. Hesaplama öncelikle elde edilen her bir ürünün piyasa rayiç bedeli bulunarak toplam gelir değeri elde edilmiştir.

| | |
|---------------------|-------------------------------------|
| Yonca Kuru Ot | 0,43 TL/kg x 300.000 kg =129.000 TL |
| Yonca Yeşil Ot | 0,15 TL/kg x 400.000 kg = 60.000 TL |
| Yonca Çepelli Tohum | 3 TL/kg x 2.000 kg = 6.000 TL |
| Toplam | 195.000 TL |

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{\text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Gelir}} = \frac{122.811}{195.000} = 0,6298$$

Dağıtım oranı ile her bir üretim grubunun geliri ile çarpılması suretiyle her bir ürünün toplam üretim maliyeti hesaplanmıştır.

| | |
|---------------------|------------------------------|
| Yonca Kuru Ot | 129.000 x 0,6298 = 81.244 TL |
| Yonca Yeşil Ot | 60.000 x 0,6298 = 37.788 TL |
| Yonca Çepelli Tohum | 6.000 x 0,6298 = 3.779 TL |
| Toplam | 122.811 TL |

İlk madde malzeme giderleri de aynı yöntemle hesaplanmıştır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{\text{İlk Madde Gider Toplamı}}{\text{Toplam Üretim Maliyeti}} = \frac{47.000}{122.811} = 0,3827$$

Dağıtım oranı ile her bir üretim grubunun toplam maliyeti çarpılarak aldığı hisse bulunmuştur.

| | |
|---------------------|----------------------------|
| Yonca Kuru Ot | 81.244 x 0,3827= 31.092 TL |
| Yonca Yeşil Ot | 37.788 x 0,3827= 14.462 TL |
| Yonca Çepelli Tohum | 3.779 x 0,3827= 1.446 TL |
| Toplam | 47.000TL |

Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında da aynı yöntem kullanılmıştır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{\text{Genel Üretim Giderleri Toplamı}}{\text{Toplam Üretim Maliyeti}} = \frac{66.000}{122.811} = 0,5374$$

Bulunan dağıtım oranı ile her bir üretim grubunun maliyeti ile çarpılması suretiyle her bir ürünün aldığı pay hesaplanmıştır.

| | |
|---------------------|----------------------------|
| Yonca Kuru Ot | 81.244 x 0,5374= 43.661 TL |
| Yonca Yeşil Ot | 37.788 x 0,5374= 20.308 TL |
| Yonca Çepelli Tohum | 3.779 x 0,5374= 2.031 TL |
| Toplam | 66.000 TL |

Yardımcı üretim yerlerinin dağıtımını da yine aynı şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{\text{Yardımcı Gider Yerleri Toplamı}}{\text{Toplam Üretim Maliyeti}} = \frac{9.811}{122.811} = 0,0799$$

| | |
|---------------------|---------------------------|
| Yonca Kuru Ot | 81.244 x 0,0799= 6.491 TL |
| Yonca Yeşil Ot | 37.788 x 0,0799= 3.019 TL |
| Yonca Çepelli Tohum | 3.779 x 0,0799= 301 TL |
| Toplam | 9.811 TL |

| Üretim Şubeleri | | Üretim Maliyetini Oluşturan Giderler | | | | | Maliyeti Düşüren Unsurlar | | Net Üretim Maliyeti | Üretim Miktarı | Birim Maliyeti | |
|-----------------|---------------|--------------------------------------|----------|---------|----------------------|------------------|---------------------------|------------|---------------------|----------------|----------------|----|
| No | İsmi | İlk M. M. Gid. | D. İ. G. | G. Ü. G | Yard. Gid. Yer. His. | Top. Üretim Mal. | Tali Ürün (-) | Terkin (-) | | | TL | Kr |
| 050 | Yonca | 47.000 | | 66.000 | 9.811 | 122.811 | - | - | 122.811 | - | - | |
| 001 | Kuru Ot | 31.092 | | 43.661 | 6.491 | 81.244 | - | - | 81.244 | 300.000 | 27 | |
| 002 | Yeşil Ot | 14.462 | | 20.308 | 3.019 | 37.788 | - | - | 37.788 | 400.000 | 9 | |
| 003 | Çepelli Tohum | 1.446 | | 2.031 | 301 | 3.779 | - | - | 3.779 | 2.000 | 89 | |
| Toplam | | 47.000 | | 66.000 | 9.811 | 122.811 | - | - | 122.811 | - | - | |

10.1.2.2 Kavak üretim faaliyeti

Kavak üretim faaliyetine ilişkin muhasebe kayıtları Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün Sakarya Tarım İşletmesine aittir. Sakarya Tarım İşletmesi Müdürlüğü 1997 yılında 50 dekar alanda yeni bir kavak üretim tesisi kurmuştur. Kavak gibi üretimi sadece kereste için olan tesislerde yapılan tesis ve bakım giderlerinin tamamı ağaçlar kesilinceye kadar 258 nolu yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilmektedir. Kesilip üretim yapıldığında 258 nolu hesapta biriken bedel, elde edilen kavaklığın satış ve kullanım maliyetini oluşturmaktadır.

Meyvesiz Ağaç Bitkisel Tesisleri İçin Yıl İçinde Yapılan Direkt Harcamalar

1997 yılında yeni tesis için yapılan direkt harcama tutarı;

Fidan Gideri 5.000 TL

Gübre Gideri 500 TL ve

Dışarıdan Sağlanan Hizmet Gideri 7.500 TL'dir.

(Dışarıdan sağlanan işçiliğe ait KDV ihmal edilmiştir.)

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|----------------------------|----------|---------------|-----------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 258 | Yapılmakta Olan Yatırımlar | 13.000 | 150 | İlk madde ve Mlz stokları | 5.500 |
| | Kavaklık tesisi | | | Fidan 5.000 | |
| | Fidan 5.000 | | | Kimyevi Gübre 500 | |
| | Kimyevi Gübre 500 | | | Yatırım Hesabına Çıkılan | |
| | Dışarıdan İşçilik 7.500 | | 320 | Satıcılar | 7.500 |
| | İlk Tesis Masrafları | | | Satın alınan işçilik bedeli | |
| | | | | Ödenmek üzere borçlanılan | |
| TOPLAM | | 13.000 | TOPLAM | | 13.000 |

Kavaklık Tesisi İçin Yapılan Yardımcı Hizmet Giderleri

1997 Yılında Sakarya Tarım İşletmesinde kurulan kavaklık tesisi için, dönem sonunda yapılan yardımcı hizmet giderleri aşağıda verilmiştir.

Traktör hissesi 3.000 TL, Motorlu taşıt hissesi 1.500 TL

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|---------------------------------|----------|---------------|------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 258 | Yapılmakta Olan Yatırımlar | 4.500 | 731 | Genel Üretim Gider Yans. Hs. | 4.500 |
| | Kavaklık tesisi | | | Traktör hissesi 3.000 | |
| | Traktör hissesi 3.000 | | | Motorlu taşıt hissesi 1.500 | |
| | Motorlu taşıt hissesi 1.500 | | | Yatırım hesabına yansıyan g. | |
| | Maliyet hesabına yansıyan gider | | | | |
| TOPLAM | | 4.500 | TOPLAM | | 4.500 |

Kavaklık İçin İlk Tesis Yılından Sonraki Yıllarda Yapılan Bakım Giderleri

1997 yılında tesis edilen kavak üretim faaliyeti için 1998 yılında aşağıda belirtilen bakım giderleri yapılmıştır.

| | |
|--------------------------------|----------|
| Kuruyanların yerine yeni fidan | 1.000 TL |
| Dışarıdan işçilik gideri | 3.000 TL |
| Traktör hissesi | 1.700 TL |

Bakıma ait direkt giderler yatırım gider yerlerinde takip edilmiştir, ancak yardımcı hizmet giderleri doğrudan 258 nolu hesaba kaydedilmiştir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------------|----------|--------|------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 258 | Yapılmakta Olan Yatırımlar | 1.700 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Gider. | 1.000 |
| | Kavaklık tesisi | | | Fidan 1.000 | |
| | Traktör hissesi 1.700 | | | Yatırım Gider Yerine Çıkılan | |
| | Maliyet hesabından yansıtılan g. | | 320 | Satıcılar | 3.000 |
| 710 | D. İlk Madde ve Malzeme Gider. | 1.000 | | Satın alınan işçilik gideri | |
| | Kavaklık bakımı | | | Ödenmek üzere borçlanılan | |
| | Fidan gideri 1.000 | | 731 | Genel Üretim Gider. Yan. H. | 1.700 |
| | Gider kaydedilen | | | Traktörler 1.700 | |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 3.000 | | Yatırım hesabına yansıtılan | |
| | Kavaklık bakımı | | | | |
| | Dışarıdan işçilik gideri 3.000 | | | | |
| | Gider kaydedilen | | | | |
| TOPLAM | | 5.700 | TOPLAM | | 5.700 |

Kavaklık Yatırım Yeri Giderlerinin Dönem Sonunda 258 Nolu Hesaba Aktarılması

Kavaklık tesis bakım giderleri dönem sonunda 258 nolu hesaptaki kavaklık tesis yatırım bedelinin üzerine ilave edilmektedir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|--|-------|--------|-----------------------------------|-------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 258 | Yapılmakta olan yatırımlar | 4.000 | 711 | D. İlk Mad. ve Mal. Gider. Y.H. | 1.000 |
| | Kavaklık tesisi | | | Kavaklık bakıma | |
| | Maliyet hesaplarından yansıtılan gider | | | Yatırım hesabına yansıtılan gider | |
| | | | 731 | Genel Üretim Giderleri Y. H. | 3.000 |
| | | | | Kavaklık bakımı | |
| | | | | Yatırım hesabına yansıtılan gider | |
| TOPLAM | | 4.000 | TOPLAM | | 4.000 |

Kavaklık Tesisi Üretime Geçinceye Kadar Yapılan Bakım Giderleri

| | |
|--------------|-----------|
| 1997 yılında | 17.500 TL |
| 1998 yılında | 5.700 TL |
| 1999 yılında | 3.500 TL |
| 2000 yılında | 4.000 TL |
| 2001 yılında | 5.000 TL |
| 2002 yılında | 5.400 TL |
| 2003 yılında | 3.600 TL |
| 2004 yılında | 4.000 TL |
| 2005 yılında | 3.000 TL |
| 2006 yılında | 1.000 TL |
| Toplam | 52.700 TL |

Kavaklık tesisinde kavaklar 2006 yılında kesilmiştir. Kavaklığın kesildiği 2006 yılına kadar 258 nolu hesapta biriken tüm giderler 253 nolu tesisler hesabına aktarılmış ve daha sonra bu hesaptan da çıkarılarak 157 nolu diğer stoklar hesabına kaydedilmiştir.

Kavaklık Tesisinin Kendi Grubuna Kaydedilmesi

2006 yılında yatırımı tamamlanan kavaklık tesisi aynı yıl ilgili maddi duran varlıklar hesabına kaydedilmiş ve aktife alındığı yıl amortisman tahakkukuna başlanmıştır. Kavak yetiştiriciliği üretiminde kesilmeyen kavaklar için kaldığı süre boyunca her yıl % 10 oranında amortisman ayrılmıştır. Kavak yetiştiriciliği üretimine geçilinceye kadar kavaklar için ayrılan amortisman payları 659 nolu hesaba zarar olarak kaydedilmiştir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|--------------------------|--------|--------|----------------------------|--------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 253 | Tesis makine ve cihazlar | 52.700 | 258 | Yapılmakta olan yatırımlar | 52.700 |
| | Kavaklık tesisi | | | Tamamlanan kavaklık tesisi | |
| | 50 dekar | | | Asli grubuna aktarılan | |
| | Üretim tarihi 2006 | | 257 | Birikmiş amortismanlar | 5.270 |
| | Yatırım hesabından gelen | | | Kavaklık amortismanı % 10 | |
| 659 | Diğer olağan zararlar | | | Tahakkuk ettirilen | |
| | Kavaklık amortismanı | 5.270 | | | |
| | Zarar kaydedilen | | | | |
| TOPLAM | | 57.970 | TOPLAM | | 57.970 |

Kavaklık Tesisinden Elde Edilen Kavakların 157 Nolu Hesaba Kaydedilmesi

Sakarya Tarım İşletmesinin 1997 yılında tesis edilmeye başlanan ve tüm masrafları üretime geçinceye kadar 258 nolu yapılmakta olan bitkisel tesis yatırımlar hesabında takip edilen 50 dekar kavak tesisinde bulunan kavakların tamamı 2006 yılında kesilmiş 5 dekar kavak işletmede stok olarak tutulmuş, 45 dekarı satılmıştır.

50 dekar alandaki kavakların 258 nolu hesaptaki bedeli 52.700 TL ve birikmiş amortismanı 5.270 TL (% 10) dır. 45 dekar kavağın piyasa satış bedeli 95.000 TL + % 18 KDV'dir.

Yapılmakta olan yatırımlarda takip edilen kavaklık satışının yapıldığı veya kullanım için işletmeye ayrıldığı dönem içinde 253 nolu hesaptaki asli grubuna alınmış ve stok hareketleri 157 nolu hesap üzerinden yapılmıştır. Kavaklığın 157 nolu diğer stoklar hesabına kaydedildiği değeri birikmiş amortismanların düşülmesi ile hesaplanmış olan değeridir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|--------------------------------|---------|--------|----------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 253 | Tesisler | 52.700 | 258 | Yapılmakta olan yatırımlar | 52.700 |
| | Kavaklık tesisi | | | Tamamlanan kavaklık tesisi | |
| | Yatırım hesabından gelen | | | Asli grubuna aktarılan | |
| 157 | Diğer stoklar | 47.430 | 253 | Tesisler | 52.700 |
| | Kavak | | | Kavaklık tesisi | |
| | Stoklara alınan | | | Stoklara çıkılan | |
| 257 | Birikmiş amortismanlar | 5.270 | | | |
| | Kavaklık 2006 yılı amortismanı | | | | |
| | Kayıttan düşülen | | | | |
| TOPLAM | | 105.400 | TOPLAM | | 105.400 |

Kavak Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Ürünün Satılması

157 nolu hesapta 50 dekar kavağın bedeli 47.430 TL (52.700-5.270)'dır. 45 dekarın piyasa satış bedeli 95.000 TL+ % 18 KDV (17.100)TL = 112.100 TL'dir.

