

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SERA İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİ,
MUHASEBESİ VE RAPORLAMASI**

(DOKTORA TEZİ)

NAGİHAN ALBENİ

KOCAELİ 2021

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SERA İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİ,
MUHASEBESİ VE RAPORLAMASI**

(DOKTORA TEZİ)

Nagihan ALBENİ

Danışman: Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN

KOCAELİ 2021

ÖNSÖZ

Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, tarımsal faaliyete özgü kayıtlarını tutmakta, sınıflandırmakta, özetlemekte ve analiz işlemlerini yapmaktadırlar.

Tez çalışmasının konusunu “Sera İşletmelerinde Üretim Maliyetleri, Muhasebesi ve Raporlaması” oluşturmaktadır. Bu çalışmada bana yol gösteren değerli hocam tez danışmanım Prof. Dr. Selman Aziz ERDEN’e ve tez izleme komitesinde yer alan değerli hocalarım Prof. Dr. Vasfi HAFTACI ile Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA’ya katkılarından dolayı çok teşekkür ediyorum.

Nagihan ALBENİ

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
ÖZET.....	IV
ABSTRACT	V
SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ.....	VI
TABLO LİSTESİ	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIMSAL FAALİYET ve TARIM İŞLETMELERİ.....	3
1.1. TARIMSAL FAALİYETİN TANIMI VE KAPSAMI	3
1.2.TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ.....	8
1.3.TARIMSAL FAALİYETLERİN TÜRLERİ.....	16
1.3.1. Bitkisel Üretim.....	18
1.3.2. Hayvansal Üretim.....	26
1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi	28
1.3.4. Su Ürünleri Üretimi	32
1.4. TARIM İŞLETMESİ KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ VE SINIFLANDIRILMASI.....	34
1.4.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri.....	35
1.4.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması	35

İKİNCİ BÖLÜM

2.TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ.....	39
2.1. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ TANIMI VE AMAÇLARI.....	39
2.2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ	43
2.3. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR	45
2.4. TARIM İŞLETMELERİNDE BELGE VE DEFTER DÜZENİ	46
2.5. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLER.....	49
2.6. TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI	53
2.6.1. TMS 41 Standardında Yer Alan Kavramlar.....	55
2.6.2. TMS 41 Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm	59
2.6.3. TMS 41 Standardına Göre Kazanç ve Zararlar	62
2.6.4. TMS 41 Standardına Göre Devlet Teşvikleri	63

2.6.5. TMS 41 Standardına Göre Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar	64
2.7. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI	66
2.7.1. TMS 16 Standardında Yer Alan Kavramlar	67
2.7.2. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm	69
2.7.2.1. TMS 16 Standardına Göre Başlangıç Maliyetleri.....	70
2.7.2.2. TMS 16 Standardına Göre Sonraki Maliyetler	70
2.7.2.3. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirmede Ölçüm	71
2.7.2.4. TMS 16 Standardına Göre Maliyetin Ölçümü	74
2.7.2.5. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	75
2.7.2.6. TMS 16 Standardına Göre Amortisman	80
2.8. TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÖRTÜALTI YETİŞTİRİCİLİĞİ ve MUHASEBESİ.....	89
3.1. TOPRAKSIZ SERADA GÜL YETİŞTİRİCİLİĞİ.....	93
3.2. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE	96
3.3. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYETİN HESAPLANMASI.....	100
3.4. SERACILIK İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	102

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. UYGULAMA.....	105
4.1. UYGULAMANIN AMACI	105
4.2. UYGULAMANIN SINIRLARI	105
4.3. UYGULAMADAKİ ŞİRKET HAKKINDA GENEL BİLGİ	105
4.4. UYGULAMANIN YÖNTEMİ.....	106
4.4.1. Uygulama Probleminin Tanımı	106
4.4.2. Uygulamanın Modeli.....	107
4.5. BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMİ	107
4.6. BULGULAR.....	108
4.6.1. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Üretim Süreci	108
4.6.2. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Gül Fidanlarının Taşıyıcı Bitki Olarak Muhasebe Kayıtlarının Yapılması	113
4.6.2.1. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanlarının İlk Kayda Alınması	115
4.6.2.2. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanları İçin Amortisman Ayrılması	116

4.6.2.3. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanlarının Değerlemesi.....	116
4.6.2.3.1. Maliyet Modeline Göre Değerlendirme	116
4.6.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme	117
4.6.3. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Gül Fidanlarından Elde Edilen Gülün Muhasebeleştirilmesi.....	118
4.6.4. Monografide Kullanılacak Hesap Planı.....	120
4.6.5. Monografi	126
4.7. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	215
SONUÇ.....	225
KAYNAKÇA	231
EKLER.....	241
ÖZGEÇMİŞ.....	247

ÖZET

Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, tarımsal faaliyete özgü kayıtlarını tutmakta, sınıflandırmakta, özetlemekte ve analiz işlemlerini yapmaktadırlar.

Bu çalışmada, Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren bir işletmede TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını nasıl yapması gerektiği ve dönem sonunda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre finansal raporlarını nasıl hazırlaması gerektiği gösterilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyetler, Topraksız Tarım, Taşıyıcı Bitkiler, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

Enterprises operating in the agricultural sector keep, classify, summarize and analyze accounting records specific to agricultural activity.

In this study, it has been tried to showing that how in a enterprise operating in the cut-flower rose-cultivation in soilless agricultural in the agricultural sector in Turkey should do accounting records according to the TAS 16 Property, Plant and Equipment and TAS 41 Agriculture Activities Standards and at the period-end how should prepare financial reports according to TAS 1 Presentation of Financial Statements Standard.

Key Words: Agricultural Activites, Soilless Agriculture, Carrier Plants, Turkey Accounting Standards.

SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
bkz	: Bakınız
cm.	: santi metre
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
m²	: metre kare
m³	: metre küp
md.	: madde
mm.	: mili metre
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
NFT	: Besleyici Film Tekniği
PC	: Polikarbon
PE	: Polietilen
PVC	: Poli Vinil Clorür
s.	: Sayfa
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

TABLO 1: Türkiye’de Yıllara Göre Tarım Alanları	21
TABLO 2: Türkiye’de 2019-2020 Yıllarına Ait Süs Bitkileri Üretim Miktarları	23
TABLO 3: Türkiye’de 2011-2020 Yılları Arası Örtüaltı Süs Bitkilerine Ait Üretim Bilgileri.....	25
TABLO 4: Türkiye’de 2011-2020 Yılları Arası Gül (Kesme)’ün Ekim ve Üretim Bilgileri.....	26
TABLO 5: Türkiye’de Yıllara Göre Canlı Hayvan Sayısı.....	27
TABLO 6: Türkiye’deki Hayvansal Ürünler	28
TABLO 7: Türkiye’nin Yıllara Göre Orman Alanları Dağılımı.....	29
TABLO 8: Türkiye’de İşlenmemiş Odun Üretimi.....	31
TABLO 9: Yıllara Göre Türkiye’deki Su Ürünleri Miktarı.....	33
TABLO 10: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı.....	55
TABLO 11: X İşletmesinin Çalışanlarının Maaşları	127
TABLO 12: X İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarının Kayıtlı Değeri, Kalıntı Değeri ve Amortismanına Tabi Tutarı.....	128
TABLO 13: X İşletmesinin Yıllara Göre İşlem Türü, Kapasite Kullanım Oranı ve Üretim Düzeyi	130
TABLO 14: X İşletmesinin 01/01/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	131
TABLO 15: X İşletmesinin 31/12/2016 Tarihli Genel Kesin Mizanı.....	148
TABLO 16: X İşletmesinin 31/12/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	149
TABLO 17: X İşletmenin 01/01/2016 ve 31/12/2016 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	150
TABLO 18: X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Genel Kesin Mizanı.....	163
TABLO 19: X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	164
TABLO 20: X İşletmesinin 01/01/2017 ve 31/12/2017 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	165
TABLO 21: X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Genel Kesin Mizanı.....	180
TABLO 22: X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	181
TABLO 23: X İşletmesinin 01/01/2018 ve 31/12/2018 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	182
TABLO 24: X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Genel Kesin Mizanı.....	196
TABLO 25: X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	197
TABLO 26: X İşletmesinin 01/01/2019 ve 31/12/2019 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	198
TABLO 27: X İşletmesinin 30/06/2020 Tarihli Genel Kesin Mizanı.....	212
TABLO 28: X İşletmesinin 30/06/2020 Tarihli Finansal Durum Tablosu.....	213
TABLO 29: X İşletmesinin 01/01/2020 ve 30/06/2020 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	214

GİRİŞ

Tarımsal faaliyet bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretiminden oluşmaktadır.

Tarım sektörünün ülke ekonomileri için önemli olmasına ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı yayımlanana kadar tarım muhasebesi, araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişmemiştir. Türkiye’de tarım işletmelerinin sahiplik yapısının da etkisiyle, muhasebe uygulamalarına, muhasebe standartları yerine genel olarak vergi mevzuatı açısından yer vermeleri nedeniyle, günümüzde tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak muhasebe standartları açısından önemli teorik çalışmalar yapılmasına rağmen bunların uygulama alanı ile etkileşimi sağlanamamıştır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Tarımsal faaliyetlerin bazılarının farklı özelliklere sahip olmaları nedeniyle bunların muhasebeleştirilmesi de özellik arz etmektedir. Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler TMS 41’e tâbi iken; taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına tâbidir. Taşıyıcı bitkiler yoluyla tarımsal ürün elde edilmesi konusunda yapılmış ayrıntılı ve yeterli çalışma bulunmamasından dolayı, bu çalışmada, taşıyıcı bitki olan gül fidanları ile tarımsal ürün olan gülün Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre nasıl muhasebeleştirileceği konusu ele alınmış olup, Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği yapan bir işletmenin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını nasıl yapması gerektiğinin ve dönem sonlarında TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre finansal tablolarını nasıl hazırlaması gerektiğinin gösterilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede standartlara göre muhasebe kayıtları yapılırken mevcut tekdüzen hesap planının yetersiz kaldığı durumlarda, ihtiyaç duyulan hesaplar, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planından sağlanmıştır.

Giriş ve sonuç bölümleri dışında toplam dört bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde tarımsal faaliyet ve tarım işletmeleri hakkında genel açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amaçları ve özelliklerinden bahsedilmiş, tarımsal faaliyet muhasebesinde karşılaşılan sorunların neler olabileceği açıklanmaya çalışılmış, tarım işletmelerinde belge ve defter düzeni ele alınmıştır. Türk vergi mevzuatına göre tarımsal faaliyetten, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde örtüaltı yetiştiriciliği ve muhasebesi, topraksız serada gül yetiştiriciliğinden bahsedilmiştir. Seracılık işletmelerinde muhasebe, maliyetin hesaplanması ve üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren bir işletmenin Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını nasıl yapması gerektiği ve dönem sonunda finansal raporlarını TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre nasıl hazırlaması gerektiği gösterilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını yaparken önemlilik arz eden durumlar üzerinde durulmuş ve genel bir değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TARIMSAL FAALİYET ve TARIM İŞLETMELERİ

Bu kısımda tarımsal faaliyet kavramının tanımı, kapsamı, özellikleri, türleri ve tarım işletmeleri hakkında açıklama yapılacaktır.

1.1. TARIMSAL FAALİYETİN TANIMI VE KAPSAMI

İnsanların topraktan faydalanma biçimleri günümüzde modern tarımın başladığı döneme kadar birçok aşamadan geçmiştir. Bu dönemler, toplayıcılık, avcılık ve balıkçılık, ilkel ziraat, geçimlik tarım, uzmanlaşmış tarım olmak üzere çeşitli şekillerde isimlendirilebilir (Direk, 2012: s.35-36).

İnsanların yaşamaları için doğada kendiliğinden bulunan ürünleri toplaması ile tarım başlamıştır. Daha sonraki dönemlerde tohumun ekimi dikimi yapılmış, elde edilen ürünler hasat edilmiş, hayvanlar meralarda otlatılmış, toprağa bağlı üretimle birlikte yerleşik düzene geçilmiştir. İşin başında öz tüketim amacıyla üretim yapılırken, ihtiyaçlar ve üretimler artınca ürünler başkalarının farklı ürünleri ile değiştirilmiş, bunun sonucunda da pazar için üretim dönemi başlamıştır. Teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak tarım üretimi de gelişmiş, farklı üretim kolları ve farklı ürün çeşitleri meydana gelmiş, üretim alanları genişlemiş, üretim pazarın isteğine göre planlanmış, ulusal ve uluslararası pazar için üretim yapılmaya başlanmıştır (Dernek, 2005: s.1).

Tarım Devrimi; insanların bir yere yerleşmesi ile göçebelikten kurtulması olgusu, başlıca tarım ürünlerinde üretim ve verim artışlarının meydana gelmesi, tarımda uzmanlaşmanın sağlanması ile tarımsal faaliyetlerin ana kollar itibarıyla ayrılması, genetik bakımdan güçlü tohumların seçilmesi ile üretimi gibi durumları ortaya çıkarmıştır. Göçebe olarak yaşayan toplumlar temel besin ihtiyaçlarını yüzyıllar boyunca av hayvanları ile yabani meyvelerden hatta çeşitli bitki parçalarından sağlamışlardır. Günümüzde bu tip toplum yapısı Afrika içlerinde yaşayan bazı kabileler ile Avustralya yerlilerinde hala görülebilmektedir. Bu tür bir yaşam sürdüren insanların kullandıkları üretim araç ve gereçlerinin çok basit fakat belirli amaçlara hizmet edebilme gücünde olduğu görülmüştür. İnsanın göçebelikten

toprağa yerleşmeye başlaması ile birlikte kullandığı üretim araç ve gereçlerinde de değişiklikler gözlenmiş ve bu alet – edevatlar giderek çeşitlenerek gelişmiştir. Diğer yandan insanlar yabani hayvanları ehlileştirmişler, doğada serbestçe ve ilkel olarak kendiliğinden yetişen bitkileri ıslah etmişler ve onların iyi koşullarda daha verimli olarak üretilmelerini sağlamışlardır. İnsanların bu faaliyetlerini gerçekleştirmede kullandıkları enerji kaynakları da gelişmiş, önceleri sadece kendi fiziksel gücünü kullanan insan, sonraları fiziksel güç ile birlikte beyin gücünü de kullanmıştır. İnsanın kendi gücü ile birlikte hayvanların güçlerini de kullanmaya başlaması ile hayvanların ehlileştirilme süreci gelişmiştir. Böylece at, eşek vb. çeki hayvanları ile koyun, inek vb. hayvansal üretim hayvanları ehlileştirilmiştir. Daha sonraları insanlar kendi güçleri ve hayvanlardan elde edilen enerji yetersiz kalınca farklı enerji kaynaklarını arama ve kullanma durumuna gelmişlerdir. Böylece mekanik bilimi gelişmiş, motorlar insan ve hayvanın yapamayacağı şartlarda bile iş üretir duruma gelmişlerdir (Direk, 2012: s.9-10).

Yerleşik düzende yapılan tarımsal üretim çiftçi ve aile bireylerinin yiyecek ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olduğundan bu üretim biçimine *Geçimlik Tarım* adı verilmiştir. Tarımsal üretimdeki artışlar, çiftçilerin evde tüketemedikleri ürünleri pazara sunmasına sebep olmuş ve elde edilen gelirler gübre, tohum, yem, ilaç vb. girdilerin alımı ve kullanımını teşvik etmiştir. Bu şekilde pazara dönük üretim biçimi geçimlik üretimin yerini aldığından, bu üretim şekline *Ticari Tarım* denilmiştir. Daha ileri gelişim aşamalarında tarım kesiminde işletmeler sanayide uygulanan üretim yöntemlerine benzer şekilde yığın üretimine geçerek uzmanlaşmış ve birbiriyle bütünleşmiş entegre işletmeler meydana gelmiştir. Tarım makineleri ve bilgisayar kullanımı çoğalmıştır. Bu üretim biçimine ise *Endüstriyel Tarım* veya *Fabrika Tarımı* adı verilmektedir (İnan, 2016: s.10).

Dar anlamda tanımlanacak olursa tarım, bitkisel ve hayvansal üretimdir. Geleneksel anlamda tanımlanacak olursa tarım, insanlara besin maddeleri ve ham madde sağlamak amacıyla bitkisel ve hayvansal varlıkların biyolojik üretim yeteneklerini planlı ve yönlendirilmiş şekilde kullanmaktır. Daha geniş açıdan bakıldığında ise, tarım ürünlerinin işlenmesi, girdilerin üretimi ve temini, ürünlerin pazarlanması gibi birçok faaliyet tarımın tanımı içine alınabilir (Gürler, 2008: s.1).

Diğer taraftan tarımın teknik açıdan tanımı ise, toprak ve tohum kullanılarak biyolojik kökenli ürünlerin üretilmesi ve bunların çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir. Yasal açıdan tarımın içine ormancılık ve balıkçılık ürünleri üretimi ve satışı da dâhil edilmektedir. Nitekim 1960 yılında çıkarılan 193 sayılı yasada bu konuya dikkat çekilerek, bitkisel ve hayvansal ürünlerin yanı sıra balıkçılık ve orman ürünleri de eklenmiştir (Direk, 2012: s.16.).

Tarım, dar anlamda toprak işçiliği olarak da tanımlanmaktadır. Daha geniş anlamda ise toprak işçiliği ile birlikte ürün almak için hayvan yetiştirme, ormancılık, kara ve deniz avcılığını da kapsayan ekonomik etkinliklerdir. Bahçecilik, tarla tarımı, meyvecilik, hayvancılık, sebzeçilik, bağcılık, tütüncülük, ormancılık ve su ürünleri tarımın başlıca kollarını oluşturmaktadır (Aktuğlu, 1984(a): s.5).

Tarımsal faaliyet, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel ve hayvansal ham maddeleri üretmek ve elde edilen bu hammaddeleri yarı veya tam işlenmiş ürün haline getirmek olarak da tanımlanmaktadır (Akdemir ve Alemdar, 2003: s.5).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 52. maddesine göre tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak suretiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır” (GVK, md.52).

GVK’da yapılan tanımdan da anlaşılacağı gibi, zirai mahsullerin işlenerek yarı mamul veya yeni bir mamul haline dönüştürülmesi zirai faaliyet olarak sayılmamaktadır. Bunun sonucunda, toprak ve tohum kullanılarak pamuk üretilmesi tarımsal faaliyet olarak kabul edilirken; pamuğun işlenerek iplik, kumaş vs. haline getirilmesi GVK’ya göre tarımsal faaliyet kabul edilmemektedir. Ayrıca GVK’da tarımsal faaliyetler geniş anlamda ele alınmış; deniz ve nehir ayrımı yapılmaksızın tüm balıkçılık faaliyetleri ile bir tarım işletmesine bağlı olma şartı aranmaksızın ormancılık faaliyetleri tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmiştir (Gökgöz, 2013(a): s.2).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41’in beşinci maddesinde ise tarımsal faaliyet, “satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi” olarak tanımlanmıştır. TMS 41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır, TMS 41’de hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesi düzenlenmemiştir. Örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işleminde TMS 41 uygulanmaz. Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte de olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır (TMS 41, md.3).

Bilim ve teknolojinin tarıma uygulanması, tarımsal üretimin (rekolte) ve verimin daima artırılması, büyük insan kitlelerinin beslenmesi, giydirilmesi ve barındırılması çok önemlidir. Ancak bu iş yapılırken doğal kaynakları ve çevreyi de en iyi şekilde kullanmak ve değerlendirmek gereklidir. Yoksa doğanın vahşice ve biran evvel tüketircesine istismar edilmesi, açlığı önleyemediği gibi tabii kaynakları da tamamen yok etmekte ve doğadaki tabii dengeyi ortadan kaldırmaktadır. Tüketimin kalitesinin artırılması, daha doğrusu üretilen gıda maddelerinin beslenme kalitesinin yükseltilecek açlığa engel olmaya çalışılması, besin sağlığı ve gıda güvenliğine önem verilmesi çok daha önemlidir (Er ve Başalma, 2008: s.7).

Tarımsal üretimde yenilikler ilk olarak 17. yüzyıldan itibaren Hollanda’da, daha sonra da İngiltere’de görülmüştür. Daha iyi ve verimli meraların hayvancılığı

geliştirmesi ile başlayan süreçte önce hayvansal kökenli üretim artışı görülmüş, daha sonra da gelişen tohumluk ve ekim yöntemleri ile bitkisel üretimde atılımlar ortaya çıkmıştır. Mera, otlak ve çayırların yem bitkileri üretiminin geliştirilmesi ile başlayan süreçte hayvancılığın gelişmiş olması, insan topluluklarının göçebelikten yerleşme boyutuna geçerek, yerleşik düzende de hayvancılığın iyi bir biçimde geliştirebileceğinin bir göstergesi sayılabilir. İlkçağlardan bu zamana büyük göçlerin olmasının altında da, zengin mera ve otlakların yetersizliğinin hayvan sürülerini besleyememesi, bunun sonucu insanın yeterli gıda elde edememesinden kaynaklandığı bilinmektedir (Direk, 2012: s23.).

Teknik yenilikler tarım sektöründe çalışan veya kırsal alanda yaşamlarını sürdüren halkın sosyal yapısını değiştirmiş, geleneksel araç ve yöntemlerin yerine makine gücüne dayalı yeni bir üretim modelini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla sanayi devrimi şeklinde başlayan modernleşme eğilim ve uygulamaları tarım sektörü açısından hem uyarıcı bir etken hem de ekonomik kriz ve dengesizliklerin bir sonucu olmuştur. Sanayi sektörü tarımı dört şekilde etkilemektedir (Direk, 2012: s.23-24):

- *Makineleşme etkisi:* Makineleşme ile birçok tarımsal üretim, kolayca üretilir duruma gelmiştir. Fakat makineleşme kırsalda nüfus fazlalığına neden olmuş, atıl nüfus kentlere göçmeye başlamıştır. Bu durum şehir/kırsal kavramının ayrımının gelişmesine sebep olmuştur. Böylece tarımsal üretim daha kolay ve hızlı biçimde üretilirken, bu üretimde çalışan nüfus da aynı hızla kentlere göçmüş, kentler hem bir tüketim merkezi hem de tarım dışı sektörlerin gelişmesine sebep olmuştur.
- *Kimyasal kökenli madde kullanımı:* tarım sektörünü, sanayide üretilen kimyasal kökenli anorganik maddeler ile sanayi sektöründen etkilenmiştir. Gerek kimyasal gübreler olsun gerekse tarım ilaçları, hormon ve bitki gelişim düzenleyici maddeler tarımsal üretimi artırırken, çevreyi ve insan organizmasını etkilemeye devam etmiştir.
- *Ulaşımın artması:* Tarım ürünlerinin uzak mesafelerden getirilmesi ve yaygın olarak tüketime sunulması ulaşımın gelişmesi ile mümkün olabilmıştır. Böylece sanayi sektörünün tarıma çok önemli katkısı ortaya çıkmıştır. Diğer sektörlerde olduğu gibi tarımda da küreselleşme olgusu ulaşım sektörünün gelişmesinin bir sonucudur. Dolayısıyla dünyanın herhangi bir bölgesinde

ortaya çıkan kuraklık ve üretim kayıplarının diğer bölgelerden kolayca karşılanabilmesi mümkün olmuştur.

- *Gıda sanayi:* İşleme teknolojilerindeki gelişmeler de tarımsal ürünlerin yalnızca yılın belirli dönemlerinde değil her dönemde tüketilmesine olanak sağlamıştır. Ayrıca hasat zamanında meydana gelen yığın üretimin, yılın her döneminde tüketilebilmesi mümkün hale gelmiştir. İşleme teknolojilerindeki gelişmeler tarımsal üretimde oluşan fazla ürünü sorun olmaktan öte, tüm yıl tüketilebilecek bir mal şekline dönmesine sebep olmuştur.

1.2.TARIMSAL FAALİYETLERİN ÖZELLİKLERİ

Tarımsal faaliyetler, bilimsel gelişmeler sayesinde çok farklı coğrafyalarda ve koşullarda yapılabilmektedir. Bitki ve hayvanların genlerinde yapılan değişiklikler sayesinde belli türlerin maruz kaldığı hastalık riskleriyle savaşılabilir. Buna ek olarak kullanılan tarımsal ilaçlamalar, her ne kadar verimi artırsa da, doğaya ve tarımsal ürün kalitesine zarar vermektedir. Bunun yanı sıra hayvanlara hormon verilerek daha kısa sürede daha çok et ve süt vermesi sağlanmaktadır. Bu yöntem ayrıca bitkisel üretimde de kullanılmakta ve bitkisel ürünlerin daha bol üretilmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte et ve süt üretiminde, hayvanlar küçük koşullarda aşırı beslenerek ve gün ışığına çıkarılmayarak verim arttırıcı etki oluşturulmaktadır. Fakat bunlar da yine ürün kalitesini düşürmekte ve doğallığı azaltmaktadır. Özellikle gelişmiş aşılama teknikleri, hayvan ve bitki türlerinin maruz kaldığı hastalık riskleriyle savaşmaktadır. Bunun dışında, çoğu batılı toplum başta olmak üzere organik tarıma dönüş dikkat çekmektedir (Direk, 2012: s.25).

Tarımsal üretim ile endüstriyel üretim arasında ilk bakışta çok önemli farklılık olmamasına rağmen, toprağın üretimde asli bir role sahip olması, iklim koşullarının üretim üzerinde doğrudan etkide bulunması ve üretimin canlı varlık olan bitki ve hayvanları konu alması, tarımsal üretimi diğer üretim faaliyetlerinden ayırmaktadır. Tarımsal faaliyetleri, tarım dışı sektörlerinkinden ayıran en önemli farklılıklar; üretimde doğal koşulların özel bir yere sahip olması, üretimin mevsimlerin ritmine bağlı olması ve tarımsal üretimin canlı varlıkları konu almasıdır (Dinler, 2008: s.129-130).

Tarımsal faaliyetlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanıp açıklanabilir:

- İş ve aile yaşantısını bütünleştiren tek sektör, tarımdır. Çiftçi ve ailesinin oturduğu konut sadece bir aile yuvası değil, aynı zamanda işletmenin yönetim merkezidir. Çiftçi ailesinin bireyleri de üretimden bağımsız düşünülmesi söz konusu değildir. Aile bireyleri işletme faaliyetlerinde çiftçiye yardımcı olurlar. İşletme geliri, bir ayırım yapılmadan ailenin ve çiftliğin ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılır. Bazı araç ve gereçler hem üretimde hem de evde kullanılır. Isıtma, aydınlatma ve temizlik için yapılan masrafların ev ve işletme arasında bölünmesi mümkün değildir. Bütün bunlar tarımla uğraşmanın sadece bir iş değil, ayrıca bir yaşam biçimi olduğunu göstermektedir (Ronald D. Knutson, J.B.Penn, Barry L. Flinchbaugh, *AgriculturalandFoodPolicy*, 4th Edition, PrenticeHall, 1998: s.7'den Aktaran İnan, 2016: s.11).
- Tarımsal üretim doğa koşullarına bağlıdır ve üretim her türlü doğa koşullarına açık olarak dış ortamda yapılmaktadır. Ayrıca tarımsal üretimin ikinci ayağı olan hayvancılığın içinde yer alan tavukçuluk, sütçülük gibi üretimler kapalı ortamlarda kümes ve ahırda yapılmaktadır. Tarımsal üretimin çeşidini, miktarını belirlemede toprak ve iklim koşulları etkili olmaktadır. İklim, toprak vb. doğa koşullarını değiştirmek genelde mümkün değildir. Bu sebeple doğa koşullarının izin verdiği şekli ile tarımsal faaliyet sürdürülmektedir. Sulama, sera, makineleşme gibi teknolojilerin kullanımı ile doğal koşulların etkisi azaltılarak açık ve kapalı ortamda üretim yapmak bir ölçüde de olsa mümkün olabilmektedir (Dernek, 2006: s.3-7).
- Tarımsal üretimin doğal koşullara bağlı olması, iklim ve toprak faktörleri başta olmak üzere tarımsal üretimi etkileyen risk ve belirsizliklerin de sebebidir. Risk, normal şartlarda üretimde meydana gelebilecek kayıp ya da zarardır. Tarımsal faaliyetlerde insanların karşılaştıkları başlıca riskler; ölüm, yaşlılık, hastalık, kaza, işsizlik ve üçüncü şahısların sebep olduğu hasarlardır. Belirsizlik ise, gelecekte ortaya çıkma olasılığı istatistiksel yöntemlerle önceden tahmin edilemeyen subjektif bir olaydır. Bu sebeple, belirsizliği önceden tahmin etmek imkânsızdır. Tarımsal üretimde belirsizliğe sebep olan başlıca olaylar; kuraklık, sel, don, yangın, hastalık ve zararlı böceklerdir (İnan, 2016: s.12).

- Tarım kesiminde bazı işletmeler ürünlerinin bir kısmını pazara arz etmeyip, işletme içerisinde tüketirler. Günümüzde işletmelerin üretim hacminin artması ve uzmanlaşmadan ötürü işletme düzeyinde kendine yeterlilik düzeyi azalmıştır. Gübre, karma yem ve ilaç tüketiminin artması, tarımda makine kullanımının yaygınlaşması, taşıma ve haberleşme imkânlarının iyileşmesi tarım sektörünü diğer sektörlere giderek daha bağımlı hale getirmiştir. Bu gelişmeler işletmelerde kendine yeterliliğin tümüyle ortadan kalktığını göstermez. Tohum ve yemin bir bölümü işletmede üretilmekte, un, bulgur, meyve, sebze, yumurta, süt gibi gıda maddeleri belirli ölçüde işletmedeki üretimden karşılanmaktadır. Küçük işletmelerde üretilen tarım ürünlerinin (buğday, süt, sebze, meyve vb.) daha büyük bir bölümü işletme içerisinde tüketildiğinden kendine yeterlilik derecesi belirli üretim faaliyetleri konusunda uzmanlaşmış işletmelere göre daha fazladır (İnan, 2016: s.13-14).
- Tarım ürünlerinin çoğu gıda maddesi olarak tüketildiğinden birinci dereceden zorunlu ihtiyaç maddesidir. Yaşamak için yemek, içmek gibi ihtiyaçlarını karşılayacak olan tüketiciler, gıda ürünlerini ancak ihtiyaçları kadar tüketebilirler, ucuz diye daha fazla ekmek yemezler ya da pahalı diye temel gıda maddelerinden vazgeçemezler. Bu sebeple gıda ürünlerine olan talep miktarı tüketicilerin beslenme alışkanlığına bağlı ve belli sınırlar içinde kalmaktadır. Fiyat değişimleri karşısında gıda ürünlerinin talebi fazla değişiklik göstermez, tarım ürünlerinin talep esnekliği düşüktür. Gıda ürünleri fiyatları artınca talep o oranda azalmamakta, fiyat düşünce de ürüne olan talep aniden artmamaktadır. Ürün çeşidine bağlı olarak gıda ürünlerinin talebi fiyat değişimlerinden çok fazla etkilenmemektedir. Tarım ürünlerinin arzı da benzerlik göstermektedir. Üretim uzun zaman gerektirdiği ve mevsimlere bağlı olduğundan fiyat arttığında arzı artırmak her zaman mümkün olmamaktadır. Piyasaya ürün az gelince fiyatlar daha hızlı artmaktadır. Fiyat düşünce arzı kısmak da zor olduğundan fiyatlar hızlı bir şekilde düşer. Bu durumun üretime yansımaları şu şekildedir. Üretimin çok olduğu dönemlerde ürüne olan talep biraz azaldığında ürün fiyatları süratle düşebilir. Buna karşın üretimin az olduğu dönemlerde bu kez de ürüne olan talep belli bir miktar arttığında fiyatlar aşırı derecede yükselebilir. Fakat buna karşın ürün arzı da hemen artmamaktadır. Çünkü üretim yapmak zaman alır. Bu anlamda tarım

ürünlerinin arz esnekliği de düşüktür. Arzın talebe uyamaması durumunda tarım ürünleri fiyatlarında yıldan yıla büyük dalgalanmalar görülür (Dernek, 2006: s.3-7).

- Bir çiftliğin başarılı bir biçimde yönetilmesi, üretimin kontrol edilmesine bağlıdır. Planlanandan az ya da çok üretim işletmenin karlılığını olumsuz etkilediğinden, üretimin tüketici talebine göre düzenlenmesi gerekir. Bunun için gelecekteki maliyetler ve fiyatlar tahmin edilir. Tahminlere göre kârlı olacağı düşünülen ürünler tercih edilir ve üretim miktarı saptanır. Tarım dışı sektörlerdeki bu uygulamaya karşılık, tarımda durum farklıdır. Çiftçiler ürün fiyatlarına karşı sadece ekim veya dikim zamanında tepkide bulunabilirler. Ekim zamanı bir ürünün fiyatı yüksekse, çiftçi bu ürün için ayırdığı alanı genişletebilir. Tersine, ekim zamanı fiyatı düşük olan ürün için çiftçi bir önceki üretim dönemine göre daha az alan ayırır. Çiftçiler piyasada geçerli olan fiyatlara göre üretimlerini düzenlerler. Fakat arzın talebe gecikmeli olarak karşılık vermesi ve üretimin hava koşullarının etkisi altında olması, üretimin ve buna bağlı olarak piyasanın kontrolünü güçleştirir. Çünkü çiftçiler üretim planlarını normal hava koşullarına göre düzenlerler. Hava koşullarının elverişli olması, üretimin planlanandan çok olmasına, tersi durumda ise az olmasına neden olur (İnan, 2016: s.15-16.).
- Tarım kesimi, genellikle küçük ölçekli aile işletmelerinden oluşur. Tarımsal üretim birimlerinin büyüklüğü toprak, hayvan, sermaye, işgücü varlığı ya da gelir gibi kriterlerle ölçülür. Bu ölçülerden en uygun olanı tarımsal gelir olmakla birlikte, bunun büyüklük ölçüsü olarak kullanılabilmesi için işletmelerin gelir ve giderlerinin bilinmesi gerekir. Türkiye'deki işletmelerin büyük çoğunluğunda muhasebe kayıtları tutulmamakta, defter tutan büyük çiftliklerin kayıtları ise istatistiklere konu olmamaktadır. Bu sebeple, hayvancılığa ağırlık veren işletmelerde hayvan sayısı, bitkisel üretime ağırlık veren işletmelerde ise toprak varlığını işletme büyüklük ölçüsü olarak almak bugün için en doğrusudur (İnan, 2016: s.14.).
- Eğitim kalkınmada etkin bir araçtır. Ulusal kalkınma sürecinde kırsal alanda eğitim çalışmalarının yoğun olması, söz konusu nüfusun rasyonel nitelik kazanması için son derece önemlidir. Tarımda makine kullanımının yaygınlaşması, emek yoğun teknolojinin önemini azaltmıştır. Çiftçi daha çok

pazara yönelik üretim yaptığından, pazar talebini dikkate alarak üretim yapmak zorundadır. Bu sebeple günümüz çiftçilerinin eğitim seviyelerinin yüksek olması işletme başarısını artırmakta önemli bir unsurdur. Fakat hemen her ülkede tarım kesiminde yaşayanların eğitim ve gelir düzeyi tarım dışı kesime göre daha düşüktür (Gürler, 2008: s.46.).

- Tarımsal üretimde azalan verim kanunu geçerli olmaktadır. Girdiyi (gübre, ilaç, su) artırarak birim alandan elde edilen ürün miktarını, verimi artırmak bir noktaya kadar olanaklıdır, o noktadan sonra girdi ne kadar artarsa artsın verim artmaz aksine üretimi azaltır. Verim artışının sınırlı olması gelir artışını da sınırlandırmakta, bu da tarımda gelişmeyi yavaşlatmaktadır (Dernek, 2006: s.3-7).
- Tarımsal üretim uzun sürelidir ve mevsimlere göre değişmektedir. Her üretim için farklı ve zorunlu olan zaman kısaltılamaz, bu nedenle işlerin çoğu mevsimlidir. Üretim mevsimlere bağlı olarak kesiklidir, belli bir zaman ve çaba sonunda ürün elde edilmektedir. Bazı mevsimlerde ürün bolluğu görülürken, bazı mevsimlerde ise hiç ürün olmamaktadır (Dernek, 2006: s.3-7).
- Doğal ortamın koşullarına uygun olarak birkaç ürünü bir arada yetiştirme gerekliliği söz konusudur. Bu ürün çeşitliliği ile birlikte her mevsim yapılacak işler farklı olduğundan tarımda iş bölümü ve uzmanlaşma zorlaşmaktadır. Üretici bir anlamda her işi bilmek zorunda kalmaktadır. Son dönemlerdeki gelişmelere uygun olarak, tek ürün yetiştiren işletmeler çoğalmaktadır (Dernek, 2006: s. 3-7).
- İşletme elindeki olanaklara ve bulunduğu yörenin koşullarına uygun olarak üretim biçimini seçmeye çalışır. Neyi, ne kadar, nasıl üreteceğine, ürünü nasıl değerlendireceğine karar verirken elindeki olanaklarla doğa koşulları arasında bir uyum yaratmak zorundadır. Bu sebeple ürün elde etme ve ürün değerlendirme konusunda teknik ve ekonomik bilgilere dayanan tahminler ve planlar yapmak durumundadır (Dernek, 2006: s. 3-7).
- Üretilen ürünler organik yapıda ve hammadde özelliğinde olduğundan, kullanılması için çoğunlukla işlenmesi gerekmektedir. Bu da kolay değildir. Küçük işletmeler ürünlerinin bir kısmını kendi öz tüketiminde kullanmakta, kalanını da herhangi bir işlemde geçirilmeden satışa çıkarmaktadır.

Çiftçilerin, ürünlerini, değerini artırmak ve daha iyi bir fiyattan satabilmek için belli işleme merkezlerine ulaştırmaları veya kendileri bir araya gelip işleme evreleri kurmaları gerekmektedir. Bu manada kooperatifler hem ürün satışında hem de ürünü işleyip pazarlamada ortaklarına yardımcı olan çiftçi örgütleridir. Tarım Satış Kooperatifleri ortaklarının ürünlerini alarak kendi işletmelerinde işlemekte ve artı değer kazandırarak daha yüksek fiyatla satış işlemlerini yürütmektedir. Bu ve benzeri olanakları bulamayan çiftçiler ürünlerini işlemeden satmakta, daha sonra oluşacak katma değeri aracılara bırakmakta, kendileri düşük gelire yetinmektedirler (Dernek, 2006: s. 3-7).

- Tarım işletmelerinin küçük ve güçsüz olması, üretimin mevsimlere bağlı olması, örgütlenmenin zayıflığı, piyasa karşısındaki güçsüzlük gibi olumsuzluklarla, çiftçiler, üretim miktarını piyasa fiyatlarına göre ayarlayamamaktadır. Ayrıca küçük ve dağınık tarım işletmeleri, depolama, ulaşım ve pazarlama donanımına sahip olmadığı için büyük pazarlara ulaşamamakta, ürünü aracıya teslim etmekte, komisyoncunun, aracının belirlediği fiyatlara da katlanmaktadır. Çiftçi, üretim için gerekli girdileri teknelci firmalardan yüksek fiyatlarla alırken, kendi ürünlerini pazarda oluşan fiyata göre satmak zorunda kalmaktadır. Tarımda ürünü ucuza satıp girdiyi pahalıya almak üretim gelirini sınırlamaktadır. Başka bir deyişle bu tip fiyat değişimleri uzun zamandır tarım aleyhine gelişmekte bu şekilde tarımdan sanayiye sermaye aktarımı olmaktadır (Dernek, 2006: s. 3-7).
- Tarımsal faaliyet bir meslekten ziyade bir yaşam biçimi şeklinde kendini göstermektedir. Çiftçi toprağının üstünde serbestçe yaşamakta ve kendi tüketimi için de üretim yapmaktadır. Bu sebeple değişiklikleri daha yavaş kabul etmekte, geleneksel bir davranışla yaşamını ve üretimini sürdürmektedir. Bir çiftçi için toprak hem bir yaşam ortamı hem de üretimde kullandığı üretim faktörüdür. Bu sebeple çiftçi ailesinin yaşamı ile üretim faaliyeti sıkı bir şekilde birbirine bağlıdır. Çiftçi toprağının bir köşesine evini yerleştirir, kalan toprak üzerinde de bitkisel ve hayvansal üretim yapar. Üretimi de, hem ailenin öz tüketimi için hem de geçimini sağlayacak gelir elde etmek için yapmaktadır. Çiftçinin toprağa bağlılığı ve geçimini topraktan sağlaması ona güven ve huzur vermekte, bu da toplumun tümüne yansımakta, toplumun sigortası gibi etki etmektedir (Dernek, 2006: s.3-7).