Ambar çıkış tutarı 47.430 TL/50 dekar=948,60 TL/da. x 45 da.= 42.687 TL'dir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-------------------------|---------|--------|---------------------------------|---------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 120 | Alıcılar | 112.100 | 157 | Diğer Stoklar | 42.687 |
| | Keresteci | | | Kavak 45 dekar | |
| | Tahsil edilecek alacak | | | Satış nedeniyle stoktan çıkılan | |
| 623 | Diğer satışlar maliyeti | 42.687 | 391 | Hesaplanan KDV | 17.100 |
| | Kavak satış maliyeti | | | % 18 KDV | |
| | Maliyet kaydedilen | | | Yasal kesinti | |
| | | | 600 | Yurt içi satışlar | 95.000 |
| | | | | Kavak satış hasılatı | |
| | | | | Elde edilen hasılat girişi | |
| TOPLAM | | 154.787 | TOPLAM | | 154.787 |

Kavakların Bir Bölümünün İşletmede Kullanılması

Kavakların işletme ihtiyaçları için ayrılan 5 dekarlık bölümün tamamı sığırcılık üretim faaliyetinde ısınma amaçlı olarak kullanılmıştır. Bu nedenle 157 nolu hesaptan 150 nolu hesaba buradan da sığırcılık üretim faaliyetinin 730 nolu genel üretim giderler yerleri hesabına kaydedilmiştir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|-----------------------------|----------|---------------|--------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Gideri | 4.743 | 157 | Diğer Stoklar | 4.743 |
| | Yakacak girişi | | | Kavak 5 dekar 150 hesaba çıkış | |
| | Kullanılmak üzere giren | | | Kullanılmak için çıkılan | |
| 730 | Genel Üretim Gideri | 4.743 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Gideri | 4.743 |
| | Sığırcılık | | | Yakacak malzeme çıkış | |
| | Yakacak gideri | | | Maliyet hesabına çıkılan | |
| | Gider kaydedilen | | | | |
| TOPLAM | | 9.486 | TOPLAM | | 9.486 |

Çok yıllık bitkisel üretim faaliyetlerinde muhasebe kayıtları Tekdüzen Hesap Planı yerine TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Tebliğ'e göre yapılıyorsa, TMS 41 nolu tebliğ tarımsal faaliyeti canlı varlıklar olarak ele aldığı için 218 Yapılmakta Olan Canlı Yatırımlar hesabına yapılacaktır. Ayrıca ilerleyen yıllara ait değerlemede TMS 41 nolu Tebliğ'e göre Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile yapılacak olup, canlı varlık değer artış veya azalışları da 606 Canlı Varlık Değer Farkları hesabına kâr veya zarar olarak kaydedilecektir.

10.2 Hayvansal Üretim

Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne ait işletmelerde hayvansal üretim faaliyeti genel olarak sığırcılık, koyunculuk ve atıcılık üretim faaliyetlerinden oluşmaktadır. İşletmelerde sığırcılık ve koyunculuk üretim faaliyetlerine ilişkin maliyet hesaplamalarında ve muhasebe kayıtlarında bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle

koyunculuk üretim faaliyetine ilişkin yapılan muhasebe kayıtları da aynı şekilde tutulduğundan mükerrerlik olmaması adına burada ayrıca yer verilmemiştir.

10.2.1 Sığırcılık/koyunculuk üretim faaliyeti

Sığırcılık üretim faaliyetine ilişkin veriler Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne ait Dalaman Tarım İşletmesi verilerinden oluşmaktadır. Genel olarak gider yeri üretimleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

Sığırcılık Gider Yeri Üretimleri

1. Buzağı (yavru) üretim maliyeti
2. Çağ değişimi maliyeti
3. İnek sütü maliyeti
4. Damızlık satış maliyeti
5. Kasaplık satış maliyeti

Koyunculuk Gider Yeri Üretimleri

1. Kuzu maliyeti
2. Çağ değişimi maliyeti
3. Koyun sütü maliyeti
4. Yapağı maliyeti
5. Damızlık satış maliyeti
6. Kasaplık satış maliyeti

Atçılık Gider Yeri Üretimleri

1. Tay maliyeti
2. Çağ değişimi maliyeti
3. Damızlık yarış atı satış maliyeti
4. Reforme at satış maliyeti

Hayvancılık ünitesinde maliyet hesabının temel prensibi toplam maliyet bulunduktan sonra gruplara dağıtım suretiyle maliyetlerin bulunmasıdır. Bu nedenle gerçek maliyetler ancak dönem sonunda belirlenebilmektedir. Dönem içinde gerçek maliyet belli olmadığından işlemler ÖTEM yani önceden tespit edilmiş maliyetler ile yürütülmektedir. ÖTEM maliyet sisteminin temel özelliği, gerçek maliyetler belirlenene kadar tüm işlemlerin önceden tespit edilmiş standart maliyetler üzerinden yapılmasıdır. Ötem fiyatları genellikle işletmenin bütçe fiyatları olup, değişen şartlara göre yıl içinde değiştirilebilmektedir. ÖTEM uygulaması ile; maliyetlerin üç aylık geçici vergi dönemlerinde, gerçeğe yakın tutarda işlem görmesi amaçlanmaktadır.

A. Dönem İçinde ÖTEM Maliyet Bedeli Üzerinden Yapılacak İşlemler

Üretimlerin İlk Kayıt İşlemleri

Sığırcılık şubesinde yıl içinde çeşitli üretimler gerçekleşmiştir. Bunların gerçek üretim maliyeti, henüz belirlenmemiş olduğundan dönem içi üretimlerin ÖTEM fiyatları ile kayıtlara alınması gerekmektedir.

Dönem İçinde Doğan Yavruların Kayıtlara Alınması

Doğan buzağılar için, öncelikle hayvancılık şubesi tarafından bir adet doğum tutanağı düzenlenmiştir. Dalaman işletmesinde 2007 yılı Nisan ayında 4 baş erkek ve 4 baş dişi buzağı doğmuştur. Bir baş buzağının, dönem bütçesi ile belirlenen ÖTEM 250 TL/baş'dır. Gerçek maliyetler henüz oluşmadığı için ilk kayıt işlemleri ÖTEM fiyatları üzerinden yapılmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|---------------------------------|-------------|---------------|-----------------------------|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 296 | Canlı Varlıklar | 2.000 | 151 | Yarı Mamul Üretim | 2.000 |
| | Dişi Buzağı 1.000 | | | Dişi Buzağı 1.000 | |
| | Erkek Buzağı 1.000 | | | Erkek Buzağı 1.000 | |
| | Doğan Buzağuların Kayda Alınışı | | | Üretilen Buzağı ÖTEM Bedeli | |
| TOPLAM | | 2.000 | TOPLAM | | 2.000 |

Dönem İçi Çağ Değişimlerinin Kayıtlara Alınması

TİGEM Hayvancılık İşleri Yönergesine göre sığırlar, buzağı, dana, düve, tosun, inek, boğa gibi çağlarda bulunmaktadır. Bu çağlardan;

0 ile 6 aylık olanlar: Buzağı (Dişi- Erkek)

7 ile 12 aylık olanlar: Dana (Dişi- Erkek)

12 aydan büyük olanlar: Düve-Tosun olarak sınıflandırılmıştır.

Dalaman Tarım İşletmesi Müdürlüğü'nde 2007 yılında hayvancılık şefliğinden alınan verilere göre;

2 adet dişi buzağı, dişi dana

3 adet erkek buzağı, erkek dana

4 adet dişi dana, düve

2 adet düve, inek olarak çağ değişimi gerçekleşmiştir.

| Cinsi | Sonraki Çağa Gidenler | | Önceki Çağdan Gelenler | | Fark |
|--------------|-----------------------|--------------------|------------------------|--------------------|--------------------|
| | Miktar | ÖTEM Toplam Tutarı | Miktar | ÖTEM Toplam Tutarı | ÖTEM Toplam Tutarı |
| Boğa | | | | | |
| İnek | | | 2 | 4.000 | +4.000 |
| Genç Boğa | | | | | |
| Düve | 2 | 2.000 | 4 | 4.000 | +2.000 |
| Erkek Dana | | | 3 | 1.500 | +1.500 |
| Dişi Dana | 4 | 2.000 | 2 | 1.000 | -1.000 |
| Erkek Buzağı | 3 | 750 | | | -750 |
| Dişi Buzağı | 2 | 500 | | | -500 |
| Toplam | 11 | 5.250 | 11 | 10.500 | 5.250 |

Çağ farklarına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|---------------------------------------|----------|--------|--|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 296 | Canlı Varlıklar | 10.500 | 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 5.250 |
| | Dana 5 Baş | 2.500 | | Sığırcılık-Çağ Farkı | |
| | Düve 4 Baş | 4.000 | 296 | Canlı Varlıklar | 5.250 |
| | İnek 2 Baş | 4.000 | | Buzağı 5 Baş | 1.250 |
| | | | | Dana 4 Baş | 2.000 |
| | | | | Düve 2 Baş | 2.000 |
| | ÖTEM Fiyat Üzerinden Çağ Farkı Girişi | | | ÖTEM Fiyatı Üzerinden Çağ Farkı Çıkışı | |
| TOPLAM | | 10.500 | TOPLAM | | 10.500 |

Dönem İçinde Üretilen Sütün Kayıtlara Alınması

Dalaman İşletmesinde 2007 yılı Ocak ayı içinde 30.000 kg süt üretilmiştir. Üretilen sütün kg fiyatı, ÖTEM bedeli olarak 0,70 TL'den kayıtlara alınmıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|---------------------------|----------|--------|-----------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 152 | Mamuller | 21.000 | 151 | Yarı Mamul –Üretim Hesabı | 21.000 |
| | İnek Sütü | | | Sığırcılık | |
| | ÖTEM Fiyatla Ambara Giriş | | | Süt 30.000 kg (30.000X0,70) | |
| | | | | ÖTEM Fiyatla Üretim Kaydı | |
| TOPLAM | | 21.000 | TOPLAM | | 21.000 |

Tali Ürünlerin Kayıtlara Alınması

Sığırcılık tali ürünleri; çiftlik gübresi, deri ve sakatatlardan oluşmaktadır. Tali ürünler, piyasa rayiç fiyatlarıyla, eğer piyasa rayiç fiyatları bilinmiyorsa bütçe fiyatlarıyla kayıtlara alınmaktadır. Tali ürünlerin tüm işlemleri bu fiyatlardan yapılmaktadır. Ayrıca tali ürünlerde maliyet farkı hesaplaması yapılmamaktadır.

1. Çiftlik Gübresi Tali Ürünün Kayıtlara Alınması

Dalaman Tarım İşletmesinde 2007 yılı Eylül ayında 25.000 kg x 0,05 TL=1.250 TL bedelli çiftlik gübresi üretilmiştir. Çiftlik gübresi tali bir üründür. Tali ürünler üretim maliyetini düşürücü olarak işletmede işlev görmektedirler.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------|----------|--------|--------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 154 | Tali Ürünler (A) | 1.250 | 151 | Yarı Mamul-Üretim Hesabı | 1.250 |
| | Çiftlik Gübresi 1.250 | | | Çiftlik Gübresi 1.250 | |
| | Rayiç Bedelle Ambara Giriş | | | Tali Ürün Girişi | |
| TOPLAM | | 1.250 | TOPLAM | | 1.250 |

2. Mecburi Kesim Hayvanlarından Elde Edilen Tali Ürünlerin Kayıtlara Alınması

Dalaman İşletmesinde 2007 yılı Temmuz ayında ayak kırılması nedeniyle kesilen bir adet ineğe ait bilgiler aşağıda verilmiştir.

| | |
|------------------------------------|----------|
| ÖTEM maliyet bedeli | 2.700 TL |
| Birikmiş amortismanı | 477 TL |
| Elde edilen etin rayiç bedeli | 2.500 TL |
| Elde edilen sakatatın rayiç bedeli | 100 TL |
| Elde edilen derinin rayiç bedeli | 40 TL |

Kesilen hayvana ait muhasebe işlemleri ÖTEM fiyatları üzerinden aşağıda verildiği şekilde olup, tali ürün sakatat ve deriler rayiç bedellerle üretim ve stok hesabına alınmaktadır.

Kesilen hayvanlardan elde edilen ürünler, maliyet bedelinden yüksek olursa, bu takdirde maliyet bedeli ile elde edilen ürün bedeli arasındaki fark 649 nolu hesaba gelir kaydedilmektedir. Elde edilen ürünlerin, maliyet bedelinden düşük ise, bu sefer oluşan fark 659 nolu hesaba zarar olarak kaydedilmektedir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-------------------------------|----------|--------|----------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 150 | İlk Madde ve Malzeme Stok. | 2.500 | 296 | Canlı Varlıklar | 2.700 |
| | Gıda Maddeleri Et | | | İnek | |
| | Kesilen Hayvandan Elde Edilen | | | Kesim Nedeniyle Kayıttan Düşülen | |
| 154 | Tali Ürünler | 140 | 151 | Yarı Mamul Üretim | 140 |
| | Deri ve Sakatat | | | Sığırcılık | |
| | Rayiç Bedelle Kayda Alınan | | | Sakatat 100 TL | |
| 299 | Birikmiş Amortismanlar | 477 | | Deri 40 TL | |
| | İnek Amortismanı | | | Tali Ürün Üretim Kaydı | |
| | Kesim Nedeniyle Tasfiye | | 649 | Diğer Olağan Gelirler | 277 |
| | | | | Mecburi Kesim Hayvan Geliri | |
| | | | | Gelir Kaydedilen | |
| TOPLAM | | 3.117 | TOPLAM | | 3.117 |

B. Dönem Sonunda Gerçek Maliyetlerin Tespiti

Dönem içinde üretilen sığırcılık üretim faaliyetine ilişkin yapılan kayıtlar daha önce de belirtildiği gibi ÖTEM maliyet bedeli ile yapılmaktadır. Dönem sonu geldiğinde gerçek maliyetler belirlenmekte ve dönem içi kayıtlar düzeltilmektedir.

Gerçek Maliyetlerin Hesaplanması

Dönem içinde giderler 710, 720 ve 730 maliyet hesaplarına kaydedilmektedir. Dönem sonunda bu hesaplarda biriken giderler 711, 721, 731 gider yansıtma hesapları kullanılarak 151 nolu hesaba aktarılmaktadır. Ayrıca yardımcı hizmet üretimi ile mal üretimi gider yerlerine ait giderler de yansıtma hesabı kullanılarak yine 151 nolu hesaba aktarılmaktadır. Tüm giderler aktarıldıktan sonra sığırcılık şubesi toplam maliyeti 151 nolu hesapta oluşmaktadır.

Üretim İçin Yapılan Direkt Giderlere Ait Dönem İçi İşlemleri

Dalaman Tarım İşletmesi sığırcılık üretim faaliyetine ilişkin Ocak ayı giderleri aşağıda verilmiştir.

710 Direkt İlk Madde Giderleri

| | |
|-----------------|-----------|
| Yem Gideri | 30.000 TL |
| Hayvan İlaçları | 500 TL |

720 Direkt İşçilik Giderleri

| | |
|--------------|----------|
| Esas İşçilik | 6.000 TL |
|--------------|----------|

730 Genel Üretim Giderleri

| | |
|--------------------------|------------------|
| Elektrik Gideri | 1.000 TL |
| <u>Amortisman Gideri</u> | <u>1.000 TL</u> |
| TOPLAM | 38.500 TL |

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------------|----------|--------|---------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 710 | D.İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 30.500 | 150 | İlk Madde ve Malzeme Gider. | 30.500 |
| | Sığırıcılık | | | Yem 30.000 | |
| | Yem 30.000 | | | İlaç 500 | |
| | İlaç 500 | | | Gider Kaydı İçin Çıkış | |
| | Gider Kaydı | | 320 | Satıcılar | 1.000 |
| 720 | D. İşçilik Giderleri | 6.000 | | (Elektrik İdaresi) | |
| | Sığırıcılık | | | Ödenmek Üzere Hesaba Alınan | |
| | İşçi Ücretleri | | 335 | Personele Borçlar | 6.000 |
| | Gider Kaydı | | | İşçi Ücretleri | |
| 730 | Genel Üretim Giderleri | 2.000 | | Ödenmek Üzere Hesaba Alınan | |
| | Sığırıcılık | | 299 | Birikmiş Amortismanlar | 1.000 |
| | Elektrik Gideri 1.000 | | | Sığır Amortismanı | |
| | Amortisman Gideri 1.000 | | | Tahakkuk Eden Amortisman Tutarı | |
| | Gider Kaydı | | | | |
| TOPLAM | | 38.500 | TOPLAM | | 38.500 |

Direkt Giderlerin Dönem Sonunda Üretim Hesabına Aktarılması

Yıl içinde başka bir direkt gider yapılmamıştır. Toplam gider, dönem sonunda yansıtma hesapları kullanılmak suretiyle 151- Yarı Mamul Üretim hesabına aktarılmaktadır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|------------------------------|----------|--------|---------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 38.500 | 711 | D. İlk Mad. ve Mal. Gider. Y.H. | 30.500 |
| | Sığırıcılık | | | Sığırıcılık | |
| | Yansıtma Hesaplarından Gelen | | | Üretim Maliyetine Yansıtılan | |
| | | | 721 | D. İşçilik Giderleri Y. H. | 6.000 |
| | | | | Sığırıcılık | |
| | | | | Üretim Maliyetine Yansıtılan | |
| | | | 731 | Genel Üretim Giderleri Y. H. | 2.000 |
| | | | | Sığırıcılık | |
| | | | | Üretim Maliyetine Yansıtılan | |
| TOPLAM | | 38.500 | TOPLAM | | 38.500 |

Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinden Alınan Hisselerin Üretim Hesabına Aktarılması

Dalaman Tarım İşletmesi Müdürlüğü yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinde dönem içinde oluşan giderlerin, diğer gider yerlerine dağıtım sonucunda, sığırcılık gider yeri traktörlerden 3.300 TL, motorlu taşıtlardan 1.600 TL hisse almıştır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-------------------------------------|----------|--------|------------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 151 | Yarı Mamul -Üretim Hesabı | 4.900 | 731 | Genel Üretim G. Yan. Hes. | 4.900 |
| | Sığırcılık 4.900 | | | Traktörler 3.300 | |
| | Maliyet Hesaplarından Gelen Maliyet | | | Motorlu Taşıtlar 1.600 | |
| | | | | Üretim Maliyetine Yansıtılan Gider | |
| TOPLAM | | 4.900 | TOPLAM | | 4.900 |

Üretim Maliyetleri Oluşum Tablosunun Hazırlanması

| Üretim Şubeleri | | Dönem Giderleri (TL) | | | | | Maliyeti Düşüren Unsurlar | | Net Üretim Maliyeti | Üretim Miktarı | Birim Maliyeti |
|-----------------|------------|----------------------|---------------|---------|----------------------|------------------|---------------------------|------------|---------------------|----------------|----------------|
| No | İsmi | İlk M. M. Gid. | D. İşçilik G. | G. Ü. G | Yard. Gid. Yer. His. | Top. Üretim Mal. | Tali Ürün (-) | Terkin (-) | | | |
| | Sığırcılık | 30.500 | 6.000 | 2.000 | 4.900 | 43.400 | 1.390 | | 42.010 | | |
| TOPLAM | | 30.500 | 6.000 | 2.000 | 4.900 | 43.400 | 1.390 | | 42.010 | | |

Üretim Çeşitlerine Göre Maliyet Ayrıntısının Belirlenmesi

Üretim çeşitlerine isabet eden maliyet tutarını bulabilmek için; önce sığırcılık şubesine ait hâsılatlar toplanmaktadır. Buzağı ve çağ farkının ÖTEM fiyatları ile yapılan ilk kayıt tutarları da hâsılat olarak kabul edilmektedir. Bu hâsılatlar toplam gidere bölünerek dağıtım oranı bulunmaktadır. Bulunan dağıtım oranı ilgili üretimin gelir toplamı ile çarpılmak suretiyle, üretim çeşitlerinin maliyetleri tespit edilmektedir.

Sığırcılık 2007 yıl sonu gelirleri aşağıdaki gibidir.

| | |
|---|------------------|
| 8 baş buzağı üretilmiş olup kayıt bedeli | 2.000 TL |
| 11 baş çağ değişimi yapılmış olup kayıt bedeli | 5.250 TL |
| 30.000 kg inek sütü üretilmiş olup satış tutarı | 21.000 TL |
| 1 baş inek damızlık satılmış olup tutarı | 3.000 TL |
| 1 baş inek reforme satılmış olup tutarı | 2.500 TL |
| Toplam Hasılat | 33.750 TL |

Dağıtım Oranı = Toplam Gider/Toplam Gelir = 43.400/33.750 = 1,2859'dur.

| Üretim Cinsi | Toplam Gelir | Dağıtım Oranı | Dağıtımdan Alınan Pay (Maliyet) |
|------------------|---------------|---------------|---------------------------------|
| Buzağı | 2.000 | 1,2859 | 2.572 |
| Çağ Farkı | 5.250 | 1,2859 | 6.751 |
| İnek Sütü | 21.000 | 1,2859 | 27.004 |
| Damızlık Satılan | 3.000 | 1,2859 | 3.858 |
| Kasaplık Satılan | 2.500 | 1,2859 | 3.215 |
| Toplam | 33.750 | 1,2859 | 43.400 |

Üretim Maliyetleri Tablosu

| Sığırcılık | Giderler Toplamı (TL) | Tali Ürün (-) | Net Üretim Maliyeti | Üretim Miktarı | Birim Maliyeti |
|---------------|-----------------------|---------------|---------------------|----------------|----------------|
| Buzağı | 2.572 | | 2.572 | 8 | 322 |
| Çağ Farkı | 6.751 | | 6.751 | 11 | 614 |
| Süt | 27.004 | 1.250 | 25.754 | 30.000 | 0,86 |
| Damızlık | 3.858 | | 3.858 | 1 | 3.858 |
| Kasaplık | 3.215 | 140 | 3.075 | 1 | 3.075 |
| TOPLAM | 43.400 | 1.390 | 42.010 | | |

C. Gerçek Maliyet İle ÖTEM Maliyet Arasındaki Farkın Dönem Sonunda Düzeltilmesi

Buzağılara İlişkin Kayıtların Düzeltilmesi

Dalaman işletmesinde 2007 yılında sadece 8 baş buzağı üretilmiş ve üretilen 8 baş buzağının önceden tespit edilmiş maliyet fiyatı 250 TL/baş üzerinden kayıtlara alınmıştır. Dönem sonunda yapılan maliyet tespit işlemleri sonucunda 1 baş buzağının birim maliyet bedeli 322 TL olarak hesaplanmıştır. Dönem içinde yapılan muhasebe işlemleri sonucuna göre ilgili hesaplarda oluşan farklar aşağıdaki gibidir.

1 baş buzağı dönem sonu oluşan gerçek birim maliyeti 322 TL

1 baş buzağı önceden tespit edilmiş birim maliyeti 250 TL

FARK 72 TL

| Hesap No | Düzeltilme Yapılacak Hesap İsmi | Düzeltilme Yapılacak İşlemin Cinsi | Miktarı | Birim Maliyeti | Toplam Maliyet Farkı |
|----------|---------------------------------|------------------------------------|---------|----------------|----------------------|
| 296 | Canlı Varlıklar | Doğum Girişİ | 8 | 72 | 576 |
| 151 | Yarı Mamul-Üretim | Doğum | 8 | 72 | 576 |

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------|----------|--------|--|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 296 | Canlı Varlıklar | 576 | 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 576 |
| | Buzağı 8 Baş | | | Buzağı 8 Baş | |
| | Maliyet Farkı Olarak Giren | | | Canlı Varlıklara Aktarılan Maliyet Farkı | |
| TOPLAM | | 576 | TOPLAM | | 576 |

Çağ Farklarına İlişkin Farkların Düzeltilmesi

Dalaman işletmesinde dönem içinde çağ değişimine tabi tutulan hayvanlara ait maliyet farkları aşağıdaki gibidir.

Gerçek maliyetlerine göre çağ farkları toplamı 6.751 TL

ÖTEM maliyetlerine göre çağ farkları toplamı 5.250 TL

Fark 1.501 TL

Öncelikle ÖTEM fiyatları üzerinden yapılan çağ farkı işlemlerinde her kategoriye ait çağ farkları tutarının toplam çağ farkı içindeki payı bulunmaktadır. Örneğin danaya

gelen ÖTEM çağ farkı 1.250 TL'dir. Toplam ÖTEM çağ farkı ise 5.250 TL'dir. Oran ise $1.250/5.250 = \% 24$ olarak bulunur.

Diğer kategorilere göre oranlar da aynı şekilde hesaplanmaktadır. Bulunan oranlar gerçek maliyet bedeli ile ÖTEM maliyet bedeli arasındaki fark olan 1.501 TL ile çarpılarak elde edilen sonuçlar her kategorinin karşısına yazılmaktadır.

| N o | Cinsi | Bütçe Fiyatı Çağ Farkı Tutarı | Toplam Çağ Farkına Oranı | Gerçek Maliyete Göre Fark Tutarı | Kategorilere İsabet Eden Fark Tutarı |
|--------|--------------------------------|--|-----------------------------------|---|--|
| | Danaya Gelen Çağ Maliyet Farkı | 1.250 | % 24 | | 361 |
| | Düveye Gelen Çağ Maliyet Farkı | 2.000 | % 38 | | 570 |
| | İneğe Gelen Çağ Maliyet Farkı | 2.000 | % 38 | | 570 |
| | Toplam | 5.250 | % 100 | 1.501 | 1.501 |

| Hesap No | Hesap İsmi | İşlemin Cinsi | Toplam Maliyet Farkı |
|-------------|-------------------|-------------------|-------------------------|
| 296 | Canlı Varlıklar | Danaya İlave Fark | 361 |
| 296 | Canlı Varlıklar | Düveye İlave Fark | 570 |
| 296 | Canlı Varlıklar | İneğe İlave Fark | 570 |
| 151 | Yarı Mamul-Üretim | Çağ Farkı Üretimi | 1.501 |

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-----------|----------------------------|-------------|-----------|---|-------------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 296 | Canlı Varlıklar | 1.501 | 151 | Yarı Mamul-Üretim Hesabı | 1.501 |
| | Dana | 361 | | Dana | 361 |
| | Düve | 570 | | Düve | 570 |
| | İnek | 570 | | İnek | 570 |
| | Maliyet Farkı Olarak Giren | | | Canlı Varlıklara Aktarılan Maliyet Farkı | |
| TOPLAM | | 1.501 | TOPLAM | | 1.501 |

Üretilen Süte İlişkin Kayıtların Düzeltilmesi

Dalaman İşletmesinde 2007 yılında 30.000 kg süt üretilmiş ve üretilen süt 21.000 TL ÖTEM maliyet bedeli ile 151 ve 152 nolu hesaplara kaydedilmiştir. Dönem sonunda üretilen sütün gerçek maliyetinin 25.754 TL olduğu tespit edilmiştir.

| | |
|--|------------------|
| Sütün gerçek maliyeti | 25.754 TL |
| <u>Sütün önceden tespit edilmiş maliyeti</u> | <u>21.000 TL</u> |
| Fark | 4.754 TL |