- Tarımsal üretimde emek aile içindeki nüfus varlığından sağlanır, işler aile işgücüsüyle yapılır. Ailedeki işgücü yeterli gelmediği zaman dışarıdan ücretli geçici işçi tutularak üretimde çalıştırılır. Geçici işçilere verilen ücret diğer sektörlerle göre daha azdır. Çünkü tarım işi kalifiye emek yerine daha çok kaba güce dayandığından ve tarımda küçük ve dağınık işletmeler karşısında işçi örgütlenmesi olmadığından işçi ücretleri de düşüktür. Bu sebeple kırsal alanda çalışanların çoğunun gelirleri az, yaşam standartları da daha alt seviyededir (Dernek, 2006: s.3-7).
- Tarımdaki verim düşüklüğü ve ona bağlı olarak gelir düşüklüğü, kırsal alanla kentsel alanda çalışanların gelirleri arasında farklar ortaya çıkarmıştır. Bu gelir dengesizliği her türlü toplumsal sorunların kaynağını oluşturmakta, köylerden kentlere göç akınına sebep olmakta, kırsal sorunlar da artarak kentlere taşınmaktadır (Dernek, 2006: s.3-7).

Tarımsal üretim süreci bilindiği gibi doğaya bağlıdır yani doğadan etkilenir. Tarımsal üretim sürecinin doğa koşullarının etkisine açık olmasının dışında, tarım sektörünün pazarlama, fiyat oluşumu ve tarımsal gelire ilişkin sorunları da bulunmaktadır. Sözü edilen sorunlar, sanayi ülkelerinde de, az gelişmiş ülkelerde de farklı boyutlarda her zaman olagelmıştır. Bu sebeple her kategorideki ülke tarımsal politikaya ihtiyaç duyar. Tarımın genel sorunları her ülke için benzerlik taşısa da, uygulanacak tarım politikası her ülkenin kendi tarım kesimine has sorunların çözümüne yönelik olmalıdır (Aysu, 2006: s.29).

Tarım sektörünün ülke ekonomisi yönünden önemi; yeterli besin maddesinin temini, diğer sektörlerle üretim kaynağı aktarılması konusundaki aracılık rolü ve dış ticaret açısından gördüğü fonksiyona bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat tarımsal üretim büyük ölçüde doğa koşullarına bağlı olduğundan dönemsel üretim miktarının ve dengesinin ayarlanması, tarımsal üretime devletin müdahalesini gerektirmektedir. Buna ilaveten tarım sektöründe faaliyet gösterenlerin korunması gerekliliği de devletin tarım sektörüne müdahale etmesine sebep olmaktadır. Ayrıca kırsal kalkınmanın sağlanması, çevrenin korunması gibi bazı yan amaçları gerçekleştirmek için de devlet tarım sektörüne müdahale edebilmektedir (Ortaç vd., 2006: s.2-3).

Tarım sektörü içinde en önemli görülen hususların başında tarımda örgütlenmedir. Türk tarımında örgütlenme incelenirken, Kamu Örgütlenmesi ve Üretici Örgütlenmesi olarak ikiye ayrılabilir. Devletin tarım sektöründe örgütlenmesi kamu örgütlenmesidir. Kamu Örgütlenmesi kendi içinde Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı şeklinde sınıflandırılabilir. Üretici örgütlenmesi ise kendi içinde Mesleki Örgütlenme ve Ekonomik Örgütlenme şeklinde sınıflandırılabilir. Mesleki Örgütlenme ise kendi içinde; Ziraat Odaları, Çiftçi Birlik ve Dernekleri, Sendikalar şeklinde sınıflandırılabilir. Ekonomik Örgütlenme ise kendi içinde; Tarımsal Kooperatifler, Köylere Hizmet Götürme Birlikleri, Sulama Birlikleri, Yetiştirme Birlikleri, Üretici Birlikleri şeklinde sınıflandırılabilir. Türkiye’de örgütlenmenin önündeki engeller giderilmeden, hangi tip organizasyon modeli olursa olsun modelin özelliğinden kaynaklanabilecek başarı şansı pek yoktur. Örgütlenme bilinci, sorunların bireyselden toplumsal davranış şekli ile çözülmesi gerekliliği bilincinin geliştirilmesi yolunda çaba sarfedilmesi gerekmektedir (Yercan, 2007: s.19, 20, 28, 29).

Tarımda örgütlenme uzun yıllardan beri önemli bir sorun olarak devam etmektedir. Kırsal alanda örgütlenmeyi başarmış toplumlarda üretici kesimi haklarını ve çıkarlarını korumakta önemli kazanımlar elde ederken; örgütlenme sürecini tamamlayamamış toplumlarda ise tarım sektörünün gelişiminin önünde önemli bir engel olmuştur. Türkiye özelinde ise tarımsal örgütlenme kültürü ve geçmişi çok eskilere dayanmakla birlikte etkin örgütlü bir yapı kurulamamıştır. 5200 Sayılı Kanun ile pek çok ürün grubunda kurulan üretici birlikleri kurulmalarından bugüne dek belirlenen amaçların gerçekleştirilmesinde önemli kazanımlar elde edilememiştir. Özellikle de yaş meyve ve sebze ürün grubunda kurulan birlikler hayvansal ürün grubunda kurulan birliklere göre daha zayıf bir yapıda kalmışlardır (Subaşı ve Uysal, 2018: s.5).

Dünyada bilimsel ve teknolojik gelişmeler, özellikle verimlilikte önemli artışlara sebep olmuştur. Bu da Türkiye tarımı ile gelişmiş ülke tarımları arasında giderek büyüyen ve klasik metotlarla kapatılması güç bir uçurum oluşturmuştur. Verim potansiyeline sahip ürünlerin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Verimde düşük seviyede gerçekleşen istikrar ise üretimde sıçramaları engellemektedir. Üretim artışı teknolojik gelişmeler sonucu gerçekleşmektedir. Daha yaygın üretim girdisi ile

yeni üretim teknolojilerinin kullanımı zorunlu olmaktadır. Amaç odaklı, ihtiyaca dayalı, uygulamaya aktarılabilir Araştırma Geliştirme (AR-GE) faaliyetleri tarımda teknoloji geliştirme, verimlilik ve etkinlik artışı için tek alandır. AR-GE faaliyetlerinin sürekli öncelenmesi, insan kaynağının güçlendirilmesi ve dinamik bir kaynak transferinin gerçekleştirilmesi gerekir (Bayaner, 2014: s.9).

Ekonomideki istikrarsızlık üreticiye yansımakta ve bazen yem fiyatlarının yüksek olması, ürün fiyatlarının düşük olması, yetiştiricilerin çoğu zaman zararına üretim yapmasına neden olmaktadır. Bu sebepten üreticinin hayvancılık üretim alternatifleri değişmektedir. Türkiye’de hayvancılıkta genetik verim kapasiteleri ıslah programları ve projeleriyle mutlaka arttırılmalıdır. İhracata engel teşkil eden hayvan hastalık ve zararlılarıyla daha etkin mücadele edilmelidir. Üretimdeki girdi fiyatlarının yüksek olması üretimi caydırıcı seviyelere getirmiştir. Devlet destekleme politikaları yeniden gözden geçirilmeli ve girdi sübvansiyonları yapılmalıdır. Tarımsal kredi faiz oranları düşürülüp vadeleri uzatılmalıdır(Vural ve Fidan, 2007: s.58).

Küresel pazarda rekabet artışı sebebiyle Türk markası ve Türk ürününün tanınması sağlanmalıdır. Üretim ve pazarlama organizasyonlarının yetersizlikleri giderilmeli, hem üretim hem de pazarlama alanlarında kooperatifleşmeye gidilmelidir. Üretim ve ihracat destekleri gerçek anlamda teşvik edici seviyede olmalıdır. İhraç edilecek malların kalitesinin korunabilmesi için, soğuk hava zinciri ve depolama konularında da destekler verilmesi gereklidir (Niyaz ve Demirbaş, 2011: s.45).

1.3.TARIMSAL FAALİYETLERİN TÜRLERİ

Geniş anlamda tarım, toplumun sosyal ve ekonomik çevresinde geliştirdiği ekonomik etkinliklerin bütünü olarak ifade edilebilir. Bu bakımdan anlamı, arazide yapılabilecek her türlü etkinliği içermektedir. Bunlar, ekonomide birincil etkinlikler olup, mesela, ekip biçme, ekip dikme, hayvancılık, avcılık ve toplayıcılık, balıkçılık, su ürünleri üretimi ve ormancılık gibi üretim alanlarını içermektedir. Bu sınıflama, İngiliz iktisatçı Colin Clark (1950-1989)’a aittir. Clark, Allan Fish’in ekonomide üç sektör sınıflamasını, kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir duruma getirerek yeniden

yorumlamıştır. Bu açıdan bakıldığında ekonomik sektörler üç başlık altında toplanmıştır (Doğanay ve Coşkun, 2015: s.26.):

- Ekonominin birincil sektörü: Yukarıda sayılan ekonomik etkinlikler ve üretim alanları, bu sektöre dâhil edilmiştir. Esas üretim etkinlikleri sadece bitkisel üretim olmayıp, bununla birlikte hayvancılık ve hayvansal üretim de bu etkinliğe dâhildir. Bunlardan bitkisel üretim, kendi içinde tek yıllık ve çok yıllık bitkiler olarak sınıflandırılabilir. Çok yıllık tarım bitkileri, meyve ağacı bitkileri ve orman ağacı bitkileri tarımı şeklinde sınıflandırılabilir. Demek ki, geniş anlamda tarım; sadece bitkisel üretim değil, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve ağaç türleri yetiştiriciliğini de kapsamaktadır.
- Ekonominin ikincil sektörü: Sanayi üretim alanlarını kapsamaktadır.
- Ekonominin üçüncül sektörü: Ticaret, ulaştırma, haberleşme, bankacılık, sigortacılık... gibi hizmetleri kapsamaktadır.

Geniş anlamda tarım; bitkisel üretim, hayvansal üretim, tarım ürünleri ve girdileri teknolojileri üretimi ile orman ve balıkçılık ürünleri üretimini içermektedir (Direk, 2012: s.17).

Tarım, diğer ekonomik kesimlerden doğaya bağımlı olmasıyla farklılık göstermektedir. Tarımsal faaliyetler bitkisel ve hayvansal üretim başta olmak üzere, ormancılık ve su ürünleri gibi bünyesinde dört ayrı üretim uğraşısı bulundurmaktadır (Sönmez, 2002: s.2).

Türkiye genel olarak engebeli arazi yapısına sahiptir. Türkiye'deki arazilerin yaklaşık %56'sı 1000m.nin üstünde yükseltiye ve %63'ü %15'ten daha fazla eğime sahiptir. Türkiye Karadeniz üzerinden ve kuzeyden gelen rüzgarların ve bunların getirdiği deniz etkisinin altındadır. Fakat deniz etkisi, kuzeydeki ve güneydeki dağ sıralarının denize bakan yamaçlarında kalmaktadır. Bu sebeple Türkiye'nin iklim özellikleri ile yeryüzü şekilleri arasında sıkı bir bağ vardır. Türkiye'nin arazi yapısı ile buna bağlı olarak değişen iklim özellikleri farklı coğrafi bölgelerin, bunların içinde de yerel iklim farklılıklarının meydana gelmesini mümkün kılmıştır. Türkiye'de arazi kullanımı ile coğrafi bölgelerin arazi yapısı ve iklim özellikleri arasında uyumlu bir ilişki mevcuttur. Sonuç olarak, Türkiye'nin nemli bölgelerinde ormancılık, yüksek dağlık ve kurak bölgelerinde hayvancılık ve her bölgesinde

bitkisel üretim yapılabilir. Bu özellik Türkiye’ye farklı ekolojik bölgelerde, o bölgelere özel tarımsal ürünleri üretme imkanı sağlamaktadır (Durmuş ve Yiğit, 2014: s.1).

1.3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim denildiğinde, Tarla tarımı, Bağ-Bahçe tarımı ve Serada Sebze yetiştiriciliği gibi faaliyetler anlaşılır. Bitkisel üretim faaliyetlerinde toprak, su kaynakları, çevre şartları ve iklim faktörleri ile beraber modern tarımsal girdiler, teknik bilgi ve deneyimlerin tümünü bir arada kullanmakla bitkisel ürünlerde verim ve kalite artışı sağlanır. Bitkisel üretimde kullanılan kimyasal ve organik kökenli girdilerin kullanım amaçlarına göre en uygun olan çeşitleri seçilmeli, kullanım dozları, yerleri ve zamanları doğru olarak tespit edilmelidir. Başta insan olmak üzere hayvan, çevre sağlığı ve doğal denge açısından; kimyasal gübreler, bitki gelişim düzenleyicileri ve bitki koruma ürünleri amaçlarına ve kurallarına uygun olarak bir arada kullanılmalıdır (Vural, 2016: s.9).

Türkiye’de tarım sektörü üretimi içerisinde bitkisel üretim yaklaşık yüzde 65’lik payı ile önemini korumaktadır. Fakat büyük ölçüde iklim şartlarına bağlı kalan bitkisel üretim potansiyelinden yeterli düzeyde yararlanılmadığı ve verimin düşük kaldığı görülmektedir (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 2005: s.135).

Tarım alanlarının hızla gelişen nüfusun ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için verimlilik şarttır. Bitkisel üretim işletmelerinin yapısal özelliklerinin ve verimlilik düzeylerinin belirlenmesine çalışılmış, sonuç olarak üretici yaşı ve üretici deneyimi ile etkinlik arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı, arazi büyüklüğü ile etkinlik arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir (Özden ve Armağan, 2005: s.111,121).

Bitkisel üretim; ekip dikme ve ekip biçmeye dayanan tarımsal üretim faaliyetidir. Tahıl tarımı, baklagiller, endüstri bitkileri tarımı, yağ bitkileri tarımı, yumru bitkileri tarımı ve sebze tarımı gibi faaliyet alanları ile büyük bir çeşitlilik gösterir (Doğanay ve Coşkun, 2015: s.27.).

Tarla tarımı denilince, çoğunlukla tek yıllık ve kültür bitkilerinin geniş alanlarda kuru ve sulu olarak yapılan bitki yetiştiriciliği anlaşılır. Tarla bitkileri, yetiştirilen bitkilere ve elde edilen ürünlere göre dört gruba ayrılır (Vural, 2016: s.9-10):

- Yemelik Baklagiller: Fasulye, bakla, nohut ve mercimek
- Tahıllar: Tahıllar sıcaklık isteklerine göre iki grupta sınıflandırılır:
 - Serin İklim tahılları: Buğday, arpa, yulaf, çavdar
 - Sıcak iklim tahılları: Mısır, çeltik, darı gibi bitkilerdir.
- Endüstri Bitkileri: bunlarda dört ayrı grupta sınıflandırılır:
 - Lif bitkileri: Pamuk, keten, kenevir
 - Nişasta ve şekerli bitkileri: Pancar ve patates
 - Yağ bitkileri: Ayçiçeği, aspir, soya, yerfıstığı, kanola gibi bitkiler bu sınıfa girer.
 - Tıbbi ve aromatik bitkiler: Şerbetçi otu, anason, kimyon, kişniş, kekik, nane, haşhaş gibi bitkilerdir.
- Yem Bitkileri: İnsan beslenmesinde hayvansal gıdaların önemli bir yeri vardır. Verimli ve kaliteli hayvansal gıdaların elde edilmesi hayvan beslenmesi ile yakından alakalıdır. Hayvan beslemede kullanılan yem bitkileri üç grupta sınıflandırılır:
 - Baklagil yem bitkileri: Yonca, fiğ, burçak, korunga vb.
 - Buğdaygil yem bitkileri: Sudanotu, silajlık mısır, ayrık, çimen, yumak, brom vb.
 - Diğer yem bitkileri: Hayvan pancarı gibi bitkilerdir.

Bağ-bahçe bitkileri tarımı denilince, meyvecilik, sebzeçilik ve bağcılık anlaşılır. Sebze üretiminde kullanılan bitkiler her yıl ekilirken; meyve ağaçları bir kere dikildiklerinde uzun yıllar ürün alınan bitkilerdir. Sebzeçilik örtü altı, sera ve açıkta sebzeçilik olarak sınıflandırılabilir. Sebze bitkileri tarla bitkileri gibi tek yıllık ve otsu bitkilerdir (Vural, 2016: s.10).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)'na göre bitkisel üretim aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünler,
- Sebzeler,
- Meyveler, İçecek ve Baharat Bitkileri,
- Süs Bitkileri.



Türkiye’de yıllara göre tarım alanları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

TABLO 1: Türkiye’de Yıllara Göre Tarım Alanları

Tarım alanları (Bin Hektar)							
Yıllar	Toplam tarım alanı	Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı		Sebze bahçeleri alanı	Süs bitkileri alanı	Meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı	Çayır ve mera arazisi
		Ekilen alan	Nadas				
2001	40.967	17.917	4.914	909	-	2.610	14.617
2002	41.196	17.935	5.040	930	-	2.674	14.617
2003	40.644	17.408	4.991	911	-	2.717	14.617
2004	41.210	17.962	4.956	895	-	2.780	14.617
2005	41.223	18.005	4.876	894	-	2.831	14.617
2006	40.493	17.440	4.691	850	-	2.895	14.617
2007	39.505	16.945	4.219	815	-	2.909	14.617
2008	39.122	16.460	4.259	836	-	2.950	14.617
2009	38.911	16.217	4.323	811	-	2.943	14.617
2010	39.012	16.333	4.249	802	-	3.011	14.617
2011	38.231	15.692	4.017	810	4	3.091	14.617
2012	38.399	15.463	4.286	827	5	3.201	14.617
2013	38.423	15.613	4.148	808	5	3.232	14.617
2014	38.560	15.789	4.108	804	5	3.238	14.617
2015	38.551	15.723	4.114	808	5	3.284	14.617
2016	38.328	15.575	3.998	804	5	3.329	14.617
2017	37.964	15.498	3.697	798	5	3.348	14.617
2018	37.797	15.421	3.513	784	5	3.457	14.617
2019	37.716	15.398	3.387	790	5	3.525	14.617
2020	37.753	15.615	3.173	779	5	3.564	14.617

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi yıllara göre Türkiye’nin toplam tarım alanı değişmektedir. Türkiye’nin 2020 yılı toplam tarım alanı 37.753.000 hektardır. Tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin ekilen alanı 15.615.000 hektar, tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin nadasa bırakılan alanı 3.173.000 hektar, sebze bahçeleri alanı 779.000 hektar, süs bitkileri alanı 5.000 hektar, meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı 3.564.000 hektar, çayır ve mera arazisi alanı da 14.617.000 hektardır.

Süs bitkileri genel olarak 3 grup altında sınıflandırılabilir (Özgüç, 1964: s.7-8):

- Çiçekçilik:
 - Yazlık çiçekler grubu,
 - Kışlık çiçekler grubu,
 - Kökü yerli çiçekler grubu,
 - Soğanlı çiçekler grubu (soğan-yumru-rizom-pençe)
- Fidancılık:
 - Çit bitkileri grubu,
 - Sarılıcılar grubu,
 - Park ağaç ve ağaçlıkları grubu,
 - Yol, koruluk ve orman ağaçları grubu,
- Saksı ve salon bitkileri:
 - Güneşi sevenler grubu,
 - Gölgeyi sevenler grubu,
 - Yarı gölge, yarı güneşi sevenler grubu,

Süs bitkileri oldukça geniş bir kavram ve faaliyet alanı olup 4 ana gruba ayrılarak incelenmektedir (T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, 2010: s.7):

- Kesme çiçekler,
- Saksılı salon bitkileri,
- Dış mekan süs bitkileri,
- Doğal çiçek soğanları.

TÜİK'in verilerine göre süs bitkileri de kendi içinde aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Çiçek soğanları ve diğer süs bitkileri: Kendi içinde; İç Mekan Süs Bitkileri, Çiçek soğanları ve Dış Mekan Süs Bitkileri olarak sınıflandırılabilir.
- Kesme çiçekler: Kendi içinde; Karanfil, Glayöl (Gladiol), Gerbera, Gypsohilla, Kasımpatı (Krizantem), Anemon (Manisa Lalesi), Lilyum (Zambak), Orkide, Lale, Gül (Kesme), Nergiz, Lisianthus, Fresia, Şebboy, Sümbül, Iris, Statice, Solidago (Altınbaşak) ve Diğer Kesme Çiçekler olarak sınıflandırılabilir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de 2019 ve 2020 yıllarına ait süs bitkileri üretim miktarları gösterilmektedir.

TABLO 2: Türkiye’de 2019-2020 Yıllarına Ait Süs Bitkileri Üretim Miktarları

Süs Bitkileri Üretim Miktarları (Adet)		
Süs bitkileri	2019	2020
Toplam	1.718.098.240	1.661.449.405
Kesme çiçekler	1.093.333.943	1.012.465.237
Karanfil	635.157.850	535.808.090
Gerbera	134.481.050	119.438.308
Gül (kesme)	98.130.020	93.274.056
Kasımpatı (Krizantem)	47.677.050	75.882.525
Fresia	17.463.650	12.420.150
Lale	40.290.500	40.690.500
Solidago (Altınbaşak)	17.386.400	24.645.720
Gypsophilla	18.105.690	19.346.070
Nergiz	14.832.000	14.134.000
Glaiöl - Gladiolus	6.709.900	4.672.900
Lisianthus	12.808.100	17.835.450
Lilyum (Zambak)	9.282.685	8.275.985
Sümbül	1.330.500	1.493.000
Şebboy - Gillyflower	6.777.238	6.395.290
Anemon (Manisa Lalesi)	1.188.000	1.188.000
İris	1.200.000	240.000
Orkide	1.885.930	2.847.579
Statice	133.000	209.350
Diğer kesme çiçekler	28.494.380	33.668.264
Diğer süs bitkileri	624.764.297	648.984.168
Dış mekan süs bitkileri (toplam)	510.558.039	529.109.699
Çiçek soğanları (toplam)	62.537.229	71.415.654
İç mekan süs bitkileri (toplam)	51.669.029	48.458.815

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

Süs bitkileri üretim miktarı 2020 yılında bir önceki yıla göre %3,30 oranında azalış göstermiştir. Süs bitkileri üretimi içindeki payları incelendiğinde ise kesme çiçekler %61, diğer süs bitkileri %39'luk bir paya sahiptir. Kasımpatı (Krizantem) üretiminde bir önceki yıla göre %59,16, Statice üretiminde %57,41, Orkide üretimi %50,99, Solidago (Altınbaşak) üretiminde %41,75, Lisianthus üretiminde %39,25, Sümbül üretiminde %12,21, Gypsophilla üretiminde %6,85, Lale üretiminde %0,99

oranında artış gerçekleşmiş; İris üretiminde %80, Glayöl üretiminde %30,36, Karanfil üretiminde %15,64, Gerbera üretiminde %11,19, Lilyum üretiminde %10,84, Gül (Kesme) üretiminde %4,95, Nergiz üretiminde %4,71 oranında azalış meydana gelmiştir.

Çiçek soğanlarında %14,20'lik, dış mekan süs bitkilerinde %3,63'lük artış olurken; iç mekan süs bitkilerinde %6,21'lik azalış meydana gelmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2011-2020 yılları arası örtüaltı süs bitkilerine ait üretim bilgileri verilmiştir. Tablodan da görüldüğü gibi örtüaltı süs bitkileri üretimi toplamında bir önceki yıla göre bakıldığında 2016 ve 2020 yılları hariç diğer yıllarda artış görülmektedir.

TABLO 3: Türkiye’de 2011-2020 Yılları Arası Örtüaltı Süs Bitkilerine Ait Üretim Bilgileri

Ürünler	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Toplam	961.567.892	1.001.846.812	1.140.812.426	1.180.898.910	1.192.493.082	1.104.849.894	1.194.947.340	1.211.202.223	1.238.975.594	1.156.169.755
Kesme çiçekler	961.567.892	1.001.846.812	925.641.260	942.260.244	941.173.238	943.206.215	955.209.880	967.493.182	1.003.575.933	922.051.275
Anemon (Manisa lalesi)	1.610.000	1.361.000	1.451.000	1.488.000	1.338.000	1.188.000	1.188.000	1.188.000	1.188.000	1.188.000
Diğer kesme çiçekler	10.092.116	16.640.122	20.747.600	20.185.400	20.821.100	19.962.600	19.267.560	20.083.150	24.059.380	26.591.012
Fresia	25.863.766	29.894.300	17.409.450	17.608.650	17.880.150	17.815.150	17.815.150	17.373.650	17.463.650	12.420.150
Gerbera	136.011.568	124.722.620	123.266.480	128.966.610	129.690.010	128.063.850	126.960.050	133.200.050	134.235.050	119.327.508
Glayöl (Gladiol)	4.930.750	4.906.550	757.000	718.000	693.000	870.200	870.600	960.000	959.700	1.031.100
Gül (Kesme)	104.847.857	111.320.770	82.965.040	87.132.946	93.294.950	89.731.250	102.613.200	92.258.512	93.359.420	89.132.456
Gypsohilla	13.155.620	13.065.700	12.914.690	12.834.208	12.821.958	13.004.440	12.991.940	13.144.940	13.053.840	12.861.240
İris	75.000	-	1.018.000	978.000	978.000	978.000	978.000	960.000	960.000	-
Karanfil	586.796.745	620.510.680	592.796.850	598.641.680	589.170.930	591.355.930	591.192.350	605.165.350	633.162.850	534.513.090
Kasımpatı (Krizantem)	31.470.390	29.740.560	38.864.875	39.208.975	39.028.625	41.565.925	40.839.025	42.261.925	42.089.550	68.020.025
Lale	2.352.250	2.007.620	312.300	278.500	278.500	262.005	165.000	165.000	165.000	165.000
Lilyum (Zambak)	7.514.900	7.033.800	5.481.325	5.204.325	5.513.625	6.794.325	6.637.325	6.516.325	6.397.725	6.498.025
Lisianthus	12.727.390	18.500.750	8.961.900	10.277.000	10.992.500	9.481.500	10.260.300	10.871.000	12.808.100	17.835.450
Nergiz	60.000	-	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	-	-	-
Orkide	327.500	322.900	270.200	272.400	272.300	269.000	1.624.940	1.885.930	1.885.930	2.847.579
Solidago (Altınbaşak)	17.345.000	15.470.000	15.048.000	15.048.000	15.058.000	15.061.000	15.067.000	14.747.000	14.744.000	22.720.000
Stalice	298.030	297.500	175.000	205.000	175.000	175.000	133.000	133.000	133.000	209.350
Sümbül	216.708	260.190	207.500	195.000	196.100	194.900	195.000	135.000	133.500	296.000
Şebboy	5.872.302	5.791.750	2.986.550	3.010.050	2.962.990	6.425.640	6.403.940	6.444.350	6.777.238	6.395.290
Çiçek soğanları ve diğer süs bitkileri	-	-	215.171.166	238.638.666	251.319.844	161.643.679	239.737.460	243.709.041	235.399.661	234.118.480
İç mekan süs bitkileri	-	-	34.022.698	39.572.516	35.136.687	33.522.715	51.407.793	50.320.355	41.312.477	40.654.845
Çiçek soğanları	-	-	11.289.460	11.308.780	10.380.780	10.187.580	1.617.500	1.787.500	1.809.854	1.622.000
Dış mekan süs bitkileri	-	-	169.859.008	187.757.370	205.802.377	117.933.384	186.712.167	191.601.186	192.277.330	191.841.635

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

Kesme çiçek olarak Gül'ün yıllara göre ekilen alan ve üretim miktarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tabloya göre 2020 yılında 2.355.953 m²'lik alana gül ekilmiş, 93.274.056 adet üretim yapılmıştır. 2020 yılında Gül (Kesme) üretiminde 2019 yılına göre ekilen alanda artış, üretim adetinde ise azalış söz konusudur.

TABLO 4: Türkiye'de 2011-2020 Yılları Arası Gül (Kesme)'ün Ekim ve Üretim Bilgileri

Gül (Kesme)		
Yıllar	Ekilen alan (m ²)	Üretim (Adet)
2011	1.860.480	105.363.657
2012	1.903.300	111.763.570
2013	1.611.863	83.405.040
2014	1.677.912	87.198.996
2015	1.794.145	93.395.670
2016	1.873.817	92.591.970
2017	2.097.819	107.942.520
2018	2.067.547	97.587.112
2019	2.080.595	98.130.020
2020	2.355.953	93.274.056

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

1.3.2. Hayvansal Üretim

Daha çok hayvancılık olarak adlandırılan bu tarımsal üretim alanı, hayvan besleme ve yetiştiriciliği gibi iki teknik alandan oluşmaktadır. Hayvan ırklarının ıslahı, genetik yollarla soylarının değiştirilmesi, tekniğe uygun besleme gibi önemli teknolojik problemler, ziraat fakültelerinin zootekni bölümleri (hayvan yetiştirme, yemler ve hayvan besleme, genetik gibi) anabilim dallarında araştırılır ve incelenir (Doğanay ve Coşkun, 2015: s.28).

Tarım ve Orman Bakanlığı'nın verilerine göre hayvancılıkta sınıflandırma aşağıdaki gibi yapılabilir:

- Büyükbaş hayvancılık,
- Küçükbaş hayvancılık,
- Kanatlı yetiştiriciliği,
- Arıcılık,
- İpek böcekçiliği,
- Kürk hayvancılığı.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de yıllara göre canlı hayvan sayısı gösterilmektedir. Tabloya göre 2019 yılında toplam canlı hayvan sayısı 66.169.618 baştır. 2019 yılında 17.688.139 baş sığır, 37.276.050 baş koyun ve 11.205.429 baş keçi bulunmaktadır.

TABLO 5: Türkiye’de Yıllara Göre Canlı Hayvan Sayısı

Canlı Hayvan Sayısı (Baş)				
	Sığır	Koyun	Keçi	Toplam
2001	10.548.000	26.972.000	7.022.000	44.542.000
2002	9.803.498	25.173.706	6.780.094	41.757.298
2003	9.788.102	25.431.539	6.771.675	41.991.316
2004	10.069.346	25.201.155	6.609.937	41.880.438
2005	10.526.440	25.304.325	6.517.464	42.348.229
2006	10.871.364	25.616.912	6.643.294	43.131.570
2007	11.036.753	25.462.293	6.286.358	42.785.404
2008	10.859.942	23.974.591	5.593.561	40.428.094
2009	10.723.958	21.749.508	5.128.285	37.601.751
2010	11.369.800	23.089.691	6.293.233	40.752.724
2011	12.386.337	25.031.565	7.277.953	44.695.855
2012	13.914.912	27.425.233	8.357.286	49.697.431
2013	14.415.257	29.284.247	9.225.548	52.925.052
2014	14.223.109	31.140.244	10.344.936	55.708.289
2015	13.994.071	31.507.934	10.416.166	55.918.171
2016	14.080.155	30.983.933	10.345.299	55.409.387
2017	15.943.586	33.677.636	10.634.672	60.255.894
2018	17.042.506	35.194.972	10.922.427	63.159.905
2019	17.688.139	37.276.050	11.205.429	66.169.618

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

TÜİK’in verilerine göre hayvansal ürünler ise aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Kırmızı et,
- Süt,
- Tavuk eti,
- Bal,
- Yaş ipek kozası,
- Yapağı,
- Kıl,
- Tiftik.

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Türkiye'deki hayvansal ürünlere ilişkin bilgi verilmektedir. Türkiye'de 2019 yılında 1.201.469 ton kırmızı et, 22.960.379 ton süt, 2.138.451 ton tavuk eti, 19.898.126 bin adet tavuk yumurtası, 109.330 ton bal, 90 ton yaş ipek kozası, 70.588 ton yapağı, 6.162 ton kıl, 380 ton tiftik üretilmiştir.

TABLO 6: Türkiye'deki Hayvansal Ürünler

Hayvansal Ürünler									
	Kırmızı et (Ton)	Süt (Ton)	Tavuk eti (Ton)	Tavuk yumurtası (Bin adet)	Bal (Ton)	Yaş ipek kozası (Ton)	Yapağı (Ton)	Kıl (Ton)	Tiftik (Ton)
2001	435.778	9.495.550	614.745	10.575.046	60.190	47	40.909	2.684	400
2002	420.595	8.408.568	696.187	11.554.910	74.554	100	38.244	2.589	318
2003	366.962	10.611.011	872.419	12.666.782	69.540	169	46.456	2.741	333
2004	447.154	10.679.406	876.774	11.055.557	73.929	143	45.972	2.716	304
2005	409.423	11.107.897	936.697	12.052.455	82.336	157	46.176	2.654	302
2006	438.530	11.952.099	917.659	11.733.572	83.842	127	46.776	2.728	274
2007	575.622	12.329.789	1.068.454	12.724.959	73.935	125	46.752	2.536	237
2008	482.458	12.243.040	1.087.682	13.190.696	81.364	125	44.166	2.238	194
2009	412.621	12.542.186	1.293.315	13.832.726	82.003	136	40.270	2.002	174
2010	780.718	13.543.674	1.444.059	11.840.396	81.115	126	42.823	2.607	200
2011	776.915	15.056.211	1.613.309	12.954.686	94.245	151	46.586	3.062	194
2012	915.844	17.401.262	1.723.919	14.910.774	89.162	134	51.180	3.570	200
2013	996.125	18.223.713	1.758.363	16.496.751	94.694	121	54.784	4.902	260
2014	1.008.272	18.630.859	1.894.669	17.145.389	103.525	80	58.402	5.460	280
2015	1.149.262	18.654.682	1.909.276	16.727.510	108.128	115	59.196	5.569	325
2016	1.173.042	18.489.161	1.879.018	18.097.605	105.727	103	58.168	5.518	340
2017	1.126.403	20.699.893	2.136.734	19.281.196	114.471	102	63.315	5.797	356
2018	1.118.695	22.120.716	2.156.671	19.643.711	107.920	94	66.428	5.999	371
2019	1.201.469	22.960.379	2.138.451	19.898.126	109.330	90	70.588	6.162	380

Kaynak: TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1>

1.3.3. Orman Ürünleri Üretimi

Türkiye'de 1973 yılında 20,2 milyon hektar olan orman varlığı 2019 yılında 22,7 milyon hektara ulaşmıştır. 2019 yılında ormanların %56'sı normal koru, %39'u boşluklu kapalı koru, %3'ü boşluklu kapalı baltalık ve %2'i normal baltalık ormandan oluşmaktadır.

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Türkiye'nin orman alanları dağılımı verilmiştir. Tabloya göre yıllara göre orman alanlarının toplamında artış söz konusudur.

TABLO 7: Türkiye'nin Yıllara Göre Orman Alanları Dağılımı

Orman Alanları Dağılımı: 1973, 1999, 2005, 2009, 2010, 2012, 2015, 2018 ve 2019						
Orman formu	Toplam		Normal		Boşluklu Kapalı	
	Hektar	%	Hektar	%	Hektar	%
1973	20 199 296	100	8 856 457	44	11 342 839	56
Koru ormanı	10 934 607	54	6 176 899	31	4 757 708	23
Baltalık ormanı	9 264 689	46	2 679 558	13	6 585 131	33
1999	20 763 248	100	10 027 568	49	10 735 680	51
Koru ormanı	14 418 340	69	8 237 753	40	6 180 587	29
Baltalık ormanı	6 344 908	31	1 789 815	9	4 555 093	22
2005	21 188 747	100	10 621 221	50	10 567 526	50
Koru ormanı	15 439 595	73	8 940 215	42	6 499 380	31
Baltalık ormanı	5 749 152	27	1 681 006	8	4 068 146	19
2009	21 389 783	100	10 972 509	51	10 417 274	49
Koru ormanı	16 305 210	76	9 494 322	44	6 810 888	32
Baltalık ormanı	5 084 573	24	1 478 187	7	3 606 386	17
2010	21 537 091	100	11 202 837	52	10 334 254	48
Koru ormanı	16 662 379	77	9 782 513	45	6 879 866	32
Baltalık ormanı	4 874 712	23	1 420 324	7	3 454 388	16
2012	21 678 134	100	11 558 668	53	10 119 466	47
Koru ormanı	17 260 592	79	10 281 728	47	6 978 864	32
Baltalık ormanı	4 417 542	21	1 276 940	6	3 140 602	15
2015	22 342 935	100	12 704 148	57	9 638 787	43
Koru ormanı	19 619 718	88	11 919 061	54	7 700 657	34
Baltalık ormanı	2 723 217	12	785 087	3	1 938 130	9
2018	22 621 935	100	12 983 148	57	9 638 787	43
Koru ormanı	21 421 769	95	12 633 298	56	8 788 471	39
Baltalık ormanı	1 200 166	5	349 850	1	850 316	4
2019	22.740.297	100	13.083.510	58	9.656.787	42
Koru ormanı	21.540.131	95	12.733.660	56	8.806.471	39
Baltalık ormanı	1.200.166	5	349.850	2	850.316	3

Kaynak: T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü, <https://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/Sayfalar/Istatistikler.aspx?RootFolder=%2Fekutuphane%2Fistatistikler%2FOrmanC4%B1%20%20C4%B0statistikleri&FolderCTID=0x012000301D182F8CB9FC49963274E712A2DC00&View={4B3B693B-B532-4C7F-A2D0-732F715C89CC}>

Orman ürünleri T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre; oduna dayalı orman ürünleri ve diğer orman ürünleri şeklinde sınıflandırılabilir.

Aşağıdaki tabloda Türkiye'nin 2010-2019 yılları arası odun üretimi gösterilmektedir. 2019 yılında Endüstriyel odun üretimi toplamı 22.113.248 m³tür.

Endüstriyel odun üretiminin 16.252.761 m³'ü ibreli endüstriyel odun üretimi, 5.860.487 m³'ü yapraklı endüstriyel odun üretimidir. Yakacak odun üretimi toplamı ise 5.589.798 Ster'dir.