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------|-------|--------|---|-------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 152 | Mamuller | 4.754 | 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 4.754 |
| | İnek Sütü | | | Sığırcılık | |
| | Maliyet Farkı Olarak Giren | | | İnek Sütü | |
| | | | | Mamuller Hesabına Aktarılan Maliyet Farkı | |
| TOPLAM | | 4.754 | TOPLAM | | 4.754 |

Damızlık Satış Maliyet Farkının Düzeltilmesi

Dönem içinde yapılan satışlara ait işlemler

Dalaman Tarım İşletmesinde 2007 yılında 1 baş inek damızlık olarak satılmıştır. Söz konusu damızlığın kayıt ve satışına ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

| | |
|-------------------------------------|----------|
| ÖTEM fiyatı ile satışların maliyeti | 2.000 TL |
| Satış bedeli | 3.000 TL |
| % 8 KDV (3.000 x % 8) | 240 TL |

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|---------------------------|-------|--------|-----------------------------|-------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR |
| | | TL | | | TL |
| 100 | Kasa Hesabı | 3.240 | 296 | Canlı Varlıklar | 2.000 |
| | Peşin Satış Hasılatı | | | İnek 1 Baş | |
| | Kasaya Giren | | | Satış Sonucu Kayıttan Düşen | |
| 620 | Satılan Mamuller Maliyeti | 2.000 | 391 | Hesaplanan KDV Hesabı | 240 |
| | İnek Satış Maliyeti | | | % 8 KDV | |
| | Satış Maliyeti Girişi | | | Ödenmek Üzere Hesaba Alınan | |
| | | | 600 | Yurt İçi Satışlar | 3.000 |
| | | | | İnek Satışı | |
| | | | | Satış Hasılatı Girişi | |
| TOPLAM | | 5.240 | TOPLAM | | 5.240 |

Damızlık Maliyet Tutarının 296 Canlı Varlıklar Hesabına Yansıtılması

Damızlık satışları dönem içinde 151 nolu hesapla ilgilendirilmektedir. Bu nedenle dönem sonu gerçek damızlık üretim maliyetinin tamamı 296 canlı varlıklar hesabına aktarılmaktadır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|---------------------------------|----------|---------------|--|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 296 | Canlı Varlıklar | 3.858 | 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 3.858 |
| | İnek | | | Damızlık Satış Maliyetine | |
| | Satılan Damızlık Maliyet Girişi | | | Canlı Varlık Damızlık Üretim Maliyeti Çıkışı | |
| TOPLAM | | 3.858 | TOPLAM | | 3.858 |

Satış Maliyet Farkının 296 Hesaptan Düşülüp 620 Hesaba Aktarılması

Gerçek damızlık üretim maliyeti 3.858 TL'dir. Dönem içinde 296 nolu hesaptan 2.000 TL ÖTEM maliyet bedeli ile çıkış yapılarak 620 nolu hesaba verilmiştir. Satış maliyetine yansımayan fark 1.858 TL'dir. Bu farkın da 296 nolu hesaptan çıkarılıp 620 nolu hesaba aktarılması gerekmektedir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|-------------|---------------------------|----------|---------------|---------------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 620 | Satılan Mamuller Maliyeti | 1.858 | 296 | Canlı Varlıklar | 1.858 |
| | İnek Satış Maliyeti | | | Satılan İnek Maliyeti | |
| | Satış Maliyeti Farkı | | | Çıkışı Yapılan Damızlık Maliyet Farkı | |
| TOPLAM | | 1.858 | TOPLAM | | 1.858 |

Reforme (Kasaplık) Satış Maliyet Farkının Düzeltilmesi

Kasaplık gerçek üretim maliyeti 3.075 TL'dir. Kasaplık olarak satılan 1 hayvan dönem içinde 155 nolu hesapta 2.700 TL ÖTEM fiyatı üzerinden işlem görmüştür.

Dönem içinde yapılan satışlara ait işlemler

Dalaman Tarım işletmesinde 2007 yılında 1 baş kasaplık olarak inek satılmıştır. Söz konusu olaya ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

| | |
|-------------------------------------|----------|
| ÖTEM fiyatı ile satışların maliyeti | 2.700 TL |
| Satış bedeli | 2.500 TL |
| % 8 KDV (2.500 x % 8) | 200 TL |

Dönem içinde yapılan satışa ait mahsup işlemi aşağıdaki gibidir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|-------------------------------|----------|--------|----------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 100 | Kasa Hesabı | 2.700 | 155 | Canlı Stoklar | 2.700 |
| | Peşin Satış | | | Kasaplık Sığır 1 Baş | |
| | Kasaya Giren | | | Satış Nedeniyle Çıkkılan | |
| 620 | Satılan Mamuller Maliyeti | 2.700 | 391 | Hesaplanan KDV Hesabı | 200 |
| | Kasaplık Sığır Satış Maliyeti | | | % 8 KDV | |
| | Satış Maliyeti Girişi | | | Ödenmek Üzere Kayda Alınan | |
| | | | 600 | Yurt İçi Satışlar | 2.700 |
| | | | | Kasaplık Sığır Satışı | |
| | | | | Satış Hasılatı Girişi | |
| TOPLAM | | 5.400 | TOPLAM | | 5.400 |

Üretim maliyetinin ilgili stok hesabına aktarılması

Dönem sonunda kasaplık (reforme) inek üretim maliyeti 3.075 TL olarak tespit edilmiştir. Bu tutarın tamamı 155 nolu canlı stoklar hesabına aktarılmaktadır.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|------------------------------|----------|--------|-------------------------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 155 | Canlı Stoklar | 3.075 | 151 | Yarı Mamul - Üretim Hesabı | 3.075 |
| | Kasaplık Sığır | | | Kasaplık sığır Üretim Maliyet Farkı | |
| | Üretim Maliyeti Olarak Giren | | | Maliyeti Belirlenen Kasaplık Çıkışı | |
| TOPLAM | | 3.075 | TOPLAM | | 3.075 |

Satış maliyet farkının düzeltilmesi

Gerçek reforme (kasaplık) inek maliyeti 3.075 TL'dir. Dönem içinde 155 nolu hesaptan 2.700 TL ÖTEM maliyet bedeli üzerinden çıkış yapılmış ve 620 nolu hesaba verilmiştir. Satış maliyetine yansımayan fark 375 TL'dir. Bu farkın da 155 nolu hesaptan çıkarılıp 620 nolu hesaba aktarılması gerekmektedir.

| BORÇ | | | ALACAK | | |
|--------|----------------------------|----------|--------|----------------------|----------|
| HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL | HS. NO | HESAP İSMİ | TUTAR TL |
| 620 | Satılan Mamuller Maliyeti | 375 | 155 | Canlı Stoklar | 375 |
| | Kasaplık Sığır | | | Kasaplık Sığır | |
| | Satış Maliyet Farkı Girişi | | | Maliyet Farkı Çıkışı | |
| TOPLAM | | 375 | TOPLAM | | 375 |

Tarımsal üretim faaliyetlerinde THP uygulanabilir olduğu ancak uygulamanın zor ve zahmetli olduğu görülmüştür. Maliyet hesaplarını oluşturan 7/A ve 7/B seçeneklerinden hangisi uygulanırsa uygulansın, giderlerin üretim faaliyetleri kollarına ayırımının büyük sıkıntı oluşturduğu görülmüştür. Ayrıca maliyetlerin ancak yılsonunda tespit edilmesi yıl içinde işlemlerin ÖTEM fiyatları ile yapılması da işleri artırmakta ve zorlaştırmakta olduğu tespit edilmiştir.

10.3 Türkiye Muhasebe Standartları İle Tekdüzen Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklar

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında 41 nolu tebliğ Tarımsal Faaliyetlere ilişkin olup, henüz bu tebliğ Türkiye'de resmi olarak uygulamaya konulmamıştır. Bu nedenle uygulamada ne tür bir durumla karşılaşılacağı tam olarak bilinmemektedir.

Öncelikle TMS 41'de tarımsal faaliyet kapsamına sadece biyolojik varlıkların hasadı yapılmış olanları girmektedir. Hasat sonrası ürünlerin işlenmesi biyolojik dönüşüme benzerlik göstermesi halinde dahi bu standartta tarımsal faaliyet kapsamının da yer almamaktadır. Ancak tarımsal faaliyeti biyolojik varlıklar olarak değerlendirmesi tarımsal faaliyetin kendine özgü yapısına daha uygun olmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı ile TMS 41'i irdelediğimizde her iki sistemde de varlıkların ilk kayıt değerleri tarihi maliyet yöntemine göre yapılmakta olup, izleyen yıllarda TMS 41'e esaslı muhasebe işlemlerinde gerçeğe uygun değer yöntemi yer almaktadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi tarımsal faaliyete daha uygun bir yöntemdir. Ancak bir biyolojik varlığın her zaman gerçeğe uygun değeri bulunmayabilir. Bulunmadığı durumlarda izlenecek yol ve yöntemler standartta yer verilmiş olmasına rağmen, bu değerlerin tespit edilmesi oldukça güç ve zahmetli olmaktadır. Ayrıca bu durum TMS 41 nolu Tebliğ'e uygun olarak yapılan kayıtlar arasında farklılıklar yaratacağı açıktır. Diğer taraftan dünya da ülkelerin tarım işletmeleri arasında muhasebe işlemlerinde yeknesaklığı sağlamak amacıyla oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartlarının ülkemizde düzenlenmiş hali olan TMS 41 nolu Tebliğ bu doğrultu da objektiflikten uzaklaşarak, sübjektifliğe imkan tanımakta ve kendi içerisinde çelişmektedir.

THP ile TMS 41 nolu Tebliğ'i incelediğimizde amortisman bahsinde de farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Öncelikle TMS 41 nolu Tebliğ ile amortisman uygulamasında dağıtım yaklaşımının yerine değerlendirme yaklaşımı benimsenmektedir. Ayrıca THP'nın da ayrılacak amortisman miktarının hesabında hurda değer (tortu değer) düşülmemektedir. Ekonomik ömrü tamamlandığında geriye bir hurda değer elde edildiğinde, elde edilen bu değer faaliyet dışı kârlara eklenmektedir. Ancak, TMS 41 nolu Tebliğ'de amortisman miktarı ayrılırken hurda değerlerin düşülmesi açıkça belirtilmiştir.

Çok yıllık bitkisel üretim faaliyetlerinde THP yerine TMS 41 nolu Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Tebliğ'e göre yapılan işlemler kaydedildiği zaman 258 nolu hesap yerine 218 nolu Yapılmakta Olan Canlı Yatırımlar hesabına yapılacaktır. Ayrıca ilerleyen yıllara ait değerlemede TMS 41 nolu Tebliğ'e göre Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ile yapılacak olup, canlı varlık değer artış veya azalışları da 606 Canlı Varlık Değer Farkları hesabına kâr veya zarar olarak kaydedilecektir. Bu konuda Akdoğan ve Sevilengül 2007 yılında yayınladıkları eserde, ağaçların/meyve ağaçlarının muhasebesine ilişkin uygulama örneğinde de bu çalışmada tespit edilen farklılıklar yer almıştır. Tespit edilen farklılıklar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

- TMS 41'e esaslı muhasebe işleminde ağaç varlığı toprak varlığından ayrı değerlemeye tabi tutulmuştur. Vergi mevzuatımıza göre uygulanmakta olan THP'da ise bu toprak varlığı ile ağaç varlığı birlikte değerlemeye tabi tutulabilmektedir.
- TMS 41'e göre yapılan muhasebe işleminde "meyve ağaçları" şeklinde yeni bir hesaba ihtiyaç duyulurken, THP'ın da böyle bir hesap bulunmamakta ve ağaç varlığı toprak varlığı ile birlikte "Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabında gösterilmektedir. Muhasebe kayıtlarının TMS 41 esasında değil de, vergi mevzuatı esasında yapılması durumunda THP'ın da açılacak hesabın "Meyve Ağaçları" yerine "Meyve Bahçeleri" şeklinde olması daha uygun olacaktır. Çünkü meyve bahçesi kavramı, toprak varlığı ile ağaç varlığını birlikte ifade etmek için kullanılmaktadır.
- TMS 41'e esaslı muhasebe işleminde yapılmakta olan canlı varlık yatırımlarının bakiyesi ile vergi mevzuatı esaslı muhasebe işleminde yapılmakta olan yatırımlar hesabının bakiyesi arasında farklılıklar olmaktadır. Aradaki farkın oluşma nedeni; vergi esaslı muhasebe işleminde arazi maliyetinin yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılmasından kaynaklanmaktadır.
- TMS 41 esaslı muhasebe işleminde yıl sonu itibariyle ağaçlar meyve ağaçları hesabında görülürken, vergi mevzuatı esaslı muhasebe işleminde yapılmakta olan yatırımlar hesabında gözükmemektedir.
- TMS 41 ağaç varlığındaki değer artışı doğrudan kâr yazılırken, değer azalışı doğrudan zarar yazılmaktadır. Bu uygulama aslında amortismanda değerlendirme yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle UMS 41 ile TMS 41 esaslı muhasebe işleminde ağaç amortismanları üretilen ürün maliyetine verilmemektedir. Oysa ki vergi mevzuatına göre ağaç varlığı ile birlikte toprak varlığına ilişkin maliyetin ürün maliyetine verilmesi mümkündür.
- TMS 41'e göre muhasebe işlemleri ile vergi mevzuatı ve THP'nin en önemli farkı ürün maliyet değerlerinin birbirinden farklı bulunmasıdır. Bunun nedeni; UMS 41 ile TMS 41'in ağaçların değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş olması ve ağaçlardaki değer azalışını doğrudan zarar yazmayı gerektirmesidir. Vergi mevzuatımız ise ağaçların (meyve bahçesinin) maliyet değeri ile değerlendirilmesinin ve maliyet değeri üzerinden amortisman ayrılmasını gerektirmektedir. Bu yaklaşım amortismanda maliyet dağıtım yaklaşımı olarak

ifade edilmektedir. Vergi mevzuatının benimsediği amortisman yaklaşımı ağağların bir tarihten sonra değerinin sabit kalacağı ve bu değerin belli bir sũrede, belli miktarlarda dũřeceđi varsayımına dayanmaktadır. Ağağ varlıklarının değerı doğa koşulları ve bakım faaliyetleri ile doğrudan ilgilidir. Bu nedenle; uygulamada ağağların değerinin belli bir dũnemden sonra sabit kalacağı varsayımı her zaman geçerli değildir. Dolayısıyla, UMS 41'in benimsemiş olduğu amortismanda değerleme yaklaşımı, ağağların cari değerlerini yansıtması nedeniyle, dağıtım yaklaşımına oranla, meyve ağağları için daha uygun bir yaklaşımdır.

- Ağağ varlıkları ile meyve bahçesi varlıkları farklı olmakta, bu durum duran varlık, bilanço toplamlarının farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Yaklaşımlar arasındaki farklılık bilanço ve gelir tablolarının farklı olmasına yol açmaktadır. Ȗzet olarak bunun nedeni; UMS 41 ile TMS 41'in canlı varlık ve tarımsal ũrũnlerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş olması ve vergi mevzuatının toprak varlığı için de amortisman ayırmaya imkan tanımasıdır.

11. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe, gerçekleşen üretim dönemlerinden sağlanan veriler ışığında geleceği planlama olanağı vermektedir. Böylece, ulaşım ve iletişimin çok geliştiği ve bu ortamda ülkemiz çiftçilerinin, eskiden olduğu gibi büyük ölçüde kendi ihtiyaçlarını karşılamak için değil, pazar için de üretimde bulunmaları muhasebe kaydı tutulmasını daha da önemli hale getirmiş hatta, Avrupa Birliği ile müzakereye başlayacağımız dönemde bu, zorunluluk olmuştur. Çünkü tarım sektörü ile ilgili uyum çalışmaları bunu gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada verilen ayrıntılı bilgilerden de anlaşıldığı gibi, tarımda Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında ve tarımsal ürün maliyetlerinin çeşitli yöntemlerle hesaplanmasında bazı sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların başında, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yapısından kaynaklanan sorunlar gelmektedir. Bu bağlamda, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde gider hesaplarının kaydedilmesinde esneklik sağlamak amacıyla uygulanan 7/A ve 7/B seçeneklerinin her ikisinde de genel giderler, amortisman vb. giderlerin her bir üretim faaliyetine dağıtılmasındaki güçlük en belirgin örneklerdir. Bu sorun, her bir üretim faaliyetinin toplam Gayrisafi Üretim Değeri içindeki payı dikkate alınarak, giderlerin dağıtımı ile giderilmeye çalışılmaktadır. Çünkü, her bir üretim faaliyeti için özel olarak tespit ve kayıt hem zaman hem de parasal açıdan pratik olmamaktadır. Çünkü tarım işletmelerinde hesaplar doğrudan tarımsal faaliyete uygun olmaması nedeniyle alt hesaplarda çalışılmaktadır. Ayrıca giderlerin ilgili şubelere dağıtımı güç ve karmaşıktır. Bu nedenlerden ötürü Tekdüzen Muhasebe Sistemi büyük tarım işletmeleri için uygun olurken, küçük tarım işletmeleri için uygun değildir. Küçük tarım işletmeleri için, gelir-gider kayıtları, envanter kayıtları vb. kayıtları ihtiva eden basit şekilde tutulması veya tutturulması uygun olacaktır. Bunu yaparken de örgütlenerek kooperatif, birlik gibi yapılarla kayıt tutumu daha uygundur.

Ayrıca tarımsal ürünlerin muhasebe kayıtlarına alınmasında ÖTEM fiyatları kullanılmaktadır. Üretim faaliyeti tamamlandıktan sonra yıl sonunda gerçek maliyet oluşmaktadır. Burada en önemli sorun sanayi sektöründe olduğu gibi ürünün üretildiği

an maliyetinin belirlenememesi olup, ancak yıl sonunda gerçek maliyetin saptanabilmesidir. Bu durumda ÖTEM ile oluşan farklılıklar içinde fark giderici kayıtlar tutulmaktadır. Nitekim bu durum daha fazla kayıt tutulmasına, işlemlerin zor, zahmetli ve zaman alıcı olmasına yol açmaktadır.

Diğer yandan birim ürün maliyetlerinin tespitinde toplam masraflar üzerinden gidilmektedir. Kıral vd. 1999 yılında yapmış olduğu çalışmada bileşik ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında önerilen Nispi Satış Değerleri Yöntemine göre giderlerin dağıtım yönteminin TİGEM işletmelerinde uygulandığı görülmektedir. Uygulama kolaylığı olması nedeniyle yaygın olarak bu yöntem kullanılmaktadır. Ancak akaryakıt sarfiyatı, traktör, işçilik giderleri vs. giderlerin oranlar itibariyle dağıtılması doğru olmakla birlikte, puantajların tutularak doğrudan ilgili üretim şubelerine gider yazılması daha doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yanı sıra kayıtlarda bir standardı oluşturmak adına oluşturulmuş olan TMS 41 nolu sistemin henüz pratik uygulamada yer almadığı görülmüştür. Ayrıca varlıkların değerlerinin bulunması ve amortisman uygulamaları konusunda gerçeğe uygun değer yaklaşımını getirmesi ile temelde Tekdüzen Hesap Planından ayrılmaktadır. Biyolojik varlıkların gerçek değerlerinin tespit edilmesi açısından daha uygun bir yöntem olmasının yanında her zaman bu değerlerin tespit edilmesi kolay olmayacaktır. Nitekim, biyolojik varlıkların aktif bir piyasaya götürülmesi her zaman mümkün olmayacağı gibi her zaman aktif bir piyasa da oluşmayabilir. Böyle bir durumda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için uygulanacak yöntemler standartta belirtilmesine rağmen bir kesinlik bulunmamakta olup uygulamada farklılığa yol açmaktadır. Bu durumun en kısa zamanda ortadan kaldırılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bir başka sorun, ülkemizde % 99 gibi büyük oranda yer alan küçük tarım işletmelerinin muhasebe kaydı tutmaları yasal bir zorunluluk olmadığı gibi, üreticilerin de büyük bölümünün genel eğitim düzeyi ve muhasebe bilgisi yeterli değildir. Ayrıca muhasebe kaydı tutulan işletmelerde tek tip bir hesap planının uygulanmaması işletmeler arası mukayeseyi güçleştirmektedir. Diğer taraftan, Avrupa Birliği üye ülkeleriyle de uyum

sağlamak bakımından FADN yani Tarım Muhasebesi Veri Ağı oluşturulması da artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Hükümetlerin tarım politikasının doğru saptanabilmesi için işletme tipolojisine göre, örnekleme ile seçilen tarım işletmelerinden derlenen verilere dayalı olarak yapılan FADN sisteminin yürütülmesi için gerekli çalışmalara hız verilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu konuda Bakanlığın yapmış olduğu çalışmalar ve çıkarılan tebliğler olumlu olarak görülmektedir. Ancak sadece FADN sistemi için değil çok küçükleri hariç tüm tarım işletmelerinde muhasebe kayıtlarının tutulması yönünde de adımlar atılması gerektiği unutulmamalıdır.

Muhasebe kayıtlarının ve ürün maliyetlerine ilişkin verilerin sağlıklı olmaları açısından çiftçilere kooperatifler ile birliklerin yardımcı olmaları yararlı görülmektedir. Böylece sağlıklı bir veri tabanına dayalı üretim planları sonucu çiftçiler daha yüksek gelir elde edebilecekler ve bu bilgiler ışığında devletin uygulayacağı tarım politikaları daha isabetli kararlarla saptanabilecektir.

KAYNAKLAR

- Açıl, A.F. 1980. Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimiz Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları Yayın No: 665, Ankara.
- Açıl, A.F. ve Demirci, R. 1984. Tarım Ekonomisi Dersleri, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları Yayın No: 880, s.2, Ankara.
- Ağca, A. 2003. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü: Türkiye Üzerine Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Akdoğan, N. 2000. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, 5. Baskı, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Fersa Matbaacılık Gazi Kitabevi ISBN 975-7313-43-2, Ankara.
- Anonim, 1992. 26 Aralık 1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- Anonim, 2000. 19 Aralık 2000 Tarih ve 24265 Sayılı Resmi Gazete.
- Anonim, 2004. Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı Konusunda Türkiye’de Yapılan Çalışmalar, Çiftlik Muhasebesi Veri Ağı Konulu Seminer Notları, T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, 10 Aralık, Ankara.
- Anonim, 2005. [http:// www.abgs.gov.tr](http://www.abgs.gov.tr) Erişim Tarihi: 15.09.2005.
- Anonim 2006. <http://www.turmob.org.tr> Erişim Tarihi: 02.11.2006.
- Anonim 2006/a. <http://www.tmsk.org.tr> Erişim Tarihi: 17.12.2006.
- Anonim 2006/b. Türkiye Muhasebe Standartları Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ Sıra No:22, 26090.
- Anonim, 2007. 2006 Yılı Faaliyetleri, Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Anonim, 2009. Avrupa Birliği Tarafından Finanse Edilen Pilot Türk Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Proje Sonuçları Broşürü, Ankara.
- Anonymous, 2006. <http://www.iasb.org> Erişim Tarihi: 04.06.2006.
- Anonymous, 2006/a. <http://www.fasb.org> Erişim Tarihi: 27.07.2006.
- Anonymous, 2006/b. <http://www.ifac.org> Erişim Tarihi: 16.12.2006.

- Aras, A. 1988. Tarım Muhasebesi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 486, s. 10-11, Bornova-İzmir.
- Argaç, Ö. 1993. Tarım İşletmelerinde Tekdüzen Muhasebe, İstanbul Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, İstanbul.
- Argilés, J. M. and Slof, E. J. 2000. New Opportunities For Farm Accounting, VI For Agriculture of the European Commission and the XCAC Office in Barcelona.
- Aydın, D. 1992. . Büyükbaş Besi Hayvancılık İşletmelerinin Muhasebe Organizasyonu Maliyetleme Sorunları, Teori ve Uygulaması, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, İstanbul.
- Berberoğlu, B. P. 2002. Uluslararası Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış.
- Bodmer, U. ve Heißenhuber, A. 1993. Rechnungswesen in der Landwirtschaft, Uni-Taschenbücher 1680, UTB für Wissen Schaft, Verlag Eugen Ulmer Stuttgart 1993 in Germany, ISBN 3-8252-1680-2 (UTB- Bestellnummer).
- Boss, A. 1923. Farm Management, Lyons and Carnahan, Newyork.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. 1992. Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları 4. Basım, İstanbul.
- Çiftçi, Y. 1997. Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi Cilt 26, Sayı 2/97 Kasım.
- Demirkol, Ö. F. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı, Doktora Tezi Basılmamış, Ankara.
- Deran, A. 2007. Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulanması, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi Ankara.
- DİE, 2001. Türkiye İstatistiği Yıllığı, T. C. DİE Yayınları, Yayın No: 2690, Ankara.
- DPT, 2009. Temel Ekonomik Göstergeler PDF Dosyası, İnternet Adresi www.dpt.gov.tr Erişim Tarihi: 18.03.2009.

- Erkuş, A., Bülbül, M., Kıral, T., Açıl, A.F. ve Demirci, R. 1995. Tarım Ekonomisi, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Eğitim, Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları No:5, s. 3-5, Ankara.
- Erkuş, A. ve Demirci, R. 1996. Tarımsal İşletmecilik ve Planlama, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Yayın No: 1435, Ankara.
- Eroğlu, E. 1997. AB Muhasebe Uygulamaları İle Türkiye Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, Sakarya.
- Hatipoğlu, Z. 1949. Maliyet Muhasebesi, Sırlar Matbaası, İstanbul.
- Hiçşmaz, M. 1958. Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo, A.Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi yayınları No: 83-65, Ankara.
- Güneş, E., Albayrak, M. ve Gülçubuk B. 2002. Türkiye’de Gıda Sanayii, Tek Gıda- İş Sendikası Eğitim Yayını, İzmir.
- Kalaç, M. Ö. 2002. Tarım İşletmelerinin Analiz ve Planlanmasına Yönelik Muhasebe Kayıtlarının Bilgisayar Ortamında Tutulması Üzerine Bir Araştırma, Ege Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, İzmir.
- Karakaya, M. 2004. Maliyet Muhasebesi, Fersa Matbaacılık, Ankara.
- Kaymaz, A. R. 1995. Büyükbaş Besi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, Eskişehir.
- Karakaya, M. 2004. Maliyet Muhasebesi, Fersa Matbaacılık, Ankara.
- Karapınar, A. 2000. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Kıral, T. 1970. Ziraat İşletmelerimizde Defter Tutumu Şekilleri ve Mukayeseleri, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Kıral, T. 1988. Tarım Muhasebesi Ders Notları, Basılmamış, Ankara.
- Kıral, T. 1987. Ankara İli Çubuk İlçesi Tarım İşletmelerinde Başlıca Üretim Faaliyetleri İçin Fiziki Üretim Girdileri Kullanım Seviyelerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları No: 1001, Bilimsel Araştırma ve İncelemeler No:543, Ankara.