TABLO 8: Türkiye’de İşlenmemiş Odun Üretimi

Tanım	Ölçü Birimi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Türkiye (Endüstriyel odunlar)	m³	12 568 519	13 582 462	14 424 365	13 667 987	14 923 209	16 637 598	17 009 998	15 521 622	19 080 137	22.113.248
İbrelili endüstriyel odunlar	m³	9 501 980	10 440 865	10 744 778	10 848 147	11 307 865	12 807 215	12 715 352	11 486 044	13 918 115	16.252.761
Tomruk (ibrelili)	m ³	3 491 460	3 987 571	4 055 160	3 825 965	4 032 980	4 786 774	4 584 456	4 359 579	5 682 229	6.832.343
Tel direği (ibrelili)	m ³	55 618	70 920	59 613	32 639	37 527	54 257	57 574	60 610	71 147	58.333
Maden direği (ibrelili)	m ³	499 185	614 589	597 880	473 866	513 142	619 556	586 683	523 266	662 983	840.634
Sanayi odunu (ibrelili)	m ³	486 189	563 116	540 099	504 741	508 666	548 661	573 573	498 823	545 704	668.440
Kağıtlık odun (ibrelili)	m ³	1 982 738	2 193 516	2 115 138	1 986 497	1 730 378	2 147 495	2 188 926	1 897 041	2 514 824	2.714.918
Lif yonga (ibrelili)	m ³	2 967 689	2 995 900	3 367 271	4 011 007	4 476 718	4 641 752	4 714 753	4 139 461	4 432 697	5.128.931
Sırık (ibrelili)	m ³	19 101	15 253	9 617	13 432	8 454	8 720	9 387	7 264	8 531	9.162
Yapraklı endüstriyel odunlar	m³	3 066 539	3 141 597	3 679 587	2 819 840	3 615 344	3 830 383	4 294 646	4 035 579	5 162 022	5.860.487
(tropikal endüstriyel odunlar hariç)											
Tomruk (yapraklı)	m ³	883 380	901 568	972 578	803 864	968 881	1 117 242	1 201 651	1 114 681	1 470 547	1.681.683
Tel direği (yapraklı)	m ³	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-
Maden direği (yapraklı)	m ³	77 605	71 155	95 064	67 905	57 014	44 134	45 485	38 701	68 621	88.625
Sanayi odunu (yapraklı)	m ³	301 373	310 992	334 694	196 947	220 306	215 349	261 584	253 430	329 699	340.512
Kağıtlık odun (yapraklı)	m ³	162 868	189 813	218 513	209 937	236 585	227 677	297 669	272 018	360 058	460.586
Lif yonga (yapraklı)	m ³	1 640 482	1 666 678	2 057 523	1 540 390	2 131 698	2 224 603	2 486 710	2 354 911	2 929 017	3.288.165
Sırık (yapraklı)	m ³	831	1 391	1 215	795	860	1 378	1 548	1 838	4 080	916
Türkiye (Yakacak odunlar)	(Ster-Stere)	7 194 372	6 778 101	6 432 674	5 981 703	5 257 994	5 022 986	4 877 067	4 359 646	4 890 455	5.589.798
Yakacak odunlar (ibrelili)	(Ster-Stere)	2 894 512	2 866 688	2 578 048	2 496 347	2 120 632	2 176 826	2 203 385	1 926 629	2 442 696	2.785.543
Yakacak odunlar (yapraklı)	(Ster-Stere)	4 299 860	3 911 413	3 854 626	3 485 356	3 137 362	2 846 160	2 673 682	2 433 017	2 447 759	2.804.255

Kaynak: T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü,
<https://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/Sayfalar/Istatistikler.aspx?RootFolder=%2Fekutuphane%2FIstatistikler%2FOrmanC4%B11%C4%B1k%20%C4%B0statistikleri&FolderCTID=0x012000301D182F8CB9FC49963274E712A2DC00&View={4B3B693B-B532-4C7F-A2D0-732F715C89CC}>

1.3.4. Su Ürünleri Üretimi

Su ürünleri; inorganik olanlar ve balık türleri, yosunlar, yumuşakçalar ve kabuklular gibi organik olanlar şeklinde iki grupta sınıflandırılabilir. Aynı zamanda buldukları ortamlara göre; iç sular (akarsular ve göller), denizler ve okyanuslarda yer alan fitolojik ve zoolojik kökenli su ürünleri şeklinde bir sınıflandırma da yapılabilir. Tanımı, sulardan sağlanan ve sağlanabilecek her türlü ekonomik kaynak şeklinde genişletmek de mümkündür (Doğanay ve Coşkun, 2015: s.29.).

TÜİK verilerine göre, su ürünleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Deniz ürünleri,
- Yetiştiricilik üretimi (Kültür balıkları),
- Tatlısu Ürünleri.

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Türkiye'deki su ürünleri miktarına ilişkin bilgi verilmektedir.

TABLO 9: Yıllara Göre Türkiye'deki Su Ürünleri Miktarı

Su Ürünleri (Ton)			
Yıllar	Deniz Ürünleri	Yetiştiricilik Üretimi	Tatlısu Ürünleri
2002	522 744	61 165	43 938
2003	463 074	79 943	44 698
2004	504 897	94 010	45 585
2005	380 381	118 277	46 115
2006	488 966	128 943	44 082
2007	589 129	139 873	43 321
2008	453 113	152 186	41 011
2009	425 046	158 729	39 187
2010	445 680	167 141	40 259
2011	477 658	188 790	37 097
2012	396 322	212 410	36 120
2013	339 047	233 394	35 074
2014	266 078	235 133	36 134
2015	397 731	240 334	34 176
2016	301 464	253 395	33 856
2017	322 173	276 502	32 145
2018	283 955	314 537	30 139
2019	431.572	373.356	31.596

Kaynak: TÜİK, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1005

Yukarıdaki tabloya göre 2019 yılında Türkiye'de su ürünleri üretimi bir önceki yıla göre % 33,07 artarak 836.524 ton olarak gerçekleşmiştir. Üretimin %51,59'u deniz ürünleri (431.572 ton), %44,63'ü yetiştiricilik üretimi (373.356 ton) ve %3,78'i tatlısu ürünleri (31.596) ton olarak gerçekleşmiştir.

1.4. TARIM İŞLETMESİ KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

İnsanoğlunun yeryüzünde yaşamaya başlaması ve yerleşik hayata geçmesiyle tarım, insan yaşamında önem kazanmıştır. Tarihsel olarak kaydedilen toplumsal gelişim, tarımın önemini diğer sektörler karşısında artırmıştır. Bugün tarım sadece beslenme (gıda) işleviyle değil, başta diğer sektörlerle hammadde ve istihdam sağlama olmak üzere birçok özelliğiyle insanlık için vazgeçilmez stratejik bir sektör olma özelliğini korumaktadır (Eker, 2015: s.13).

Tarım işletmesi kavramı genel anlamda tarımsal üretim faaliyetinde bulunan ekonomik birimler olarak ifade edilmektedir (Çetin ve Tipi, 2011: s.15). Bu işletme, Tarım İşletmeciliği ilkelerinden yararlanarak teknik ve ekonomik bilgileri uyumlu bir şekilde bir araya getirir, kârını maksimum yapacak bir üretim planı hazırlar, planı uygular ve sonuçlarına katlanır, gerekli düzeltmeleri yapar ve gelirini arttırmaya çalışır. Bunu yaparken, işletmede ne, ne kadar, nasıl, nerede ve ne zaman üretilecektir, sorularına yanıt arar. Yanıtları da aşağıdaki kararlar çerçevesinde bulmaya çalışır (Dernek, 2006: s. 129-130):

- İşletmede yetiştirilecek bitki ve hayvan çeşitlerini belirlemek, buna uygun ekim nöbeti ve arazi kullanım planı yapmak,
- Kullanılacak üretim girdilerinin miktarlarını, oranlarını ve birbirlerinin yerine geçecek girdi çeşitlerini saptamak, bitkisel üretimde uygulanacak sulama yöntemlerini, gübre miktarını, uygun toprak işleme tekniğini belirlemek, hayvancılıkta yem karışımlarını hesaplamak, barınakları geliştirmek, ilaç ve veteriner hizmetlerini ayarlamak,
- Çiftlik büyüklüğüne karar vermek, gerekli binaların çeşidi, genişliği ve yapı tarzını belirlemek, kaynaklara uygun işletme şekli ve üretim planı hazırlamak ve planı uygulamak,
- İşletmede üretilen ürünleri işlemek, yeni ürünlere dönüştürmek ve pazarlamak,
- Kırsal kesimde sürdürülebilir bir üretim için eldeki kaynakları koruyucu ve geliştirici önlemler almak.

1.4.1. Tarım İşletmelerinin Özellikleri

Tarım işletmelerinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sönmez, 2006: s.50):

- Tarımsal üretim büyük ölçüde doğal koşullara çok bağlı ve mevsimlik bir üretim koludur.
- Açık doğa koşullarında ya da örtü altı tarım yapılan bitkisel ve hayvansal üretim birçok hastalık, haşere ve kayıplara açıktır.
- Tarımsal üretimde sermayenin devir hızı düşüktür.
- Tarım işletmeleri sermaye yapısı ve üretim faktörleri arasında arazinin geniş oranda bulunması bakımından diğer işletmelerden farklıdır.
- Tarım işletmeleri genellikle küçük aile işletmeleri halinde ve dağınık bir yapıya sahiptir.
- İşletmelerin nakit geliri düzenli ve güvenilir değildir.
- Elde edilecek ürün miktarının kontrolü güçtür, fiyat ve gelir değişiminin tahmini kolay değildir.

1.4.2. Tarım İşletmelerinin Sınıflandırılması

Tarım işletmesi belli bir toprak genişliğini ve bir nüfus varlığını içinde barındırmaktadır. Toprağa bağlı üretim birimidir. Üretim faktörlerini kullanarak üretim gerçekleşir, üretimi ekonomik yapmaya çalışır ve tüketicinin istediği ürünü üretmek durumundadır (Dernek, 2006: s.130).

Tarım işletmeleri belirli özelliklere göre aşağıdaki gibi sınıflara ayrılabilir (Gökgöz, 2012(b): s.14-21):

a. Büyüklüklerine Göre Tarım İşletmeleri

- Küçük Tarım İşletmeleri: 500 dekara kadar araziye sahip olan tarım işletmeleridir.
- Orta Büyüklükte Tarım İşletmeleri: 500 dekardan fazla ve 5000 dekardan az araziye sahip olan tarım işletmeleridir.
- Büyük Tarım İşletmeleri: 5000 dekardan fazla araziye sahip olan tarım işletmeleridir.

b. Hukuki Yapılarına Göre Tarım İşletmeleri

- Kamu Tarım İşletmeleri
- Özel Tarım İşletmeleri
- Kooperatif Şeklindeki Tarım İşletmeleri

c. Faaliyet Alanlarına Göre Tarım İşletmeleri

- Bitkisel Üretim Yapan Tarım İşletmeleri
- Hayvansal Üretim Yapan Tarım İşletmeleri
- Orman Ürünleri Üretimi Yapan Tarım İşletmeleri
- Su Ürünleri Üretimi Yapan Tarım İşletmeleri

d. Tipoloji Sınıflamasına Göre Tarım İşletmeleri

- P1: Uzmanlaşmış Tarla Ürünleri Yetiştiriciliği
- P2: Uzmanlaşmış Bahçecilik
- P3: Uzmanlaşmış Uzun Ömürlü Bitki Yetiştiriciliği
- P4: Uzmanlaşmış Otlak Hayvanı Yetiştiriciliği (Büyükbaş, Küçükbaş)
- P5: Uzmanlaşmış Mideli Hayvan Yetiştiriciliği (Kanatlılar, Tavşan vs)
- P6: Karışık Bitkisel Ürün Yetiştiriciliği
- P7: Karışık Hayvan Yetiştiriciliği
- P8: Karışık Bitkisel Ürün ve Hayvan Yetiştiriciliği
- P9: Sınıflanamayan İşletmeler.

TÜİK'in Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016 sonuçlarına göre (TÜİK, 2018):

- Tarımsal işletmelerin tasarrufunda bulunan arazinin; %69,3'ü ekilen tahıl ve diğer bitkisel ürün, %9,7'si nadas, %11,9'u meyve ve diğer uzun ömürlü bitkiler ile içecek ve baharat bitkileri (fidanlık ve örtüaltı dahil), %2,2'si sebze ve çilek alanı ile çiçek bahçeleri (fidelik ve örtüaltı dahil), %2,4'ü daimi çayır, %1,3'ü otlak (mera), %0,3'ü sadece hanehalkının kendi tüketimi için kullanılan (mutfak bahçesi) alan, %2,9'u diğer arazilerden oluşmaktadır. Sonuç olarak, tarımsal işletmeler tasarrufundaki arazinin %97,1'ini tarımsal amaçlı kullanmaktadır.
- Tarımsal işletmelerin tasarrufunda bulunan arazinin %31,4'ü sulanmakta; arazinin kullanım şekline göre sulanan alan oranları incelendiğinde ise, ekilen tahıl ve diğer bitkisel ürün alanının %34,7'si, sebze ve çilek alanı ile çiçek

bahçelerinin (fidelik ve örtüaltı dahil) %84,1'i, meyve ve diğer uzun ömürlü bitkiler ile içecek ve baharat bitkilerinin kapladığı alanın (fidanlık ve örtüaltı dahil) %37,8'i, daimi ayır arazisinin %29,8'i, kavaklık-söğütlük arazinin %41,5'inin sulandığı görölmektedir.

- Tarımsal işletmelerin tasarrufundaki tarım arazisinin tasarruf şekli incelendiğinde, sadece kendi tarım arazisini işleten işletmelerin toplam işletme içindeki oranı %79,5, işledikleri tarım arazisinin toplam arazisi içindeki oranı ise %59,9 olarak belirlenmiştir. Tarımsal işletmelerin %17,1'i hem kendi arazisini hem de başkasının arazisini işletmektedir. Kendi arazisi olmayan işletmelerin %3,3'ü yalnız kira ve yalnız ortakçılıkla tuttuğu araziye, %0,1'i ise iki veya daha fazla tasarruf şekli ve diğer tasarruf şekilleri ile arazi işlediği tespit edilmiştir.
- İşletmelerin tarım arazisi parça sayısı incelendiğinde ise işletme başına düşen tarım arazisi parça sayısı 5,9 adet olup tarım arazisi ortalama parça büyüklüğü ise 12,9 dekadır.
- Toplam işletmelerin %5,3'ü sadece büyükbaş veya küçükbaş hayvan yetiştiriciliği yapmaktadır.
- Büyükbaş hayvanı (sığır ve manda) olan tarımsal işletmelerin, büyükbaş hayvan sayısına göre işletme büyüklüğü grubu incelendiğinde, işletmeler %44,5 ile 1-4 baş hayvanı olan işletme büyüklüğü grubunda, hayvan sayısı ise %24,8 ile 20-49 baş hayvanı olan işletme büyüklüğü grubunda yoğunlaştığı belirlenmiştir.
- Küçükbaş hayvanı (koyun ve keçi) olan tarım işletmelerinin, küçükbaş hayvan sayısına göre işletme büyüklüğü grubuna bakıldığında ise, işletmeler %28,5 ile 50-149 baş hayvanı olan işletme büyüklüğü grubunda, hayvan sayısı ise %36,3 ile 300+ baş hayvanı olan işletme büyüklüğü grubunda yoğunlaştığı belirlenmiştir.
- Tarımsal işletmelerin ekonomik büyüklüklerine göre dağılımı incelendiğinde, işletmelerin en fazla %36,3 ile 6.660-<26.640 TL ve %27,5 ile 26.640-<83.250 TL ekonomik büyüklük gruplarında yoğunlaştığı belirlenmiştir.
- Tarım işinde çalışma süresi gruplarına göre hanehalkı fertlerinin kendi tarım işletmesinde çalışma süreleri incelendiğinde %37,4'ü yılda ortalama 225 gün

ve daha fazla çalışmakta olduğu, kendi tarım işletmesinde tarım işinde 56 günden az çalışan hanehalkı ferдинin oranı ise %20,9 olarak tespit edilmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

2.TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ

Bu bölümde tarımsal faaliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, özellikleri ve karşılaşılan sorunlar anlatılacak. Tarım işletmelerinde kullanılan belgelerden ve defterlerden bahsedilecek. Türk vergi mevzuatına göre tarımsal faaliyet ve TMS 41 ile TMS 16 Standartları konuları ele alınacak.

2.1. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİ TANIMI VE AMAÇLARI

Ekonomik faaliyette bulunan işletmelerin genel amacı ya kârını maksimum kılmak veya masraflarını en aza indirmektir. Bu amaçlara ulaşmada kullanabileceği en önemli araçlar, yapılan ekonomik faaliyetin girdilerini buna bağlı olarak maliyetini, çıktılarını ve gelirlerini bilmektir (Bayramoğlu vd. (2005), s.101).

İşletmelerde sermaye oluşumu, mal satın alma, mal satma, kredi alma, kira ödeme, çalışanlara ücret ödeme, bankadan para çekme, bankaya para yatırma, borç ödeme gibi para ile ölçülebilen çeşitli faaliyetler gerçekleşmektedir. İşletmenin bu faaliyetlerini kontrol altında tutabilmesi, izleyebilmesi ve sonuçlarını çıkarabilmesi için bu parasal faaliyetlerin muhasebe defterlerine kaydedilmesi, aynı özelliklere sahip işlemlerin sınıflandırılması, işletmeden bilgi edinmek isteyen taraflara bilgi verilebilmesi amacıyla özetlenerek raporlanması, analize tabi tutularak yorumlanması gerekir. İşletmede bu faaliyetleri gerçekleştiren fonksiyon muhasebedir. Bu çerçevede muhasebenin tanımı çeşitli şekillerde yapılmaktadır (Gökçen, 2009: s.3).

Genel anlamda muhasebe, işletmelerin ekonomik etkinlikleri ile ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Yükçü, 2007: s.3).

Muhasebe, işletmelerin ne kadar varlığa ve kaynağa sahip olduğunu belirleyen, bu varlık ve kaynaklardaki değişimleri dönemler itibariyle ortaya koyan ve yine dönemler itibariyle gelir ve gider durumunu, faaliyet sonuçlarını, finansal yönden

gelişiminin ve başarılarının neler olduğunu gösteren bir bilgi sistemidir (Uysal ve Şenlik, 2012: s.15-16).

Başka bir tanıma göre; muhasebe, bir işletmede ortaya çıkan mali olayları tarih sırasına göre kaydeden, sınıflandıran, raporlayan ve bu bilgileri analiz ederek yorumlayan teknikler bütünüdür (Lazol, 2008: s.6).

Muhasebe; Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi şeklinde sınıflandırılabilir. İhtisas muhasebeleri olan banka muhasebesi, inşaat muhasebesi, konaklama muhasebesi vb. uygulamalar da muhasebenin bu üç bölümünden yararlanır (Sevilengül, 2005: s.20).

Tarım muhasebesi; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden 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: s.2).

Diğer sektörlere göre oldukça farklılık gösteren tedarik, üretim ve pazarlama işleyişi nedeniyle tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmeler, esasta muhasebenin genel ilkelerine uymakla beraber, tarım işletmelerinin diğer sektör işletmelerinden göstermiş olduğu farklılıkları dikkate alarak geliştirilmiş tarımsal faaliyete özgü kayıt tutma, sınıflandırma, özetleme ve analiz işlemleri yapmaktadırlar (Çetin ve Tipi, 2011: s.4).

Muhasebe bir bilgi sistemidir ve işletmede kendisinden beklenene bağımlı olarak, değişen boyutlarda görev yüklenir. Yönetimin etkinliğinin kontrolü, yatırımların seçimi, tedarik, üretim, satış ve finanslama planlarının yapılması ile işletme sonuçlarının tartışılmasında ve mali risklerin belirlenerek bunları giderecek işlemlere girişilmesinde mali muhasebenin sağlayacağı bilgilerden, önemli göstergeler olarak yararlanır. Muhasebe; izlemeye, teşhis etmeye, önlem belirlemeye ve programlamaya ilişkin bilgilerin kaynağıdır. İşletmenin niteliğine uygun organize edilmiş bir muhasebe, yönetime etkin bir biçimde yararlı olabilir. Çünkü muhasebe; geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bellek olma görevini yerine getiren bir bilgi aracıdır, bütçe veya standartlarla gerçekleştirmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkaran bir kontrol aracıdır, ürettiği bilgiler

ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olan bir öngörme aracıdır (Sevilengül, 2005: s.16-17).

Ekonomik yönden tarım işletmelerinin sahip olduğu varlıkları ve bunlardaki değişimleri kaynağı itibariyle izleyen, işletmelerin mevcutları, alacakları, borçları, kâr ve zararları ile ilgili mali durumlarını ortaya koyan, bu bağlamda yıllık faaliyet sonuçlarının elde edilmesi ile denetim ve kontrolünü sağlayan tarım muhasebesi; işletmelerde hangi faaliyet dalları kombinasyonu ile çalışmanın daha kârlı olabileceği konusuna da sağladığı güvenilir veriler sayesinde yardımcı olmaktadır. Tarım işletmelerine; üretim dönemi içerisinde gerçekleşen işlemlerin kayıtlarını tutmak, onları belli bir düzen içerisinde gruplandırıp, özetlemek ve dolayısıyla elde edilen bu amaca yönelik sistemli bilgilerden yararlanarak, işletme bütünü ve işletme üretim şubelerini, analiz ve yorumlamaya olanak sağlayacak bulguların sürekli ve güvenilir bir şekilde temin edilebilmesine olanak sağlamaya çalışan tarım muhasebesinin tarım işletmeleri açısından işlevi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, giderek sermaye yoğun ve ihtisas işletmeleri şeklinde faaliyette bulunmaya başlayan bazı tarım işletmeleri başta olmak üzere tüm tarım işletmelerinin de ekonomik rasyonelliğe ulaşabilme bakımından tarım muhasebesinden farklı düzeylerde ve amaçlarla fakat giderek daha çok yararlanmaya başladıkları gözlenmektedir (Çetin ve Tipi, 2011: s.5).

Tarım sektörünün ülke ekonomileri için göreceli önemine ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen UMS 41(41 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı) yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişme göstermemiştir. Tarım muhasebesinin tarihi incelendiğinde ilk ve en önemli çalışmaların Avrupa'da özellikle de İngiltere, Almanya ve İsviçre'de yapıldığı ve diğer Avrupa ve Dünya ülkelerine örnek olduğu görülmektedir. Tarihsel süreç içinde tarım muhasebesi yazınına en önemli katkıyı 1741-1820 yılları arasında İngiltere'de yaşayan Arthur Young yapmıştır. Arthur Young 1760-1810 yılları arasında kapsamlı araştırmalar yapmış tarım ve tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak birçok eser gerçekleştirmiş ve de birçok yazarın esin kaynağı olmuştur. Almanya'da ise tarımsal faaliyet muhasebesinin Albrecht D. Thaer (1752-1828) öncülüğünde 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlandığı kaydedilmektedir. Albrecht D. Thaer, Young'un

fikirlerinden ve çalışmalarından etkilenmiş ve Young'un ileri sürdüklerini geliştirerek devam ettirmiştir. İsviçre'de ise tarım muhasebesi alanında Ernst Ferdinand Laur (1871-1964) tarafından önemli çalışmalar yapılmıştır. Tarımsal faaliyet muhasebesi alanında Avrupa ülkelerinde meydana gelen gelişmeler kısa bir süre sonra ABD'de de etkisini göstermiş ve benzer uygulamalar orada da görülmeye başlanmıştır. Tarım işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının ilk olarak Minnesota eyaletinde Andrew Boss ve çalışma arkadaşları tarafından yapıldığı bilinmektedir. Minnesota'da 1890 yılında yapılan çalışmalar neticesinde geliştirilen tarımsal maliyet muhasebesi sistemine "Minnesota Sistemi Tarımsal Maliyet Muhasebesi" adı verilmiştir. Türkiye'de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak günümüzde önemli çalışmalar yapılmasına rağmen uygulama kısmı çok fazla yaygınlaşmamıştır. Bunun sebebi de tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına vergisel açıdan bakmaları ve dolayısıyla tarım işletmelerinden istenilen verilerin elde edilmeyişidir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: s.10).

Tarımsal faaliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Öztürk ve Ünkeya, 2019: s.45-46):

- Tarım işletmelerinin geçerli hukuk kurallarına uygun muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak,
- İşletme politikalarının belirlenmesinde üst yönetime güvenilir ve doğru bilgi sunmak,
- Tarım kredi kuruluşları ve tarımla ilgili ve yetkili devlet kuruluşlarının, işletme ile ilgili gerek duydukları bilgi ihtiyaçlarını karşılamak,
- İşletmenin finansal durumunun analiz edilerek yıllar içinde işletme performansının değerlendirilmesini gerçekleştirmek,
- Maliyet muhasebesi uygulamaları sonucunda ürün maliyetlerinin belirlenmesi, üretilen ürünleri fiyatlandırılmasının sağlanması ve pazarlama politikalarının oluşturulmasına katkı sağlamak,
- Tarımsal yardım ve devlet teşvikleri ile ilgili çalışmaların yürütülmesinde yöneticilere bilgi ve destek sağlamak,
- Çalışanların özlük dosyalarının oluşturulması, sosyal güvenlikle ilgili yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve çalışan işçi ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine yardımcı olmak,

- İşletme yönetimi ile ilgili kararların verilmesinde yardımcı olmaktadır.

2.2. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

Tarım işlerinin ve tarım işletmelerinin özellikleri tarım muhasebesini de etkilemektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 1975: s.76-78):

- Tarım işletmelerinin büyüklüklerinin oldukça farklı olması küçük işletmelere, orta işletmelere ve büyük işletmelere uygulanacak muhasebe usulleri ve defter sistemlerinin ayrı olmasına neden olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatı açısından da küçük, orta ve büyük işletmeler için ayrı yöntemler öngörülmüştür.
- Tarım işletmelerinde ekim, bakım ve hasat belli mevsimlerde yapılır. Bu işler değişik iklim şartlarından oldukça etkilenir. Bu sebeple sanayi işletmelerindeki düzenli gidişe bu alanda rastlanılmaz. Muhasebenin işi bazı zamanlar kaldırılamayacak kadar fazla olur, bazı zamanlarda da personel tamamen boş kalabilir. İklimde tahmin edilemeyen değişimler, maliyet hesaplarının yapılmasında güçlükler ortaya çıkarabileceği gibi ölü mevsim giderlerinin maliyetlere yedirilmesi bir sorun olarak ortaya çıkar.
- Tarım işletmelerinde çiftçi ile ailesinin hayatı arasında sıkı bağlılık vardır. Çiftçi ve ailesi işletmede bizzat işçi olarak çalıştıkları gibi, çiftlik ürünlerinden bir kısmını bizzat tüketirler. Bu sebeple tarım işletmelerinde elde edilen kazancın önemli bir kısmı işletme kârı değil, belki çiftçi ve ailesi bireylerinin emeği karşılığıdır. Tarım işletmelerinde öz tüketimin fazlalığı, eğer öz tüketim göz önünde bulundurulmayacaksa, kazancın tam ve doğru olarak hesaplanmasını önler.
- Ekonomik zorunluluklar tarım işletmelerini çok yönlü tarım yapmağa zorlar. Yani bir tarafta tarla tarımı yapılırken, diğer taraftan da bir miktar hayvan beslenir, tavukçuluk yapılır; bağ ve bahçe meydana getirilir. Bunun sonucunda da hayvanlar ve tavuklar tarla ve bahçe tarımı ürünleri ya da artıkları ile beslenirken, tarla da çalışan çiftçinin ailesi de hayvan ürünleriyle beslenirler. Hayvanların gübresi tarla ve bahçede kullanılır, böylece bir tarım dalının ürünü, diğer tarım dalının hammadde ve malzemesi olur. Başka bir ifadeyle tarım işlemlerinde iç tüketim, diğer işletmelerle karşılaştırılmayacak kadar fazladır. Bu durum, işletme içinde değer

geçişimlerine sebep olur ve her bir tarım dalının kazancının ayrı ayrı hesaplanmasında büyük zorluklar ortaya çıkardığı gibi, tarım ürünlerinin gerçek değerlerinin tespitini de büyük ölçüde güçleştirir.

- Tarım işletmelerinde ödemelerin eşya ile, aynen, çiftlik ürünleri verilerek yapılmasına çok sık rastlanır. Mesela işçi ücretlerinin kısmen ya da tamamen tarım ürünleri ile karşılanması halinde makine sahiplerinin ücretlerinin de tarım ürünleri ile ödenmesi yoluna gidilir. Tarım işletmelerinin bu özelliği de tarım muhasebesini güçleştiren ve tarım kazancının tam hesaplanmasını ve tarım ürünlerinin doğru değerlendirilmesini zorlaştıran bir faktördür.
- Bazı giderler, sadece yapıldıkları yıl alınan mahsullerle değil daha sonraki yıllarda elde edilen mahsullerle de ilgilidir. Yani muayyen bir yıl içinde yapılan bazı giderler daha sonraki yıllarda alınacak mahsullerin veriminde bir artışa sebep olurlar. Bazı gübrelerin araziye atılması, sulama kanallarının açılması, arazinin sulanabilecek biçimde düzenlenmesi gibi işler karşılığında katlanılan giderler buna örnektir. Tarım işletmelerinin yıllık kazancının hesabında bu özelliklerin de dikkate alınması gerekir.
- Tarım işletmelerinde özellikle hayvanlar bakımından, bunların sabit değer mi yoksa döner değer mi olduklarının tespitinde zorluklar vardır. Koşum hayvanları, sütü için beslenen hayvanlar, damızlık boğalar, arılar genellikle sabit değerler olarak sayılmaktadır. Fakat besi hayvanları döner değer sayılmaktadır. Çünkü işletmede kalıcı değildirler, belli bir besleme süresinden sonra satılırlar. Fakat sütü için beslenen hayvanlar bir taraftan doğururlar ve bunların danalarının bir kısmı satılabilir. Besi hayvanlarının bir kısmı iş hayvanı ya da süt hayvanı olarak ayrılabilir. Süt hayvanlarının bir kısmı döner değer haline getirilerek satılabilir. Bu sebeple hayvanların hangilerinin döner değerler arasında, hangilerinin sabit değerler arasında sayılacağı belirlenmesinde önemli zorluklarla karşılaşılır.

2.3. TARIMSAL FAALİYET MUHASEBESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Tarımsal faaliyetler için üretim maliyetlerinin hesaplanmasının makro ve mikro düzeyde önemli yararları vardır. Makro düzeydeki yararlardan en önemlisi çeşitli ürünlerde destekleme fiyatları gibi gelir-fiyat politikalarının saptanması ve değerlendirilmesinde maliyet çalışmalarının temel bir ölçüt olarak kullanılmasıdır. Ayrıca, bölgesel ve ülkesel düzeydeki girdi kullanım ve üretim planlaması çalışmaları yanında, tarım ürünleri ile ilgili dış ticaret önlemlerinin oluşturulması gibi birçok alanda temel verilerin sağlanmasına imkân vermesi açısından da maliyet çalışmaları önemlidir. Mikro düzeyde yararlarına bakılacak olursa bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Üretim faaliyetlerinin kaynak gereksinimini ayrıntılarıyla belirlemek,
- İşletmedeki farklı faaliyetlerin karlılığını belirlemek ve analiz etmek,
- Üretim maliyetindeki değişmelerin nedenlerini belirlemek,
- Farklı işletme tip ve büyüklükleri için işletmecilik normlarını belirlemek,
- Üreticiler düzeyinde yaygın olarak kullanılan üretim teknikleri ve üretici uygulamalarını belirlemek,
- İşletmede yer alan üretim faaliyetleri için optimum girdi gereksinimini ve işletme organizasyonunu belirlemek,
- Yatırım projeleri ve uzun dönemli çeşitli çalışmalar için veri tabanı oluşturmak (Özkan ve Yılmaz, 1999: s.65).

Tarımsal işlerin karışıklığı nedeniyle işlemler hakkında yeterli bilgi edinilememekte ve işlemlere nüfuz edilememektedir. Sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İş gücünden faydalanılan hayvanlardan, aynı zamanda süt, gübre, et ve yavru lamalardan dolayı da çeşitli şekillerde yararlar sağlanması,
- Bazı giderlerin birkaç hesap dönemini ilgilendirmesi ve hesap dönemlerinin üretimlerine katkısı olması. Örneğin, toprağın derin sürülmesi ve genel gübrenmesi gibi. Bu işlemler sonucunda, gider tutarının ne kadarının bu yıla, ne kadarının bir sonraki yıla ait olduğunu hesaplayıp bulmak gerekmektedir. Ancak bu şekilde yapılan bir hesaplamayla gider tutarları doğru şekilde yerlerine oturtulmuş olur (Aktuğlu, 1972(b): s.42-43).

- Bazı ürünlerin maliyet fiyatlarının, kendilerinden önce veya sonra gelen ürünlerin maliyet fiyatlarını oluşturması. Mesela, krema yapımı için kullanılan pastörize sütün maliyeti, sütün üretimi sırasında ortaya çıkmıştır. Buna karşılık krema yağ yapımında hammadde olarak kullanılmaktadır. Aynı şekilde ot ve saman gibi yan hâsılâtın maliyet fiyatlarının tespit edilebilmesi bakımından, iş gücünden yararlanan hayvanların maliyet fiyatının tespiti de ot ve samanın maliyet fiyatı ile ilgilidir (Aktuğlu, 1984(a): s.43).
- Canlı varlıkların canlı olma özelliğinden kaynaklanan büyüme gibi değer artışı veya yaşlanma ve kuruma gibi değer azalışlarının mali tablolarında yer alıp almayacağı ve yer alacaksa ne şekilde yer alacağı konusu sorunu (Demirkol, 2006: s.29).

2.4. TARIM İŞLETMELERİNDE BELGE VE DEFTER DÜZENİ

Belge; alış, satış, ödeme, tahsil gibi kurumun iç ve dış dünyasına ilişkin çeşitli hesapsal iş olgularını yer, zaman, kişi, değer, miktar gibi çeşitli açılardan kanıtlamak amacıyla düzenlenen nesnelere (Haftacı, 2010: s.2).

Muhasebe belgelerinin en temel görevi, ticari faaliyetlerin meydana gelişini yazılı olarak kanıtlamasıdır. Bunun yanı sıra, ticari faaliyetleri tarih sırasıyla arşiv yapmak ve saklamak görevleri de vardır. Ayrıca gerekli görüldüğü zaman muhasebe belgeleri kanıt olarak da kullanılabilir (Ertaş, 2011: s.23).

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan belgelendirme kavramına göre, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir. Muhasebenin temel fonksiyonlarından biri olan kaydetme fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için mali nitelikli işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması gerekir. Bilgi toplama, işletme içinde ve dışında oluşabilecek sistemleştirilmiş bir bilgi ve belge akımı ile sağlanabilir. Muhasebenin sosyal sorumluluğunu yerine getirebilmesi açısından da belgeler büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple muhasebe işlemlerine dayanak oluşturacak belgeler yasalarla düzenlenmiş ve muhasebe kayıtlarının bu belgelere dayandırılması zorunlu hale gelmiştir (Parlakkaya, 2010: s.69).

Belgeler, işin doğal akışına uygun olarak ya da bunların olmadığı yerde yapay olarak düzenlenirler. Alış-satış faturaları, ödeme-tahsil belgeleri, mahsup fişleri gibi belgeler birinci tür nesnelere doğal belgeler; bunların dışında kalıp genellikle iç değer kıvılcıklarına ilişkin olarak hesaplara işlem düşme amacıyla düzenlenen nesnelere de yapay belgeler denir. Doğal belgelerin taşınması gereken özellikler Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ve Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) gibi yasalarda belirtilmiştir. İlgili yasalarda yer alan niteliklerin eksik olması veya bulunmaması durumunda belge kanıt olma özelliğini kaybeder. Bu sebeple belgeler düzenlenirken kesin olarak taşınması gereken niteliklerin bulunup bulunmadığına dikkat edilmesi gerekir. (Haftacı, 2008: s.3).

Doğal belgeler, işletmelerin, üçüncü kişilerle arasındaki mali nitelikteki işlemleri için düzenlenen ve içermesi gereken bilgileri yasalarda belirtilmiş olan belgeler olmaktadır. İşletme tarafından düzenlenip, karşı tarafa verilen ya da karşı taraftan alınan belgelerdir. Ticari hayatta kullanılan belgelerin büyük bir bölümü doğal belgelerden oluşmaktadır. Yapay belgeler sadece işletmenin kendisini bağlar, üçüncü kişileri bağlamaz. Muhasebede kullanılan yapay belgelerin sayısı doğal belge sayısına ve türüne göre çok daha azdır. Bunun sebebi ise doğal belgesi olmayan mali nitelikteki işlemler için yapay belge düzenlenmesidir (Ayboğa, 2001: s.90-91).

Tarım işletmelerinde düzenlenen belgeler zorunlu belgeler ve kullanımı isteğe bağlı olan belgeler şeklinde sınıflandırılabilir. Yasal belgelerin kullanımı yasal zorunluluktan kaynaklanırken, isteğe bağlı belgeler ise, işletme faaliyetlerinin kontrolü ve planlamaya yardımcı olması amacıyla düzenlenmektedir (Tuğay, 2015: s.25).

Doğal Belgeler: Muhasebe kayıtlarının dayanağı olan belge çeşitleri, V.U.K. ve T.T.K.'nda açıklanmıştır (Gökçen, 2009: s.218). Düzenlenmesi gereken belgeler açısından tarım işletmeleri ile diğer işletmeler arasında bir fark bulunmamaktadır. Tarım işletmelerini ilgilendiren ve V.U.K.'ta yer alan belgeler aşağıdaki gibidir (Gökgöz, 2013(a): s.21):

- Fatura,
- Sevk irsaliyesi,
- Perakende satış vesikaları,

- Gider pusulası,
- Müstahsil makbuzu,
- Ücret bordrosu,
- Diğer vesikalar: Sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vesaire.

Ayrıca, T.T.K.'da yer alan bono, poliçe, çek, hisse senedi, tahvil gibi belgeler de tarım işletmelerini ilgilendiren doğal belgeler arasında yer alır. Eğer tarım işletmesi girdilerini yurt dışından ithal ediyorsa veya ürettiği ürünleri yurtdışına ihraç ediyorsa dış ticaret işlemlerinden dolayı Kambiyo Mevzuatı'nda yer alan doğal belgeleri de düzenlemeleri zorunludur (Gökgöz, 2013(a): s.21).

Yapay Belgeler: Tarım İşletmelerinde V.U.K.'ta belirtilen zorunlu belgeler yanında, işletmenin üretim ve verimliliğinin daha ayrıntılı izlenebilmesi için çeşitli belgeler de kullanılmaktadır. Bunlar genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir(Gökgöz, 2013(a): s.21-22):

- Malzeme İstek Formu,
- Malzeme Sarf Fişi,
- Malzeme Ambar Giriş Formu,
- Stok Kartları,
- Ambar Giriş Fişi,
- Ambar Malzeme İade Fişi,
- Sipariş Maliyet Kartı,
- Gider Merkezi Detay Maliyet Tablosu,
- Özet Maliyet Tablosu,
- Üretim-Maliyet Değerlendirme Raporu,
- Gider Dağıtım Tablosu,
- İş Emri
- İşçi Zaman Kartı,
- Günlük Personel Çalışma Raporu,
- Çeşitli belgeler: Sayılanların dışında tarım işletmesinin özelliğine göre maliyet, yönetim ve verimlilik kararlarına yardımcı olabilecek belgeler.

2.5. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLER

Türk Vergi Mevzuatı'na göre tarımsal faaliyetin tanımına ve kapsamına Gelir Vergisi Kanununda (GVK) değinilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesine göre tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır: “Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevelerinde, istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Aşım yapmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetten sayılır. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsünüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır” (GVK, md.52).

GVK'da yapılan tanımdan da anlaşılacağı gibi, zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan tabiattan istifade ederek nebat, orman, hayvan, balık ve bunların istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden diğer şekillerden yararlanılmasını ifade etmektedir. Ayrıca; aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi ve çiftçiye ait ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyete girer. Zirai ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla ve zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyet sayılmaktadır. Fakat bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için bu işlemin aynı teşebbüsün tamamlayıcısı olan bir işletmede gerçekleştirilmesi, işletmenin sınai bir müessesenin önem ve genişliğinde olmaması ve çiftçinin sadece kendi ürünlerini işlemesi gerekmektedir.

Ürünlerin dükkân ve mağaza açılarak satılması halinde, ürünlerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet safhasında kalmaktadır. Getirilen ürünlerin dükkân ve mağazada satılması ticari faaliyet kapsamına girmektedir. Fakat çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuyla sınırlı kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz (GVK, md.52).

Buğday, çeltik, bakliyat, ayçiçeği, pamuk, pancar, patates, çay, tütün, kavun, karpuz ekilmesi, sera ve çiçek ziraati yapılması, fındık, zeytin, elma, narenciye, kayısı, kiraz gibi meyve ziraati yapılması; büyük ve küçükbaş hayvan beslenmesi, balık ve deniz mahsulleri avlanması ve yetiştirilmesi, arıcılık, ipekböcekçiliği, mantar yetiştiriciliği, çiftçiye ait biçerdöverin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalışması gibi faaliyetler zirai faaliyet olmaktadır (Öner, 2014: s.277).

Zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun ya da olmasın, çiftçi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen maddelere de mahsul ya da ürün denilmektedir. Kolektif şirketlerle adi veya Hisseli Komandit şirketler zirai faaliyetle uğraşsalar bile çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle uğraşan kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir (GVK, md.52).

Vergi Usul Kanununa (VUK) göre zirai kazancın belirlenmesinde esas alınacak ölçüler; yıllık üretim değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ve ortalama satış fiyatından oluşmaktadır (VUK, md.45). VUK bu ölçülerle ilgili açıklamalara da yer vermiştir. Ayrıca VUK ziraat birimlerini; tarla, bağ ve sebze ziraati ile ormancılıkta dönüm; ölçü olarak ağaç kabul edilenlerde ürün verecek hale gelmiş ağaç sayısı; hayvancılıkta hayvan sayısı olarak belirlemiştir (VUK, md.47).

Tarımsal faaliyetlere konu olan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlemesi konusuna Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir. VUK'un 276. maddesine göre; zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre VUK'un 275. maddesinde yazılı unsurlara mütenazır olarak

Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır. VUK'un 277. maddesinde de; zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedeli ile değeri; maliyet bedelinin tespiti mümkün değilse, işletmenin bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilen ortalama maliyet bedelinin oluşturduğu emsal bedelin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

VUK'nun 314. maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Fakat tarım işletmelerinde üretimi yapılan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her türlü yolların ve harkların amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir. VUK'un 315. maddesinde; mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Tarımsal faaliyetlere ilişkin amortisman oranları ile faydalı ömürleri 333 sıra no'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Tarımsal faaliyet kazançlarına ilişkin açıklamalar Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. GVK'nin 1. maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak açıklanmıştır. GVK'nin 2. maddesinde ise bu kazanç ve iratlardan, zirai kazançlar ikinci sırada yer almaktadır. Zirai kazanç, zirai faaliyetlerden doğan kazanç olarak GVK'nin 52. maddesinde tanımlanmıştır.

GVK'nin 53. maddesine göre; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden kesinti yapılarak vergilendirilir. GVK'nin 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları ise gerçek usulde zirai işletme hesabı esasına göre tespit olunarak vergilendirilir. Bu çiftçiler isterlerse, zirai kazançlarını bilanço esasına göre de tespit edebilirler. Zirai işletme hesabı esasında zirai kazanç GVK'nin 55. maddesinde, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır. İşletme hesabı esasına göre zirai kazancın tespitinde; hesap

döneminin başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasıllata ilave olunur (GVK, md.55).

Zirai kazanç hesaplanırken hasılat; zirai ürünlerin satış bedelleri, zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin işlerinde çalıştırılması karşılığı alınan bedeller, gider yazılan değerlerin satılması durumunda bunların satış bedelleri, zirai ürünlerle ilgili sigorta tazminatları ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan hasıllattan oluşur (GVK, md.56).

Hasıllattan indirilebilecek belli başlı giderler ise; işletme için alınan tohum, gübre, fide, yem, ilaç vb. maddelerin bedelleri, satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri, işletmede çalışanlara ödenen ücretler, amortismanlar, zirai makinelerin çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler ile genel giderler, zirai kazancın elde edilmesi ve devam etmesi için yapılan genel giderler (faiz, vergi, resim, harçlar, seyahat ve ikamet giderleri, kira bedeli gibi), amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan zararlar, işletmeye dâhil olup, aynı zamanda ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerin yarısıdır (GVK, md.57).

İşletmede istihsal olunan ürünlerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç olmak üzere; ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen giderler, zirai kazancın tespitinde de gider olarak indirilemez (GVK, md.58).

Çiftçiler isterlerse işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler. Bunun için yazılı talepte bulunmaları gerekir. Çiftçiler, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren bilanço esasına tabi tutulurlar. Bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57, ve 58. maddeler hükmü de göz önünde bulundurularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır (GVK, md.59).

2.6. TMS 41 TARIMSAL FAALİYET STANDARDI

Türkiye’de uygulanan ekonomik politikalara bakıldığında tarım sektörünün geliştirilmesi adına önemli adımlar atılmış olsa da gelinen noktada yeterli olmadığı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde adımların yeni atılmaya başlandığı görülmektedir (Süklüm ve Akdoğan, 2016: s.8).

Tarım sektöründe meydana gelen sermaye yoğun gelişmelerin tarım işletmelerinde tarımsal faaliyet muhasebesinin önemini arttırmış, bu alanda ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu amaç doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından 01.01.2003 tarihinde 41 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 41) yürürlüğe girmiştir (Gökgöz, 2013(a): s. 27). Daha sonra 01.01.2005 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerini düzenlemek amacıyla bir tebliğ (SPK 31) yayımlamıştır. Bu gelişmeler sonrasında ise 24.02.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), Tarımsal Faaliyet Standardını (TMS 41) yayımlamıştır (Kırılıoğlu ve Gökgöz, 2012: s.108).

TMS 41’in amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. TMS 41, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 41, md.1):

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu ve koşulsuz yapılan devlet teşvikleri (TMS 41, md.34-35).

TMS 41’in kapsamına almadığı, atıfta bulunduğu standartlar aşağıda sıralanmıştır (TMS 41, md.2-3):

- Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar), (Fakat bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.)

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması),
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (TFRS 16 Kiralamalar),
- Hasat sonrasında işleme sonucu ortaya çıkan ürünler (TMS 2 Stoklar).

TMS 41, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında TMS 2 Stoklar Standardı veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini (örneğin, üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi) bu standart düzenlemez. Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterse dahi, bu tür işleme faaliyetleri bu Standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır (TMS 41, md.3).

Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (TMS 41, md.4):

TABLO 10: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve

Kaynak: TMS 41, md.4.

Çay çalılıkları, üzüm asmaları, kauçuk ağaçları ve palmiye ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamına girer. Fakat taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, lateks ve palmiye ağacı meyvesi gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer (TMS 41, md.4).

2.6.1. TMS 41 Standardında Yer Alan Kavramlar

TMS 41 standardında geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

- **Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (TMS 41, md.5). Tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli

mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) olmak üzere geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu faaliyet grubunun belirli bazı ortak özellikleri bulunmaktadır (TMS 41, md.6):

- *Değişim Kapasitesi:* Yaşayan hayvanlar ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahip olmasını ifade etmektedir.
- *Değişimin Yönetilmesi:* Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, ışık ve verimlilik). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin, okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi yönetilmeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.
- *Değişimin ölçülmesi:* Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği, fiber gücü gibi) veya miktarda (soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişikliklerin yönetimin rutin bir işlevi olarak ölçülebilmesini ve izlenebilmesini ifade etmektedir.

Tarımsal faaliyetler aşağıda sıralanan kalemleri içermez (Deloitte, Denetimnet):

- İster satmak için isterse işletme tarafından neden olunan kirliliği ortadan kaldırmak için bir koruya yapılan karbon biriktirici olarak kullanılacak karbon kuyusu yatırımını,
- Yarış amaçlı elde tutulan atlar, tazılar, güvercinler ve kırbaç kullanılan hayvanları,
- Bir lunapark tarafından elde tutulan gösteri hayvanları,
- Araştırmalarda kullanılan kan hücreleri ve virüsler gibi hayvan veya bitki olmayan canlı varlıkları.

Aşağıda sıralananlar da TMS 41 kapsamında değildir:

- Dövüşler için kullanılan hayvanlar ve kuşlar,
- Korumak için alınan hayvanlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan canlı hayvanlar ve bitkiler,
- Dekoratif amaçlı alınan canlı hayvanlar,
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar,
- Dağların korunması için ormanlar,
- Atmosferden karbondioksiti azaltmak amacıyla ormana yapılan yatırım (POP ve DEACONU, 2008: s.9).
- **Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür (TMS 41, md.5).
- **Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki özelliklere sahip olan yaşayan bir bitkidir (Bozzolan vd., 2016: s.164):
 - Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
 - Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
 - Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Aşağıda sıralananlar taşıyıcı bitki değildir (TMS 41, md.5A):

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (mesela, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),
- İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (mesela, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve
- Yıllık mahsul (mesela, mısır ve buğday).

Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler mesela yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilirler. Bu gibi önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki olmasını engellemez (TMS 41, md.5B). Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlık olarak kabul edilir (TMS 41, md.5C).

- **Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir (TMS 41, md.5).
- **Biyolojik Dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir (TMS 41, md.5).
- **Satış Maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir (TMS 41, md.5).
- **Canlı Varlık Grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur (TMS 41, md.5). Standarda göre canlı varlık grubu; tüketilen-taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış-olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayırım yapılabilir. İşletmeler her bir canlı varlık grubu için böyle bir ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir (TMS 41, md.43).
 - *Tüketilebilir Canlı Varlıklar:* Hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardan oluşmaktadır. Tüketilebilir canlı varlıklara, et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar örnek olarak verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değillerdir, bunlar ürün sağlamak için elde bulundurulurlar (TMS 41, md.44).
 - *Taşıyıcı Canlı Varlıklar:* Tüketilebilir canlı varlıklar dışında kalan canlı varlıklardır. Bunlar tarımsal ürün olmaktan ziyade kendiliğinden yeniden teşekkül eden varlıklardır. Taşıyıcı canlı varlıklara, kendisinden süt üretilen hayvan, üzüm asmaları, meyve ağaçları ve yakacak odun elde etmek üzere kesilen ancak gövdesi korunan ağaçlar örnek olarak verilebilir (TMS 41, md.44).
 - *Olgunlaşmış Canlı Varlıklar:* Hasat edilebilir özellikler kazanmış (tüketilebilir canlı varlıklar) ya da düzenli aralıklarla hasat edilebilmeleri mümkün olan varlıklardır (taşıyıcı canlı varlıklar) (TMS 41, md.45).
 - *Olgunlaşmamış Canlı Varlıklar:* Hasat edilebilir aşamaya gelmemiş tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıklardan oluşmaktadır.
- **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41, md.5).

- **Defter Değeri:** Varlığın finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilmiş olduğu değeri ifade etmektedir (TMS 41, md.8).
- **Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir (TMS 41, md.8).
- **Devlet teşvikleri:** TMS 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardında tanımlandığı gibi(TMS 41, md.8); işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır (TMS 20, md.3).

2.6.2. TMS 41 Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Canlı varlıklar, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, farklı bir ifadeyle değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi nedeniyle Tekdüzen Hesap Planı (THP)’de ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak THP’de yeni hesap gruplarının açılması gerekmektedir (Özulcan ve Deran, 2008: s.9).

Bir işletme sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS 41, md.10):

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması, (Örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinimi, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu göstergesidir(TMS 41, md.11)).
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Türkiye Muhasebe Standardına göre canlı varlıklar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin belirlenerek değerlendirilmesi esas alınmaktadır. Tarımsal

ürünler için hasat noktasına kadar olan süreç bu standart kapsamında değerlendirilir. Hasat sonrasındaki süreç ise ilgili diğer standartlarla değerlendirilir. Canlı varlıklar finansal tablolara gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilir. Piyasa koşullarına bağlı canlı varlık değerlerindeki değişimler dikkate alınarak değerlendirme artış ve azalışları dönem karı ya da zararına eklenir (Hacıhasanoğlu ve Ünlü, 2017: s.409).

TMS 41'e göre; canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (Athanasios vd., 2010: s223).

Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 Stoklar Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, md.13).

Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini, dolayısıyla işletmenin bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmesi gerektiğini belirtir. (TMS 41, md.32).

Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda ya da satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır (TMS 41, md.30).

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler önemli özelliklerine göre (yaşları veya kaliteleri gibi) gruplandırılarak, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi kolaylaştırılabilir. Söz konusu özellikler, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikler dikkate alınarak belirlenir (TMS 41, md.15).

Gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde, gelecek bir tarihteki canlı varlık veya tarımsal ürünlerin satışına ilişkin sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları alıcı ve satıcıların işlem yapacağı

cari piyasanın koşullarını yansıtır. Bundan dolayı canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmeye bağlı olarak düzeltilemez (TMS 41, md.16).

Canlı varlıklar çoğunlukla fiziksel olarak araziye bağlı bir konumdadırlar. Bu canlı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmayabilir; fakat, canlı varlıklar, işlenmiş arazi ve arazi geliştirmelerinin bir paket halinde var olduğu birleşik varlıkların aktif bir piyasası olabilir. Bu durumda işletme, birleşik varlıklara ilişkin bilgiyi canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanabilir. Mesela, işlenmemiş arazi ve arazi geliştirmelerinin gerçeğe uygun değeri, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini teminen, birleşik varlıkların gerçeğe uygun değerinden düşülebilir (TMS 41, md.25).

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımı kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağı açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında yok edilebilir. Böyle bir durumda canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer (TMS 41, md.30).

İşletme; maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesinde “TMS 2 Stoklar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlık” ve “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standartlarını dikkate alır (TMS 41, md.33).

Aşağıdaki durumlarda maliyet, gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41, md.24):

- İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen meyve ağacı fideleri ya da yeni edinilmiş canlı hayvanlar gibi) veya
- Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisinin beklenmemesi (30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme gibi).

Örneğin; büyükbaş hayvanın aktif piyasası mevcut ise gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde tespit edilebiliyor demektir. Fakat aktif bir piyasası mevcut değilse tarihi maliyet değeri ile muhasebe kayıtlarına alınır. Tarihi maliyetin hesaplanmasında ise her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşürülerek bulunur. Fakat bazı durumlarda büyükbaş hayvanların, cins farkından dolayı gibi, piyasada bir fiyatı veya değeri bulunmayabilir. Bu durumda işletme gerçeğe uygun değerın tespitinde ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmesi sonucunda bulunacak bugünkü değerini kullanır. Bazen büyükbaş hayvanların birden fazla piyasalarda satımı söz konusu olabilir. Bu durumda da işletme en uygun olanı seçer (Usul ve Top, 2010: s.74).

2.6.3. TMS 41 Standardına Göre Kazanç ve Zararlar

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin değerlemesinde tarihsel maliyet sisteminin yeterli düzeyde bilgi sağlayamaması ve varlıkların olduklarından daha az değerlendirilmesi sebebiyle gereğinden fazla kar dağıtımını yapılmasına neden olmasından dolayı tarihsel maliyetler yerine gerçeğe uygun değeri kullanılır (Bohusova vd., 2012: s.525).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları mali tabloların işletmenin mevcut durumunu en iyi şekilde yansıtabilmesi için ilgili varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerleriyle mali tablolara alınmasını ister. Bu sebeple herhangi bir varlık veya yükümlülüğün değerinde meydana gelen artış ve azalışın her ikisi de mali tablolara yansıtılır (Büyükipekçi ve Kağıtçı, 2015: s.112).

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır (TMS 41, md.26).

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir kazanç doğabildiği gibi zarar da doğabilir (TMS 41, md.27).

Örneğin (Deloitte, Denetimnet, Bülten No.16, s.5-6): Bir kuzu doğduğunda 250TL (gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri) bir yıl sonra kuzunun değeri 350TL (gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri) olur. Kazanç 100TL (350TL – 250TL)'dir. Bir anne koyunun gerçeğe uygun değeri 500TL'dir. Satış maliyetleri 550TL'dir. Bunun için gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldüğünde 50TL'lik bir zarar doğar (500TL – 550TL = 50TL).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemin kâr veya zararında dikkate alınır (TMS 41, md.28). Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç ya da zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç ya da zarar olduğu dönem kar ya da zararında dikkate alınır (TMS 41, md.26).

Örneğin(Deloitte, Denetimnet, Bülten No.16, s.5-6): Bir kuzunun değeri 250TL (gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri)'dir. Kuzudan 100TL (gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri) değerinde yün elde edilir. Sonuç olarak elde edilen kazanç 100TL'dir (100TL – 0). Yünün kırıldığı tarihteki değeri 150TL (gerçeğe uygun değer – satış maliyetleri)'dir. Yünün kırılması sonucunda elde edilen kazanç 50TL (150TL – 100TL)'dir.

2.6.4. TMS 41 Standardına Göre Devlet Teşvikleri

Bu standarda göre, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşviklerinin ancak alacak haline gelmeleri durumunda, koşullu olarak verilmiş olmaları durumunda ise devlet teşviğine ilişkin koşullar karşılandığında kâr ya da zararda muhasebeleştirilebilir (TMS 41, md.34-35). Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını, bu faaliyetin 5 yıldan daha kısa bir dönem için yapılması durumunda ise tüm teşviğin iade edilmesini gerektirebilir. Böyle bir durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilemez. Teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alıkonulmasına izin vermesi durumunda ise

işletme söz konusu teşviği zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirir (TMS 41, md.36).

Canlı bir varlığa ilişkin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesiyle ölçülmüş bir devlet teşviği için, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uygulanır (TMS 41, md.37).

TMS 20 Standardında teşviklerin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşım ifade edilmiştir. Sermaye yaklaşımına göre teşvikler özkaynak olarak finansal durum tablosuyla ilişkilendirilir. Gelir yaklaşımına göre ise ilgili giderlerle ilişkilendirilmek amacıyla uygun dönemlerde gelir kaydedilirler. Sermaye yaklaşımı vergi açısından avantaj sağlamaktadır. Teşviklerin muhasebeleştirilmesi için standardın genelinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. Teşvikler gelir yaklaşımına göre kaydedilmeli ve bilançoda gelecek aylara/yıllara ait gelir olarak gösterilerek uygun dönemlerde ilgili giderleri karşılamak için gelir tablosuna alınmalıdırlar (Onay, 2016: s.44).

2.6.5. TMS 41 Standardına Göre Mali Tablo Dipnotlarında Açıklanması Gereken Hususlar

Standartta göre; finansal tablolarla birlikte sunulan başka bir bilgi de yer almıyorsa aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir (TMS 41, md.46):

- İşletmenin her bir canlı varlık grubunu içeren faaliyetlerin niteliği ve
- Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminleri:
 - İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve
 - Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.

Standart ayrıca aşağıdakilerin de açıklanmasını istemektedir (TMS 41, md.49):

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

Standarda göre; işletmenin, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında ortaya çıkan değişimlerin mutabakatını göstermesi gerekir. Bu mutabakatta yer alması gereken maddeler aşağıdaki gibidir (TMS 41, md.50):

- Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç veya zarar,
- Satın almalarından kaynaklanan artış,
- TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar,
- Hasattan kaynaklanan azalış,
- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
- 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
- Diğer değişiklikler.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak ek açıklamaların yapılması gerekir (TMS 41, s.7.).

Standardın 30. maddesinde belirtildiği gibi, canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülerek ölçülmesi durumunda, işletmenin, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapması gerekmektedir (TMS 41, md. 54):

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

Maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülerek ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararları muhasebeleştirir. Söz konusu canlı varlık tutarlarını açıklar. Ayrıca canlı varlıklara ilişkin kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan değer düşüklüğü tutarları, değer düşüklüğü iptalleri ve amortismanlar da açıklanır (TMS 41, md. 55).

Daha önceden maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletmenin canlı varlıklara ilişkin olarak; ilgili canlı varlığın tarifi, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve değişimin etkilerini açıklaması gerekmektedir (TMS 41, md.56).

İşletmenin, bu standart kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak; finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı, devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer ihtimaller, devlet teşviklerinde meydana gelmesi beklenen önemli düşüşleri açıklaması gerekmektedir (TMS 41, md.57).

2.7. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

İşletmelerin bilançosunda maddi duran varlıklar önemli yer tutmaktadır. Bu sebepten dolayı, maddi duran varlıkların işletmeye alımından kullanıldığı son güne kadar finansal tablolarda gösterimi çok büyük önem arz etmektedir. Firmaların ülkeden ülkeye farklı uygulamalardan kaynaklı farklı finansal tablolar düzenlemeleri hem işletmelere yük getirmekte hem de yatırımcıların işletmenin gerçek durumunu tespit etmelerinde çelişkiye düşmelerine neden olmaktadır. Bu ikilemin giderilmesi için Türkiye’de 2005 yılı itibariyle uluslararası muhasebe standartlarını uygulama kararı alınmıştır (Büyükipekçi ve Yiğit, 2016: s.229).

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak

finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, md.1).

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, bu Standart hükümleri uygulanır(TMS 16, md.2).

Aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 uygulanmaz (TMS 16, md.3):

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar.
- Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler). Bu standart taşıyıcı bitkilere uygulanır fakat taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz:TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı).
- Petrol, doğal gaz gibi nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Fakat bu Standart 2.-4. Maddeler arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan maliyet modelini uygulamalıdır (TMS 16, md.5).

2.7.1. TMS 16 Standardında Yer Alan Kavramlar

TMS 16 Standardında geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir TMS 16, md.6):

- **Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki özelliklere sahip olan yaşayan bir bitkidir.
 - Tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılması,
 - Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.
- **Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.
- **Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde ya da inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örneğin TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)
- **Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüklüğüyle bulunan tutarı ifade eder.
- **Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, faydalı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
- **İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.
- **Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.
- **Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmıdır.
- **Maddi Duran Varlıklar:** Mal ya da hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.
- **Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.
- **Kullanım Değeri:** Bir varlığın süre gelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir. (TFRS 5, Ek A, s.9) Nakit akımlarının şimdiki değeri kullanım değerine yakındır (Herrmann vd., 2006: s.55).

- **Bir Varlığın Kalıntı Değeri:** Bir varlık tahmin edilen faydalı ömrü sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
- **Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.7.2. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, ancak aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, md.7):

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları halinde, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi durumda söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır (TMS 16, md.8).

Örneğin (Sarıay, 2012: s.112-113): Bir konfeksiyon firması tarafından dikiş makinelerinde kullanılan ve maliyeti 2.500 TL olan 1.000 adet dikiş iğnesi ile nakış makinelerinde kullanılmak üzere maliyeti 3.000 TL olan 20 adet kalıp peşin olarak satın alınmıştır. İğnelerin ortalama yararlı ömrü 15 gün, kalıpların yararlı ömrü ise ortalama 2 yıldır. Bu örnekte iğneler stok olarak, kalıplar ise maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bu standart muhasebeleştirmede, maddi duran varlık kalemini nelerin oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü şartlara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz görünen kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir (TMS 16, md.9).

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri meydana geldiği tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme ya da inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16, md.10).

2.7.2.1. TMS 16 Standardına Göre Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik ya da çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararı, bu kalemlerin elde edilmemiş olması halinde ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Mesela, bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmadan kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Fakat “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir (TMS 16, md.11).

2.7.2.2. TMS 16 Standardına Göre Sonraki Maliyetler

TMS 16 Standardının 7. Maddesinde belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Tam tersine bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esasen; işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların genel olarak amacı maddi duran varlık kaleminin “tamir ve bakım”ı olarak tanımlanır (TMS 16, md.12).

Bazı maddi duran varlık kalemlere ait parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Mesela; bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında

yeniden astarlanması gerekebilir ya da uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç kez değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler ya da bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. TMS 16 Standardının 7. Maddesinde belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluşturduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal tablo dışı bırakılır (TMS 16, md.13).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (mesela bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap ya da inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap ya da inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS 16, md.14).

2.7.2.3. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirmede Ölçüm

Varlık olarak muhasebeleştirilme şartlarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16, md.15). Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıda yer alan unsurları içerir (TMS 16, md.16):

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi veya stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtildiği gibidir (TMS 16, md.17):

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle ya da inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde),
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- Mesleki ücretler.

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetler ile ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, md.18).

Bir maddi duran varlık kalemin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örnekleri aşağıdaki gibidir (TMS 16, md.19):

- Yeni bir tesis açılması maliyetleri,
- Yeni bir ürün ya da hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde ya da yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel masrafları dahil) ve
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu nedenle, bir kalemin kullanımı ya da daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Mesela aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez (TMS 16, md.20):

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış ya da tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,
- Bir kalemin üreteceği mal ya da hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve
- İşletme faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ya da yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası veya geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Fakat bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızı faaliyetler, inşaat ya da geliştirme faaliyetleri aşamasında ya da öncesinde gerçekleşebilir. Mesela inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında, gelir ve giderler muhasebeleştirilir (TMS 16, md.21).

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklar ile aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyor ise, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu nedenle, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Aynı şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü ya da diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardıyla belirlenmiştir (TMS 16, md.22).

Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerindeki gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda, bu Standartta ‘inşa’ ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak biçimde dikkate alınır (TMS 16, md.22A).

2.7.2.4. TMS 16 Standardına Göre Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihinde olan peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyor ise, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, md.23).

Bir ya da birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık ya da varlıklar, veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, aşağıdaki durumlardan bir ya da daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 16, md.24):

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Elde edilen varlığın ya da elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal tablo dışı bırakamıyorsa da, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi halinde, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür (TMS 16, md.24).

Bir işletme, takas işleminin ticari öze sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde tutarak belirler. Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari içeriğe sahip olduğu kabul edilir (TMS 16, md.25):

- Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması ya da
- İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve
- 1. ya da 2. maddelerde belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

Bir takas işleminin ticari öze sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir (TMS 16, md.25).

Bir varlığın gerçeğe uygun değeri (TMS 16, md.26):

- İlgili varlık için makul gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yer aldığı aralıktaki değişkenliğin önemli olmaması durumunda ya da
- Söz konusu aralıktaki çeşitli tahminlere ilişkin olasılıkların gerçeğe uygun değer belirlenirken makul bir şekilde değerlendirilebildiği durumda, güvenilir bir şekilde ölçülebilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebi ile azaltılabilir (TMS 16, md.28).

2.7.2.5. TMS 16 Standardına Göre Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak TMS 16'nın 30. maddesindeki maliyet modelini veya 31. maddesindeki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, md.29).

Bilanço tarihlerinde değerlemede aşağıdaki iki yöntemden biri kullanılabilir (Örten vd., 2007: s.197):

- Maliyet Modeli,
- Yeniden Değerleme Modeli.

Bunlardan birinin diğere üstünlüğü söz konusu değildir.

Maliyet modeline göre; bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, md.30).

Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğü olup olmadığını gösteren işletme içi ve dışı olmak üzere iki gösterge vardır. Varlığın fiziki yönden hasara uğradığına dair geçerli kanıtların olması, varlığın tasfiye için elde tutulması veya farklı amaçlarda kullanılacak olması, varlığın gösterdiği performansın düşmesi ya da düşeceğine dair delillerin olması, işletme içi bilgi kaynaklarını oluşturmaktadır. Bir maddi duran varlığın piyasadaki fiyatının epeyce düşmesi, teknolojik açıdan veya çeşitli yasal düzenlemelerle piyasa koşullarında değişiklik olması, yatırımın karlılığı hesaplanırken piyasa faiz oranlarında görülen artışlar, işletmenin piyasa değerinin, sahip olduğu net varlıklarının defter değerinden daha az olması işletme dışı bilgi kaynaklarıdır (Tekşen ve Dağlı, 2017: s.434).

Tarihi maliyet değeri muhasebesinin üretmiş olduğu finansal tablolar enflasyonist dönemlerde gerçeği yansıtamayabileceği için, daha önceden belirlenmiş bir enflasyon düzeyine ulaşıldığı dönemlerde gerçeğe uygun değer, enflasyonun düşük olduğu dönemlerde tarihi maliyet değeri esas alınabilir. Fakat bu finansal tablolar dönemler arası karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık özelliklerini yitirebilirler. (Arı ve Yılmaz, 2015: s.156).

Yeniden değerlendirme modeline göre; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle elde edilen değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına sebep olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, md.31).

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genel olarak, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genel olarak değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir (Sipahi, 2009: s.153).

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere göredir. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması halinde, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeniyle yıllık olarak yeniden değerlemeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu kadar sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç ya da beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir (TMS 16, md.34).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğu zaman, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16, md.35):

- Varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle, brüt defter değeri tutarlı bir şekilde düzeltilir. Mesela, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak ya da defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir veya,
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Birikmiş amortismanın düzeltilmesi ya da elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39. ve 40. Maddelere göre muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış ya da azalışların bir parçasını oluşturur.

Yukarıdaki açıklamalara aşağıdaki örnek verilebilir (Bakınız: Kaya ve Dinç, 2007: s.347-348):

2018 yılında 20.000 TL'ye satın alınmış gül fidanlarının (Taşıyıcı Bitki) faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiştir. 2019 yılı sonunda gül fidanlarının gerçeğe uygun değeri 18.000TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre, gül fidanlarının 2018 ve 2019 yılı sonunda amortisman hesaplaması öncesi defter değerleri aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yıl	Kay. Değer (a)	Amortisman (a/4)	Bir. Amor. (b)	Değ. Artış	Defter Değeri (a-b)
2018	20.000	5.000	5.000		15.000
2019a	20.000	5.000	5.000		15.000
2019b	24.000		6.000	3.000	18.000

Yukarıdaki çözümde değerlendirme işlemleri şu şekilde yapılmıştır:

a. İlk olarak maddi duran varlığın net değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak değer artış/düşüş oranı tespit edilmiştir. Buna göre değerlendirme öncesinde gül fidanlarının (2019a) defter değeri 15.000 TL iken 2019 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 18.000 TL olarak tespit edilmiştir. Net defter değerindeki artış tutarı 3.000TL, buna göre artış oranı %20'dir.

b. Maddi duran varlığın hem kayıtlı değeri, hem de birikmiş amortismanı tespit edilen artış oranına göre yeniden hesaplanarak gerekli düzeltme işlemi yapılır. Buna göre, gül fidanlarının kayıtlı değerindeki artış (2019b-2019a) ile birikmiş amortismanın değerindeki artış (2019b-2019a) arasındaki olumlu fark (4.000-1.000=3.000) değer artışı olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda verilen örnekteki veriler netleştirme yöntemine göre yeniden ele alındığında değer artışı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Gül fidanlarının net defter değeri	: 20.000-5.000=15.000
Gül fidanlarının gerçeğe uygun değeri	: 18.000
Yeniden değerlendirme artışı:	Gerçeğe uygun değer-Net defter değeri :18.000-15.000=3.000

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir (TMS 16, md.36). Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını meydana getirir. Aşağıda sıralananlar farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir (TMS 16, md.37):

- Arazi,
- Arazi ve binalar,
- Makinalar,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçleri ve
- Taşıyıcı bitkiler.

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının tercih edilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Fakat bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir (TMS 16, md.38).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda artış göstermişse, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan zkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Fakat bir yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce kr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, md.39).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalış göstermişse, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Fakat bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı

gelirde muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, md.40).

TMS 16'ya göre değer düşüklüğü zararı, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Geri kazanılabilir tutar ise bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olan olarak tanımlanmaktadır. Kullanım değeri ise TFRS 5'te bir varlığın süre gelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır. Kullanım değeri işletmeye özgü bir değer olması nedeniyle güvenilirliği zayıf olacaktır (Ayçiçek, 2011: s.130.).

Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir sebep olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir (Yıldıztekin, 2010: s.266).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablo dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Diğer taraftan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka eşit olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr ya da zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, md.41). Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri varsa "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 16, md.42).

2.7.2.6. TMS 16 Standardına Göre Amortisman

Amortisman yaklaşımları, amortismanın varlık nedenini değişik açılardan ele almaktadır. Değerleme yaklaşımına göre amortisman, duran varlığın içerisindeki gerçek değerini belirlemeye yarayan araçtır. Tüketim yaklaşımına göre ise

amortisman, duran varlıklardan elde edilen faydanın tüketilmesi anlamına gelmektedir. Yenileme yaklaşımına göre ise amortisman, duran varlığın yenilenmesi için fon biriktirilmesi anlamı taşımaktadır. Dağıtım yaklaşımına göre ise amortisman, duran varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan değerinin faydalı olduğu süreye dağıtılmasıdır (Öztürk, 2015: s.202).

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası için ayrı ayrı amortisman hesaplanır(TMS 16, md.43). Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar. Mesela, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Aynı şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan veya olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir (TMS 16, md.44).

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi de aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (TMS 16, md.45).

İşletme, maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından meydana gelir. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması halinde, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS 16, md.46).

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını, ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir (TMS 16, md.47). Her bir döneme ait amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosuyla ilişkilendirilir (TMS 16, md.48). Dönemin amortisman gideri genellikle gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Fakat bazı durumlarda varlığa ilişkin

gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Böyle bir durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Mesela, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Aynı şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir (TMS 16, md.49).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16, md.50). Bir varlığın hurda değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, md.51). Amortisman, varlığın hurda değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma gereksinimini ortadan kaldırmaz (TMS 16, md.52).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek tespit edilir. Uygulamada, bir varlığın hurda değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS 16, md.53).

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit veya daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, hurda değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur (TMS 16, md.54).

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, mesela, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (ya da satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi ya da varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bundan dolayı, amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında veya kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Fakat kullanıma

göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (TMS 16, md.55).

Standardın bu açıklamasına dayanarak kıst amortisman uygulamasının işletmenin tüm maddi duran varlıkları için zorunlu olduğu sonucuna ulaşılabilir (Kırlioğlu ve Bağdat, 2016: s.624).

Bir varlığa ait gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Fakat teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS 16, md.56):

- Varlığın beklenen kullanımı: Kullanım varlığın beklenen kapasitesine veya fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir,
- Beklenen fiziki aşınma ve yıpranma: Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel kriterlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişikliklerden ya da gelişmelerden veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme: Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik veya ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasa veya benzeri kısıtlamalar.

Varlığın faydalı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre veya gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu sebeple, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın faydalı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS 16, md.57).

Arsa ve araziler birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır. Dolayısıyla ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu sebeple amortismanına tabi tutulmazlar (TMS 16, md.58).

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetleri içeriyor ise, arsanın bu maliyetlere ilişkin bölümü, maliyetlerden faydalanılan dönem boyunca amortismanına tabidir. Ayrıca, eğer arsanın kısıtlı faydalı ömrü var ise, bu durumda arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak biçimde amortisman ayrılır (Onay, 2006(b): s.16).

Tercih edilen amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır (TMS16, md.60).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içermektedir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım veya üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, md.62).

TMS 16’da azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılacağından söz etmiş fakat VUK’de olduğu gibi net bir tanımlama yapılmamıştır. Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır (Çam, 2015: s.14).

Yukarıdaki amortisman yöntemlerinden herhangi birisi kullanılarak amortisman hesaplaması yapılabilir. Bu yöntemlerin tavsiye niteliğinde olmasından dolayı işletme yönetimi yukarıdaki yöntemler dışında makul ve mantıklı farklı bir

yöntem de kullanabilir. Mesela; Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi ya da Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılan amortisman yöntemleridir (Taştan, 2013: s.29).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının tespitinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarın nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği veya iptal edileceğini belirler (TMS 16, md.63).

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal tablo dışı bırakılır:

- Elden çıkarıldığında ya da
- Kullanımdan veya elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda (TMS 16, md.67).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ya da kayıp ilgili kalem finansal tablo dışı bırakıldığında (TMS 16 Kiralamalar satış ve geri kiralama işlemi için aksini gerektirmedikçe) kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hâsılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16, md.68).

2.8. TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI

Bu standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı veya satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler (TMS 36, md.1).

Bu standart; TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara uygulanmaz. Fakat bu Standart, diğer Standartlar uyarınca, örneğin TMS 16 Maddi Duran

Varlıklardaki yeniden değerlendirme yöntemleri gibi; yeniden değerlendirilmiş tutarıyla (başka bir ifadeyle yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeriyle) izlenen varlıklara uygulanır. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri ile elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki tek fark, varlığın elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ilave doğrudan maliyetlerdir (TMS 36, md.5).

TMS 36'ya göre; geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Standarda göre değer düşüklüğü zararı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı olarak tanımlanır. Kullanım değeri de bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, md.6).

TMS 36'ya göre bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Standardın 13-14. paragraflar, değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin bazı belirtileri gösterir. Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmeden resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir. TMS 36, 10. paragrafta yer alan hükümler haricinde, değer düşüklüğü oluştuğuna yönelik herhangi bir belirtinin olmadığı durumlarda, resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapılmasını gerektirmez (TMS 36, md.8).

TMS 36'ya göre; her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36, md.9).

TMS 36'ya göre; işletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken işletme içi ve işletme dışı kaynaklardan belirtileri dikkate alır. İşletme içi bilgi kaynaklarından biri de işletmede, varlığın mevcut ya da gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş ya da bunların yakın gelecekte

meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi ya da yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır (TMS 36, md.12).

TMS 36'nın 59.maddesine göre; sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Söz konusu indirgeme, bir değer düşüklüğü zararır.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerleme yöntemine göre) yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer standarda göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36, md.60).

Yeniden değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Fakat yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece yeniden değerleme fazlasından düşülerek diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 36, md.61).

TMS 36'nın 119.maddesine göre; varlık, diğer bir Standarda (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan yeniden değerleme yöntemine) göre yeniden değerlenmiş bir tutardan izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerleme artışı olarak dikkate alınır.

TMS 36'nın 120.maddesine göre; yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve o varlığa ilişkin yeniden değerleme fazlasını artırır. Fakat iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlenmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr ya da

zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÖRTÜALTI YETİŞTİRİCİLİĞİ ve MUHASEBESİ

Örtüaltı tarımı, bitkilerin mevsimleri dışına kaydırılarak veya mevsimleri dışında yetiştirilmesine olanak sağlayan bir yetiştiricilik şeklidir. Türkiye’de örtüaltı tarımı, alçak plastik tüneller, yüksek tüneller ve cam ve plastik örtü materyali ile örtülmüş seralardaki üretimi kapsamaktadır. Alçak plastik tünellerde bitkiler mevsimleri dışına kaydırılarak yetiştirilmekte ve üretimde erkencilik hedeflenmekte olup, yüksek tünellerde ve seralarda yapılan üretimde bitkiler mevsimleri dışında yetiştirilmektedir (Tüzel vd., 2020: s.725).

Seracılık, bağ-bahçe tarımı içerisinde yüksek tesis ve işletme girdilerini gerektiren en yoğun bir sektördür. Açık tarla yetiştiriciliğine göre 2-5 kat daha fazla ürün ve 5-10 kat daha fazla gelir getirme özelliğine sahiptir. Diğer tarım kollarına göre çok ve sürekli uğraşı, fazla işçilik ve bilgiyi gerektiren seracılık fazla iş gücü kullandığından özellikle de küçük arazi sahipleri için işgücü istihdamına da büyük faydası olmaktadır. Birim alandaki verim yüksekliği yanında kalite yüksekliği de sağlanabilir. Seracılık işgücünün yıl içinde eşit olarak dağılımını da sağlamaktadır. Açıkta yetiştirilen sebzelerin kısıtlı dışsıtım olanağına karşılık, ekolojinin yardımı ve az yakıt masrafı ile sera koşullarında üretilen sebze ve çiçek gibi ürünlerin dışsıtım şansı daha fazladır. Sera tesisinde kullanılacak malzeme, imalat yan sanayi ve sera ürünleri pazarlamasında devreye girecek yan sanayi dallarına kaynak oluşturması seracılığın diğer faydalı yönlerinden biridir (Genç, 1985: s.16-17).

Seralar, bitkisel üretimin tüm yıl boyunca yapılabildiği, iç ortam iklimi kontrol edilebilen bitkisel üretim yapılarıdır. Sera yapılarında yüksek sıcaklıklar ve kışın düşük sıcaklıklarının etkisiyle bitkilerin zarar görmemesi için bazı tedbirlerin alınması gerekir. Yazın yüksek sıcaklıkların olumsuz etkisi gölgeleme, havalandırma ve evaporatif serinletme gibi önlemler sayesinde minimum seviyeye indirilebilir. Kış döneminde ise sera iç ortam sıcaklığının bitkilerin arzu ettiği seviyenin altına düşmesine izin verilmemelidir. Bu sebeple seralarda ısıtma yapılmalıdır. Ayrıca ısıtma ile seralarda üretim ve kalitede artışlar elde edilebilmektedir. Fakat ısıtma yapılması için gerekli enerji miktarının tam olarak belirlenmesi yatırım maliyetinin

azaltılması açısından önemlidir. Zira ihtiyaç duyulan ısı miktarının hatalı hesaplanması, pahalı bir yatırım olan ısıtma sistemlerinin kullanılmasının önünde engel teşkil etmektedir (Çaylı ve Temizkan, 2018: s.313).

Seraların, kuruluş özelliklerine, büyüklüklerine, hacimlerine, ısıtma şekline, çatı şekillerine, yararlanma şekillerine, örtü ve iskelet malzemesine göre sınıflandırılması yapılabilir. Genel bir sınıflandırma aşağıdaki gibidir (Genç, 1985: s.17-18):

- Demir konstrüksiyonlu cam seralar,
- Ağaç ya da demir konstrüksiyonlu plastik seralar,
- Plastik yüksek tüneller.

Seracılıktaki yeni gelişmeler bu sektörde sürdürülebilirliği sağlamaya yönelik çabalar ile paralel olarak ortaya çıkmaktadır. Seraların yapısal özelliklerinin iyileştirilmesi, iklimlendirme ve alternatif enerji kaynaklarından yararlanma, kontrollü koşullarda üretim, topraksız tarımın yaygınlaştırılması, entegre hastalık ve zararlı yönetimi, sertifikalı güvenli ve izlenebilir gıda üretimi şeklinde özetlenebilir. Bu sebeple son yıllarda çevre kontrollü tarımsal üretim teknikleri giderek artan bir ivme ile gelişme göstermektedir. Çevre kontrollü tarımsal üretim tekniklerinde doğal çevresel etmenler bütün yönleri ile bitkilerin optimum istekleri yönünde değiştirilmeye çalışılmaktadır. Bitkisel üretimde çevre kontrollü üretimin en yaygın ve en etkin uygulaması seralarda gerçekleştirilmektedir (Zaimoğlu, 2017: s.80).