- Kıral, T. 1993. Ankara İlinde T.Şeker Fabrikaları A.Ş. Besi Bölge Şefliği Tarafından Desteklenen Sığır Besiciliği İşletmelerinin Ekonomik Analizi, A.Ü.Z.F. Yayınları: 1289, Ankara.
- Kıral, T., Kasnakoğlu, H., Tatlıdil, F. F., Fidan, H. ve Gündoğmuş, E. 1999. Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayın No: 37, Ankara.
- Kıral, T. 2001. Tarımda Maliyet Muhasebesi, Tarımda Mali Çizelgeler Analizi, Lisansüstü Ders Notları, Basılmamış, Ankara.
- Koç, Z. 1996. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Hesaplarının İşleyişi ve Alt Hesaplarının Oluşturulması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Fakültesi Muhasebe Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, İstanbul.
- Köse, Y. ve Saban, M. 2005. Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler 24. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri, Muğla.
- Kuba, Y. 2007. Ülkemizde 2005'den itibaren SPK.ya Tabi İşletmelerce Uygulanan Muhasebe Standartlarının İncelenmesi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Master Tezi, Ankara.
- Laur, E. ve Hüni, A. 1955. Comptabilite Agricole de la petite et Moyenne Culture L. Payot, Lausanne.
- Nazlı, C. 2005. AB'deki Tarım Muhasebesi Veri Ağı Sistemi, Türkiye'de Uygulamalar ve Uyum Sürecinde Öneriler, A.Ü.F.B.E. Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı Y.L. Semineri, Ankara.
- Nou J. 1967. The Development of Agricultural Economics in Europe, Upsala .
- Otlu, F. 1992. Et Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Sisteminin Organizasyonu ve Malatya Et Kombinasında Yapılan Uygulama, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Organizasyon ve İşletme Politikası Anabilim Dalı, Basılmamış, İstanbul.
- Öncel, O. 1998. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Uygulaması, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, Bursa.

- Örten, R. 2003. Genel Muhasebe, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, 3. Baskı, Ankara.
- Özdemir, M. 2001. Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi Süt Fabrikası'nın Muhasebesi, Ürün Maliyetleri ve Bir Özel Sektör İşletmesi İle Karşılaştırmalı Analizi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Basılmamış, Erzurum.
- Özkan, A. 2001. Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, Basılmamış, Ankara.
- Öztürk, V. 2000. Kanatlı Kümes Hayvanları Yetiştiren İşletmelerde Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Bir Örnek Uygulama, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Master Tezi, Basılmamış, Ankara.
- Pasricha, R. ve Ubha, J.C. 2004. Agricultural Accounting: A tool for improving productivity!, The Chartered Accountant, August (internet ortamından alınmıştır).
- Rehber, E. Tipi, T. ve Aksüyek, M. 2002. "Tarım İşletmeleri Muhasebe Veri Ağı (TİMVA), Tanımlar ve Uygulama Rehberi", Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Yayın No: 231, Ankara.
- Resmi Gazete, 26 Aralık 1992 Tarih ve 21447 Sayılı.
- Resmi Gazete, 19 Aralık 2000 Tarih ve 24265 Sayılı.
- Subaşı, A. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanması, Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara.
- Sümer, E. 1996. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sisteme İlişkin Temel Sorunlar ve Çözüm Önerileri Örnek Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Basılmamış, Erzurum.
- Taylor, H.C. and Taylor A.D. 1952. The Story of Agricultural Economics in The United States, The Iowa State College Pres Ames, IOWA, s.1840-1932, U.S.A.
- Tokay, S. H. 1987. Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi G.Ü. Sosyal Bil. Ens., Doktora Tezi, Ankara.
- Tufan, A. 1997. Türkiye Ekonomisi, Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayın No:1487, Ders Kitabı: 448, Ankara.

- Uçma, B. E. 1989. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Marmara Ü. Sosyal Bil. Ens. İşletme Böl. Muhasebe Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Yalkın, Y.K. 1998. Genel Muhasebe, İlkeleri-Uygulamaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Turhan Kitabevi , 11. Basım, Ankara.
- Yanık, Z. 1996. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- Yanık, Z. 2003. Genel Muhasebe, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Ders Notları, Basılmamış, Ankara.
- Yanık, Z. 2004. Maliyet Muhasebesi, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Ders Notları, Basılmamış, Ankara.

EKLER

EK 1 iftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve alışma Usul ve Esasları
Hakkında Yönetmelik

EK 2 iftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım
Destegi Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ

EK 3 Tekdüzen Hesap Planı

EK 1 Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

22 Ocak 2009 PERŞEMBE

Resmî Gazete

Sayı : 27118

YÖNETMELİK

Tarım ve Köyişleri Bakanlığında:

ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI SİSTEMİNİN KURULUŞ VE ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI HAKKINDA YÖNETMELİK

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı; tarımsal işletmelerin yıllık gelirlerinin tespit edilmesi, ekonomik analizlerinin yapılması, tarım sektörü ve tarımsal ürün pazarlarındaki durumun değerlendirilmesi amacıyla; işletmelerden yapısal, fizikî ve malî nitelikte veri ve bilgilerin toplanmasına imkân sağlayan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu bir veri ağı sisteminin, ulusal ihtiyaçlar da göz önünde bulundurularak kurulmasını sağlamaktır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik; Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) sisteminin kurulması, sisteme dâhil olacak tarımsal işletmelerin seçilmesi, verilerin toplanması, derlenmesi, değerlendirilmesi, raporlanması, kullanılması, veri gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanmasına ilişkin usul ve esasları kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik; 18/4/2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanununun 19, 20 ve 24 üncü maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Anket formu: Tarımsal işletmelerin yıllık teknik, malî veya ekonomik bilgilerinin toplanması için hazırlanan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu soru formunu,
- b) Bakan: Tarım ve Köyişleri Bakanını,
- c) Bakanlık: Tarım ve Köyişleri Bakanlığını,
- ç) ÇMVA: Çiftlik Muhasebe Veri Ağını,
- d) ÇMVA bölgesi: 28/8/2002 tarihli ve 2002/4720 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırmasına ilişkin Kararın eki cetvelin “Düzey 1” istatistikî bölge birimlerini,
- e) ÇMVA kayıt defteri: ÇMVA sistemine gönüllü olarak katılan çiftçiler tarafından işletmenin yıllık ekonomik faaliyetlerine ilişkin bilgilerin işlendiği defteri,
- f) Ekonomik büyüklük: İşletmelerin standart brüt kâr üzerinden hesaplanan ekonomik büyüklüğünü,
- g) Eşik değer: İşletmelerin sistem gözlem alanına dâhil edilmeleri için sahip olmaları gereken asgari ekonomik büyüklüğü,
- ğ) İl ve ilçe müdürlükleri: Bakanlık il ve ilçe müdürlüklerini,
- h) İşletme: Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde tuttuğu arazide kendi adına bitkisel üretim, küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, kümes hayvancılığı, ipek böcekçiliği, arıcılık yapan veya karma üretim yapan eşik değer veya üzeri ekonomik büyüklükteki, tek yönetim altında bulunan ekonomik birimi,
 - 1) Katılım Anlaşması: Verilerin, ÇMVA veri toplama usullerinin uygulanarak toplanacağına ilişkin il veya ilçe müdürlüğü ve çiftçi arasında bir yıllık süreyle imzalanan, her iki tarafın görev ve sorumluluklarını düzenleyen belgeyi,
 - i) Katılım desteği: Katılım Anlaşması imzalayarak ÇMVA sistemine katılan ve düzenli olarak ÇMVA kayıt defteri tutan işletmelere her yıl belirlenen miktarda yapılan ödemeyi,
 - j) Muhasebe yılı: Takvim yılını,
 - k) Örnekleme tasarımı: Örnek işletmelerin seçilmesi amacıyla mevcut ve kullanılabilir bir çerçeveye dayalı bir şekilde, ÇMVA bölgeleri seviyesinde oluşturulan tasarımı,
 - l) Sorumlu birim: Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığını veya Bakan tarafından belirlenen diğer bir birimi,
 - m) Standart brüt kâr: Bitkisel ürün ya da canlı hayvan yetiştiriciliğinde, 1 dekar ya da 1 baş hayvandan bir yılda elde edilen üretim değerinden, bu değeri üretmek için kullanılan bazı değişken girdi masraflarının çıkartılması ile

hesaplanan değerin, birbirini takip eden üç yıllık ortalamasını,

n) Tek yönetim: Bir bireyi ya da hane halkını; ortaklaşa olarak en az iki bireyi ya da hane halkını; bir kooperatif, şirket ya da devlet kurumu gibi tüzel kişiyi,

o) Ulusal Komite: 5 inci maddede belirtilen temsilcilerden oluşan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Ulusal Danışma Komitesini,

ö) Veri toplayıcı (anketör): ÇMVA verilerinin çiftçiden anket formu yoluyla toplanmasından ve kontrolünden sorumlu, bu konuda sorumlu birimden eğitim almış olan Bakanlık teknik personelini, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Ulusal Komite ve Uygulama Birimleri

Ulusal Komite

MADDE 5 – (1) Ulusal Komite, Bakana bağlı bir değerlendirme ve danışma organı olup başlıca görevleri şunlardır:

a) Örnekleme tasarımını onaylamak.

b) Örnekleme tasarımının uygulanmasına ilişkin raporu onaylamak ve yıllık uygulama hakkında görüş bildirmek.

c) Yeni terimlerin uygulamaya konulması, toplanan verilerin ulusal amaçlarla kullanılması, anket formuna veri ilave edilmesi, çiftçilerin sisteme katılmaya teşvik edilmeleri, sistemin kapsam ve kullanım alanlarının genişletilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması konularında tavsiyelerde bulunmak ve bu amaçla, ilgili idarelerin ve kuruluşların temsilcilerinden oluşan teknik alt komiteler kurmak.

(2) Ulusal Komite; sorumlu birim başkanlığında, Strateji Geliştirme Başkanlığından ilgili daire başkanı, Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğünden ilgili daire başkanı, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Müdürü, Türkiye İstatistik Kurumundan ilgili daire başkanı, Türkiye Ziraat Odaları Birliğinden ve Bakanlıkça belirlenen üniversiteden birer temsilci olmak üzere toplam yedi üyeden oluşur. Ulusal Komite üyelerinin toplantılara katılmamaları hâlinde, yerlerine yetkilendirilmiş birer temsilci katılır.

(3) Ulusal Komite üyeleri Bakanlığın isteği üzerine üç yıl için ilgili idareler ve kuruluşlar tarafından belirlenir.

(4) Üyeler görev süreleri sonunda yeniden görevlendirilebilir ya da görev süresi dolmadan Bakanlığa bilgi verilmesi suretiyle değiştirilebilir.

(5) Ulusal Komite yılda en az bir kez toplanır. Toplantılarda üye tam sayısının salt çoğunluğu aranır ve kararlar katılanların oy birliğiyle alınır, oy birliğinin sağlanamadığı durumlarda söz konusu karar en geç iki ay içinde Bakanlıkça alınır.

(6) Gerekli görülmesi hâlinde Ulusal Komite Başkanınca Komite toplantıya çağrılır.

(7) Ulusal Komite toplantılarına sorumlu birim başkanı başkanlık eder. Sorumlu birim başkanının katılmadığı toplantılara sorumlu birim başkanvekili başkanlık eder.

(8) Ulusal Komitenin sekreteryası hizmetleri sorumlu birim tarafından yerine getirilir.

(9) Ulusal Komitenin çalışmalarını ilgili her türlü gider Bakanlık bütçesinden karşılanır.

Sorumlu birim

MADDE 6 – (1) Ulusal düzeyde uygulama birimidir. Gerektiğinde Bakan, Strateji Geliştirme Başkanlığı dışında diğer bir birimi sorumlu birim olarak belirleyebilir.

(2) Sorumlu birimin başlıca görevleri şunlardır:

a) ÇMVA konusunda Bakanlık merkez ve taşra birimleri ile Bakanlık dışı ilgili idareler ile kuruluşlar arasında iletişim ve koordinasyonu sağlayarak ilgili idarelerin ve kuruluşların sorumluluk ve görevlerini yerine getirmelerini sağlamak.

b) Avrupa Komisyonu ve Avrupa Birliği ÇMVA Komitesi ile iletişim kurmak, ÇMVA ile ilgili gelişmeleri takip etmek ve uygulamaya geçirilmesini sağlamak.

c) Çalışma için referans dönemini en iyi şekilde yansıtacak mevcut ve kullanılabilir bir çerçeveye dayalı olarak uygun örnekleme tasarımının hazırlanması için gerekli işbirliği ve koordinasyonu sağlamak, tasarımı onay için Ulusal Komiteye sunmak, ÇMVA sisteminde kullanılacak uygun yöntemi belirlemek, uygulanmasını takip etmek, geliştirmek, örnekleme tasarımının uygulanmasına ilişkin raporu hazırlamak ve Ulusal Komitenin onayına sunmak.

ç) Test kriter ve limitlerini belirlemek, verilerin doğrulanmasını ve düzeltilmesini sağlamak.

d) Sisteme ilişkin malî ve idarî yönetimi sağlamak.

e) Sistemin tanıtılmasına yönelik ulusal düzeyde faaliyetlerde bulunmak.

f) Veri toplayıcıları eğitmek.

g) Veri toplayıcılar için bilgisayar programları, anket soru formu ve el kitapları ve diğer ilgili dokümanları hazırlamak.

- ğ) Veri tabanını yönetmek ve geliştirmek.
h) ÇMVA anketi çerçevesinde elde edilen standart sonuçların genel değerlendirmesini yapmak ve yayımlamak.
1) Veri kalitesini sağlamak ve sürdürmek.
i) Veri gizliliği ve güvenliğiyle ilgili önlemleri almak.
j) 5488 sayılı Tarım Kanununun 19 uncu maddesi çerçevesinde, sisteme kayıtlı işletmelere yapılacak katılım desteği ödeme miktarının belirlenmesine ilişkin çalışmalar yapmak ve bu çalışmaları Tarımsal Yönlendirme ve Destekleme Kuruluna sunmak.
k) Ülkemizi bu konuda oluşturulmuş uluslararası örgütlerin komitelerinde temsil etmek.

Yerel uygulama birimleri

MADDE 7 – (1) Yerel uygulama birimleri, il ve ilçe müdürlükleridir.