Türkiye’de 2019 yılında 31 milyon ton sebze üretilmiştir. Bu üretimin 23,2 milyon tonu açıkta, 7,8 milyon tonu örtüaltında üretilmiştir. Toplam örtüaltı varlığı 790 bin dekadır. Türkiye örtüaltı varlığı bakımından dünyada ilk dört ülke arasında, Avrupa’da ise İspanya’nın ardından ikinci sırada yer almaktadır. Türkiye’de son 10 yılda ortalama örtüaltı işletme büyüklüğü 2 dekar seviyesinden 4 dekara yükselmiştir. Son yıllarda Bakanlıkça ve ilgili diğer kurumlarca sağlanan destek, hibe ve krediler ile modern şartlarda üretim yapan örtüaltı işletmeleri hızla artmaktadır. Bunların ortalama büyüklükleri 27 dekar seviyelerindedir. Türkiye örtüaltı bitkisel üretim değeri yaklaşık 10 milyar TL’dir. Türkiye’de örtüaltı sebze üretiminde Antalya %48’lik paya (3,8 milyon ton) birinci sırada, sonra sırasıyla Mersin %16 (1,2 milyon ton), Adana %13 (1 milyon ton) ve Muğla %9’lük paya

(690 bin ton) sahiptir. Bu 4 ildeki toplam örtüaltı üretimi yaklaşık 6,7 milyon ton ile Türkiye toplam örtüaltı üretiminin yaklaşık %86'sını oluşturmaktadır. Türkiye jeotermal enerji kaynakları potansiyeli açısından; Avrupa'da birinci, Dünya'da yedinci sırada yer almaktadır. Türkiye'de, jeotermal enerji ile ısıtılan sera varlığı 4.344 dekadır. TÜİK 2019 verilerine göre örtüaltı sebze üretimi 7.814.543 ton, meyve üretimi 622.073 ton ve süs bitkileri üretimi 1.238.975.594 adettir. 2019 yılı örtüaltı kayıt sistemi verilerine göre, Türkiye modern sera varlığı yaklaşık 13 bin dekadır. Bu seralarda topraksız tarım metodu ile ihracata yönelik üretim yapılmaktadır (T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı: 2020).

Bitki yetiştirme ortamı olarak ilk akla gelen materyal çoğunlukla topraktır. Bununla birlikte su ve besin maddeleri gereksinimleri karşılandığında ve destek sağlandığında bitkileri toprak olmadan da yetiştirmek mümkündür. Günümüzde özellikle seracılığın yaygın olduğu ülkelerde, topraksız yetiştiriciliğin daha popüler olmasının nedenleri arasında, ilk sırada, yetiştiricilikte toprağa bağımlılığın ortadan kaldırılması gelmektedir (Çokuysal ve Tepecik, 2016: s.9).

Mevcut tatlı su, dünyadaki suyun % 1'inden daha azına tekabül etmektedir ve bu payın ortalama% 70'i tarım sektörü tarafından emilir (Atzori vd , 2019, s. 199). Dünyanın birçok kurak ve yarı kurak bölgesi sulu tarım üzerinde önemli olumsuz etkilere sahip olacağı ve benzeri görülmemiş sonuçlar yaratacağı tahmin edilen ciddi su kıtlığıyla karşı karşıyadır. Değişen küresel iklimde hızla artan insan nüfusu için gıda ve su güvenliği sağlamanın zorlukları, kaynakları daha verimli kullanan topraksız sera üretim sistemlerine geçilmesine sebep olmaktadır (Gohardoust vd, 2020: s.1).

Suyun kısıtlı bir kaynak haline gelmeye başlaması, topraksız tarımı su ve gübre kullanım etkinliğini artırması nedeniyle giderek daha da ön plana çıkmaktadır(Meriç ve Öztekin, 2008: s.145).

Uluslararası topraksız tarım derneği (ISOSC) topraksız tarımı kısaca, sucul olmayan bitkilerin köklerinin besin solüsyonuyla desteklenmiş tamamen inorganik ortamlarda yetiştirilmesi olarak tanımlıyor. Daha geniş tanımlanacak olursa topraksız tarım: Her türlü bitkisel tarım üretiminin durgun ya da akan besin eriyiklerinde, sis

şeklinde verilmiş besin eriyiğinde veya besin eriyikleriyle beslenmiş katı ortamlarda gerçekleştirilmesidir. Topraksız tarımın temel amacı ise bitkilerin gelişmesini besin solüsyonu yardımıyla sağlamak, bitkilerin besin madde ve su gereksinimlerini stres oluşturmadan karşılamak ve bunu en ekonomik bir şekilde gerçekleştirmektir. Topraksız tarım yaygın olarak, örtüaltı (özellikle seralarda) yetiştiricilikte uygulanan fakat son zamanlarda açıkta da kullanılmaya başlanan bir yetiştiricilik yöntemidir (Direk, 2012: s.38).

Topraksız kültür sistemi, yetiştirme ortamını iyileştirmek ve ekili ürünler için en uygun su ve besin tedarikini sağlamak için korumalı tarımda yaygın olarak kullanılmaktadır. (Othman vd, 2019: s. 3249)

Topraksız yetiştiricilik Amerika'da ilk defa 1920'li yıllarda ticari anlamda kullanılmış, Avrupa'da ise teknolojik gelişime bağlı olarak 1965'ten sonra hızla gelişerek bugünkü durumuna gelmiştir. Topraksız tarımı uygulayabilmek için çok sayıda yöntem denenmiş ve geliştirilmiştir. Günümüzde kullanılan topraksız yetiştiricilik tekniklerinden NFT (Besleyici film tekniği) ve Kaya yünü (Rockwool) oldukça önem kazanan yöntemlerdir. Son yıllarda İspanya, Portekiz, Yunanistan ve İskoçya gibi ülkelerde yetiştirme ortamı olarak perlitin kullanım alanları hızla artmıştır. Türkiye'nin, dünyanın önemli perlit rezervlerine sahip olması sebebiyle perlit, topraksız yetiştirme ortamı olarak ilk sıralarda düşünülmesi gereken materyaller arasında yer almaktadır (Başar, 2000: s.170-171)

Dünyada ve Türkiye'de son yıllarda örtüaltı yetiştiriciliğe yönelik olarak gerek sera teknolojisi ve yetiştirme teknikleri gerekse jeotermal enerjinin sera ısıtımında kullanımına yönelik olarak önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Türkiye'de geleneksel seraların yerini giderek Kelebek Havalandırmalı Gotik Çatılı Seralar (yanları polikarbonat, çatı polietilen örtülü) ile Venlo Tipi Cam Seralar (ikiz çatılı cam sera) almaya başlarken, toprakta üretimin yerini de topraksız tarımda üretim almaya başlamıştır (Kazaz, 2014: s.26).

Topraksız tarımda toprak yerine kaya yünü, perlit, pomza, vermikülit, sepiolit gibi inorganik ortam kültürleri kullanıldığı gibi; torf, talaş, ağaç kabuğu, kokopit gibi organik yetiştirme ortamları da tercih edilebilmektedir. En uygun yetiştirme ortamını

hazırlamak amacıyla bu katı materyaller, karıştırılarak da kullanılabilir. Katı ortam kültürleri dışında; durgun su kültürü, akan su kültürü ve aeroponik (kök sisleme tekniği) kültür şekilleri de kullanılabilir. Modern sera işletmecileri kendilerine uygun olan bu topraksız yöntem ve çeşitlerinden birini bitki yetiştirme ortamı olarak tercih ederler (T.C. Güney Ege Kalkınma Ajansı, 2013: s.4).

Türkiye’de 1995 yılında Antalya’da topraksız tarımın ticari üretimde kullanımına başlanmıştır. Başlangıçta iki işletmede toplam 100 dekar alanda gerçekleştirilen topraksız tarım faaliyetleri 2004 yılından sonra hızlı bir artış göstermiş ve 2011 yılı itibariyle Türkiye’de topraksız tarım alanının 5.000 dekar civarında olduğu tahmin edilmektedir. Toplam sera alanına kıyaslandığında sınırlı bir alanda (%1-15) uygulanmasına karşın hızla artış göstermektedir (Çokuysal ve Tepecik, 2006: s.14).

3.1. TOPRAKSIZ SERADA GÜL YETİŞTİRİCİLİĞİ

Gül, süs çiçekleri endüstrisinde önemli bir yere sahiptir. Güller genellikle vazolarda kesme çiçek olarak veya bahçelerde yetişen şeklinde bulunabilir. Başlangıçta koku ve tıbbi amaçlar olarak kullanılan gül, sonunda bir süs çiçeği olarak takdir edildi. Yalnızca Kuzey Yarımküre’de, vahşi doğada yetişen yaklaşık 150 gül türü vardır. (Bendahmane M., Dubois A., Raymond O., Bris M.L. (2013). “Genetics And Genomics Of Flower İnitiation And Development İn Roses”. Journal of Experimental Botany, 64 s. 847–857. ‘den Aktaran: HORIBE ve YAMADA,2017 s. 5).

Gül çiçeği, dünyadaki en yüksek üretim oranına sahip en önemli kesme çiçeklerden biridir. Topraksız kültür, son birkaç on yılda dünya çapında bitki üretiminde giderek daha popüler hale geldi. (Nosir, 2016: s. 181).

Serada üretilen kesme çiçeklerin başında gül gelmektedir. Gül 1-2 metre arasında uzayabilen uzun ömürlü bir bitkidir. Bol saçak köklüdür. Gövde ve dalları dikenlidir. Gül pembe, beyaz, kırmızı, sarı gibi pek çok farklı renkte olabilen çiçektir. Güller çok çeşitli topraklarda yetişebilir, fakat en sevdiği toprak killi-tınlı ve organik maddece zengin olanlardır. Gül toprağı havalı, drenajı iyi, bünyesinde yeterli oksijen ve su depolayabilen bir yapıda olmalıdır. Son zamanlarda seralarda yapılan

göl yetiştiriciliğinde toprakşız yetiştiricilik tercih edilmektedir (T.C. Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı (DOğAKA), 2017: s.39).

Kesme göl yetiştiriciliğinde organik ve inorganik ortamlar olmasına rağmen en fazla kullanılan organik ortamlar Hindistan cevizi lifi (kokopit) ve torf, inorganik ortamlar ise kayayün, perlit ve pomzadır. Bu ortamlar karıştırılarak da kullanılmaktadır. Kesme göl yetiştiriciliğinde en çok kullanılan toprakşız katı kiltür şekli katı ortam kiltürü olmaktadır. Katı ortam kiltür şekilleri arasında da en fazla kullanılanlar yatak kiltürü, kayayünü kiltürü, saksı kiltürü ve paket kiltürüdür. Yatak kiltüründe çoğunlukla polipropilen levha ya da polietilen malzemeden üretilen yataklar kullanılmaktadır. Kayayünü kiltüründe kayayünü plakaları (slab), saksı kiltüründe saksılar kullanılır. Kesme güllerde yetiştirme sistemine göre değişmekle birlikte dikim sıklığı m²'ye 6-8 bitki gelecek şekildedir. Su ve besin elementleri bitkilere damla sulama sistemiyle verilir. Sistem fertigasyon bilgisayarıyla otomatik olarak kontrol edilir. Toprakşız yetiştiricilik sulama ve drenaj sistemlerine göre açık ve kapalı sistem olarak ikiye ayrılır. Açık sistemde besin solüsyonu bir kez kullanılır, kapalı sistemde ise drene olan su yeniden kullanılır (Kazaz vd., 2010: s.623, 624, 625).

Tüm modern üretim sistemlerinde, gübreleme ve sulama, yetiştiricinin optimize etmeye çalıştığı bir sisteme entegre edilmiştir. Geleneksel olarak yetiştiriciler, kuru gübre ürünlerini kök bölgesinin tepesine uygularlar, bu da gübre besinlerinin uygulanan sulama suyu ile kök yüzeylerine taşınmasına neden olur. Tüm temel gübrelerin tamamen çözülebilir gübre tuzları yoluyla sağlanabileceği anlaşıldıktan sonra, bu tür tuzların özel stok çözeltilerinde nispeten yüksek konsantrasyonlarda çözüldüğü sistemler geliştirildi. Bir veya daha fazla enjektör kullanılarak, bu tür konsantre solüsyonlar sulama suyuna enjekte edilebilir (fertigasyon) (Os vd, 2019: s. 588).

Yataklar farklı şekillerde ve farklı malzemeler kullanılarak hazırlanabilir. Genellikle sera zeminine %0,5 eğim verildikten sonra, yataklar yerden yüksekte olacak tarzda bir iskeletin üzerine ya da doğrudan sera zemininin üzerine yerleştirilir. Yatakların yerden yüksekte olması, özellikle kış aylarında kök ortamının daha sıcak olmasını sağlar. Plastik örtü ile kaplanan sera zeminine, biriket ayakların orta

kısmına PVC drenaj borusu döşendikten sonra tel kafesler sabitlenmekte ve tel kafeslerin üzerine yerleştirilen plastik malzeme ile yataklar oluşturulmaktadır. Yatakların tabanına drenaj borusunun üzerine gelecek şekilde drenaj delikleri açılır. tabana file serildikten sonra, drenajı kolaylaştırmak için yaklaşık 3-5cm yükseklik oluşacak şekilde 8-16mm tanecik iriliğine sahip pomza dökülmekte ve yatakların içi substrat ile doldurulmaktadır (www.mku.edu.tr/files/1066-cfcb9a14-83f2-4a77-9603-631ed45e5cdb.doc).

Pomza, kraterlerden çıkan köpük halindeki mağmanın soğuması ve poroziteli halde katılaşması ile oluşur. Asidik olanları beyaz ya da kirli beyaz renkte, bazik olanların rengi ise kahverengi ya da siyahtır. Tane iriliği 1-5 mm olan steril bir materyaldir (Türkiye Tohumcular Birliği (TÜRKTÖB), 2012). Pomza, toprağın suyunu tutan, muhafaza eden, bu özelliği ile sulu tarım bitkilerinin susuz veya çok az sulanarak yetiştirilmesini sağlayan doğal bir malzeme olması nedeniyle özellikle kurak bölgelerde tarımda kullanılmaktadır (ELMASTAŞ, 2012: s.201). Topraksız tarımda sterilizasyondan sonra yapısının bozulmaması nedeniyle üst üste 6 yıl kullanılabilir (HÜRRİYET.COM.TR: 2007).

Sera gülcülüğünde büyümeyi doğrudan etkileyen önemli faktör sıcaklıktır. Birçok gül çeşidi için 16-19 derece gece sıcaklığı uygundur. Bu sıcaklığın altında gülün gonca kalitesi iyi fakat ürün miktarı az olmaktadır. Yüksek sıcaklık bitkilerde fizyolojik olayların hızını artırır yani fotosentez, solunum, aminoasit ve protein yapımı hızlanır. Fakat sıcaklık 35 derecenin üstüne çıkarsa fotosentez durur. Bu sebeple sıcaklık gündüz 20-21, güneşli günlerde ise 24-28 derece arasında olmalıdır. Daha yüksek sıcaklıklarda güllerde gelişme süresi kısalmakta, verim artmakta fakat kalite düşmektedir. Sera sıcaklığını ve nemini ayarlamak için havalandırma yapmak çok önemlidir. (T.C. Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı (DOĞAKA), 2017: s.40).

Gerek sera sıcaklığını düşürmek gerekse sera içi nispi nem oranını artırmak için fog sistem (yüksek basınçla sisleme yöntemi) ya da pad-fan soğutma sistemi (petek ve fanlı) kullanılır. Seralarda havalandırma yan ve çatı havalandırma pencerelerinden yapılır, fakat külemeyi artırması sebebiyle kesme güllerde yan havalandırma tavsiye edilmemektedir. Bunlara ek olarak sera içindeki nemli ve

durgun havanın hareket ettirilmesi ve sera dışına atılması için de sirkülasyon fanları kullanılır (Kazaz vd., 2010: s.623, 624, 625) .

Seralarda yapılan gül üretiminde sıcak dönemlerde 45 günde bir, soğuk dönemlerde 60 günde bir hasat yapılır. Genellikle seraya dikilen fideler yılda 6 kez hasat edilmektedir (T.C. Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı (DOĞAKA), 2017: s.40).

Çiçekler hasat edilir edilmez içerisinde su ve koruyucu solüsyon içeren plastik kovalara yerleştirilir. Su çektirme işleminden sonra çiçekler çeşide bağlı olarak çiçek sapı uzunluklarına göre, örneğin 40, 50, 60, 70, 80, 90 cm boylanır. Boylanan çiçekler işlenir ve demetlenir. Demetler farklı sayıda 10, 12, 15, 20, 25 adet çiçekten oluşmakla birlikte genellikle 20 adet çiçek içerir. Ambalajlanan çiçek demetleri tekrar içerisinde su ve koruyucu solüsyon içeren kovalara yerleştirilir ve 2-4 derece sıcaklıkta depolanır. Bazı üreticiler çiçekleri kutulama ve sevkiyattan 24 saat önce koruyucu solüsyona yerleştirmektedir. Güller daha sonra 2-4 derecede taşınır (Kazaz vd., 2010: s.626).

Kesme gül yetiştiriciliğinde yaygın olarak görülen hastalıklar; külleme (*Spaerotheca pannosa*), kurşuni küf (*Botrytis cinera*), pas (*Phragmidium disciflorum*), karaleke (*Diplocarpon rosae*), mildiyö (*Peronospora sparsa*), kök kanseri (uru) (*Agrobacterium tumefaciens*) ve virüs hastalıkları olarak sıralanabilir. Yaygın olarak görülen zararlılar ise; kırmızı örümcek (*Tetranychus urticae*), batı çiçek thripsi (*Frankliniella occidentalis*), nematod, yaprak biti, (*Aphids spp.*) ve beyaz sinek (*Trialeurodes vaporariorum*) şeklinde sıralanabilir (Kazaz vd., 2010: s.626-627).

3.2. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE

Tarım faaliyetlerinin tarihi insanlık tarihi kadar eskiye dayanır. İnsanoğlunun ilk varoluşundan bugüne kadar gelmesinde tarım faaliyetlerinin rolü çok büyüktür. Birçok ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan ve diğer sektörlerle olan ilişkisi giderek artan tarım sektörü günümüze kadar gelen süreçte muhasebe araştırmacıları, uygulamacılar ve kural koyucular (standart yayıncılar) tarafından gereken önemin gösterilmediği bir sektör olarak kalmıştır. Tarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için çıkarılan Uluslararası Muhasebe Standartları 41'de bu

hususla yol gösterici olmasına rağmen değerleme güçlükleri yaşanan canlı varlıkların değerlemesi konusunda net bir görüş ortaya konulamamıştır. Yine de genel olarak muhasebe verilerine sahip olmak tüm işletmelerde yönetime yardımcı olacağı gibi, tarım faaliyetlerinin yönetimini de kolaylaştıracığı ve daha fazla verim elde edilebileceğı de bilinmektedir (Çevik ve Kırhoğlu, 2016: s.694-695).

Tarım alanında meydana gelen gelişmeler, tarım işletmelerinde kıymet hareketlerinde de artış meydana getirmiştir. Dolayısıyla bu işletmelerin ticari ve sınai işletmelerle ilişkisi eskiye nazaran daha çok genişlemiştir. Tarım işletmelerinin, bir taraftan kendi içindeki kıymet hareketlerinin, diğer taraftan diğer tarım, ticaret ve sanayi işletmeleri ile olan borç ve alacaklarının takip edilmesi zorunlu bir hale geldiğı gibi, işletmelerin çalışma sonuçlarının doğru bir şekilde ortaya konulması kaçınılmaz olmuştur. Bu ise ancak düzenli bir muhasebenin kurulması ile mümkündür (Doğan, 1975: s.75).

Muhasebenin görevlerini yerine getirebilmesi için muhasebe işlerinin çok iyi organize edilmesi gerekir. Bir bütün olarak işletme organizasyonunda muhasebenin diğer bölümlerle karşılıklı ilişkisi söz konusu olup, bütün bölümlerin parasal hareketleri, gelir ve giderleri muhasebe tarafından izlenir (Ertaş, 2011: s.127).

Muhasebe organizasyonunda; işletmede kullanılacak muhasebe belgeleri, muhasebe defterleri, hesap planı ve sonuçlarının nasıl çıkarılacağı düzenlenir. Çıkarılan sonuçların tahlili ve değerlendirmesinin nasıl yapılacağı, bunların nasıl raporlanacağı belirlenir. Muhasebeye bilgi akışının hangi bölümlerden nasıl geleceğı ve ne zaman gideceğı belirlenir. Muhasebeye ilişkin planlamanın nasıl yapılacağı ve istatistikî verilerin nasıl derleneceğı belirlenir. Geçmiş döneme ait belgelerin nasıl sınıflandırılacağı ve nasıl dosyalanıp, saklanacağı belirlenir. Tüm bu işler muhasebe organizasyonu kapsamında ele alınır ve düzenlenir (Durmuş, Ahmet Hayri, Mehmet Emin Arat (1995). İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu. İstanbul: Marmara Üniversitesi Hihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları. s.6'dan Aktaran: Ertaş, 2011: s.128).

Mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ile sonucun zamanında çıkarılması, üretim maliyet bilgilerinin maliyet dönemleri

itibariyle zamanında hesaplanması ve bilgilerin yönetime zamanında raporlanabilmesi, yasal yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmesi ancak iyi bir muhasebe organizasyonunun varlığı ile gerçekleştirilebilir. İşletmelerin hukuki yapılanma şekilleri, faaliyet türleri, faaliyet hacimleri, büyüklükleri, üretim teknikleri, teknolojik bilgi seviyeleri, yasal düzenlemeler, temel organizasyon yapısı ve yöneticilerinin bilgi ihtiyaçları birbirlerinden farklıdır. Dolayısıyla, muhasebeden beklentiler de farklı olmaktadır. Muhasebeden beklentilere cevap verebilmek için muhasebenin organizasyonu da işletmelerin özelliklerine uyacak şekilde yapılmalıdır. Bundan dolayı her işletmenin muhasebe organizasyonu farklı özellikler taşımaktadır (Ayboğa, 2003: s.1).

Seracılık işletmeleri tarımsal faaliyetler gösteren işletmeler olup, Türkiye’de diğer tarım işletmelerinin birçoğunda olduğu gibi, bu işletmelerde de muhasebeye vergi amaçlı bakılmaktadır. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler muhasebe verilerinden yönetim amaçlı yararlanmamakta ve muhasebe sistemlerini daha çok vergi yönünü dikkate alarak oluşturmaktadırlar. Bu işletmelerin sahipleri faaliyetleri sonucu sağladıkları kâra da daha çok yatırdıkları sermaye karşılığı faiz geliri gözüyle bakmaktadırlar. İşletmelerin çoğunda muhasebe hesap planları, sayılı birkaç hesabın ilerisine gidememektedir. Fakat organize olmuş hem üretim hem de dış pazara yönelik büyük işletmelerde muhasebe verilerinden daha fazla yararlanıldığı ve hesap planlarının da daha ayrıntılı olduğu saptanmıştır (Tetik, 2002: s.20).

Seracılık işletmelerinde üretim döngüsü içinde birçok direkt ve indirekt giderler yer almakta ve bu giderler niteliklerinden dolayı dönem başına veya dönem sonuna sirayet edebilmektedir. Ürünlerin birden çok defada hasat edilmesi, hasat sonucunda elde edilen kâr ya da zararın sınıflandırılmasını güçleştirmektedir. Üretim girdilerinin çeşitliliği ve üretimin sürekliliği bu tür girdi – çıktı hareketlerinin disiplin altına alınması ihtiyacını doğurmuştur. Bu da muhasebe ile sağlanmaktadır. Muhasebe, seracılık işletmelerinin tesis aşamasından hasat aşamasına kadar olan gelir ve giderlerine ilişkin tüm işlemlerini ilgili belgeler aracılığıyla kayıt altına almakta ve tasnife tabi tutmaktadır (Demirkol, 2006: s.74).

Tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren ve borsada işlem gören şirketlerin uzun vadeli canlı varlıkların değeri kısa vadeli canlı varlıklara oranla çok fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunun sebebi olarak Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıkların takibinde doğrudan kullanılan hesapların olmamasından kaynaklanan muhasebe kayıtları ve raporlamada yaşanan zorluklar olduğu söylenebilir. Tekdüzen hesap planındaki bu eksiklik, muhasebe standartlarına göre yapılan işlemler ile vergi yasalarındaki yapılması gereken işlemlerde uyumlaştırmanın sağlanması için yapılacak düzenlemeler ile giderilebilecektir (Buyruk Akbaba, 2015: s.103).

İşletmelerin kapasiteleri arasındaki farklılıklar, işletmelerin büyüklükleri ile ilgili olup, işletmelerde uygulanacak muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Küçük işletmelerde tek taraflı kayıt gibi basit ve anlaşılır bir muhasebe organizasyonu uygulanabilecekken, büyük tarım işletmelerinde çift taraflı kayıt ve maliyet muhasebesi temelli, daha ayrıntılı bir muhasebe organizasyonunun oluşturulması gerekmektedir (Akdoğan, 2011: s.508).

Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreci biyolojik dönüşüm olarak tanımlanmaktadır. Biyolojik dönüşümün olması da muhasebe açısından değerlendirme, amortisman ayırma ve kayıt altına almada sorunlara yol açmaktadır (İçöz, 2015: s.1231).

TMS 41’de açıklanan tarımsal faaliyetlerin tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesinde, Tekdüzen Hesap Planı (THP), canlı varlık ve tarımsal ürünlerin kaydedilmesinde yeterli olmamaktadır. Canlı varlıkların, büyüme, bozulma, çürüme ve ölme gibi özelliklere sahip olmaları, yani değişim kapasitesine sahip olmaları, bu değişimin yönetilebilmesi ve değişimin niteliksel (kalite) ve niceliksel (miktar) olarak ölçülebilmesi sebebiyle, THP’de ayrı gruplar halinde izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle THP’de yeni hesap gruplarının açılmasına gerek vardır (Akdoğan, 2011: s.557).

THP’de boş olan 14. grubun; dönen varlıklar grubunda yer alacak canlı varlıklar için, halihazırda 24. grubun başka bir gruba (örneğin 21. grup) taşınması durumunda 24. grubun duran varlık grubunda yer alacak canlı varlıklar için kullanılmasının uygun olacağı düşünülmekte ve önerilmektedir. Mevcut hesap

planının aynen kalması durumunda boş olan kodlardan herhangi biri canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi için kullanılabilir (Akdoğan, 2011: s.557).

Tek yıllık canlı bitki ve işletmede en fazla bir hesap dönemi bulundurulacak canlı hayvanlar işletmenin dönen varlık unsuru olduğundan bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilmeleri gerekmektedir. Uygulamada işletmenin elinde bir yıl ve daha az süre kalacak olan bu canlı varlıklar 152 Mamuller ya da 157 Diğer Stoklar gibi hesaplarda izlenmektedirler. Fakat bu hesaplar nitelik bakımından canlı varlıkları yansıtmaktan uzaktır. THP’de boş bulunan 14 nolu hesap grubu tek yıllık bitkiler ile bir yıl içinde elden çıkarılması beklenen hayvanlar için kullanılabilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: s.197-203).

14 nolu hesap grubu, işletmenin satmak veya işletmede kullanmak amacıyla edindiği canlı varlıklardan oluşur. Bu grupta açılacak hesaplarda en çok bir yıl içinde satılacak ve “canlı olma” özelliğini kaybedecek varlıklar izlenir. Canlı hayvanlardan hasadı yapılan ürünler ile yaşamı sona erdirilen diğer canlı varlıklar bu grupta değil, 15 Stoklar grubundaki hesaplarda takip edilir (Akdoğan, hesap planı uygulama genel tebliği tasarısı).

3.3. SERACILIK İŞLETMELERİNDE MALİYETİN HESAPLANMASI

Tarımsal ürünlerde maliyet hesabı, tarım muhasebesi, finansman, fiyat politikası vb. alanlar yanında tarımsal kıymet takdiri açısından da önemlidir. Tarım işletmelerinde maliyeti oluşturan masraflar, esas itibarıyla aşağıdaki gibi sıralanıp, açıklanabilir (Açıl, A. (1977). “Tarımsal Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Memleketimiz Tarımsal Ürün Maliyetlerindeki Gelişmeler”. A.Ü.Ziraat Fak. Yay. 665. s. 74’ten Aktaran: Rehber, 2012: s.52-54):

- Arazi kirası: Üretimde kullanılan belirli bir arazinin üretimde kullanılması karşılığında dikkate alınacak bedel, arazi kirası olarak tanımlanabilir. Arazi, kiralanmış ise ödenen (mal ya da para karşılığı) kira bedeli ve varsa diğer kiralama masrafları arazi kirası masrafını oluşturur. Fakat arazi, üreticinin kendi malı ise, bu durumda fırsat maliyeti olarak hesaplanacak bir değer kira karşılığı olarak masraflara dahil edilir. Burada pazar yöntemine başvurularak emsal değer esas alınabileceği gibi, arazi değerinin belirli bir %’si (%5 gibi) kira bedeli olarak ele alınabilir.

- İşçilik: işçilik masrafları hesaplanırken, belirli bir ücretle çalıştırılan daimi ve geçici işçilere mal ve para olarak yapılan tüm ödemeler yanında, aile işgücünün işletmede çalıştırılması karşılığının da dikkate alınması gerekmektedir. İşletme sahibi ve aile bireylerinin işletmedeki çalışmalarının karşılığı hesaplanırken, emsal değer yaklaşımı ile aynı işler yabancılara yaptırılıyorsa ödenmesi gereken miktar dikkate alınmalıdır.
- Cari masraflar: Çiftlik gübresi ve kimyevi gübreler, tohumluk, hayvan yemleri, tarımsal mücadele ilaçları, akaryakıt, aydınlatma, ısıtma, sulama masrafları ile bina, arazi ıslahı, alet ve makine bakımı, işletmeye ait vergiler, rüsumlar ve tarımsal üretim koluna göre yapılan vb. masraflar bu gruba oluşturur. Fakat burada dikkat edilecek konu vergilerin tarım işletmesine ait olmalarıdır; yoksa işletmecinin kişisel vergileri buraya dahil edilmezler.
- Amortismanlar: Üretim yılı veya dönemi içinde bir işletmede bulunan sabit sermaye unsurlarında yıpranma, aşınma vb. yollarla meydana gelen kıymet azalışlarını kapsamaktadır.

Tarımsal ürünlerin birim maliyeti (teknoloji düzeyi, faktör fiyatları vb. yanında) toprak ve iklim koşulları ile de belirlenmektedir. Bir ürünün daha düşük birim maliyetle elde edildiği doğal şartlarda, diğer bir ürünün birim maliyeti yükselebilir. Tropik bitkilerin soğuk iklim kuşağında ya da çayın kurak bölgelerde yetişmesi, birim maliyet ve ürünün niteliği ile ilgilidir. Buna göre, diğer şartlar veri iken ürünün maliyeti doğal şartlara göre değişebilmektedir. Diğer taraftan her ülkede toplam toprak arzı veri olduğu gibi, her iklim bölgesinde de toprak varlığı sınırlıdır. Buna göre, tarımsal üretimin girdisi olan toprak ve doğal şartlar, her ekonomi için belirlidir. Toprak ve doğal şartlar tarımsal üretimin miktarı ve birleşimini belirlemede rol oynar, fakat teknoloji ilerledikçe bu sınırlar da, birim maliyet de değişmektedir (Kazgan, 2013: s.6).

Topraksız yetiştirme tekniği; klasik tarımsal uygulamalara göre karşılaştırıldığında daha maliyetli görülmektedir. Üretim yöntemine göre yapılan girdi maliyeti aşağıda sıralanan harcama kalemlerine göre değişim göstermektedir (Çokuysal ve Tepecik, 2016: s.13):

- Kullanılan yetiştirme yeri (yatak, torba, saksı),
- Yetiştirme yerinin eğimini ayarlamak üzere iskelet kullanımı,
- Kullanılan materyal (ithal, yerli),
- Materyalin kaç yıl kullanıldığı,
- Gübreleme sistemi,
- Kullanılan suyun kalitesini iyileştirmeye yönelik uygulamalar (ters ozmos vb),
- Besin çözeltisi dezenfeksiyonu.

3.4. SERACILIK İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tarım işletmelerinde ortaya çıkan maliyetleri, üretim maliyetleri ve üretimden kaynaklanmayan maliyetler şeklinde sınıflandırılabilir. Üretimden kaynaklanan maliyetleri ise direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri olarak üç başlık altında toplamak mümkündür. Üretimden kaynaklanmayan maliyetler ise; üretilen ürünün satışı ile ilgili yapılan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, yeni ürün ya da mevcut ürünü geliştirmek için yapılan araştırma geliştirme giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleridir (Tuğay, 2015: s.29).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir.

Eş zamanlı kayıt yöntemini kullanması önerilen 7/A seçeneğinde, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına “Fonksiyon Esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına göre hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun şekilde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönetiminde; giderler 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 (MSUGT).

7/A seçeneğine göre maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (MSUGT):

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

7/A seçeneğine göre yardımcı defterlerde izlenecek Gider Çeşitleri 0-9 sayılı hesaplarda, Gider Yerleri ise 10-99 sayılı hesaplarda gösterildiği gibidir. Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade etmektedir. Gider çeşitleri hesaplarının kodlaması aşağıda gösterildiği gibidir (MSUGT):

- 0 İlk Madde ve Malzeme
- 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 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 7 Finansman Giderleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini veya birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir şekilde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir (MSUGT):

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

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. UYGULAMA

4.1. UYGULAMANIN AMACI

Bu uygulamanın amacı, aşağıda belirtilen sınırlar çerçevesinde, Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren X Şirketi’nin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğini ve dönem sonunda finansal raporlarının nasıl hazırlanması gerektiğini göstermektir.

4.2. UYGULAMANIN SINIRLARI

Bu uygulama Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren ve örnek olarak oluşturulan X Şirketi ile sınırlandırılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile sınırlandırılmıştır. Uygulama da vergi ihmal edilmiş ve ödemelerin peşin yapıldığı varsayılmıştır. Tekdüzen Hesap Planının yeterli olmadığı durumlarda ihtiyaç duyulan hesaplar, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planından sağlanmıştır.

4.3. UYGULAMADAKİ ŞİRKET HAKKINDA GENEL BİLGİ

Topraksız tarım gül yetiştiriciliği yapan X Şirketi’nde iklim kontrolü tam otomatik olarak yapılmaktadır. Seralarda ısıtma, soğutma, havalandırma ve nem kontrolü için gerekli sistemler bulunmakta ve bilgisayarla tam otomatik olarak yönetilmektedir. Yetiştirme ortamı olarak hindistancevizi kabuğu (cocopeat), perlit karışımı kullanılmakta olup, yetiştirme ortamlarının konulduğu yatak kültürü tercih edilmektedir. Bitkilerin su ve besin gereksinimi damla sulama yöntemi ile karşılanmaktadır. İşletmede yarı kapalı drenaj sistemi kullanılmaktadır. Yarı kapalı sistemde drene olan çözeltiler atılmamakta, işletme içerisinde başka bir sera ya da bahçede yetiştirilen bitkilerin gübrelenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Şirkette sulama ve gübreleme sistemi tam otomatik olarak çalışmaktadır. Yaz ve kış dönemlerinde sulamaya bağlı olarak farklı EC değerleri uygulanmaktadır. Ortalama

kışın günde 3-5 kez, yazın ise günde 6-10 kez bazen 12-14 kez sulama yapılmaktadır. EC genellikle yazın 1,5-1,8, kışın 2-2,5; PH ise 5,5-6,0 düzeyinde tutulmaktadır. Anaç olarak Rosa Indica Major tercih edilmiştir. Bu şirkette dünya standartlarında topraksız tarım gül yetiştiriciliği yapılmaktadır (Hazar ve Baktır, 2013: s.25-26).

4.4. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Uygulama için gerekli bazı veriler Antalya’da faaliyet gösteren Y Şirketi’nden elde edilmiştir. Y Şirketi’nin Tekdüzen Hesap Planına göre hazırlanan 31/12/XX tarihli ayrıntılı mizanından ve görüşme yöntemi ile topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği ile ilgili ek bilgilerden yararlanılmıştır. Ayrıca Prof. Dr. Nafi Baytor’un ve Yrd. Doç. Dr. Ufuk Gültekin’in “Orta ve İleri Teknolojiye Sahip Sera Fizibiliteleri” çalışmasından ve Prof. Dr. Soner Kazaz’ın “Kesme Çiçek ve Dış Mekan Süs Bitkileri Yetiştiriciliği Ön Fizibilite Raporu” çalışmasından yararlanılmıştır. Ziraat Mühendisi Deniz Böcek’in, Çiftçi TV’de Ziraat Mühendisi Buket SAKMANLI ile topraksız tarımda kesme çiçek gülün yetiştirilişi konusunda yaptığı röportajından ve Deniz Hazar ile İbrahim Baktır’ın “Topraksız Tarım Kesme Gül Yetiştiriciliği” adlı çalışmasından da yararlanılmıştır.

4.4.1. Uygulama Probleminin Tanımı

Yukarıda belirtilen sınırlar çerçevesinde;

Temel problem:

Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren şirketin muhasebe kayıtlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre nasıl yapması gerekir?

Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde faaliyet gösteren şirketin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal raporlarını nasıl hazırlaması gerekir?

Alt problemler:

- Kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde gül fidanlarının ilk kayda alınması ile ilgili yevmiye kayıtları nasıl yapılmalıdır?

- Kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde gül fidanlarının sonraki dönemlerde değerlemesi ile ilgili yevmiye kayıtları nasıl yapılmalıdır?
- Kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde gül fidanlarının amortismanı ile ilgili yevmiye kayıtları nasıl yapılmalıdır?
- Gül fidanları finansal tablo dışı bırakıldığında yevmiye kaydı nasıl yapılmalıdır?
- Dönem içinde gerçekleşen giderler hangi hesaplarda takip edilmelidir?
- Dönem sonunda raporlar nasıl hazırlanmalıdır?

4.4.2. Uygulamanın Modeli

Yukarıda belirtilen sınırlar kapsamında, Türkiye’de tarım sektöründe faaliyet gösteren Y Şirketi’nin ayrıntılı mizanındaki kesme çiçek gül ile ilgili kalemlerinden ve topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği ile ilgili çalışmalardan yararlanılarak monografi oluşturulacak ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre yevmiye kayıtları yapıp, dönem sonunda raporlar hazırlanacaktır.

Uygulamada Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre kullanılması gereken fakat Tekdüzen Hesap Planında yer almayan hesaplar söz konusudur. Bu sebeple topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği için bir hesap planı oluşturulacak ve muhasebe kayıtları buna göre yapılacaktır. Taşıyıcı bitkiler ile ilgili çalışma fazla yapılmadığından, taşıyıcı bitki olarak kabul edilen kesme çiçek gülün Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk kayda alınması, değerlemesi, finansal tablo dışı bırakılması, amortismanı konularında yapılması gereken yevmiye kayıtları gösterilmiştir. Taşıyıcı bitkiler daha önce TMS 41’in kapsamında iken artık TMS 16 kapsamında olduğu için TMS 16’ya göre kayıtlar yapılmıştır. Ayrıca dönem içinde gerçekleşen giderlerin muhasebe kayıtları da Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ve 7/A seçeneğine göre yapılmıştır. Dönem sonunda da işletmenin finansal raporları hazırlanmıştır.

4.5. BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Uygulamanın problemlerini çözebilmek için ihtiyaç duyulan veriler Y Şirketi’nin ayrıntılı mizanından, yetkili kişiler ile görüşülerek topraksız tarımda

kesme çiçek gül yetiştiriciliği ile ilgili ek bilgilerden ve topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği ile ilgili teorik çalışmalardan elde edilmiştir.

4.6. BULGULAR

Uygulama bölümünün bu kısmında kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde üretim sürecinden bahsedilecek, yukarıda belirtilen kapsamda topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği için kullanılacak hesap planı gösterilecek, monografi oluşturulacak ve monografiye uygun olarak muhasebe kayıtları yapıp, finansal raporlar hazırlanmaya çalışılacaktır.

4.6.1. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Üretim Süreci

Süs bitkilerinde topraksız tarımın kullanımı kesme çiçekler ve saksılı süs bitkilerinde yaygındır. Kesme çiçeklerde ve saksılı süs bitkilerinde genellikle katı ortam kültürü kullanılır. Kesme çiçek türlerinden kesme gül, gerbera, liliüm, kala, anthurium, orkide, lale, lisianthus, ranunculus, anemone, alstroemeria ve karanfil yetiştiriciliğinde birçok ülkede katı ortam kültürü şekillerinden yatak kültürü, saksı kültürü, torba kültürü ve kayayünü kültürü yaygın olarak kullanılmaktadır. (Kazaz, 2014: s.27).

Ticari olarak piyasada çok farklı organik ve inorganik ortamlar olmasına rağmen kesme gül yetiştiriciliğinde en fazla kullanılan organik ortamlar Hindistan cevizi lifi (cocopeat) ve torf, inorganik ortamlar ise kayayünü, perlit ve pomzadır (Kazaz vd., 2010: s.624).

Antalya'da kesme çiçek üretiminde topraksız tarımda ortam olarak hindistancevizi kabuğu (cocopeat) ve perlit materyalleri kullanılmaktadır. Bazı şirketler bu iki materyalin karışımını kullanmakta, bazıları ise sadece perlit ya da sadece cocopeat kullanmaktadır (Çiftçi TV, 2015: <https://www.youtube.com/watch?v=amCjPTcL0Rg>).

Perlit, volkanik kayaların öğütülüp, 900-1000 derecede yüksek sıcaklara maruz bırakılması ile elde edilen Al, Na, K silikattan oluşur. Beyaz renkli, hafif, steril ve nötr (ph: 6,5-7,5) yapılıdır. Bünyesinde çok küçük hava kabarcıkları bulunduğu için bitki köklerinin havalanması ve nem tutması açısından çok uygundur

(Türkiye Tohumcular Birliği (TÜRKTÖB), 2012). Toprağın fiziksel özelliklerini artırıcı “substrat” maddesi olarak, gerekli uygun toprak koşullarını sağlamak topraktaki sıklılığın artmasına yardım ederek su drenajını azaltmak ve nemi muhafaza etmek, fideler için üreme ortamı oluşturmak, toprağı havalandırmak gibi nedenlerle tarım sektöründe kullanılmaktadır (Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, <https://www.mta.gov.tr/v3.0/bilgi-merkezi/perlit>). Steril üretimde yapısı bozulmadığından topraksız tarımda 6 yıla kadar kullanım ömrü söz konusudur (Perşembe Ziraat Odası, <http://persembe.ziraatodasi.org.tr/perlit-nedir-tarimda-perlit-kullanimi>).

Cocopeat, Hindistan cevizi liflerinden üretilir. Hindistan cevizi kabuklarının doğrudan kullanımını yanında işlenip, sıkıştırıldıktan sonra farklı boyutlarda bloklar halinde kullanımını da söz konusudur. Torf gibi çok yüksek su tutma kapasitesi sayesinde bitki köklerinin beslenmesinde ve havalanmasında önemli katkı sağlamaktadır. (TÜRKTÖB Türkiye Tohumcular Birliği, 2012). Cocopeat’ın özellikleri; kireç içermez, su tasarrufu sağlar, suyun buharlaşmasını engeller, topraksız tarımda kullanılır, hastalık ve haşere barındırmaz, kuru ağırlılığının 9 katı suyu ve besinleri emerek bünyesinde depolar, bitkilerin mantarsı hastalıklara yakalanmasını önler, gevşek yapısı sayesinde en üst düzeyde köklenme ve büyüme ortamı sağlar (Toprak Dünyası, <http://www.toprakdunyasi.com/tr/kokopit>). Cocopeat’lerin kullanım ömrü 3 ile 5 yıl arasında değişmektedir (Akın vd.: 2017).

Gül yetiştiriciliğinde başarının temeli sera içi iklim koşullarına bağlıdır. Sıcaklık gündüz 21-28 derece (Hasek, 1980; Durkin, 1992; Özzambak ve ark., 2007’den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.623), gece 16-18 derece (Mercurio, 2007’den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.623); Nem %60-80 (Durkin, 1992’den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.623); Işık 30.000-36.000 lüks (Mercurio, 2007’den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.623) olması istenir. Düşük sıcaklıklar çiçeklenme ve hasadı geciktirirken, yüksek sıcaklıklar taç yaprak sayısını azaltmakta ve gonca çapını küçültmektedir. Işık gülün büyüme, gelişme ve verimini doğrudan etkiler. Düşük ışık koşulları kör sürgün oranını artırırken, yüksek ışık koşulları kırmızı renkli çeşitlerin taç yapraklarında kararmaya sebep olur (Korkut, 1998; Mercurio, 2007’den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.623). Yüksek sıcaklık ve düşük nem koşullarında gerek sera içi sıcaklığını düşürmek gerekse sera içi nispi nem oranını artırmak için fog sistem

(yüksek basınçla sisleme yöntemi) ya da pad-fan soğutma sistemi (petek ve fanlı) kullanılır. Havalandırma ile sera sıcaklığı ve nemi kontrol altına alınırken, bitkiler için gerekli olan CO₂ ve O₂'de sağlanmış olmaktadır. Seralarda havalandırma yan ve çatı havalandırma pencerelerinden yapılır. Fakat külemeyi artırması sebebiyle kesme güllerde yan havalandırma tavsiye edilmemektedir. Bunlara ilaveten sera içindeki nemli ve durgun havanın hareket ettirilmesi ve sera dışına atılması için sirkülasyon fanları kullanılır. Nispi nem fungal sporların gelişiminde önemli faktördür. Özellikle küleme, mildiyö ve kurşuni küf hastalıklarını kontrol etmek için havalandırma oldukça önem kazanmaktadır (Kazaz vd., 2010: s.623).

Gül yetiştiriciliğinde sıcaklık 15 derecenin altına düşünce bitkinin gelişimi yavaşlar ve verim düşer. Bu sebeple Antalya'da serada alttan ısıtma kalorifer sistemi uygulanmakta ve ısıtmaya Kasım ayı sonunda başlanıp, Mart ayı sonu-Nisan ayı başına kadar devam edilmektedir. Bu zamanlarda ısıtma maliyetlerinin yüksek olması sebebiyle gül fiyatları normal zamandaki fiyatının neredeyse 3 katı kadar fazla olmaktadır (Çiftçi TV, 2015: <https://www.youtube.com/watch?v=amCjPTcL0Rg>).

Dünyada kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde yaygın olarak Rosa Indica Major anaç ve Natal Briar anaçlar kullanılmaktadır. İkisinin de farklı özellikleri var. Antalya şartlarına uyum sağlayan Rosa Indica Major'dür. Fidelerin dikimi Antalya şartlarında genelde ilkbahar döneminde, Nisan-Mayıs aylarında yapılmaktadır. Kesme çiçek gülde dikim sıklığı m²'ye 8-10 bitki gelecek şekilde gerçekleşmektedir. (Çiftçi TV, 2015: <https://www.youtube.com/watch?v=amCjPTcL0Rg>).

Su ve besin elementleri bitkilere damla sulama sistemiyle verilir. Sistem fertigasyon bilgisayarıyla otomatik olarak kontrol edilir. Hava ve yetiştirme ortamı sıcaklığı, ışık, nispi nem ve bitkinin gelişme dönemine bağlı olarak yaz aylarında genellikle 6-10 kez, kış aylarında ise 3-5 kez sulama yapılır (Mercurio, 2007; Anonim, 2010'dan Aktaran: Kazaz vd. 2010, s.624). Yaz ayları çok sıcak ve güneşli olan bölgelerde (Akdeniz ülkeleri gibi) her sulamada bitki başına 100-150ml su verilir. Sulama süresi ve sıklığı radyasyon ve/veya drene olan su miktarına göre ayarlanır. Sulamada drenaj miktarı düzenli olarak izlenmeli ve kışın %20-25, yazın %25-45 arasında tutulmalıdır. Bitkilere verilen solüsyonun EC'si gelişmenin

başlangıç dönemlerinde 1,5-1,8 sonraki dönemlerde 1,8-2,5; pH'si ise 5,3-5,8 arasında tutulmalıdır. Yaz aylarında oldukça sıcak ve nispi nem oranı düşük olan seralarda sera içi ve yetiştirme ortamı sıcaklığını düşürmek, sera içi nispi nem seviyesini yükseltmek ve kırmızı örümcekle mücadeleyi kolaylaştırmak için yatak ortalarında mini sprink sulama sistemi yaygın olarak kullanılır (Kazaz vd., 2010: s.624-625).

Bitkinin büyüme hızına bağlı olarak dikimden yaklaşık 4-6 hafta sonra ana sürgün üzerinde çiçek tomurcuğu bezelye büyüklüğüne geldiğinde, çiçek tomurcuğu koparılarak ana sürgün alttan bir ya da ikinci beş parçalı yaprağın üzerinden hemen veya 3-7 gün sonra (özellikle zayıf dalların güçlenmesi için) dallar 45 derecelik açı yapacak biçimde bükülür (Kazaz ve Aşkın, 2003'ten Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.625) . Bükme uygulamasından sonra, büküm noktasının altından süren ilk sürgünler çiçek almak amacıyla gelişmeye bırakılırken, alttan gelen sürgünler arasında zayıf ve kör sürgünler tekrar bükülür. Gelişmiş bitkilerde de zayıf dallar ve kör sürgünler genç bitkilerdeki gibi benzer şekilde bükülür. Bükme uygulamasından sonra çeşidin büyüme potansiyeline bağlı olarak çok sayıda yeni sürgün gelişir. Yeni sürgünlerden bitki başına 2-3 adet iyi gelişmiş sürgünün büyümesine izin verilir. Diğerleri ise bırakılan sürgünlerin daha iyi gelişmelerine yeterli enerjiyi sağlayacak yaprak alanı oluşturmak için bükülür. Bükme budamanın avantajları arasında; çiçek saplarının daha kalın, uzun ve kaliteli olması, yıl boyunca uygulanabilirliği, daha az işgücü ve bitki taç yüksekliğinin düşük tutulması, üniform bitki gelişmesi, hastalık ve zararlılarla mücadeleyi kolaylaştırması, özellikle kış aylarında verimliliği iyileştirmesi sayılabilir (Bloom, 1999; Ohkawa ve Suemasu, 1999; Hoog ve ark., 2001; Mercurio, 2007'den Aktaran: Kazaz, 2010, s.625). Bükmenin fizyolojik avantajları; bitki üzerinde sürekli ve bol yaprak varlığı ile fotosentezde sürekliliği sağlaması, büküm noktasının altındaki sürgünlerin daha güçlü gelişmesini teşvik etmesi, kök gelişimini artırması ve kör sürgün oranını azaltması şeklinde sıralanabilir (Fuchs, 1986; Brito, 1999; Sarkka ve Rita 1999; Baktır, 2001; Lieth ve Kim, 2001'den Aktaran: Kazaz, 2010: s.625-626).

Antalya'da dikim yapıldıktan sonra yaklaşık 40-45 gün sonra büküm işlemi yapılır. İlk bükümden sonra yaklaşık 40-45-60 gün sonra (iklim durumuna göre değişir) hasat yapılır. Antalya'da kesilen bir yerden tekrar bir gülün gelmesi yaz

şartlarında 30 günde bir, kış şartlarında ise 60 günde bir olmaktadır (Çiftçi TV, 2015: <https://www.youtube.com/watch?v=amCjPTcLORg>).

Topraksız gül üretiminde çiçek kesimleri genellikle sabah erken (08:00-10:00) ya da akşam serinliğinde (16:00-18:00) yapılmalıdır. Kesim formu çeşit, renk ve pazara göre değişmektedir. Çok erken hasat edilen çiçeklerde boyun bükülmesi görülürken, geç hasat edilen çiçeklerde ise vazo ömrü azalmaktadır. Genel olarak kırmızı ve pembe çeşitler kaliks (Dışta yeşil renkli normal yaprağa benzeyen yapraklardan oluşmuş yapıya denir (MEB, 2007, s.17).) açılıp ilk iki petal (Çanak yaprakların iç kısmında bulunan genellikle parlak renkli yapraklara denir (MEB, 2007, s.17).) açılmaya başlarken hasat edilmektedir. Sarı çiçekler biraz daha erken hasat edilirken beyaz çeşitler diğer çeşitlerden daha açık devrede hasat edilmektedir (Hasek, 1980'den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.626). Çiçek tomurcuğunun açması petal sayısı ile ilişkili olmaktadır. Bu sebeple petal sayısı fazla olan çeşitler çok kapalı hasat edilemezken, petal sayısı az olan çeşitler biraz daha kapalı devrede hasat edilmektedir (Mercurio, 2007'den Aktaran: Kazaz vd., 2010: s.626).

Çiçekler hasat edilir edilmez içerisinde su ve koruyucu solüsyon içeren plastik kovalara yerleştirilmektedir. Kesimden sonra koruyucu solüsyon alımını kolaylaştırması sebebiyle çiçeklere ya oda sıcaklığında ya da 8-10 derecelik bir ortamda ılık (30-35 derece) ve düşük pH'lı (pH=3,5-5) suda 3-12 saat süreyle su çektirilir. Su çektirilen çiçekler 4-6 derecede soğuk hava deposunda depolanırlar. Kesme gül çiçeklerinin vazo ömrü hem çiçeklerin solması hem de boyun bükmesi sebebiyle genellikle kısa olmaktadır. Solma ve boyun bükme, iletim demetlerinin (ksilem) tıkanması ve bunun sonucu çiçek saplarının yeterli suyu çekememesinden kaynaklanmaktadır (van Doorn ve ark., 1989; van Doorn ve Perik, 1990; van Doorn, 1997'den Aktaran: Kazaz vd., 2010, s.626). Su çektirme işleminden sonra çiçekler çeşide bağlı olarak çiçek sapı uzunluklarına göre (örneğin 40, 50, 60, 70, 80, 90 cm) boylanmaktadır. Boylanan çiçekler işlenir ve demetlenir. Demetler farklı sayıda (örneğin 10, 12, 15, 20, 25 adet) çiçekten oluşmakla birlikte genellikle 20 adet çiçekten oluşmaktadır. Ambalajlanan çiçek demetleri tekrar içerisinde su ve koruyucu solüsyon içeren kovalara yerleştirilir ve 2-4 derecede depolanır. Bazı üreticiler çiçekleri kutulama ve sevkiyattan 24 saat önce koruyucu solüsyonlara yerleştirmektedir. Güller 2-4 derecede taşınmaktadır (Kazaz vd., 2010: s.626).

4.6.2. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Gül Fidanlarının Taşıyıcı Bitki Olarak Muhasebe Kayıtlarının Yapılması

Taşıyıcı bitkiler ile ilgili çalışma fazla yapılmadığından, taşıyıcı bitki olarak kabul edilen kesme çiçek gülün Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk kayda alınması, değerlemesi, finansal tablo dışı bırakılması ve amortismanı konularında yapılması gereken yevmiye kayıtları yapılırken dikkate alınması gerekenler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Bitkisel üretime konu olan varlığın taşıyıcı bitki mi canlı varlık mı olduğuna karar vermek varlığın muhasebeleştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü TMS'ye göre canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler farklı değerlendirilmektedir. Bunun için taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılacak bir varlığın TMS 41'deki kriterlere uyması beklenir (Yazarkan, 2016: s.413).

TMS 41 ve TMS 16'da taşıyıcı bitki için özellikler aşağıdaki gibidir:

- Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Bu açıdan bakıldığında kesme çiçek gül taşıyıcı bitki kriterlerine uymaktadır.

- Gül fidesi bir tarımsal ürün olarak gül üretimi için kullanılır,
- Gül fidesinden sözleşme gereği 4 yıl ürün vermesi beklenir,
- Örneğimizde gül fideleri için 4 yıllık anlaşma yapılmaktadır. 4. yılın sonunda fideler çöpe atılmaktadır. Yani tarımsal ürün olarak satılma ihtimali yoktur.

TMS 41'e göre taşıyıcı bitkiler için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, taşıyıcı bitkilerin ürünlerine ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır. Bu sebeple kesme çiçek gül fidesi yetiştirmek amacıyla yapılan bütün harcamalar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilir. Gül fidelerinden elde edilen gül ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilir. TMS 41, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe hasat zamanında uygulanır. Bunun sonrasında ise TMS 2 Stoklar ya da uygun olan başka bir standart uygulanır.

Taşıyıcı bitkiler, yapıları itibariyle hizmetlerinden uzun süre yararlanılması düşünülen ya da bir yıldan uzun süre işletmede tutulması düşünülen varlıklar olması nedeniyle duran varlık niteliğindedir. Ayrıca fiziksel bir yapıya sahip olması, zamana bağlı olarak yararlı ömründe meydana gelen azalma sebebiyle maddi duran varlık özelliği taşımaktadır. Bu sebeple TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında yapılan açıklama doğrultusunda; taşıyıcı bitkilerin kayda alınması, değerlendirilmesi ve amortismanı gibi hususlarda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümleri uygulanacaktır (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.145).

Varlık olarak muhasebeleştirilme şartlarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16, md.15). Bir işletme, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri meydana geldiği tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme ya da inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16, md.10). Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerindeki gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda, bu Standartta ‘inşa’ ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak biçimde dikkate alınır (TMS 16, md.22A).

Taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlıklar hesap grubu içinde ilgili hesaba alınmadan önce yapılmakta olan yatırımlar gibi değerlendirileceği ve bu bitkilerden mahsul alınacak, yani işletmede kullanılacak hale geldiklerinde ilgili duran varlıklar hesabına devredileceği söylenebilir (Yazarkan, 2016: s.415).

TMS 16'nın 29. maddesine göre taşıyıcı bitkilerin dönem sonundaki ölçümü için muhasebe politikası olarak “maliyet” ya da “yeniden değerlendirme” modellerinden biri seçilmelidir.

TMS 16 Standardının 7. maddesinde belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Tam tersine bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile

ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esasen; işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların genel olarak amacı maddi duran varlık kaleminin “tamir ve bakım”ı olarak tanımlanır (TMS 16, md.12).

Taşıyıcı bitkiler varlık olarak kayda alınabilme koşullarını taşıdığında maliyet bedeli ile kayda alınır. Maliyet bedeli de taşıyıcı bitkinin mevcut konum ve duruma gelmesi için katlanılan üretim maliyetlerinin toplamından meydana gelmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.145). Bir taşıyıcı bitki kaleminin maliyeti TMS 16’nın 16. maddesine göre aşağıdaki unsurları içermektedir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda verim sağlanacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve taşınması ile dikileceği alanın hazırlanmasına ilişkin tahmini maliyeti.

TMS 16’nın 17. maddesine göre taşıyıcı bitki ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler aşağıdaki gibidir:

- Taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Dikim maliyetleri,
- Mesleki ücretler.

4.6.2.1. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanlarının İlk Kayda Alınması

Taşıyıcı bitkilerin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli durum ve konuma getirilmesine kadar katlanılan maliyetlerin (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.146) “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018: s.4) adı altında bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Taşıyıcı bitki, istenilen büyüklüğe ulaştığı, üretime hazır hale geldiğinde ise katlanılan maliyetlerin (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.146) mevcut tekdüzen hesap planında boş hesap olmadığından “256 Diğer Maddi Duran

Varlıklar Hesabı” altında (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: s.42) “Taşıyıcı Bitkiler Hesabı” adı altında bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Buna göre 15/Haziran/2016 tarihine kadar oluşan maliyetler 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı altında Gül Fideleri Hesabının borcuna, 15/Haziran/2016 tarihinde gül fideleri istenilen büyüklüğe erişip, üretime hazır hale geldiği için katlanılan maliyetler 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı adı altında Taşıyıcı Bitkiler Hesabının altında Gül Fidanları Hesabının borcuna, 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı adı altında Gül Fideleri Hesabının ise alacağına kaydı yapılır.

4.6.2.2. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanları İçin Amortisman Ayrılması

Taşıyıcı bitkiler TMS 16’ya tabi olacağından, işletme bu varlıklarla ilgili ister maliyet modelini, ister yeniden değerlendirme modelini bir muhasebe politikası olarak seçsin, her iki durumda da bu varlıklar için amortisman ayrılacaktır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: s.37).

4.6.2.3. Taşıyıcı Bitki Olarak Gül Fidanlarının Değerlemesi

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir (TMS 16, md.20). İlk kayda maliyet bedeliyle alınan taşıyıcı bitkiler sonraki dönemlerde TMS 16’nın 30. maddesindeki maliyet modelini veya 31. maddesindeki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, md.29).

4.6.2.3.1. Maliyet Modeline Göre Değerlendirme

Maliyet modeline göre; bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, md.30).

Maliyet yöntemi temelde, cari uygulamaya benzer. Standarda göre maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Kayda

alınan karşılık giderleri maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda ya da ilgili maddi duran varlık işletmeden çıkarıldığında, karşılık tutarının gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Maliyet yönteminin uygulanmasında varlığın maliyet değeri değiştirilmeyecek ve amortisman bu değer üzerinden ayrılacaktır. Değer düşüklüğü olduğunda karşılık ayrılacak, değer artışı olduğunda daha önceki dönem ya da dönemlerdeki karşılık tutarları konusu kalmadığından gelir kaydedilecektir. İhtiyatlılık temel kavramının gereği olarak, değer artışları ise kayda alınmayacaktır (Örten ve Bayırlı, 2007: s.37-39).

4.6.2.3.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerleme

Yeniden değerlendirme modeline göre; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle elde edilen değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına sebep olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (Sağlam vd., 2009: s.411).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğu zaman, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16, md.35):

- Varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle, brüt defter değeri tutarlı bir şekilde düzeltilir. Mesela, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak ya da defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir veya,
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Birikmiş amortismanın düzeltilmesi ya da elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39. ve 40. maddelere göre muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış ya da azalışların bir parçasını oluşturur.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artış göstermişse, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Fakat bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, md.39).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalış göstermişse, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Fakat bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, md.40).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Diğer taraftan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka eşit olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr ya da zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, md.41).

4.6.3. Kesme Çiçek Gül Yetiştiriciliğinde Gül Fidanlarından Elde Edilen Gülün Muhasebeleştirilmesi

Daha önceden de bahsedildiği gibi TMS 41'e göre taşıyıcı bitkiler için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, taşıyıcı bitkilerin ürünlerine ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır. Bu sebeple kesme çiçek gül fidesi yetiştirmek amacıyla yapılan bütün harcamalar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilir. Gül fidelerinden elde edilen gül ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilir. TMS 41 işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe hasat zamanında uygulanır. Bunun sonrasında ise TMS 2 Stoklar ya da uygun olan başka bir standart uygulanır.

Gül üretiminde ilk madde ve malzeme giderleri, kullanılan su, gübre, zirai ilaçlar, ambalaj malzemesi vb. giderlerden oluşmakta ve 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabında takip edilmektedir.

Esas üretim gider yerlerinde çalışan işçiler için ödenen ücretler, SSK işveren primleri gibi işçilik giderleri direkt işçilik giderlerini oluşturmakta ve 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında takip edilmektedir.

Üretim ile ilgili, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan giderler 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında takip edilmektedir.

Kesme çiçek gül üretiminde genel üretim giderleri ile ilgili giderler TMS'deki gider çeşitleri de dikkate alınarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

Endirekt Malzeme Giderleri: Direkt ilk madde ve malzeme dışında olup, üretim ve hizmetlerin yerine getirilmesinde tüketilen her türlü malzemeyi kapsar (Abdioğlu, 2012: s.47). Yardımcı malzeme, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, kırtasiye malzemesi, temizlik malzemesi, diğer malzemelerin tüketimleri endirekt malzemeyi oluşturmaktadır (Yükçü, 2007: s.178). Gül üretim yerinde kullanılan galoş, eldiven, makas, plastik kova gibi malzemeler örnek olarak gösterilebilir.

Endirekt İşçilik Giderleri: Fazla mesai ödemeleri, yıllık izin, tatil ve ikramiye ödemeleri, kıdem tazminatları, harekete geçirme giderleri, Sosyal Sigorta işveren payları, bakım onarım işçilikleri, güvenlik görevlilerinin işçilikleri, ustabaşı ücretleri gibi giderlerden oluşmaktadır (Yükçü, 2007: s.178). Ziraat mühendisinin ücreti, bakım onarımdan sorumlu personelin ücretleri vb. endirekt işçilik giderlerine örnek gösterilebilir.

Çeşitli Giderler: Çiçek üretiminde seraların makine, tesis ve cihazların vb. sigorta giderleri, arazi ve arsa kiralrı vb. giderler çeşitli giderlere örnek gösterilebilir (Tetik, 2000: s.94).

Vergi, Resim ve Harç Giderleri: Mevzuat gereği tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Arsa ve arazi vergileri vb. bu giderlere örnek olarak verilebilir (Tetik, 2000: s.94).

Amortismanlar: Üretimde kullanılan sabit değerlerin amortismanı; fabrika binası, makineler, araç gereçler, taşıt araçları, demirbaşların amortismanından oluşmaktadır (Yükçü, 2007: s.178). Bu gruba sera amortismanları, soğuk hava tesisinin amortismanı, çok yıllık kesme çiçek gül fidanlarının amortismanları örnek olarak gösterilebilir.

4.6.4. Monografide Kullanılacak Hesap Planı

Sera çiçekçiliği işletmeleri için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan hesap planında, özellikle topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği yapan işletmeler için kullanılacak hesaplar üzerinde durulmuş, tekrardan kaçınmak amacıyla diğer hesaplara yer verilmemiştir. Monografide kullanılan hesap sınıfı, hesap grubu ve ana hesaplar aşağıda yer almakta, ayrıntılı hesap planı ise ekte sunulmaktadır. Standartlara uygun yapılacak kayıtlarda mevcut tekdüzen hesap planı yetersiz kalmış, ihtiyaç duyulan hesaplar Kamu Gözetimi Kurumunun yayınladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planından sağlanmıştır. Hesap planında yer alan 258, 259, 551, 624, 643, 644, 653, 654, 690, 693, 699, 801 nolu hesaplar Kamu Gözetimi Kurumunun yayınladığı finansal raporlama standartlarına uygun örnek hesap planından alınmıştır.

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

100 Nakit Kasası

102 Bankalar

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

151 Yarı Mamuller

152 Mamuller

2 DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 Arazi ve Arsalar

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
258 Birikmiş Amortismanlar (-)
259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar
5 ÖZ KAYNAKLAR
50 ÖDENMİŞ SERMAYE
500 Sermaye
55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMiŞ GELİRLER (GİDERLER)
551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
570 Geçmiş Yıllar Karları
59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)
590 Dönem Net Karı
591 Dönem Net Zararı (-)
6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI
60 BRÜT SATIŞ HASILATI
600 Yurtiçi Satışlar
61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)
624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)
629 Diğer Giderler (-)
63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
632 Genel Yönetim Giderleri (-)
64 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR ve KAZANÇLAR
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER ve ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

699 Dönem Karı veya Zararı

7 MALİYET HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720. Direkt İşçilik Giderleri

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

76 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma

8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları: Bu hesap, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde ortaya çıkan net değer artışlarının izlenmesinde kullanılır. 801

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç ya da alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır (KGK, 2021: s.120).

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-): Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesinde kullanılır. (KGK, 2021: s.138-139).

629 Diğer Giderler (-): Bu hesap, 62 grubunda diğer hesapların kapsamına girmeyen aşağıdaki giderler dâhil diğer maliyet ve giderlerin izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.139-140).

- Tam maliyet yöntemi kullanan işletmeler, faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre dönüştürme maliyetlerine dahil edilmeyen sabit genel üretim giderlerini bu hesapta izler.
- Ayrıca, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedildiği durumlarda, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları ya da yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan bu hesapta izlenir.

Bu hesabın işleyişi; diğer maliyet ve giderler oluştuğlarında bu hesabın borcuna yansıtılır. Dönem sonlarında 690 nolu hesaba yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları: Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Canlı

varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ilgili stok hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydı yapılır (KGK, 2021: s.142-143).

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar: Bu hesap, 64 grubunda 644'e kadar yer alan diğer hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği diğer gelir ve kazançların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.143).

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-): Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalışlar ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir (KGK, 2021: s.147).

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-): Bu hesap, 65 grubunda 654'e kadar yer alan diğer hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla katlandığı diğer gider ve zararların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.147).

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı: Bu hesap, işletmenin devam eden faaliyetlerinden dönemde ortaya çıkan kâr ya da zararın izlenmesinde kullanılır. Sürdürülen faaliyetlerden gelirler bu hesabın alacağına, giderler ise borcuna kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, "691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Giderleri" ve "692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi(+)" hesaplarıyla birlikte "693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılır (KGK, 2021: s. 161).

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı: Bu hesap, işletmenin devam eden faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem kârından ya da zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin indirilmesi sonucu hesaplanan net kâr veya zararın izlenmesinde kullanılır. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili vergi sonrası kâr bu hesabın alacağına, zarar ise borcuna yazılır. Bu hesabın alacak veya borç bakiyesinde yer alan tutarlar "699 Dönem Net Kâr veya Zararı" hesabına aktarılarak hesap kapatılır (KGK, 2021: s.162).

699 Dönem Net Kâr veya Zararı: Bu hesap, cari dönemin vergi sonrası kâr veya zararının izlenmesinde kullanılır. Hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda “590 Dönem Net Kârı” hesabının alacağına, borç bakiyesi vermesi durumunda ise “591 Dönem Net Zararı (-)” hesabının borcuna aktarılarak hesap kapatılır (KGK, 2021: s.164).

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları): İşletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değerlemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değer artış ve azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Dönem içerisinde yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir. Yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, değer azalışının 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları nolu hesaba aktarılarak bu hesap kapatılır (KGK, 2021: s.189).

4.6.5. Monografi

X işletmesinin serası gotik çatılı, çift kelebek havalandırmalı, yanal yüzeyleri polikarbon (PC), çatı örtüsü polietilen (PE), sulama ve gübreleme sistemi; EC-pH kontrollü otomasyon ve bilgisayar bağlantılı, iklimlendirme sistemi; perde sistemi, sisleme sistemi ve fan sisteminin olduğu bilgisayar ve otomasyon bağlantılı, üretim şekli topraksız tarım ve 10 dönüm alana sahip olan bir seradır. X İşletmesi 10 dönümlük bu serada topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği yapmaktadır. Güller yatak kültürü üzerinde yetiştirilmektedir. Yetiştirme ortam olarak cocopeat (Hindistancevizi kabuğu) ve perlit karışımı kullanılmaktadır. Birim alana 8 fide/m² dikilmektedir. İşletmede 10 çiçek üretim, 11 işleme-paketleme ve 12 soğuk hava deposu olmak üzere üç esas üretim gider yeri ile 60 pazarlama, satış ve dağıtım gider yeri ve 70 genel yönetim gider yeri bulunmaktadır. Güller önce çiçek üretim gider yerinde işlem görmekte sonra işleme-paketleme gider yerine devredilmekte sonra da soğuk hava deposunda 2-4 derecede en az bir gün bekletilip pazara sunulmaktadır. Gül fideleri için 4 yıllık anlaşma yapılmış olup aktifleştirildikten sonraki dördüncü yılın bitiminde gül fidanları sökülüp atılacaktır. Gül fideleri 01 Nisan 2016 tarihinde dikilmekte, 15 Haziran 2016'da ürün verebilecek büyüklüğe gelmekte yani aktif hesaba alınmakta, 14 Haziran 2020 tarihinde ise son kesim yapılmakta ve fidanlar sökülüp atılmaktadır. İlk kesimden sonra sıcak dönemde 30 günde bir, soğuk dönemde 60 günde bir hasat yapılmakta olduğundan senede 8 kez hasat yapılmaktadır. Çiçek serasında kullanılan fideler çok yıllık olduğundan fidanların verimine bağlı olarak kapasite kullanım oranları yıllara göre değişmektedir. Her hasatta her kökten maksimum 5 adet dal hasat edilmektedir. Bir adet gül demeti 20 adet daldan oluşmakta ve 20'lik gül demetleri 25 TL/demet'ten satılmaktadır.

İşletmede bir genel müdür, bir üretim müdürü (ziraat mühendisi), sekiz üretim işçisi (altısı çiçek üretim, ikisi işleme-paketleme gider yerinde), bir teknik eleman, bir satın alma, satış ve pazarlama elemanı ve bir muhasebe elemanı olmak üzere toplamda 13 kişi çalışmaktadır. Bu kişilerin yıllara göre maaşları aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir:

TABLO 11: X İşletmesinin Çalışanlarının Maaşları

Çalışanlar	Maaş				
	2016	2017	2018	2019	2020
İşçi -Aylık	1.647	1.777	2.029	2.558	2.943
Üretim Müdürü-Aylık	4.000	4.400	4.840	5.324	5.856
Genel Müdür-Aylık	6.000	6.600	7.260	7.986	8.785
Teknik Eleman-Aylık	2.500	2.750	3.025	3.328	3.660
Pazarlama Elm.-Aylık	2.000	2.200	2.420	2.662	2.928
Muhasebe Elm.-Aylık	2.000	2.200	2.420	2.662	2.928

İşletme taşıt ve demirbaşlarını yönetim yerinde kullanmak amacıyla satın almıştır. İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmakta olup maddi duran varlıklarının yararlı ömürleri ve kalıntı değerleri aşağıdaki gibidir:

- 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri: 10 yıl
- 252 Binalar: 50 yıl
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar: 10 yıl (-Soğuk Hava Tesisi: 15 yıl, -Polietilen (PE) Örtü: 3yıl, -Perlit, Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu) ve Pomza Taşı 5 yıl)
- 254 Taşıtlar: 7 yıl
- 255 Demirbaşlar: 7 yıl

TABLO 12: X İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarının Kayıtlı Değeri, Kalıntı Değeri ve Amortismanına Tabi Tutarı

	Kayıtlı Değer (a)	Kalıntı Değeri (b)	Amort. Tabi Tutar (a-b)	Amort. Tabi Tutar TOPLAM
2 DURAN VARLIKLAR				
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR				
251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri				121.800
251.01 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri				
251.01.001 Sondaj Kuyuları	880	80	800	
251.01.002 Çit, Çevre Duvar, Parke Yolları	22.000	2.000	20.000	
251.01.003 Yağmur Suyu Drenajı	1.100	100	1.000	
251.01.004 Sera ve Bina Yolları	88.000	8.000	80.000	
251.01.005 Su Kanalı	22.000	2.000	20.000	
252 Binalar				136.000
252.01 Binalar				
252.01.001 İdari Bina ve Ofisler	37.400	3.400	34.000	
252.01.002 Paketleme	38.500	3.500	35.000	
252.01.003 İlaç-Gübre-Sarf Malzeme Depoları	18.700	1.700	17.000	
252.01.004 Soğuk Hava Deposu	22.000	2.000	20.000	
252.01.005 Isı Merkezi Binası	33.000	3.000	30.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar				
253.01 Tesis, Makine ve Cihazlar				1.386.499
253.01.001 Üretim Tesisleri Plastik Sera Konstrüksiyonu	440.000	40.000	400.000	
253.01.002 Isı ve Gölgeleme Perdesi	165.000	15.000	150.000	
253.01.003 Yan Duvarlarda 8mm Polikarbon (PC)	11.000	1.000	10.000	
253.01.004 Yer Örtüsü	33.000	3.000	30.000	
253.01.005 Böcek Tülü Sistemi	16.500	1.500	15.000	
253.01.006 Isıtma Sistemi	385.000	35.000	350.000	
253.01.007 Sera İçi Sirkülasyon Fan Sistemi ve Fanları	11.000	1.000	10.000	
253.01.008 Yüksek Basıncılı Sisleme Sistemi	49.500	4.500	45.000	
253.01.009 İklim Kontrol ve Otomasyon	55.000	5.000	50.000	
253.01.010 Su Depolama Tankları	22.000	2.000	20.000	
253.01.011 Sera İçi Sulama ve Gübreleme Ünitesi, Drenaj Sistemi	99.000	9.000	90.000	
253.01.012 Sulama ve Gübreleme Makinesi	22.000	2.000	20.000	
253.01.013 İlaçlama Sistemi	27.500	2.500	25.000	
253.01.014 Elektrik Sistemi ve Montajı	55.000	5.000	50.000	
253.01.015 Topraksız Gül Serası Yatakları	8.800	800	8.000	
253.01.016 Polietilen (PE) Örtü	17.599	1.600	15.999	
253.01.017 Soğuk Hava Tesisi	74.250	6.750	67.500	
253.01.018 Perlit	22.000	2.000	20.000	

253.01.019 Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu)	5.500	500	5.000	
253.01.020 Pomza Taşı	5.500	500	5.000	
254 Taşıtlar				70.000
254.01 Taşıtlar				
254.01.001 Otomobil X	38.500	3.500	35.000	
254.01.002 Otomobil Y	38.500	3.500	35.000	
255 Demirbaşlar	38.500	3.500	35.000	35.000

Tablo 12'nin Devamı: X İşletmesinin Maddi Duran Varlıklarının Kayıtlı Değeri, Kalıntı Değeri ve Amortismanına Tabi Tutarı

Maddi duran varlıkların amortismanlarının yıllık olarak hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl (**730.10**)
- 252:** $34.000/50=680$ TL/Yıl (**770**)
 $35.000/50=700$ TL/Yıl (**730.11**)
 $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl (**730.10**)
 $20.000/50=400$ TL/Yıl (**730.12**)
- 253:** $1.356.499-(15.999+67.500)=1.273.000$
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl (**730.10**)
(PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl (**730.10**)
Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/360*8$ gün= 100 TL/Yıl (**730.12**)
 $4.500/360*352$ gün= 4.400 TL/Yıl (**624**)
- 254:** $70.000/7=10.000$ TL/Yıl (**770**)
- 255:** $35.000/7=5.000$ TL/Yıl (**770**)

Hesaplara göre yıllık amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- 730.10:** $12.180 (251)+940 (252)+5.333 (253)+127.300 (253)+4.000 (253)+1.000 (253)+1.000 (253)=151.753$ TL/Yıl
- 730.11:** $700 (252)$ TL/Yıl
- 730.12:** $400 (252)+100 (253)=500$ TL/Yıl
- 624:** $4.500-100=4.400$ TL/Yıl
- 770:** $680 (252)+ 10.000 (254)+ 5.000 (255)=15.680$ TL/Yıl

Aşağıdaki tabloda yıllara göre üretimde gerçekleşen işlemler, kapasite kullanım oranları ve üretim düzeyleri gösterilmektedir.