(2) İl müdürlüğü, il seviyesinde uygulama birimidir. Başlıca görevleri şunlardır:

- a) Kendisine bağlı ilçe müdürlükleriyle sorumlu birim arasındaki iletişim ve koordinasyonu sağlamak.
 - b) İşletme listesini ilgili ilçe müdürlüklerine göndermek.
 - c) İşletmelerden veri toplamak.
 - ç) ÇMVA kayıt defterlerinin düzenli olarak doldurulduğunu kontrol etmek.
 - d) İlçelerin gönderdiği formları tek merkezde toplamak, kontrol etmek ve sorumlu birime iletmek.
- (3) İlçe müdürlükleri, ilçe seviyesinde uygulama birimidir. Başlıca görevleri şunlardır:
- a) İlçe sınırları dâhilinde çiftçilerle Katılım Anlaşması imzalanmasını sağlamak.
 - b) Sistemin tanıtımına yönelik faaliyetler gerçekleştirmek.
 - c) Seçilen işletmelerden veri toplamak.
 - ç) ÇMVA kayıt defterlerinin düzenli olarak doldurulduğunu kontrol etmek.
 - d) Toplanan verileri kontrol etmek.
 - e) Kontrol edilen formları bağlı olduğu il müdürlüğüne göndermek.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İşletmelerin Seçimi, Veri Toplama ve Değerlendirme Esasları

İşletmelerin sorumlulukları

MADDE 8 – (1) İşletmelerin sorumlulukları şunlardır:

- a) Kendilerine verilen ÇMVA kayıt defterini düzenli ve sistematik bir şekilde tutmak.
- b) Görüşme için belirlenen gün ve saatte, işletmede hazır bulunmak.
- c) Tarımsal faaliyetlerine ilişkin doğru bilgi vermek.

ÇMVA sisteminde yer alacak tarımsal işletmelerinin seçimi

MADDE 9 – (1) Sisteme dâhil olacak işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumu ile işbirliği yapılarak, araştırma tasarımı için gerekli değişkenlerin elde edilmesine imkân sağlayan mevcut ve kullanılabilir bir çerçeveye dayalı olarak hazırlanan örnekleme tasarımı dâhilinde seçilir.

(2) Türkiye İstatistik Kurumundan alınan örnek işletme listeleri il müdürlüklerine gönderilir.

(3) İşletmelerin sistemden çıkmaları hâlinde yeni işletmeler sisteme dâhil edilir.

Veri toplama ve derleme

MADDE 10 – (1) Muhasebe yılı başında il ve ilçe müdürlükleri tarafından ziyaret edilen örnek işletmelere ÇMVA kayıt defteri ilgili bölümleri doldurulduktan sonra bırakılır. Belirli aralıklarla işletme ziyaret edilerek kayıt defterlerinin kontrolü yapılır. Takip eden yılın ilk yarısında kayıt defteri bilgilerinden yararlanılarak ÇMVA verileri il veya ilçe müdürlükleri tarafından toplanır. Yürürlükteki mevzuat hükümleri gereği muhasebe kaydı tutan işletmelerin kayıtlarından da anket esnasında yararlanılır.

(2) Toplanan veriler, il müdürlükleri tarafından kontrol edildikten sonra onaylanır.

(3) Onaylanan veriler il müdürlüğü tarafından sorumlu birime iletilir.

Değerlendirme, raporlama, analiz ve veri kullanımı

MADDE 11 – (1) Sorumlu birimde derlenen veriler doğrulama testlerine tabi tutularak değerlendirilir.

(2) Doğrulan veriler ÇMVA veri tabanına aktarılır.

(3) ÇMVA verileri, üst yönetime ve talep etmeleri durumunda çiftçilere sunulmak üzere raporlanır.

(4) Çiftçiler için hazırlanan raporlar, il veya ilçe müdürlükleri tarafından kendilerine verilir.

(5) ÇMVA verilerinin malî, ekonomik ve ekonometrik analizleri sorumlu birim tarafından yapılarak Bakanlığın ilgili birimlerine ve bilimsel araştırma çalışmalarında kaynak olarak kullanılmak üzere ilgili mercilere verilir.

Veri gizliliği ve gizli verinin güvenliği

MADDE 12 – (1) 5488 sayılı Tarım Kanununun 20 nci maddesinin (e) bendi uyarınca ÇMVA kayıtlarına ait

bilgiler kontrol ve istatistikî amaçlı olarak kullanılabilir, ancak ifşa edilemez. Bu hükme uymayanlar için genel hükümler çerçevesinde cezaî işlem yapılır.

(2) ÇMVA istatistikleri, Resmî İstatistik Programı kapsamında yer aldığından, 20/6/2006 tarihli ve 26204 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Resmî İstatistiklerde Veri Gizliliği ve Gizli Veri Güvenliğine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte belirtilen gizlilik ve güvenlik uygulamalarına tabidir.

(3) Veri gizliliği ve gizli veri güvenliğinin sağlanması için gerekli tedbirler sorumlu birim tarafından alınır.

Sistemin yaygınlaştırılması ve yıllık uygulamalar

MADDE 13 – (1) Sistemin kademeli bir şekilde ülke geneline yaygınlaştırılması amacıyla uygulama alanına dâhil edilecek iller ve yıllık uygulamalara ilişkin detaylar Bakanlıkça belirlenir.

Veri kalite kontrolü

MADDE 14 – (1) ÇMVA istatistiklerinin üretilmesinde Resmî İstatistik Programında belirtilen sınıflama ve kalite standartlarına uyulup uyulmadığının kontrolü, 10/11/2005 tarihli ve 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu gereğince, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yapılır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Cezaî hükümler

MADDE 15 – (1) Katılım desteği, anket formları sorumlu birim tarafından kontrol edilerek doğrulanan işletmelere ödenir. Katılım desteğinden haksız yere faydalandığının tespit edildiği durumlarda 5488 sayılı Tarım Kanununun 23 üncü maddesi hükümleri uygulanır.

Yürürlük

MADDE 16 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 17 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Tarım ve Köyişleri Bakanı yürütür.

EK 2 Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemine Dâhil Olan Tarımsal İşletmelere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ

27 Mart 2009 CUMA

Resmî Gazete

Sayı : 27182

TEBLİĞ

Tarım ve Köyişleri Bakanlığından:

ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI SİSTEMİNE DÂHİL OLAN TARIMSAL İŞLETMELERE KATILIM DESTEĞİ ÖDEMESİ YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (TEBLİĞ NO: 2009/35)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğ, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) sistemine gönüllü olarak dâhil olan tarımsal işletmelere katılım desteği ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğ, Çiftlik Muhasebe Veri Ağı sisteminin kurulduğu pilot iller olan Bursa, Konya, Adana, Tekirdağ, İzmir, Nevşehir, Giresun, Şanlıurfa, Erzurum'da örnekleme tasarımına uygun olarak seçilen ve sisteme katılan işletmelere 2008 ve 2009 yılları için yapılacak olan katılım desteği ödemesine ilişkin usul ve esasları kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 18/4/2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanununun 19 uncu maddesinin (g) bendi ve 22/1/2009 tarihli ve 27118 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15 inci maddesi ile 14/11/2008 tarih ve 27054 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, 2008/14267 sayılı Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Katılım Desteğine Dair Bakanlar Kurulu Kararına istinaden, 2008 ve 2009 yıllarında ödenecek olan katılım desteği uygulamalarına esas olmak üzere hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- a) Anket formu: Tarımsal işletmelerin yıllık teknik, malî veya ekonomik bilgilerinin toplanması için hazırlanan, Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu soru formunu,
- b) Bakanlık: Tarım ve Köyişleri Bakanlığını,
- c) Banka: T.C. Ziraat Bankası A.Ş.'yi,
- ç) Çiftçi Kayıt Sistemi (ÇKS): Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sisteminin Kuruluş ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'le oluşturulan ve çiftçilerin kimlik, arazi ve ürün bilgileri ile tarımsal desteklemelere ilişkin bilgilerin de kayıt altına alındığı veri tabanını,
- d) Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA): Tarımsal işletmelerin gelirlerine ve faaliyetlerine ilişkin muhasebe verilerinin toplanması, depolanması ve istatistikî değerlendirmelerinin yapılması amacıyla oluşturulan sistemi,
- e) ÇMVA Katılım Anlaşması: Verilerin, ÇMVA veri toplama usullerinin uygulanarak toplanacağına ilişkin il müdürlüğü ve çiftçi arasında bir yıllık süreyle imzalanan, her iki tarafın görev ve sorumluluklarını düzenleyen Ek-1'de yer alan belgeyi,
- f) İcmal 1: İl müdürlüğü tarafından hazırlanan, çiftçi detayında ÇMVA katılım desteği hakedişlerini gösteren ve bir örneği Ek-2'de yer alan belgeyi,
- g) İcmal 2: İl müdürlüğü tarafından İcmal 1'deki bilgilere göre hazırlanan, il detayında ÇMVA katılım desteği hakedişlerini gösteren ve bir örneği Ek-3'de yer alan belgeyi,
- ğ) İl müdürlüğü: Bakanlık il müdürlüğünü,
- h) İl ÇMVA Komisyonu: İl müdürü veya il müdür yardımcısı başkanlığında proje ve istatistik şube müdürü ve il müdürlüğünde görevli bir anketörden oluşan ve formların ön değerlendirmesinden, ihtilafların incelenerek sonuçlandırılmasından, gerekli durumlarda ihtilafların Merkez ÇMVA Komitesi'ne iletilmesinden, ödemeye esas icmallerin onaylanmasından sorumlu komisyonu,
- ı) İl ÇMVA Koordinatörü: Sistemin kurulduğu illerdeki il müdürlüğü proje ve istatistik şube müdürünü,
- i) İşletme: Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortakçılık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde tuttuğu arazide kendi adına bitkisel üretim, küçükbaş hayvan yetiştiriciliği, büyükbaş hayvan yetiştiriciliği, kümes hayvancılığı,

ipek böcekçiliği, arıcılık yapan veya karma üretim yapan eşik değer veya üzeri ekonomik büyüklükteki, tek yönetim altında bulunan ekonomik birimi,

j) Katılım desteği: Katılım Anlaşması imzalayarak ÇMVA sistemine dâhil olan ve muhasebe yılı süresince tarımsal faaliyetlerine ilişkin verilerini belirlenen zamanlarda veri toplayıcılarıyla paylaşan ve verileri Sorumlu Birim tarafından uygulanan testler sonunda doğrulanan işletmelere, her yıl belirlenen miktarda yapılan ödemeyi,

k) Merkez ÇMVA Komisyonu: Sorumlu Birim bünyesinde, ilgili daire başkanının başkanlığında, diğerleri konusunda deneyimli teknik personel olmak üzere toplam yedi üyeden oluşan, illerden gönderilen anket formlarının kontrol ve doğrulanmasından ve il ÇMVA Komisyonlarından intikal eden teknik içerikli ve ihtilafli konuların değerlendirilmesinden sorumlu komisyonu,

l) Muhasebe yılı: Bir takvim yılını,

m) Örneklem tasarımı: Sorumlu Birim tarafından yıllık olarak hazırlanan, ÇMVA işletmelerinin seçimine esas teşkil eden örneklem tasarımı,

n) Sorumlu birim: Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı,

o) Tarımsal faaliyetler: Bitkisel üretim ve/veya hayvansal üretim ve bu üretim sonucu elde edilen malların; işletme içerisinde ilk işleme, koruma ve değerlendirilmesi için yapılan faaliyetleri,

ö) Teftiş Kurulu Başkanlığı: Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığını,

p) Veri toplayıcı (anketör): ÇMVA verilerinin çiftçiden anket formu yoluyla toplanmasından ve kontrolünden sorumlu, bu konuda sorumlu birimden eğitim almış olan Bakanlık teknik personelini, ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Ödeme Esasları

Ödeme yapılacak tarımsal işletmeler

MADDE 5 – (1) Ödemeler, Çiftçi Kayıt Sistemine (ÇKS) kayıtlı olup, ÇMVA sistemine dâhil olan, bir muhasebe yılı süresince tarımsal faaliyetlerine ilişkin verilerini belirlenen zamanlarda veri toplayıcılarıyla paylaşan ve verileri Sorumlu Birim tarafından uygulanan testler sonunda doğrulanan tarımsal işletmelere yapılır.

Ödeme miktarı

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen tarımsal işletmelere, ÇMVA Katılım Desteği'ne dair 2008/14267 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden, işletme başına ve yılda bir kez olmak üzere 2008 yılında 150 TL, 2009 yılında 300 TL katılım desteği ödenir.

Ödemeler için gerekli finansman ve ödeme planı

MADDE 7 – (1) ÇMVA katılım desteği ödemeleri için gerekli finansman bütçenin ilgili kalemine tahsis edilen ödeneklerden karşılanır. Ödemeler, Bakanlık tarafından Bankaya kaynak aktarılmasını müteakip, il müdürlüklerince hazırlanarak onaylanan İcmal 1'e göre, Banka aracılığıyla, ilgili şubelerde daha önce çiftçiler adına açılan veya açılacak olan hesaplara yapılır. Çiftçilere yapılan toplam ödeme tutarının % 0,2'si bütçenin ilgili kaleminden Bankaya hizmet komisyonu olarak ödenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Uygulama

Görevli kurum ve kuruluşlar

MADDE 8 – (1) ÇMVA katılım desteği ödemeleri uygulaması, Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, merkez ve il ÇMVA Komisyonları ile il müdürlükleri tarafından yürütülür.

Uygulama takvimi

MADDE 9 – (1) İşletmelerin bir muhasebe yılı boyunca gerçekleştirdiği tarımsal faaliyetlerine ilişkin veriler takip eden yılın ilk yarısı içinde, anket yoluyla toplanır.

(2) Her işletme için sadece bir anket formu düzenlenir.

(3) İşletmelerin seçilmesi ve katılım anlaşmalarının imzalanması, içinde bulunulan yılın ilk üç ayı içerisinde tamamlanır.

(4) Anketler, katılım anlaşmalarının imzalanmasından itibaren üç ay içerisinde tamamlanır ve kontrol edilmelerinin ardından il müdürlüklerince Sorumlu Birime gönderilir.

(5) Anket formları Sorumlu Birim tarafından testlere tabi tutularak değerlendirilir. Anket formları doğrulanan işletmeler, kesin icmalleri alınmak üzere il ÇMVA Komisyonuna bildirilir.

(6) İl ÇMVA Komisyonunca anket formu doğrulanan işletmelerin ÇKS 2008 ve 2009 yılları için sistemdeki ÇMVA katılım desteği girişleri yapılır. İşletmelerin kesin icmalleri alınarak İcmal 2 onaylanıp, Sorumlu Birime gönderilir.

(7) Sorumlu Birim İcmal 2 seviyesinde ödemeye esas bilgileri Bankaya gönderir.

(8) Yukarıda geçen tüm işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında görevlilerce veri güvenliğinin sağlanmasıyla

ilgili esaslara uyulur.

(9) Sorumlu Birimle il müdürlüğü arasında uygulamaya ilişkin koordinasyon ÇMVA il koordinatörleri tarafından sağlanır. Bu kapsamda il sınırları dâhilinde formlarının anketörlere dağıtılmasından, uygulamanın takibinden, doldurulan formların merkeze gönderilmesinden ve doğrulama sürecinin tamamlanmasından anketörlere sorumludur.

Uygulamaların denetimine ilişkin görev ve yetkiler

MADDE 10 – (1) ÇMVA katılım desteği uygulamasında, il ÇMVA komisyonlarının çözemediği ihtilaflı durumlar Merkez ÇMVA Komisyonu tarafından değerlendirilerek karara bağlanır. Sonuç alınamayan durumlar Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığına iletilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇMVA Katılım Desteğinden Yararlanamayacaklar

ÇMVA Katılım Destek kapsamı dışında kalacak tarımsal işletmeler

MADDE 11 – (1) Aşağıdaki tarımsal işletmeler ÇMVA Katılım Desteği uygulamasından yararlanamaz.

- İlgili muhasebe yılında ÇKS'ye kayıtlı olmayan,
- Katılım anlaşması imzalamak suretiyle başvuru yapmayan,
- Verilerini istenen zamanda ve doğru olarak veri toplayıcıları ile paylaşmayan,
- Sorumlu Birim tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda formları doğrulanmayan,
- Kendi isteğiyle sistemden çıkan tarımsal işletmeler.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Cezai sorumluluklar

MADDE 12 – (1) Haksız yere alınan destekleme ödemeleriyle ilgili olarak 18/4/2006 tarihli ve 5488 sayılı Tarım Kanunu'nun 23 üncü maddesine göre gerekli hukuki ve cezai işlemler yapılır.

(2) Ayrıca, haksız yere yapılan ödemeler, ödeme yapılan tarımsal işletmelerden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde, haksız ödeme tarihinden tahsil tarihine kadar geçen süre için anılan Kanununun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte geri alınır. Haksız ödemenin yapılmasında ödemeyi sağlayan belge veya belgeleri düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, geri alınacak tutarların tahsilinde müştereken sorumlu tutulurlar.

Yürürlük

MADDE 13 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 14 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Tarım ve Köyişleri Bakanı yürütür.

Eki



T.C.
TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI

ÇİFTLİK MUHASEBE VERİ AĞI SİSTEMİNE KATILIM ANLAŞMASI

Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından kurulacak olan Çiftlik Muhasebe Veri Ağı Sistemi (ÇMVA) için yılında düzenlenecek anketlere kendi rızamla dahil olmayı ve aşağıda belirtilen yükümlükleri yerine getirmeyi kabul ediyorum.

İmza

Çiftçinin Adı:

Adresi:

Telefon :

TC Kimlik No:

ÇKS işletme No:

Yukarıda kimlik ve adres bilgileri bulunan çiftçinin ÇMVA sistemine kaydı uygun bulunmuştur.

..... Tarım İl Müdürü :

YÜKÜMLÜLÜKLER

A) Çiftçilerin Yükümlülüğü:

- Anket yapılacak tarihte işletmede bulunmak
- Anket Formunda işletmenin tarımsal faaliyetlerine ilişkin olarak sorulacak soruları cevaplamak
- İşletme kayıt defteri, muhasebe kaydı ve her türlü bilgiyi (makbuz, fatura, belge gibi) muhafaza etmek ve Bakanlık görevlisiyle paylaşmak.
- Kayıt tutmayan çiftçiler için geliştirilecek çiftçi kayıt defterlerini düzenli olarak tutmak.

B) Bakanlığın Yükümlülüğü:

- Belli dönemlerde işletmeleri ziyaret ederek ÇMVA anket formunu doldurmak
- Çiftçilere için geliştirilen Çiftçi Kayıt defterlerinin kullanımına yönelik eğitim vermek
- İşletmelerden anket yoluyla **toplanan bilginin gizliliğini sağlamak,**
- Toplanan bilginin **istatistik dışı amaçla kullanılmamasını sağlamak,**
- Sisteme katılarak yükümlülüklerini yerine getiren çiftçilere ödeme yapmak,
- Sisteme katılan çiftçilere istemeleri halinde işletmelerinin ekonomik durumuyla ilgili ekonomik analiz raporu hazırlamak.

Eki

..... YILI ÇMVA KATILIM DESTEĞİ ÖDEMESİ ÇİFTÇİ DETAYINDA İCMALİ (İCMAL 1)

İLİ :

İLÇESİ :

| Sıra No | TC Kimlik No | Vergi No | Adı | Soyadı | Katılım Desteği Miktarı (TL) |
|---------------|--------------|----------|-----|--------|------------------------------|
| | | | | | |
| | | | | | |
| TOPLAM | | | | | |

Yukarıda kimlik bilgileri yazılı kişilere, hizalarında kayıtlı miktarların 5488 sayılı Tarım Kanunu ve ÇMVA Sistemine Dahil Olan Çiftçilere Katılım Desteği Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2009/35) gereğince ödenmesi uygundur.

| DÜZENLEYEN | KONTROL EDEN | ONAYLAYAN |
|----------------------|----------------------|----------------------|
| Adı – Soyadı: | Adı – Soyadı: | Adı – Soyadı: |
| Görevi: | Görevi: | Görevi: |
| Tarih: | Tarih: | Tarih: |
| İmza: | İmza: | İmza: |

Eki

.....YILI ÇMVA KATILIM DESTEĞİ ÖDEMESİ İL DETAYINDA İCMALİ (İCMAL 2)

İLİ :

| Sıra No | İlin Adı | Toplam İşletme (Çiftçi) Sayısı | ÇMVA Katılım Desteği Miktarı (TL) |
|---------------|----------|--------------------------------|-----------------------------------|
| | | | |
| TOPLAM | | | |

| DÜZENLEYEN | KONTROL EDEN | ONAYLAYAN |
|----------------------|----------------------|----------------------|
| Adı – Soyadı: | Adı – Soyadı: | Adı – Soyadı: |
| Görevi: | Görevi: | Görevi: |
| Tarih: | Tarih: | Tarih: |
| İmza: | İmza: | İmza: |

EK 3 Tekdüzen Hesap Planı

A – TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

HESAP SINIFLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

2 DURAN VARLIKLAR

3 KISA VADELİ YABANCI VARLIKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI VARLIKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

7 MALİYET HESAPLARI

8

9 NAZIM HESAPLAR

1 HESAP GRUPLARI

DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZİR DEĞERLER

11 MENKUL KIYMETLER

12 TİCARİ ALACAKLAR

13 DİĞER ALACAKLAR

14

15 STOKLAR

16

17

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

2 DURAN VARLIKLAR

20

21

22 TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

31

32 TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

34 ALINAN AVANSLAR

35

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

41

42 TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

44 ALINAN AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE DİĞER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

51

52 SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KÂR YEDEKLERİ

55

56

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

- 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
- 62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
- 63 FAALİYET GİDERLERİ (-)
- 64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR
- 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
- 66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
- 67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR
- 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
- 69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

7 MALİYET HESAPLARI

7/A SEÇENEĞİ

- 70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- 71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 78 FİNANSMAN GİDERLERİ

7/B SEÇENEĞİ

- 79 GİDER ÇEŞİTLERİ
- 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR
- 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI
- 799 ÜRETİM MALİYET HESABI

8 (SERBEST)

9 NAZIM HESAPLAR

91

99

0 (SERBEST)

B – HESAP PLANI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

104

107

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

109

11 MENKUL KIYMETLER

110 HİSSE SENETLERİ

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI

113

117

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR

121 ALACAK SENETLERİ

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

123

125

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

130

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

134

135 PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

14

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM

152 MAMÜLLER

153 TİCARİ MALLAR

154

156

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16

17

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181 GELİR TAHAKKUKLARI

182

189

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

194

195

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

DURAN VARLIKLAR

20

21

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

223

225

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

227

228

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR (1)

230. ORTAKLARDAN ALACAKLAR

231. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

232. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

233.

234.

235. PERSONELDEN ALACAKLAR

236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

238.

239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

242. İŞTİRAKLER

243. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245. BAĞLI ORTAKLIKLAR

246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

248. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250. ARAZİ VE ARSALAR

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

252. BİNALAR

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254. TAŞITLAR

255. DEMİRBAŞLAR

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259. VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260. HAKLAR

261. ŞEREFİYE

262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264. ÖZEL MALİYETLER

265.

266.

267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269. VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270.

271. ARAMA GİDERLERİ

272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

273.

276.

277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279. VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281. GELİR TAHAKKUKLARI

282.

289.

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

290.

291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

295.

296.

297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300. BANKA KREDİLERİ

301.

302.

303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ

305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

307.

308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

309. DİĞER MALİ BORÇLAR

31

32 TİCARİ BORÇLAR

320. SATICILAR

321. BORÇ SENETLERİ

322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

323.

325.

326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

327.

328.

329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

330.

331. ORTAKLARA BORÇLAR

332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

334.

335. PERSONELE BORÇLAR

336.

337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

338.

339. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)

34 ALINAN AVANSLAR

340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

341.

348.

349. ALINAN DİĞER AVANSLAR

35

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

362.

367.

368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

374.

378.

379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381. GİDER TAHAKKUKLARI

382.

389.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

390.

391. HESAPLANAN KDV

392. DİĞER KDV

393.

397.

398. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI(1)

399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400. BANKA KREDİLERİ

401.

404.

405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406.

407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

409. DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

420. SATICILAR

421. BORÇ SENETLERİ

422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

423.

425.

426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

427.

428.

429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

430.

431. ORTAKLARA BORÇLAR

432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

434.

436.

437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)

44 ALINAN AVANSLAR

440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

441.

448.

449. ALINAN DİĞER AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470.

471.

472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

473.

478.

479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481. GİDER TAHAKKUKLARI

482.

489.

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490.

491.

492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ(1)

493. TESİSE KATILMA PAYLARI

494.

498.

499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRIMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524.

528.

529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KÂR YEDEKLERİ

540. YASAL YEDEKLER

541. STATÜ YEDEKLERİ

542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

543.

547.

548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549. ÖZEL FONLAR

55.

56.

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

590. DÖNEM NET KÂRI

591. DÖNEM NET ZARARI (-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

600. YURTIÇİ SATIŞLAR

601. YURTDIŞI SATIŞLAR

602. DİĞER GELİRLER

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610. SATIŞTAN İADELER (-)

611. SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612. DİĞER İNDİRİMLER (-)

613.

619.

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)

621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

624.

629.

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633.

639.

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642. FAİZ GELİRLERİ

643. KOMİSYON GELİRLERİ

644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645.

648.

649. FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

650.

651.

652. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)(1)

653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654. KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655.

658.

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

670.

671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

672.

678.

679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

682.

688.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780. FİNANSMAN GİDERLERİ
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
794. ÇEŞİTLİ GİDERLER
795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
797. FİNANSMAN GİDERLERİ
798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799. ÜRETİM MALİYET HESABI

8 (SERBEST)

9 NAZIM HESAPLAR

0 (SERBEST)

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Neslihan KÖSE
Doğum Yeri: Ankara
Yabancı Dili: İngilizce

Eğitim Durumu

Lise : Ankara Başkent Lisesi Matematik-Fen Bölümü (1991-1994)

Lisans: Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yabancı Dil Hazırlık Eğitimi İngilizce
(1995-1996)

Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü (1996-2000)

Yüksek Lisans : Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi
Anabilim Dalı Tarım İşletmeciliği Dalı (2001-2003)

Çalıştığı Kurum/Kurumlar ve Yıl

Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü (2002-2008)

Toprak Mahsulleri Ofisi Genel Müdürlüğü 2008-

Yayınlarından Bazıları

Köse, N. ve Erkuş, 2004. A. “Ankara İli Kalecik İlçesi Tarım İşletmelerinde Melez Irk Süt Sığırcılığı ve Melez Irk Besi Sığırcılığı İçin Fizibilite Raporlarının Hazırlanması ve Kârlılıklarının Karşılaştırılması”. T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara.

Köse, N. ve Erkuş, A. 2005. “GAP Alanında ve Ülkemizin Diğer Bölgelerindeki Tarım İşletmelerinde Yapılan Başlıca Araştırma Sonuçlarına Göre Tarımsal İşletme Gelir Düzeyi ve Yeterlilik Durumu”, GAP IV. Tarım Kongresi 21-23 Eylül 2005, Sayfa: 405-412, Harran Üniversitesi Ziraat Fakültesi, Şanlıurfa.

Kıral, T., **Köse, N.** ve Nazlı, C., 2006. “AB FADN Sistemi’ne Türkiye’nin Uyumu”, Türkiye VII. Tarım Ekonomisi Kongresi Küreselleşme ve Avrupa Birliği’ne Tam Üyelik Sürecinde Türk Tarımı 13-15 Eylül 2006, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü, Side Antalya.

Eraktan, S., **Köse, N.** ve Kutlar, İ. 2006. “Gelir Farklılığının Ailelerin Gıda Maddeleri Tüketim Miktarına ve Niteliklerine Etkisi”. I. Uluslararası Ev Ekonomisi Kongresi Sürdürülebilir Gelişme ve Yaşam Kalitesi 22-24 Mart 2006, Sayfa:516-522, Ankara Üniversitesi Ev Ekonomisi Yüksekokulu, Oluşum Yayıncılık, Ankara / Türkiye.