TABLO 13: X İşletmesinin Yıllara Göre İşlem Türü, Kapasite Kullanım Oranı ve Üretim Düzeyi

Tarih (2016)		01 Nisan	15 Mayıs	15 Haziran	15 Temmuz	15 Ağustos	15 Eylül	15 Ekim	15 Aralık	TOPLAM DAL	TOPLAM DEMET
İşlem		Dikim	Büküm	İlk Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim		
Kapasite Kullanım Oranı				50%	50%	50%	50%	50%	50%		
Yıllık Üretim Düzeyi				200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	1.200.000	60.000
Tarih (2017)	15 Şubat	15 Nisan		15 Haziran	15 Temmuz	15 Ağustos	15 Eylül	15 Ekim	15 Aralık		
İşlem	Kesim	Kesim		Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim		
Kapasite Kullanım Oranı	50%	50%		70%	70%	70%	70%	70%	70%		
Yıllık Üretim Düzeyi	200.000	200.000		280.000	280.000	280.000	280.000	280.000	280.000	2.080.000	104.000
Tarih (2018)	15 Şubat	15 Nisan		15 Haziran	15 Temmuz	15 Ağustos	15 Eylül	15 Ekim	15 Aralık		
İşlem	Kesim	Kesim		Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim		
Kapasite Kullanım Oranı	70%	70%		80%	80%	80%	80%	80%	80%		
Yıllık Üretim Düzeyi	280.000	280.000		320.000	320.000	320.000	320.000	320.000	320.000	2.480.000	124.000
Tarih (2019)	15 Şubat	15 Nisan		15 Haziran	15 Temmuz	15 Ağustos	15 Eylül	15 Ekim	15 Aralık		
İşlem	Kesim	Kesim		Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim	Kesim		
Kapasite Kullanım Oranı	80%	80%		80%	80%	80%	80%	80%	80%		
Yıllık Üretim Düzeyi	320.000	320.000		320.000	320.000	320.000	320.000	320.000	320.000	2.560.000	128.000
Tarih (2020)	15 Şubat	15 Nisan		14 Haziran							
İşlem	Kesim	Kesim		Kesim/ Söküm							
Kapasite Kullanım Oranı	80%	80%		80%							
Yıllık Üretim Düzeyi	320.000	320.000		320.000						960.000	48.000

X işletmesinin 01/01/2016 tarihli Finansal Durum Tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 14: X İşletmesinin 01/01/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İŞLETMESİNİN DÖNEM BAŞI FİNANSAL DURUM TABLOSU				
1 DÖNEN VARLIKLAR				1.237.249
10 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR				
100 Kasa			600.000	
100.01 TL Kasa		600.000		
100.02 Yabancı Paralar Kasası		0		
102 Bankalar			637.249	
102.01 TL Mevduat		637.249		
102.02 Döviz Tevdiat		0		
2 DURAN VARLIKLAR				1.944.229
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR				
250 Arazi ve Arsalar			20.000	
251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri			133.980	
251.01 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri		133.980		
251.01.001 Sondaj Kuyuları	880			
251.01.002 Çit, Çevre Duvar, Parke Yolları	22.000			
251.01.003 Yağmur Suyu Drenajı	1.100			
251.01.004 Sera ve Bina Yolları	88.000			
251.01.005 Su Kanalı	22.000			
252 Binalar			149.600	
252.01 Binalar		149.600		
252.01.001 İdari Bina ve Ofisler	37.400			
252.01.002 Paketleme	38.500			
252.01.003 İlaç-Gübre-Sarf Malzeme Depoları	18.700			
252.01.004 Soğuk Hava Deposu	22.000			
252.01.005 Isı Merkezi Binası	33.000			
253 Tesis Makine ve Cihazlar			1.525.149	
253.01 Tesis, Makine ve Cihazlar		1.525.149		
253.01.001 Üretim Tesisleri Plastik Sera Konstrüksiyonu	440.000			
253.01.002 Isı ve Gölgeleme Perdesi	165.000			
253.01.003 Yan Duvarlarda 8mm Polikarbon (PC)	11.000			
253.01.004 Yer Örtüsü	33.000			
253.01.005 Böcek Tülü Sistemi	16.500			
253.01.006 Isıtma Sistemi	385.000			
253.01.007 Sera İçi Sirkülasyon Fan Sistemi ve Fanları	11.000			
253.01.008 Yüksek Basıncılı Sisleme Sistemi	49.500			
253.01.009 İklim Kontrol ve Otomasyon	55.000			
253.01.010 Su Depolama Tankları	22.000			
253.01.011 Sera İçi Sulama ve Gübreleme Ünitesi, Drenaj Sistemi	99.000			
253.01.012 Sulama ve Gübreleme Makinesi	22.000			

253.01.013 İlaçlama Sistemi	27.500			
253.01.014 Elektrik Sistemi ve Montajı	55.000			
253.01.015 Topraksız Gül Serası Yatakları	8.800			
253.01.016 Polietilen (PE) Örtü	17.599			
253.01.017 Soğuk Hava Tesisi	74.250			
253.01.018 Perlit	22.000			
253.01.019 Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu)	5.500			
253.01.020 Pomza Taşı	5.500			
254 Taşıtlar			77.000	
254.01 Taşıtlar		77.000		
254.01.001 Otomobil X	38.500			
254.01.002 Otomobil Y	38.500			
255 Demirbaşlar			38.500	
5 ÖZ KAYNAKLAR				3.181.478
50 ÖDENMİŞ SERMAYE				
500 Sermaye			3.181.478	

Tablo 14'ün Devamı: X İşletmesinin 01/01/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Monografide kayıtlar yapılırken ve raporlar hazırlanırken aşağıdaki varsayımlar dikkate alınmıştır:

- Mamul yaşam dönemine ait maliyetler vurgulanmak istendiğinden, muhasebe kayıtları yapılırken ve raporlar hazırlanırken, gül fidanlarının dikim tarihi olan 01 Nisan 2016 ile gül fidanlarının sökülme tarihi olan 14 Haziran 2020 dönemi dikkate alınmıştır. Son yıl 30/06/2020 tarihinde ara dönem finansal tablo hazırlanmıştır.
- Sigorta ile vergilerin ihmal edildiği ve ödemelerin peşin yapıldığı varsayılmıştır.
- Monografideki rakamlar varsayımsal olarak hazırlanmıştır. İşçi ücretleri için her yılın asgari ücretleri kullanılmış, diğer gider kalemlerindeki rakamlar her yıl %10 arttırılmıştır.
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirildiği varsayılmıştır.
- Maddi duran varlıklar için normal amortisman yönteminin kullanıldığı varsayılmıştır.
- Satış ve maliyet kayıtları yıl sonlarında yapılmıştır.
- Mamul yaşam dönemi dikkate alındığından yevmiye madde numarası 1'den başlayıp, sonlandırılmadan sırasıyla devam etmiştir.

2016 YILINA AİT MUHASEBE KAYITLARI

1. İşletme 01 Nisan 2016 tarihinde 637.249 TL'ye 80.000 adet aşılı gül fidesi ithal ediyor. İşletmede 01 Nisan 2016 tarihinde topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği için 10 dönümlük yerde m²'de 8 bitki olacak şekilde aşılı gül fidelerinin tamamının dikimi yapılıyor. Dikimden sonra belli aralıklarla suyu, gübresi veriliyor ve büyütülmeye devam ediliyor. 15 Mayıs 2016 tarihinde gül fidelerinde büküm işlemi yapılıyor. 15 Haziran 2016 tarihinde ise gül fidelerinin istenilen büyüklüğe ulaştığı tespit ediliyor ve ilk kesim yapılıyor. 15 Haziran 2016 tarihine kadar 3.438 TL'lik gübre ve 11.250 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 5.417 TL'lik elektrik, 3.333 TL'lik su, 750 TL'lik haberleşme, 8.889 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 78 TL'lik galoş, 469 TL'lik eldiven, 234 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 26 TL'lik galoş, 156 TL'lik eldiven, 78 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 15 Haziran 2016 tarihine kadar (10) Çiçek esas üretim gider yerinde çalışan işçilere yatak hazırlığı, dikim ve bakım işçiliği için 24.705 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 10.000 TL, Genel Müdür'e 15.000 TL, Teknik Eleman'a 6.250 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 5.000 TL, Muhasebe Elemanı'na 5.000 TL, Mali Müşavire 1.250 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 938 TL ödeme yapılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 2.083 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. (11) İşleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 8.235 TL ödeme yapılıyor. İşleme-paketleme esas üretim gider yerinde kullanılmak amacıyla 3.250 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 15 Haziran 2016 tarihinde 200.000 (80.000fidan*5dal*%50) adet gül dalı hasat ediliyor. 10.000 (200.000/20dal) adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. 10.417 TL'lik nakliye gideri, 6.250 TL'lik de reklam gideri gerçekleşiyor. Bu uygulamada sigorta ve vergiler ihmal edilmiştir.

1	01/04/2016-15/06/2016		
150 İLK MADDE ve MALZEME			24.395
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	3.333		
150.01.002 Zirai İlaç:	11.250		
150.01.003 Gübre:	3.438		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	3.250		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	2.083		
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	104		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	625		
150.02.001.001.003.003 Makas:	312		
100 NAKİT KASASI			24.395
100.01 TL Kasası:	24.395		
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.			
2	01/04/2016-15/06/2016		
259 YAP. OLAN MDV YATIRIMLARI ve VERİLEN AVANS.			713.000
259.01 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları			
259.01.001 Taşıyıcı Bitkiler			
259.01.001.001 Gül Fideleri:	713.000		
259.01.001.001.001 İthal Fide:	637.249		
259.01.001.001.002 Su:	3.333		
259.01.001.001.003 Zirai İlaç:	11.250		
259.01.001.001.004 Gübre:	3.438		
259.01.001.001.005 Elektrik:	5.417		
259.01.001.001.006 Haberleşme:	750		
259.01.001.001.007 Isıtma:	8.889		
259.01.001.001.008 Bakım Onarım:	938		
259.01.001.001.009 Galoş:	78		
259.01.001.001.010 Eldiven:	469		
259.01.001.001.011 Makas:	234		
259.01.001.001.012 Çalışanlara Verilen Ücretler:	24.705		
259.01.001.001.013 Üretim Müdürü:	10.000		
259.01.001.001.014 Teknik Eleman:	6.250		
100 NAKİT KASASI			56.949
100.01 TL Kasası:	56.949		
150 İLK MADDE ve MALZEME			18.802
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	3.333		
150.01.002 Zirai İlaç:	11.250		
150.01.003 Gübre:	3.438		

Devamı			
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	78		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	469		
150.02.001.001.003.003 Makas:	234		
102 BANKALAR			637.249
102.02 Döviz Tevdiat:	637.249		
Taşıyıcı bitkilerin istenilen büyüklüğe gelinceye kadar 259 nolu hesaba kaydedilmesi.			
3	01/04/2016-15/06/2016		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		21.667	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Paz. Elemanı:	5.000		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	10.417		
760.60.03.002 Reklam:	6.250		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		23.333	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	2.083		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	15.000		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	5.000		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	1.250		
150 İLK MADDE ve MALZEME			2.083
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	2.083		
100 NAKİT KASASI			42.917
100.01 TL Kasası:	42.917		
Dönem giderlerinin kaydı.			
4	15/06/2016		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		713.000	
256.01. Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001 Gül Fidanları:	713.000		
259 YAP. OLAN MDV YAT. ve VERİLEN AVAS.			713.000
259.01 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları			
259.01.001 Taşıyıcı Bitkiler			
259.01.001.001 Gül Fideleri:	713.000		
İstenilen büyüklüğe gelen taşıyıcı bitkilerin 256 nolu hesaba devri.			

5		15/06/2016	
710 D.İ.M.M.G.		3.250	
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	3.250		
720 D.İ.G.		8.235	
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	8.235		
730 G.Ü.G.		260	
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	26		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	156		
730.11.00.002.003.003 Makas:	78		
100 NAKİT KASASI			8.235
100.01 TL Kasası:	8.235		
150 İLK MADDE ve MALZEME			3.510
150.01 İlk Madde ve Malzeme			
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	3.250		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	26		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	156		
150.02.001.001.003.003 Makas:	78		
Taşıyıcı bitkiler varlık hesabına alındıktan sonra ortaya çıkan giderlerin kaydı.			
6		XX/06/2016	
100 NAKİT KASASI		250.000	
100.01 TL Kasası:	250.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			250.000
Tarımsal ürün olan güllerin satış kaydı.			

Direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan maddedir ve bu maddeler ile mamul haline gelmiş birimler arasında bir ilişki kurulabilmektedir. Bir mamul birim içerisinde ne miktarda direkt ilk madde ve malzeme olduğu veya olması gerektiği kolaylıkla saptanabilmektedir (Yükçü, 2007: s.36). Ambalaj malzemesi, işleme-paketleme esas üretim gider yerinde kullanılmakta ve bir demet ne kadar kullanıldığı tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla ambalaj malzemesi işletme için direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilmeli ve 710 nolu hesapta takip edilmelidir.

2. İşletmenin 15/06/2016 ile 31/12/2016 tarihleri arası 8.938 TL'lik gübre ve 29.250 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 14.083 TL'lik elektrik, 8.667 TL'lik su, 1.950 TL'lik haberleşme 44.444 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 203 TL'lik galoş, 1.219 TL'lik eldiven, 609 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 68 TL'lik galoş, 406 TL'lik eldiven, 203 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 15/06/2016 ile 31/12/2016 tarihleri arası (10) çiçek esas üretim yerinde çalışan işçilere budama, sulama, gübreleme vb. bakım işleri için 64.233 TL, (11) işleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 21.411 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 26.000 TL, Genel Müdür'e 39.000 TL, Teknik Eleman'a 16.250 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 13.000 TL, Muhasebe Elemanı'na 13.000 TL, Mali Müşavire 3.250 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 2.438 TL ödeme yapılıyor. 16.250 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 5.417 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 27.083 TL'lik nakliye gideri, 16.250 TL'lik de reklam gideri gerçekleşiyor. 15 Haziran 2016 ile 31 Aralık 2016 tarihleri arası $(80.000 \text{ fidan} * 5 \text{ dal} * 5 \text{ hasat} * \%50)$ 1.000.000 adet gül dalı hasat ediliyor. 50.000 $(1.000.000 / 20 \text{ dal})$ adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. 31/12/2016 tarihinde güllerin net gerçeğe uygun değerinin 533.877 TL olduğu tespit ediliyor.

7	15/06/2016-31/12/2016		
150 İLK MADDE ve MALZEME			71.230
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	8.667		
150.01.002 Zirai İlaç:	29.250		
150.01.003 Gübre:	8.938		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	16.250		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	5.417		
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	271		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	1.625		
150.02.001.001.003.003 Makas:	812		
100 NAKİT KASASI			71.230
100.01 TL Kasası			
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.			
8	15/06/2016-31/12/2016		
710 D.İ.M.M.G.			63.105
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	8.667		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	29.250		
710.10.00.003 Gübre:	8.938		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	16.250		
150 İLK MADDE ve MALZEME			63.105
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	8.667		
150.01.002 Zirai İlaç:	29.250		
150.01.003 Gübre:	8.938		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	16.250		
Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderinin kaydı.			

Serada tam yetişmiş bir ürünün hektar başına günde 120 m³ suya ihtiyacı vardır, buna drenaj suyu da dahildir (Baytorun, A.N. Seralar, Yapı tipleri, Donanım ve İklimlendirme. Nobel Yayınevi. 2016: s.454'ten Aktaran DOĞAKA, 2017: s.52). Direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan maddedir. Bir mamul birim içerisinde ne miktarda direkt ilk madde ve malzeme olduğu veya olması gerektiği kolaylıkla saptanabilmektedir (Yükçü, 2007: s.36). Dolayısıyla su gideri de işletme için direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilmeli ve 710 nolu hesapta takip edilmelidir.

9	15/06/2016-31/12/2016		
720 D.İ.G.			85.644
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	64.233		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	21.411		
100 NAKİT KASASI			85.644
100.01 TL Kasası			
Direkt işçilik giderlerinin kaydı.			
10	15/06/2016-31/12/2016		
730 G.Ü.G.			107.873
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	203		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	1.219		
730.10.00.002.003.003 Makas:	609		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	26.000		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	16.250		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	14.083		
730.10.03.002 Haberleşme:	1.950		
730.10.03.003 Isıtma:	44.444		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	2.438		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	68		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	406		
730.11.00.002.003.003 Makas:	203		
150 İLK MADDE ve MALZEME			2.708
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	271		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	1.625		
150.02.001.001.003.003 Makas:	812		
100 NAKİT KASASI			105.165
100.01 TL Kasası:	105.165		
Genel üretim giderlerinin kaydı.			

11		15/06/2016-31/12/2016	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		56.333	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Paz. Elemanı:	13.000		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	27.083		
760.60.03.002 Reklam:	16.250		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		60.667	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	5.417		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	39.000		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	13.000		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	3.250		
150 İLK MADDE ve MALZEME			5.417
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	5.417		
100 NAKİT KASASI			111.583
100.01 TL Kasası:	111.583		
Dönem giderlerinin kaydı.			
12		15/06/2016-31/12/2016	
100 NAKİT KASASI		1.250.000	
100.01 TL Kasası:	1.250.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			1.250.000
600.01 Gül			
Güllerin satış kaydı.			

3. Gül fideleri için 4 yıllık anlaşma yapılmış. Gül fideleri varlık haline geldiğinden itibaren dördüncü yılın bitiminde gül fideleri sökülüp atılacaktır. Dolayısıyla gül fidanlarının yararlı ömrü dört yıl kabul edilmektedir. İşletme 2016 yılı sonunda gül fidanları için normal amortisman yöntemini kullanmıştır. Amortisman Oranı = $1/Yıl = 1/4 = \%25$ 'tir. Gül fidanları Haziran ayında aktif hesaba aktarıldığı için 2016 yılında taşıyıcı bitki olan gül fidanları için kıst amortisman uygulanmış ve 7 aylık amortisman hesaplanmıştır.

13	31/12/2016		
730 G.Ü.G.		103.979	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.006 Diğer MDV Birikmiş Amortismanı			
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Bir. Amort.			
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	103.979		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			103.979
258.06 Diğer MDV Bir. Amortismanı			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	103.979		
Gül fidanlarının amortisman kaydı.			
*Amortisman Tutarı= (((713.000/4yıl)/12ay)*7ay) = 103.979			

4. İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır. İşletmenin 2016 yılı için maddi duran varlıklarının amortismanlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl, $12.180/12*9ay=9.135$ TL (**730.10**)
252: $34.000/50=680$ TL/Yıl, $680/12*9ay=510$ TL (**770**)
 $35.000/50=700$ TL/Yıl, $700/12*7ay=408$ TL (**730.11**)
 $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl, $940/12*9ay=705$ TL (**730.10**)
 $20.000/50=400$ TL/Yıl, $400/12*7ay=233$ TL (**730.12**)
253: $1.386.499-(15.999+67.500+20.000+5.000+5.000)=1.273.000$,
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl, $127.300/12*9ay=95.475$ TL (**730.10**)
(PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl, $5.333/12*9ay=4.000$ TL (**730.10**)
Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl, $4.000/12*9ay=3.000$ TL (**730.10**)
Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl
 $1.000/12*9ay=750$ TL (**730.10**)
Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl, $1.000/12*9ay=750$ TL (**730.10**)
Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/12*7ay=2.625$ TL (**730.12+624**)
 $2.625/210*6$ gün= 75 TL (**730.12**)
 $2.625-75=2.550$ TL (**624**)

- 254:** 70.000/7=10.000 TL/Yıl, 10.000/12*9ay=7.000 TL (770)
255: 35.000/7=5.000 TL/Yıl, 5.000/12*9ay=3.750 TL (770)

Hesaplara göre 2016 yılına ait amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- 730.10:** 9.135 (251)+ 705 (252)+ 95.475 (253)+ 4.000 (253)+ 3.000 (253)+750 (253)+750 (253)=113.815 TL
730.11: 408 (252) TL
730.12: 233 (252)+75 (253)=308 TL
624: 2.550 TL
770: 510 (252)+ 7.000 (254)+ 3.750 (255)=11.260 TL

14		31/12/2016	
730 G.Ü.G.		114.531	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	9.135		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	705		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir. Amort.:	103.975		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	408		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	308		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		11.260	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	11.260		
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜÇ		2.550	
258 BİR. AMORTİSMANLAR			128.341
258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	9.135		
258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı:	1.856		
258.03 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir. Amort.:	106.600		
258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı:	7.000		
258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı:	3.750		
Maddi duran varlıkların amortisman kaydı.			

624 nolu hesap, sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.138). Soğuk hava tesisi sadece hasat zamanlarında ve her hasatta 1 gün çalıştırılmaktadır. Güllerin kesildikten sonra 1 gün soğuk hava tesisinde kalması gerekir. Bu sebeple soğuk hava tesisinin amortisman gideri üretim maliyetini oluşturmakta ve genel üretim giderlerinde takip edilmesi gerekmektedir. Soğuk hava tesisi, yılda 8 kez hasat yapıldığı için 8 gün çalıştırılmakta ve maliyetin doğru tespit edilebilmesi için yılda 8 günlük amortisman gideri 730 nolu hesapta, çalıştırılmayan günlerin amortisman gideri ise 624 nolu hesapta takip edilmelidir. 2016 yılında kıst

amortisman uygulanmakta olduğundan 7 aylık amortisman hesaplanmaktadır. 2016 yılında 6 kez hasat yapılmış yani soğuk hava tesisi 6 gün çalıştırılmış dolayısıyla 6 günlük amortisman gideri 730 nolu hesaba, kalan günler ise 624 nolu hesaba aktarılmıştır.

15		31/12/2016	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		486.877	
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	436.078		
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	50.491		
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gid. Yeri:	308		
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		78.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		95.260	
711 D.İ.M.M.G. YANS.			66.355
721 D.İ.G. YANS.			93.879
731 G.Ü.G. YANS.			326.643
761 PSDG YANSITMA			78.000
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA			95.260
Maliyetlerin dönem gideri ve finansal durum tablosu (bilanço) hesaplarına devri.			
16		31/12/2016	
711 D.İ.M.M.G. YANS.		66.355	
721 D.İ.G. YANS.		93.879	
731 G.Ü.G. YANS.		326.643	
761 PSDG YANSITMA		78.000	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		95.260	
710 D.İ.M.M.G.			66.355
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	8.667		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	29.250		
710.10.00.003 Gübre:	8.938		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	19.500		
720 D.İ.G.			93.879
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	64.233		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	29.646		
730 G.Ü.G.			326.643
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	203		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	1.219		
730.10.00.002.003.003 Makas:	609		

Devamı

730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	26.000	
730.10.01.002 Teknik Eleman:	16.250	
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
730.10.03.001 Elektrik:	14.083	
730.10.03.002 Haberleşme:	1.950	
730.10.03.003 Isıtma:	44.444	
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	2.438	
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları		
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.: 9.135		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	705	
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir. Amort.:103.975		
730.10.06.006 Diğer MDV Birikmiş Amortismanı		
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Bir. Amort.		
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	103.979	
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
730.11.00.002 İşletme Malzemesi		
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler		
730.11.00.002.003.001 Galoş:	94	
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	562	
730.11.00.002.003.003 Makas:	281	
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	408	
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri		
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	308	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		78.000
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri		
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri		
760.60.02.001 Satın Alma, Sat. ve Paz. Elm.:	18.000	
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
760.60.03.001 Nakliye:	37.500	
760.60.03.002 Reklam:	22.500	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		95.260
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri		
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
770.70.00.001 İşletme Malzemesi		
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	7.500	
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri		
770.70.02.001 Genel Müdür:	54.000	
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	18.000	
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
770.70.03.001 Mali Müşavir:	4.500	
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	11.260	
Maliyetlerin kapanış kaydı.		

17	31/12/2016		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		436.078	
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	436.078		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			436.078
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	436.078		
10 esas üretim gider yerinde tamamlananların 11 esas üretim gider yerine devri.			
18	31/12/2016		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		486.569	
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Ü. Gid. Yeri:	486.569		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			486.569
151.11 İşleme-Paketleme Esas Ü. Gid. Yeri:	486.569		
11 esas üretim gider yerinde tamamlananların 12 esas üretim gider yerine devri.			
19	31/12/2016		
152 MAMULLER		486.877	
152.01 Gül:	486.877		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			486.877
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Ü. Gid.Yeri:	486.877		
12 esas üretim gider yerinde tamamlananların mamuller hesabına devri.			
20	31/12/2016		
152 MAMULLER		47.000	
152.01 Gül:	47.000		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI			47.000
643.01 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları			
643.01.001 Gül Değer Artışı			
Güllerde oluşan değer artış kaydı.			

TMS 41'in 13. maddesine göre, bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. TMS 41'in 28. maddesine göre, tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabı, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette

bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerlendirme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerlendirme artışları ile 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabında izlenen değerlendirme azalışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklarda ilk kayda alınma sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonrasında meydana gelen değer artışları ile canlı varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazaçlar ise ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır (KGK, 2021: s.142-143).

2016 yılında güllerin net gerçeğe uygun değeri 533.877 TL, üretim maliyeti ise 486.877 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $533.877 - 486.877 = 47.000$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 nolu hesaba kaydedilmiştir.

21 ————— 31/12/2016 —————		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	533.877	
152 MAMULLER		533.877
152.01 Gül:	533.877	
Satılan mamul maliyetinin kaydı.		
22 ————— 31/12/2016 —————		
643 TARIMSAL FAAL. ÜRÜN DEĞER. ARTIŞLARI	47.000	
643.01 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları		
643.01.001 Gül Değer Artışı		
600YURTIÇİ SATIŞLAR	1.500.000	
600.01 Gül		
690 SÜRD. FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI		1.547.000
Gelirlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
23 ————— 31/12/2016 —————		
690 SÜRD. FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI	709.687	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		533.877
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ		2.550
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.		78.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		95.260
Giderlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
24 ————— 31/12/2016 —————		
690 SÜRD. FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI	837.313	
693 SÜRD. FAAL. DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI		837.313
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararının, sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararına devri.		

25 ————— 31/12/2016 —————		
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	837.313	
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		837.313
Sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararının, dönem net kârı veya zararına devri.		
26 ————— 31/12/2016 —————		
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	837.313	
590 DÖNEM NET KÂRI		837.313
Dönem net kârı veya zararının, dönem net kârına devri.		



İşletmenin 31/12/2016 tarihli genel kesim mizanı aşağıdaki gibidir:

TABLO 15: X İşletmesinin 31/12/2016 Tarihli Genel Kesim Mizanı

X İŞLETMESİNİN 31/12/2016 TARİHLİ GENEL KESİM MİZANI					
HESAP KODU VE ADI		TUTARLAR		BAKİYELER	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	2.100.000	506.118	1.593.882	
102	BANKALAR	637.249	637.249	0	
150	İLK MADDE ve MALZEME	95.625	95.625	0	
151	YARI MAMULLER	1.409.524	1.409.524	0	
152	MAMULLER	533.877	533.877	0	
250	ARAZİ ve ARSALAR	20.000		20.000	
251	YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	133.980		133.980	
252	BİNALAR	149.600		149.600	
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	1.525.149		1.525.149	
254	TAŞITLAR	77.000		77.000	
255	DEMİRBAŞLAR	38.500		38.500	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	713.000		713.000	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		232.320		232.320
259	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR ve VERİLEN AVANSLAR	713.000	713.000	0	
500	SERMAYE		3.181.478		3.181.478
590	DÖNEM NET KARI		837.313		837.313
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	1.500.000	1.500.000	0	0
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	533.877	533.877	0	0
624	DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ (-)	2.550	2.550	0	0
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. (-)	78.000	78.000	0	0
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	95.260	95.260	0	0
643	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	47.000	47.000	0	0
690	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI veya ZARARI	1.547.000	1.547.000	0	0
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI veya ZARARI	837.313	837.313	0	0
699	DÖNEM KARI veya ZARARI	837.313	837.313	0	0
710	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	66.355	66.355	0	0
711	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. YNS.	66.355	66.355	0	0
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	93.879	93.879	0	0
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	93.879	93.879	0	0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	326.643	326.643	0	0
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	326.643	326.643	0	0
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	78.000	78.000	0	0
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YNS.	78.000	78.000	0	0
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	95.260	95.260	0	0
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS.	95.260	95.260	0	0
TOPLAM		14.945.091	14.945.091	4.251.111	4.251.111

İşletmenin 31/12/2016 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 16: X İşletmesinin 31/12/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İşletmesinin 31/12/2016 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
<i>Kasa</i>	1.593.882		
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		1.593.882	
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar			
<i>Arazi ve Arsalar</i>	20.000		
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri</i>	133.980		
<i>Binalar</i>	149.600		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	1.525.149		
<i>Taşıtlar</i>	77.000		
<i>Demirbaşlar</i>	38.500		
<i>Diğer MDV</i>	713.000		
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	-232.320		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		2.424.909	
TOPLAM VARLIKLAR			4.018.791
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
<i>Sermaye</i>	3.181.478		
Dönem Net Karı			
<i>Dönem Net Karı</i>	837.313		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		4.018.791	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			4.018.791

İşletmenin 01/01/2016 ve 31/12/2016 dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 17: X İşletmenin 01/01/2016 ve 31/12/2016 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

X İşletmesinin 01/01/2016-31/12/2016 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		1.500.000
Satışların Maliyeti (-)		-536.427
<i>Satılan Mamuller Maliyeti (-)</i>	-533.877	
<i>Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)</i>	-2.550	
Brüt Kar		963.573
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-78.000
Genel Yönetim Giderleri (-)		-95.260
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		47.000
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	47.000	
Esas Faaliyet Karı		837.313
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI		837.313
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI		837.313
DÖNEM NET KARI		837.313
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi		0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		0
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		0
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		837.313

2017 YILINA AİT MUHASEBE KAYITLARI

1. İşletmenin 01/01/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arası 18.150 TL'lik gübre ve 59.400 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 28.600 TL'lik elektrik, 17.600 TL'lik su, 3.960 TL'lik haberleşme 176.000 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 413 TL'lik galoş, 2.475 TL'lik eldiven, 1.238 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 138 TL'lik galoş, 825 TL'lik eldiven, 413 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 01/01/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arası (10) çiçek esas üretim yerinde çalışan işçilere budama, sulama, gübreleme vb. bakım işleri için 127.944 TL, (11) işleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 42.648 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 52.800 TL, Genel Müdür'e 79.200 TL, Teknik Eleman'a 33.000 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 26.400 TL, Muhasebe Elemanı'na 26.400 TL, Mali Müşavire 6.600 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 4.950 TL ödeme yapılıyor. 37.180 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 11.000 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 55.000 TL'lik nakliye gideri, 33.000 TL'lik de reklam gideri gerçekleşiyor. 01/01/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arası 2.080.000 adet gül dalı hasat ediliyor. 104.000 adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. Bu uygulamada sigorta ve vergiler ihmal edilmiştir. 31/12/2017 tarihinde güllerin net gerçeğe uygun değerinin 934.134 TL olduğu tespit ediliyor.

27 ————— 01/01/2017 —————		
590 DÖNEM NET KÂRI	837.313	837.313
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		
Dönem net kârının, geçmiş yıllar kârlarına devri.		
28 ————— 01/01/2017-31/12/2017 —————		
150 İLK MADDE ve MALZEME	148.832	
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
150.01.001 Su:	17.600	
150.01.002 Zirai İlaç:	59.400	
150.01.003 Gübre:	18.150	
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	37.180	
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme		
150.02.001 Yardımcı Malzemeler		
150.02.001.001 İşletme Malzemesi		
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	11.000	
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler		
150.02.001.001.003.001 Galoş:	551	
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.300	
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.651	
100 NAKİT KASASI		148.832
100.01 TL Kasası		
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.		
29 ————— 01/01/2017-31/12/2017 —————		
710 D.İ.M.M.G.	132.330	
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.10.00.001 Su:	17.600	
710.10.00.002 Zirai İlaç:	59.400	
710.10.00.003 Gübre:	18.150	
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	37.180	
150 İLK MADDE ve MALZEME		132.330
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme		
150.01.001 Su:	17.600	
150.01.002 Zirai İlaç:	59.400	
150.01.003 Gübre:	18.150	
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	37.180	
Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderinin kaydı.		

30	01/01/2017-31/12/2017		
720 D.İ.G.			170.592
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	127.944		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	42.648		
100 NAKİT KASASI			170.592
100.01 TL Kasası			
Direkt işçilik giderlerinin kaydı.			
31	01/01/2017-31/12/2017		
730 G.Ü.G.			304.812
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	413		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.475		
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.238		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	52.800		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	33.000		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	28.600		
730.10.03.002 Haberleşme:	3.960		
730.10.03.003 Isıtma:	176.000		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	4.950		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	138		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	825		
730.11.00.002.003.003 Makas:	413		
150 İLK MADDE ve MALZEME			5.502
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	551		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.300		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.651		
100 NAKİT KASASI			299.310
100.01 TL Kasası:	299.310		
Genel üretim giderlerinin kaydı.			

32	01/01/2017-31/12/2017		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		114.400	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:	26.400		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	55.000		
760.60.03.002 Reklam:	33.000		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		123.200	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	11.000		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	79.200		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	26.400		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	6.600		
150 İLK MADDE ve MALZEME			11.000
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	11.000		
100 NAKİT KASASI			226.600
100.01 TL Kasası:	226.600		
Dönem giderlerinin kaydı.			
33	01/01/2017-31/12/2017		
100 NAKİT KASASI		2.600.000	
100.01 TL Kasası:	2.600.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			2.600.000
600.01 Gül			
Güllerin satış kaydı.			

İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlemektedir. TMS 16'nın 31. maddesine göre, yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. TMS 16'nın 39. maddesine göre, eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmeli ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. İşletme 31/12/2017 tarihinde kayıtlı değeri 713.000 TL ve birikmiş amortismanı 103.979 TL olan gül fidanlarını yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Gül fidanlarının 31/12/2017 tarihinde gerçeğe uygun değeri 669.923 TL'dir.

Hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökğöz ve Temelli, 2016: s.149):	
Gül fidanlarının net değeri (713.000-103.979)	= 609.021
Gül fidanlarının gerçeğe uygun değeri	= 669.923
Gül fidanlarında ortaya çıkan değeri artışı	= 60.902
Yeniden değerileme artışı oranı (60.902/609.021)	= %10
Gül fidanlarının kayıtlı değeriindeki artışı (713.000*%10)	= 71.300
Birikmiş amortismanındaki artışı (103.979*%10)	= 10.398
Maddi duran varlık yeniden değerileme artışı	= 60.902

34	31/12/2017		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		71.300	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001 Gül Fidanları:	71.300		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			10.398
258.06 Diğer MDV Bir. Amort.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	10.398		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)			60.902
Gül fidanlarında oluşan yeniden değerileme artışıının diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesi kaydı.			
35	31/12/2017		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		60.902	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI			60.902
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değer. Artışları:	60.902		
Gül fidanlarında oluşan yeniden değerileme artışıının özkaynak hesap grubunda 551 nolu hesapta muhasebeleştirilmesi kaydı.			

551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Hesabı, işletmenin yeniden değerileme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıkların yeniden değeri lenmesinden ortaya çıkan net değeri artışlarının izlenmesinde kullanılır. 801 nolu hesaptan dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır (KGK, 2021: s.120).

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) Hesabı, işletmenin yeniden değerileme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değeri lemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değeri artış ve azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Dönem içerisinde yapılan değerileme sonucunda maddi duran varlığın değeriinde ortaya çıkan değeri artışları ilgili maddi duran varlık

hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir. Yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, değer azalışının 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları nolu hesaba aktarılarak bu hesap kapatılır (KGGK, 2021: s.189).

2017 yılında işletmenin gül fidanlarında yeniden değerlemeden dolayı 60.902 TL'lik maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı oluşmuş ve bu artış ilkönce 801 nolu hesabın alacağına kaydedilmiş, sonrasında da 801 nolu hesap 551 nolu hesaba aktarılmıştır.

Yeniden değerlendirme kaydından sonra amortisman kaydı yapılmalıdır. Amortisman tutarı= $(713.000+71.300)*\%25=196.075$ TL'dir. 31/12/2017 tarihinde yapılması gereken amortisman kaydı aşağıdaki gibidir:

36	31/12/2017		
730 G.Ü.G.		196.075	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Bir. Amort.			
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	196.075		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			196.075
258.06 Diğer MDV Bir. Amort.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	196.075		
Gül fidanlarının amortisman kaydı.			

İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır. İşletmenin 2017 yılı için maddi duran varlıklarının amortismanlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl (**730.10**)
252: $34.000/50=680$ TL/Yıl (**770**)
 $35.000/50=700$ TL/Yıl (**730.11**)
 $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl (**730.10**)
 $20.000/50=400$ TL/Yıl (**730.12**)
253: $1.356.499-(15.999+67.500)=1.273.000$
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl (**730.10**)
(PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl (**730.10**)
Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/360*8$ gün=100 TL/Yıl (**730.12**)
 $4.500/360*352$ gün=4.400 TL/Yıl (**624**)
254: $70.000/7=10.000$ TL/Yıl (**770**)
255: $35.000/7=5.000$ TL/Yıl (**770**)

Hesaplara göre 2017 yılının amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- 730.10:** 12.180 (251)+ 940 (252)+ 5.333 (253)+ 127.300 (253)+ 4.000 (253)+
 1.000 (253)+ 1.000 (253)= 151.753 TL/Yıl
730.11: 700 (252) TL/Yıl
730.12: 400 (252)+ 100 (253)= 500 TL/Yıl
624: $4.500-100=4.400$ TL/Yıl
770: 680 (252)+ 10.000 (254)+ 5.000 (255)= 15.680 TL/Yıl

37 ————— 31/12/2017 —————			
730 G.Ü.G.		152.953	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	12.180		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	138.633		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500		
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG		4.400	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		15.680	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680		
258 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR			173.033
258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düz. Bir. Amort.:	12.180		
258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı:	2.720		
258.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	143.133		
258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı:	10.000		
258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı:	5.000		
Maddi duran varlıkların amortisman kaydı.			
38 ————— 31/12/2017 —————			
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		956.762	
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	874.358		
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	81.904		
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	500		
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		114.400	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		138.880	
711 D.İ.M.M.G. YANS.			132.330
721 D.İ.G. YANS.			170.592
731 G.Ü.G. YANS.			653.840
761 PSDG YANSITMA			114.400
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA			138.880
Maliyetlerin dönem gideri ve bilanço hesaplarına devri kaydı.			

39 ————— 31/12/2017 —————			
711 D.İ.M.M.G. YANS.		132.330	
721 D.İ.G. YANS.		170.592	
731 G.Ü.G. YANS.		653.840	
761 PSDG YANSITMA		114.400	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		138.880	
710 D.İ.M.M.G.			132.330
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	17.600		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	59.400		
710.10.00.003 Gübre:	18.150		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	37.180		
720 D.İ.G.			170.592
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	127.944		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	42.648		
730 G.Ü.G.			653.840
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	413		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.475		
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.238		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	52.800		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	33.000		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	28.600		
730.10.03.002 Haberleşme:	3.960		
730.10.03.003 Isıtma:	176.000		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	4.950		
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Y.üstü Düzen. Bir. Amort.:	12.180		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940		
730.10.06.003 Tesis, Mak. ve Cihaz. Bir. Amort.:	138.633		
730.10.06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Bir. Amort.			
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	196.075		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	138		

Devamı			
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	825		
730.11.00.002.003.003 Makas:	413		
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		114.400	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:26.400			
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	55.000		
760.60.03.002 Reklam:	33.000		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		138.880	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	11.000		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	79.200		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	26.400		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	6.600		
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680		
Maliyetlerin kapanış kaydı.			
40	31/12/2017		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		874.358	
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	874.358		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			874.358
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	874.358		
10 esas üretim gider yerinde tamamlananların 11 esas üretim gider yerine devri.			
41	31/12/2017		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		956.262	
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	956.262		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			956.262
151.11 İşleme-Paketleme Esas Ü. Gider Yeri:	956.262		
11 esas üretim gider yerinde tamamlananların 12 esas üretim gider yerine devri.			
42	31/12/2017		
152 MAMULLER		956.762	
152.01 Gül:	956.762		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			956.762
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Ü.G.Y.:	956.762		
12 esas üretim gider yerinde tamamlananların mamuller hesabına devri.			

43 ————— 31/12/2017 —————			
653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞER. AZALIŞLARI	22.628		
653.01 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları			
653.01.001 Gül Değer Azalışı:	22.628		
152 MAMULLER			22.628
152.01 Gül:	22.628		
Güllerde oluşan değer azalışı kaydı.			

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabı, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışları ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerleme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerleme azalışları ile 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında izlenen değerleme artışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalışlar ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir (KGK, 2021: s.147).

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında, 643 nolu hesapta olduğu gibi tarımsal ürün için açıklama yapmamış, ancak 653 nolu hesap hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan değer azalışlarının izlenmesinde kullanılabilir. 2017 yılında güllerin net gerçeğe uygun değeri 934.134 TL, üretim maliyeti ise 956.762 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $934.134 - 956.762 = - 22.628$ TL'lik değer azalışı ortaya çıkmış ve 653 nolu hesaba kaydedilmiştir.

44 ————— 31/12/2017		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	934.134	
152 MAMULLER		934.134
152.01 Gül:	934.134	
Satılan mamul maliyetinin kaydı.		
45 ————— 31/12/2017		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.600.000	
600.01 Gül		
690 SÜRD. FAAL. DÖN. KÂRI veya ZARARI		2.600.000
Gelirlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
46 ————— 31/12/2017		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. KÂRI veya ZARARI	1.214.442	
653 TARIMSAL FAAL. DEĞER. AZALIŞLARI		22.628
653.01 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları		
653.01.001 Gül Değer Azalışı:	22.628	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		934.134
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ		4.400
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.		114.400
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		138.880
Giderlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
47 ————— 31/12/2017		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. KÂRI veya ZARARI	1.385.558	
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI		1.385.558
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararının, sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararına devri.		
48 ————— 31/12/2017		
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	1.385.558	
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		1.385.558
Sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararının, dönem net kârı veya zararına devri.		
49 ————— 31/12/2017		
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.385.558	
590 DÖNEM NET KÂRI		1.385.558
Dönem net kârı veya zararının, dönem net kârına devri.		

İşletmenin 31/12/2017 tarihli genel kesin mizanı aşağıdaki gibidir:

TABLO 18: X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Genel Kesin Mizanı

X İŞLETMESİNİN 31/12/2017 TARİHLİ GENEL KESİN MİZANI					
HESAP KODU VE ADI		TUTARLAR		BAKİYELER	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	4.193.882	845.334	3.348.548	
150	İLK MADDE ve MALZEME	148.832	148.832	0	
151	YARI MAMULLER	2.787.382	2.787.382	0	
152	MAMULLER	956.762	956.762	0	
250	ARAZİ ve ARSALAR	20.000		20.000	
251	YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	133.980		133.980	
252	BİNALAR	149.600		149.600	
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	1.525.149		1.525.149	
254	TAŞITLAR	77.000		77.000	
255	DEMİRBAŞLAR	38.500		38.500	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	784.300		784.300	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		611.826		611.826
500	SERMAYE		3.181.478		3.181.478
551	MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		60.902		60.902
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		837.313		837.313
590	DÖNEM NET KARI	837.313	2.222.871		1.385.558
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	2.600.000	2.600.000	0	0
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	934.134	934.134	0	0
624	DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ (-)	4.400	4.400	0	0
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. (-)	114.400	114.400	0	0
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	138.880	138.880	0	0
653	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)	22.628	22.628	0	0
690	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI veya ZARARI	2.600.000	2.600.000	0	0
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI veya ZARARI	1.385.558	1.385.558	0	0
699	DÖNEM KARI veya ZARARI	1.385.558	1.385.558	0	0
710	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	132.330	132.330	0	0
711	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. YNS.	132.330	132.330	0	0
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	170.592	170.592	0	0
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	170.592	170.592	0	0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	653.840	653.840	0	0
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	653.840	653.840	0	0
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	114.400	114.400	0	0
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YNS.	114.400	114.400	0	0
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	138.880	138.880	0	0
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS.	138.880	138.880	0	0

801	MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	60.902	60.902	0	0
TOPLAM		23.319.244	23.319.244	6.077.077	6.077.077

Tablo 18'in Devamı: X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Genel Kesin Mizanı

İşletmenin 31/12/2017 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 19: X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İşletmesinin 31/12/2017 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
<i>Kasa</i>	3.348.548		
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		3.348.548	
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar			
<i>Arazi ve Arsalar</i>	20.000		
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri</i>	133.980		
<i>Binalar</i>	149.600		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	1.525.149		
<i>Taşıtlar</i>	77.000		
<i>Demirbaşlar</i>	38.500		
<i>Diğer MDV</i>	784.300		
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	-611.826		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		2.116.703	
TOPLAM VARLIKLAR			5.465.251
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
<i>Sermaye</i>	3.181.478		
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar			
<i>Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları</i>	60.902		
Geçmiş Yıllar Karları			
<i>Geçmiş Yıllar Karları</i>	837.313		
Dönem Net Karı			
<i>Dönem Net Karı</i>	1.385.558		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		5.465.251	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			5.465.251

İşletmenin 01/01/2017 ve 31/12/2017 dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 20: X İşletmesinin 01/01/2017 ve 31/12/2017 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

X İşletmesinin 01/01/2017-31/12/2017 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		2.600.000
Satışların Maliyeti (-)		-938.534
<i>Satılan Mamuller Maliyeti (-)</i>	-934.134	
<i>Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)</i>	-4.400	
Brüt Kar		1.661.466
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-114.400
Genel Yönetim Giderleri (-)		-138.880
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		-22.628
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)</i>	-22.628	
Esas Faaliyet Karı		1.385.558
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI		1.385.558
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI		1.385.558
DÖNEM NET KARI		1.385.558
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi		0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	60.902	0
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		60.902
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		1.446.460

2018 YILINA AİT MUHASEBE KAYITLARI

1. İşletmenin 01/01/2018 ile 31/12/2018 tarihleri arası 19.965 TL'lik gübre ve 65.340 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 31.460 TL'lik elektrik, 19.360 TL'lik su, 4.356 TL'lik haberleşme 193.600 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 454 TL'lik galoş, 2.723 TL'lik eldiven, 1.361 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 151 TL'lik galoş, 908 TL'lik eldiven, 454 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 01/01/2018 ile 31/12/2018 tarihleri arası (10) çiçek esas üretim yerinde çalışan işçilere budama, sulama, gübreleme vb. bakım işleri için 146.088 TL, (11) işleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 48.696 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 58.080 TL, Genel Müdür'e 87.120 TL, Teknik Eleman'a 36.300 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 29.040 TL, Muhasebe Elemanı'na 29.040 TL, Mali Müşavire 7.260 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 5.445 TL ödeme yapılıyor. 48.763 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 12.100 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 60.500 TL'lik nakliye gideri, 36.300 TL'lik da reklam gideri gerçekleşiyor. 01/01/2018 ile 31/12/2018 tarihleri arası 2.480.000 adet gül dalı hasat ediliyor. 124.000 adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. Bu uygulamada vergiler ihmal edilmiştir.31/12/2018 tarihinde güllerin net gerçeğe uygun değerinin 969.504 TL olduğu tespit ediliyor.

50	01/01/2018		
590 DÖNEM NET KÂRI		1.385.558	1.385.558
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI			
Dönem net kârının, geçmiş yıllar kârlarına devri.			
51	01/01/2018-31/12/2018		
150 İLK MADDE ve MALZEME		171.579	
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	19.360		
150.01.002 Zirai İlaç:	65.340		
150.01.003 Gübre:	19.965		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	48.763		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	12.100		
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	605		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.631		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.815		
100 NAKİT KASASI			171.579
100.01 TL Kasası			
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.			
52	01/01/2018-31/12/2018		
710 D.İ.M.M.G.		153.428	
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	19.360		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	65.340		
710.10.00.003 Gübre:	19.965		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	48.763		
150 İLK MADDE ve MALZEME			153.428
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	19.360		
150.01.002 Zirai İlaç:	65.340		
150.01.003 Gübre:	19.965		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	48.763		
Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderlerinin kaydı.			
53	01/01/2018-31/12/2018		
720 D.İ.G.		194.784	
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	146.088		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	48.696		
100 NAKİT KASASI			194.784
100.01 TL Kasası			
Direkt işçilik giderlerinin kaydı.			

54 ————— 01/01/2018-31/12/2018			
730 G.Ü.G.			335.292
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	454		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.723		
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.361		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	58.080		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	36.300		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	31.460		
730.10.03.002 Haberleşme:	4.356		
730.10.03.003 Isıtma:	193.600		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	5.445		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	151		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	908		
730.11.00.002.003.003 Makas:	454		
150 İLK MADDE ve MALZEME			6.051
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	605		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.631		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.815		
100 NAKİT KASASI			329.241
100.01 TL Kasası:	329.241		
Genel üretim giderlerinin kaydı.			

55	01/01/2018-31/12/2018		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		125.840	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:	29.040		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	60.500		
760.60.03.002 Reklam:	36.300		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		135.520	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	12.100		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	87.120		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	29.040		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	7.260		
150 İLK MADDE ve MALZEME			12.100
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	12.100		
100 NAKİT KASASI			249.260
100.01 TL Kasası:	249.260		
Dönem giderlerinin kaydı.			
56	01/01/2018-31/12/2018		
100 NAKİT KASASI		3.100.000	
100.01 TL Kasası:	3.100.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			3.100.000
600.01 Gül			
Güllerin satış kaydı.			

İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirmektedir. İşletmenin 31/12/2018 tarihinde kayıtlı değeri 784.300 TL ve birikmiş amortismanı 310.452 TL olan gül fidanlarını değerlemeye tabi tutmuştur. Gül fidanlarının 31/12/2018 tarihinde geri kazanılabilir tutarı 379.078 TL'dir. İşletmenin geçmiş yıllarda kayıtlanmış 60.902 TL maddi duran varlık yeniden değerlendirme artış fonu bulunmaktadır.

TMS 16'nın 63. maddesine göre bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümleri uygulanır. TMS 36'nın 8. maddesine göre bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne

uğramıştır. TMS 16'nın 40. maddesine göre eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

Hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016: s.149):

Gül fidanlarının net değeri (784.300-310.452)	= 473.848
Gül fidanlarının geri kazanılabilir tutarı	= 379.078
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer azalışı	= 94.770
Yeniden değerlendirme azalış oranı (94.770/473.848)	= %20
Gül fidanlarının kayıtlı değerindeki azalış (784.300*%20)	= 156.860
Birikmiş amortismanındaki azalış (310.452*%20)	= 62.090
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı	= 94.770
Daha önceki yılda hesaplanarak diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı	= 60.902
Kâr ya da zarara yansıtılacak değerlendirme farkı	= 33.868

57	31/12/2018		
258 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		62.090	
258.06 Diğer MDV Birikmiş Amort. ve Değer Düşük. Karşılığı			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı:	62.090		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		60.902	
629 DİĞER GİDERLER		33.868	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			156.860
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001 Gül Fidanları:	156.860		
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer azalışının, 35. yevmiye kaydındaki değerlendirme fazlasının diğer kapsamlı gelirden azaltılması, farkın KGK'ya göre fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilmesi ile muhasebeleştirilmesi.			
58	31/12/2018		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		60.902	
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değer. Artışları:	60.902		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)			60.902
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalışın, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltması kaydı.			

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre, yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde,

ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında 801 nolu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, değer azalışının 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında yer alan tutarı aşan kısmı 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, 801 nolu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları nolu hesaba aktarılarak 801 nolu hesap kapatılır (KGK, 2021: s.189). Sözkonusu ilgili fonksiyonel gider hesabı, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 Diğer Giderler hesabıdır.

Kamu Gözetimi Kurumunun yayınladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedildiği durumlarda, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları ya da yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan 629 Diğer Giderler hesabında izlenir (KGK, 2021: s.140).

2018 yılında gül fidanlarında 94.770 TL'lik yeniden değerlendirme azalışı tespit edilmiştir. Daha önceki yılda diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı 60.902 TL, 801 nolu hesaba borç kaydedilmiştir. Daha sonra 801 nolu hesap 551 nolu hesabın borcuna aktarılarak kapatılmıştır. $94.770 - 60.902 = 33.868$ TL'lik fark ise Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 nolu hesabın borcuna kaydedilmesi gerekir. Burada 629 nolu hesabın borcuna kayıt yapılmasında sakınca görülmemektedir, ancak 629 nolu hesabın alacağına da kayıt yapılmasını gerektiren durumlar söz konusu olabilir. 801 nolu hesabın açıklamasında; çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zararlarla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir (KGK, 2021: s.189) ifadesi var. Giderler öz sermayeyi azalttıkları için, yapılan giderler ilgili gider hesabının borç tarafına kaydedilir. Gider hesaplarının alacak tarafına, dönem içerisinde genellikle kayıt yapılmaz, sadece hatalı bir kaydın

düzeltilmesi gibi bazı özel durumlarda, gider hesaplarının alacak tarafına da kayıt yapılabilir (Yükçü, 2014:s.75). Dönem sonunda bütün gider hesapları kapatılırken hesabın alacak tarafına kayıt yapılır (Karacan, 2009:s.88). Yani 629 nolu hesap işleyişi gereği alacak kalanı veremez. 629 nolu hesabın açıklamasında, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptallerinin maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan 629 nolu hesapta izleneceği belirtilmektedir. Fakat, 629 nolu hesabın açıklamasında da yer verildiği şekliyle yeniden değerlendirme azalışları ile bunların iptalleri konusu 62 Satışların Maliyeti grubunun kapsamına girmemesi gerektiğinden ve 629 nolu hesap işleyişi gereği alacak bakiyesi veremeyeceğinden, ayrıca canlı varlık olan tarımsal ürünlerin değerlemesinde değer artış ve azalışlarının da 643 ve 653 nolu hesaplarda izlendiği gözönünde bulundurulduğunda, yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri konusunda, 629 Diğer Giderler Hesabının borç ya da alacak tarafının kullanılması yerine, borç tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabının, alacak tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda ise 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple bu çalışmada ortaya çıkan değer azalışının 551 nolu hesap tutarı kadar kısmı 801 nolu hesabın borç tarafına, aşan kısmı ise 654 nolu hesabın borç tarafına; buna karşılık ortaya çıkan değer artışının geçmişteki değer azalışı kadar olan kısmı 644 nolu hesabın alacak tarafına, aşan kısmı ise 801 nolu hesabın alacak tarafına kaydedileceğinden, aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

59		31/12/2018	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		62.090	
258.06 Diğer MDV Birikmiş Amort. ve Değer Düşük. Karşılığı			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı:	62.090		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		60.902	
654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR		33.868	
654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları.:	33.868		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			156.860
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001 Gül Fidanları:	156.860		
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer azalışının, 35. yevmiye kaydındaki değerlendirme fazlasının diğer kapsamlı gelirden azaltılması, farkın ise 654 nolu hesap ile gider kaydedilerek muhasebeleştirilmesi.			

60 ————— 31/12/2018			
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		60.902	
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değer. Artışları:	60.902		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)			60.902
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalışın, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltması kaydı.			

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar hesabı 650-653 arasında yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla katlandığı diğer gider ve zararların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: 147).

Yeniden değerlendirme kaydından sonra amortisman kaydı yapılmalıdır. Amortisman tutarı= $(713.000+71.300-156.860)*\%25=156.860$ TL'dir. 31/12/2018 tarihinde yapılması gereken amortisman kaydı aşağıdaki gibidir:

61 ————— 31/12/2018			
730 G.Ü.G.		156.860	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10. 06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10. 06.006 Diğer MDV Birikmiş Amortismanı			
730.10. 06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10. 06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	156.860		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			156.860
258.06 Diğer MDV Bir. Amort. ve Değer Düşük. Karş.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amort.:	156.860		
Gül fidanlarının amortisman kaydı.			

İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır. İşletmenin 2018 yılı için maddi duran varlıklarının amortismanlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl (**730.10**)
252: $34.000/50=680$ TL/Yıl (**770**)
 $35.000/50=700$ TL/Yıl (**730.11**)
 $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl (**730.10**)
 $20.000/50=400$ TL/Yıl (**730.12**)
253: $1.356.499-(15.999+67.500)=1.273.000$
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl (**730.10**)
(PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl (**730.10**)
Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/360*8$ gün=100 TL/Yıl (**730.12**)
 $4.500/360*352$ gün=4.400 TL/Yıl (**624**)
254: $70.000/7=10.000$ TL/Yıl (**770**)
255: $35.000/7=5.000$ TL/Yıl (**770**)

Hesaplara göre 2018 yılının amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- 730.10:** $12.180 (251)+940 (252)+5.333 (253)+127.300 (253)+4.000 (253)+$
 $1.000 (253)+1.000 (253)=151.753$ TL/Yıl
730.11: $700 (252)$ TL/Yıl
730.12: $400 (252)+100 (253)=500$ TL/Yıl
624: $4.500-100=4.400$ TL/Yıl
770: $680 (252)+ 10.000 (254)+ 5.000 (255)=15.680$ TL/Yıl

62		31/12/2018	
730 G.Ü.G.		152.953	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	12.180		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	138.633		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500		
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG		4.400	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		15.680	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680		
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			173.033
258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düz. Bir. Amort.:	12.180		
258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı:	2.720		
258.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	143.133		
258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı:	10.000		
258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı:	5.000		
Maddi duran varlıkların amortisman kaydı.			
63		31/12/2018	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		993.317	
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	893.145		
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	99.672		
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	500		
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		125.840	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		151.200	
711 D.İ.M.M.G. YANS.			153.428
721 D.İ.G. YANS.			194.784
731 G.Ü.G. YANS.			645.105
761 PSDG YANSITMA			125.840
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA			151.200
Maliyetlerin dönem gideri ve bilanço hesaplarına devri kaydı.			

711 D.İ.M.M.G. YANS.	153.428	
721 D.İ.G. YANS.	194.784	
731 G.Ü.G. YANS.	645.105	
761 PSDG YANSITMA	125.840	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	151.200	
710 D.İ.M.M.G.		153.428
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.10.00.001 Su:	19.360	
710.10.00.002 Zirai İlaç:	65.340	
710.10.00.003 Gübre:	19.965	
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	48.763	
720 D.İ.G.		194.784
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	146.088	
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	48.696	
730 G.Ü.G.		645.105
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
730.10.00.002 İşletme Malzemesi		
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler		
730.10.00.002.003.001 Galoş:	454	
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.723	
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.361	
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	58.080	
730.10.01.002 Teknik Eleman:	36.300	
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
730.10.03.001 Elektrik:	31.460	
730.10.03.002 Haberleşme:	4.356	
730.10.03.003 Isıtma:	193.600	
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	5.445	
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları		
730.10.06.001 Yeraltı ve Y.Üstü Düz. Bir. Amort.:	12.180	
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940	
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir.Amort.:	138.633	
730.10.06.006 Diğer MDV Birikmiş Amortismanı		
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı		
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	156.860	
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		

Devamı

730.11.00.002 İşletme Malzemesi		
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler		
730.11.00.002.003.001 Galoş:	151	
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	908	
730.11.00.002.003.003 Makas:	454	
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700	
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri		
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		125.840
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri		
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri		
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:29.040		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
760.60.03.001 Nakliye:	60.500	
760.60.03.002 Reklam:	36.300	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		151.200
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri		
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
770.70.00.001 İşletme Malzemesi		
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	12.100	
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri		
770.70.02.001 Genel Müdür:	87.120	
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	29.040	
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
770.70.03.001 Mali Müşavir:	7.260	
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680	
Maliyetlerin kapanış kaydı.		
65 ————— 31/12/2018 —————		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		893.145
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	893.145	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		893.145
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	893.145	
10 esas üretim gider yerinde tamamlananların 11 esas üretim gider yerine devri.		
66 ————— 31/12/2018 —————		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		992.817
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim GY:	992.817	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		992.817
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim GY:	992.817	
11 esas üretim gider yerinde tamamlananların 12 esas üretim gider yerine devri.		

67	31/12/2018		
152 MAMULLER		993.317	
152.01 Gül:	993.317		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			993.317
151.12 Soğuk Hava Depo. Esas Üretim GY:	993.317		
12 esas üretim gider yerinde tamamlananların mamuller hesabına devri.			
68	31/12/2018		
653 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME AZALIŞLARI		23.813	
653.01 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları			
653.01.001 Gül Değer Azalışı:	23.813		
152 MAMULLER			23.813
152.01 Gül:	23.813		
Güllerde oluşan değer azalışı kaydı.			

653 no'lu hesap, hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan değer azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Güllerin net gerçeğe uygun değeri 969.504 TL, üretim maliyeti ise 993.317 TL'dir. Dolayısıyla güllerde 969.504 - 993.317 = -23.813 TL'lik değer azalışı ortaya çıkmış ve 653 nolu hesaba kaydedilmiştir.

69	31/12/2018		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		969.504	
152 MAMULLER			969.504
152.01 Gül:	969.504		
Satılan mamul maliyetinin kaydı.			
70	31/12/2018		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		3.100.000	
600.01 Gül			
690 SÜRD. FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI			3.100.000
Gelirlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.			
71	31/12/2018		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI		1.308.625	
653 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME AZALIŞLARI			23.813
653.01 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları			
653.01.001 Gül Değer Azalışı:	23.813		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ			969.504
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG			4.400
631 PSDG			125.840
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			151.200
654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR			33.868
654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları.:	33.868		
Giderlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.			

72 ————— 31/12/2018 —————		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.791.375	
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI		1.791.375
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararının, sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararına devri.		
73 ————— 31/12/2018 —————		
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	1.791.375	
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		1.791.375
Sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararının, dönem net kârı veya zararına devri.		
74 ————— 31/12/2018 —————		
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.791.375	
590 DÖNEM NET KÂRI		1.791.375
Dönem net kârı veya zararının, dönem net kârına devri.		



İşletmenin 31/12/2018 tarihli genel kesin mizanı aşağıdaki gibidir:

TABLO 21: X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Genel Kesin Mizanı

X İŞLETMESİNİN 31/12/2018 TARİHLİ GENEL KESİN MİZANI					
HESAP KODU VE ADI		TUTARLAR		BAKİYELER	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	6.448.548	944.864	5.503.684	
150	İLK MADDE ve MALZEME	171.579	171.579	0	
151	YARI MAMULLER	2.879.279	2.879.279	0	
152	MAMULLER	993.317	993.317	0	
250	ARAZİ ve ARSALAR	20.000		20.000	
251	YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	133.980		133.980	
252	BİNALAR	149.600		149.600	
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	1.525.149		1.525.149	
254	TAŞITLAR	77.000		77.000	
255	DEMİRBAŞLAR	38.500		38.500	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	784.300	156.860	627.440	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	62.090	941.719		879.629
500	SERMAYE		3.181.478		3.181.478
551	MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	60.902	60.902		0
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		2.222.871		2.222.871
590	DÖNEM NET KARI	1.385.558	3.176.933		1.791.375
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	3.100.000	3.100.000	0	0
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	969.504	969.504	0	0
624	DAĞITILMAYAN SABİT GÜG (-)	4.400	4.400	0	0
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. (-)	125.840	125.840	0	0
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	151.200	151.200	0	0
653	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)	23.813	23.813	0	0
654	ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR (-)	33.868	33.868	0	0
690	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI veya ZARARI	3.100.000	3.100.000	0	0
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI veya ZARARI	1.791.375	1.791.375	0	0
699	DÖNEM KARI veya ZARARI	1.791.375	1.791.375	0	0
710	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	153.428	153.428	0	0
711	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. YNS.	153.428	153.428	0	0
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	194.784	194.784	0	0
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	194.784	194.784	0	0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	645.105	645.105	0	0
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	645.105	645.105	0	0
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	125.840	125.840	0	0
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YNS.	125.840	125.840	0	0

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	151.200	151.200	0	0
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS.	151.200	151.200	0	0
801	MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	60.902	60.902	0	0
TOPLAM		28.422.793	28.422.793	8.075.353	8.075.353

Tablo 21'nin Devamı: X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Genel Kesin Mizanı

İşletmenin 31/12/2018 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 22: X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İşletmesinin 31/12/2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
<i>Kasa</i>	5.503.684		
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		5.503.684	
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar			
<i>Arazi ve Arsalar</i>	20.000		
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri</i>	133.980		
<i>Binalar</i>	149.600		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	1.525.149		
<i>Taşıtlar</i>	77.000		
<i>Demirbaşlar</i>	38.500		
<i>Diğer MDV</i>	627.440		
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	-879.629		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		1.692.040	
TOPLAM VARLIKLAR			7.195.724
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
<i>Sermaye</i>	3.181.478		
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar			
<i>Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları</i>	0		
Geçmiş Yıllar Karları			
<i>Geçmiş Yıllar Karları</i>	2.222.871		
Dönem Net Karı			
<i>Dönem Net Karı</i>	1.791.375		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		7.195.724	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			7.195.724

İşletmenin 01/01/2018 ve 31/12/2018 dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 23: X İşletmesinin 01/01/2018 ve 31/12/2018 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

X İşletmesinin 01/01/2018-31/12/2018 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		3.100.000
Satışların Maliyeti (-)		-973.904
<i>Satılan Mamuller Maliyeti (-)</i>	-969.504	
<i>Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)</i>	-4.400	
Brüt Kar		2.126.096
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-125.840
Genel Yönetim Giderleri (-)		-151.200
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		-57.681
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)</i>	-23.813	
<i>Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları (-)</i>	-33.868	
Esas Faaliyet Karı		1.791.375
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI		1.791.375
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI		1.791.375
DÖNEM NET KARI		1.791.375
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi		0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	-60.902	0
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		-60.902
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		1.730.473

2019 YILINA AİT MUHASEBE KAYITLARI

1. İşletmenin 01/01/2019 ile 31/12/2019 tarihleri arası 21.962 TL'lik gübre ve 71.874 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 34.606 TL'lik elektrik, 21.296 TL'lik su, 4.792 TL'lik haberleşme, 212.960 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 499 TL'lik galoş, 2.995 TL'lik eldiven, 1.497 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 166 TL'lik galoş, 998 TL'lik eldiven, 499 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 01/01/2019 ile 31/12/2019 tarihleri arası (10) çiçek esas üretim yerinde çalışan işçilere budama, sulama, gübreleme vb. bakım işleri için 184.176 TL, (11) işleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 61.392 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 63.888 TL, Genel Müdür'e 95.832 TL, Teknik Eleman'a 39.930 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 31.944 TL, Muhasebe Elemanı'na 31.944 TL, Mali Müşavire 7.986 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 5.990 TL ödeme yapılıyor. 55.370 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 13.310 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 66.550 TL'lik nakliye gideri, 39.930 TL'lik da reklam gideri gerçekleşiyor. 01/01/2019 ile 31/12/2019 tarihleri arası 2.560.000 adet gül dalı hasat ediliyor. 128.000 adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. Bu uygulamada vergiler ihmal edilmiştir. 31/12/2019 tarihinde güllerin net gerçeğe uygun değerinin 1.155.390 TL olduğu tespit ediliyor.

75	01/01/2019		
590 DÖNEM NET KÂRI		1.791.375	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI			1.791.375
Dönem net kârının, geçmiş yıllar kârlarına devri.			
76	01/01/2019-31/12/2019		
150 İLK MADDE ve MALZEME		190.466	
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	21.296		
150.01.002 Zirai İlaç:	71.874		
150.01.003 Gübre:	21.962		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	55.370		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	13.310		
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	665		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.993		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.996		
100 NAKİT KASASI			190.466
100.01 TL Kasası			
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.			
77	01/01/2019-31/12/2019		
710 D.İ.M.M.G.		170.502	
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	21.296		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	71.874		
710.10.00.003 Gübre:	21.962		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	55.370		
150 İLK MADDE ve MALZEME			170.502
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	21.296		
150.01.002 Zirai İlaç:	71.874		
150.01.003 Gübre:	21.962		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	55.370		
Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderinin kaydı.			
78	01/01/2019-31/12/2019		
720 D.İ.G.		245.568	
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	184.176		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	61.392		
100 NAKİT KASASI			245.568
100.01 TL Kasası			
Direkt işçilik giderlerinin kaydı.			

79 ————— 01/01/2019-31/12/2019			
730 G.Ü.G.		368.820	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	499		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.995		
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.497		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	63.888		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	39.930		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	34.606		
730.10.03.002 Haberleşme:	4.792		
730.10.03.003 Isıtma:	212.960		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	5.990		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	166		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	998		
730.11.00.002.003.003 Makas:	499		
150 İLK MADDE ve MALZEME			6.654
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	665		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	3.993		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.996		
100 NAKİT KASASI			362.166
100.01 TL Kasası:	362.166		
Genel üretim giderlerinin kaydı.			

80	01/01/2019-31/12/2019		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		138.424	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:	31.944		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	66.550		
760.60.03.002 Reklam:	39.930		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		149.072	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	13.310		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	95.832		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	31.944		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	7.986		
150 İLK MADDE ve MALZEME			13.310
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	13.310		
100 NAKİT KASASI			274.186
100.01 TL Kasası:	274.186		
Dönem giderlerinin kaydı.			
81	01/01/2019-31/12/2019		
100 NAKİT KASASI		3.200.000	
100.01 TL Kasası:	3.200.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			3.200.000
600.01 Gül			
Güllerin satış kaydı.			

İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlemektedir. İşletmenin 31/12/2019 tarihinde kayıtlı değeri 627.440 TL ve birikmiş amortismanı 405.222 TL olan gül fidanlarını değerlemeye tabi tutmuştur. Gül fidanlarının 31/12/2019 tarihinde gerçeğe uygun değeri 288.883 TL'dir. İşletmenin geçmiş yıllarda 33.868 TL'lik yeniden değerlendirme değer azalışı vardır.

Hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökğöz ve Temelli, 2016: s.149):	
Gül fidanlarının net değeri (627.440-405.222)	= 222.218
Gül fidelerinin gerçeğe uygun değeri	= 288.883
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer artışı	= 66.665
Yeniden değerlendirme artış oranı (66.665/222.218)	= %30
Gül fidanlarının kayıtlı değerindeki artış (627.440*%30)	= 188.232
Birikmiş amortismandaki artış (405.222*%30)	= 121.567
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı	= 66.665
Daha önceki yılda kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışı	= 33.868
Yansıtılacak MDV Yeniden değerlendirme değer artışı	= 32.797

TMS 16'nın 39. maddesine göre, eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, md.39).

82 ————— 31/12/2019 —————		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	188.232	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
256.01.001 Gül Fidanları:	188.232	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		121.567
258.06 Diğer MDV Bir. Amort. ve Değer Düşük. Karş.		
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı		
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	121.567	
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		32.797
629 DİĞER GİDERLER		33.868
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer artışının, 57. yevmiye kaydındaki değer azalışının KGK'ya göre fonksiyonel gider hesabının alacağına kaydedilerek mahsup edilmesi, farkın ise diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi.		
83 ————— 31/12/2019 —————		
801 MDV'LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	32.797	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		32.797
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değer. Artış.:	32.797	
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu artışın, özkaynak hesap grubunda 551 nolu hesapta muhasebeleştirilmesi kaydı.		

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre, dönem içerisinde yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında, 801 nolu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte, ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zararlarla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının alacağına kaydedilir (KGK, 2021: s.189).

İşletmenin 2019 yılında gül fidanlarında 66.665 TL'lik yeniden değerlendirme artışı olduğu tespit edilmiştir. 2018 yılında 33.868 TL'lik değer azalışı Kamu Gözetimi Kurumunun yayınladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 nolu hesabın alacağına kaydedilmesi gerekir. $66.665 - 33.868 = 32.797$ TL, 801 nolu hesabının alacağına, 801 nolu hesap da 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılır. 629 nolu hesabın açıklamasında, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptallerinin maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan 629 nolu hesapta izleneceği belirtilmektedir. Fakat, 629 nolu hesabın açıklamasında da yer verildiği şekliyle yeniden değerlendirme azalışları ile bunların iptalleri konusu 62 Satışların Maliyeti grubunun kapsamına girmemesi gerektiğinden ve 629 nolu hesap işleyişi gereği alacak bakiyesi veremeyeceğinden, ayrıca canlı varlık olan tarımsal ürünlerin değerlemesinde değer artış ve azalışlarının da 643 ve 653 nolu hesaplarda izlendiği gözönünde bulundurulduğunda, yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri konusunda, 629 Diğer Giderler Hesabının borç ya da alacak tarafının kullanılması yerine, borç tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabının, alacak tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda ise 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple bu çalışmada ortaya çıkan değer azalışının 551 nolu hesap tutarı kadar kısmı 801 nolu hesabın borç tarafına, aşan kısmı ise 654 nolu hesabın borç tarafına; buna karşılık ortaya çıkan değer artışının geçmişteki değer azalışı kadar olan kısmı 644 nolu hesabın alacak tarafına, aşan kısmı ise 801 nolu hesabın alacak tarafına kaydedileceğinden, aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

84 ————— 31/12/2019 —————			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		188.232	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001Gül Fidanları: 188.232			
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			121.567
258.06 Diğer MDV Bir. Amort. ve Değer Düşük. Karş.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.: 121.567			
801 MDV’LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)			32.797
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR			33.868
644.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer. Azalışları İptalleri: 33.868			
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer artışının, 59. yevmiye kaydındaki değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde 644 nolu gelir hesabında, farkın ise diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi kaydı.			
85 ————— 31/12/2019 —————			
801 MDV’LARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		32.797	
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI			32.797
551.01Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değer. Artış.: 32.797			
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu artışın, özkaynak hesap grubunda 551 nolu hesapta muhasebeleştirilmesi kaydı.			

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı, 640-643 arasında yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği diğer gelir ve kazançlarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s:143). İşletmenin 2019 yılında gül fidanlarında 66.665 TL’lik yeniden değerlendirme artışı olduğu tespit edilmiştir. 2018 yılında oluşan 33.868 TL’lik değer azalışı 644 nolu hesapla iptal edilip, $66.665 - 33.868 = 32.797$ TL 801 nolu hesabının alacağına kaydedilmiş olup, 801 nolu hesap da 551 nolu hesaba aktararak kapatılmıştır.

Yeniden değerlendirme kaydından sonra amortisman kaydı yapılmalıdır.
Amortisman tutarı= (713.000+71.300-156.860+188.232)*%25=203.918 TL'dir.
31/12/2019 tarihinde yapılması gereken amortisman kaydı aşağıdaki gibidir:

86	31/12/2019		
730 G.Ü.G.		203.918	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10. 06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10. 06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Bir. Amort.			
730.10. 06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10. 06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	203.918		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			203.918
258.06 Diğer MDV Bir. Amort. ve Değer Düşük. Karş.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	203.918		
Gül fidanlarının amortisman kaydı.			

İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır. İşletmenin 2019 yılı için maddi duran varlıklarının amortismanlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl (**730.10**)
252: $34.000/50=680$ TL/Yıl (**770**)
 $35.000/50=700$ TL/Yıl (**730.11**)
 $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl (**730.10**)
 $20.000/50=400$ TL/Yıl (**730.12**)
253: $1.356.499-(15.999+67.500)=1.273.000$
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl (**730.10**)
(PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl (**730.10**)
Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl (**730.10**)
Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/360*8$ gün=100 TL/Yıl (**730.12**)
 $4.500/360*352$ gün=4.400 TL/Yıl (**624**)
254: $70.000/7=10.000$ TL/Yıl (**770**)
255: $35.000/7=5.000$ TL/Yıl (**770**)

Hesaplara göre 2019 yılının amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

730.10:	12.180 (251)+940 (252)+5.333 (253)+127.300 (253)+4.000(253)+ 1.000 (253)+1.000(253)=151.753 TL/Yıl
730.11:	700 (252) TL/Yıl
730.12:	400 (252)+100 (253)=500 TL/Yıl
624:	4.500-100=4.400 TL/Yıl
770:	680 (252)+ 10.000 (254)+ 5.000 (255)=15.680 TL/Yıl

87	31/12/2019		
730 G.Ü.G.			152.953
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	12.180		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	138.633		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500		
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG			4.400
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			15.680
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			173.033
258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düz. Bir. Amort.:	12.180		
258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı:	2.720		
258.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	143.133		
258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı:	10.000		
258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı:	5.000		
Maddi duran varlıkların amortisman kaydı.			
88	31/12/2019		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			1.141.761
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	1.022.136		
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	119.125		
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	500		
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ			138.424
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			164.752
711 D.İ.M.M.G. YANS.			170.502
721 D.İ.G. YANS.			245.568
731 G.Ü.G. YANS.			725.691
761 PSDG YANSITMA			138.424
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA			164.752
Maliyetlerin dönem gideri ve bilanço hesaplarına devri kaydı.			

89 ————— 31/12/2019 —————		
711 D.İ.M.M.G. YANS.		170.502
721 D.İ.G. YANS.		245.568
731 G.Ü.G. YANS.		725.691
761 PSDG YANSITMA		138.424
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		164.752
710 D.İ.M.M.G.		170.502
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.10.00.001 Su:	21.296	
710.10.00.002 Zirai İlaç:	71.874	
710.10.00.003 Gübre:	21.962	
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	55.370	
720 D.İ.G.		245.568
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	184.176	
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	61.392	
730 G.Ü.G.		725.691
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri		
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
730.10.00.002 İşletme Malzemesi		
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler		
730.10.00.002.003.001 Galoş:	499	
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	2.995	
730.10.00.002.003.003 Makas:	1.497	
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	63.888	
730.10.01.002 Teknik Eleman:	39.930	
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
730.10.03.001 Elektrik:	34.606	
730.10.03.002 Haberleşme:	4.792	
730.10.03.003 Isıtma:	212.960	
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	5.990	
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları		
730.10.06.001 Yeraltı ve Y.Üstü Düz. Bir. Amort.:12.180		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	940	
730.10.06.003 Tes., Mak. ve Cihaz. Bir. Amort.:	138.633	
730.10.06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Bir. Amort.		
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı		
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir.Amort.:	203.918	
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri		
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
730.11.00.002 İşletme Malzemesi		
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler		
730.11.00.002.003.001 Galoş:	166	

Devamı			
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	998		
730.11.00.002.003.003 Makas:	499		
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	700		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	500		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		138.424	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Paz. Elm.:	31.944		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	66.550		
760.60.03.002 Reklam:	39.930		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		164.752	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	13.310		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	95.832		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	31.944		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	7.986		
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	15.680		
Maliyetlerin kapanış kaydı.			
90	31/12/2019		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		1.022.136	
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	1.022.136		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		1.022.136	
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	1.022.136		
10 esas üretim gider yerinde tamamlananların 11 esas üretim gider yerine devri.			
91	31/12/2019		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		1.141.261	
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	1.141.261		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		1.141.261	
151.11 İşleme-Paketleme Esas Ü. Gider Yeri:	1.141.261		
11 esas üretim gider yerinde tamamlananların 12 esas üretim gider yerine devri.			
92	31/12/2019		
152 MAMULLER		1.141.761	
152.01 Gül:	1.141.761		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		1.141.761	
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Ü.Gid.Yeri:	1.141.761		
12 esas üretim gider yerinde tamamlananların mamuller hesabına devri.			

93 ————— 31/12/2019 —————		
152 MAMULLER	13.629	
152.01 Gül: 13.629		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI		13.629
604.01 Tarımsal Ürün Değer Artışı		
643.01.001 Gül Değer Artışı		
Güllerde oluşan değer artış kaydı.		

643 nolu hesap, hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.142). Güllerin net gerçeğe uygun değeri 1.155.390, üretim maliyeti ise 1.141.761 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $1.155.390 - 1.141.761 = 13.629$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 nolu hesaba kaydedilmiştir.

94 ————— 31/12/2019 —————		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.155.390	
152 MAMULLER		1.155.390
152.01 Gül: 1.155.390		
Satılan mamul maliyetinin kaydı.		
95 ————— 31/12/2019 —————		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	3.200.000	
600.01 Gül		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI	13.629	
604.01 Tarımsal Ürün Değer Artışı		
643.01.001 Gül Değer Artışı		
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	33.868	
644.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer. Azalışları İptalleri: 33.868		
690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		3.247.497
Gelirlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
96 ————— 31/12/2019 —————		
690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.462.966	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		1.155.390
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ		4.400
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		138.424
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		164.752
Giderlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.		
97 ————— 31/12/2019 —————		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.784.531	
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI		1.784.531
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararının, sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararına devri.		

98 ————— 31/12/2019 —————		
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	1.784.531	
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		1.784.531
Sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararının, dönem net kârı veya zararına devri.		
99 ————— 31/12/2019 —————		
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	1.784.531	
590 DÖNEM NET KÂRI		1.784.531
Dönem net kârı veya zararının, dönem net kârına devri.		



İşletmenin 31/12/2019 tarihli genel kesin mizanı aşağıdaki gibidir:

TABLO 24: X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Genel Kesin Mizanı

X İŞLETMESİNİN 31/12/2019 TARİHLİ GENEL KESİN MİZANI					
HESAP KODU VE ADI		TUTARLAR		BAKİYELER	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	8.703.684	1.072.386	7.631.298	
150	İLK MADDE ve MALZEME	190.466	190.466	0	
151	YARI MAMULLER	3.305.158	3.305.158	0	
152	MAMULLER	1.155.390	1.155.390	0	
250	ARAZİ ve ARSALAR	20.000		20.000	
251	YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	133.980		133.980	
252	BİNALAR	149.600		149.600	
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	1.525.149		1.525.149	
254	TAŞITLAR	77.000		77.000	
255	DEMİRBAŞLAR	38.500		38.500	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	815.672		815.672	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.378.147		1.378.147
500	SERMAYE		3.181.478		3.181.478
551	MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		32.797		32.797
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		4.014.246		4.014.246
590	DÖNEM NET KARI	1.791.375	3.575.906		1.784.531
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	3.200.000	3.200.000	0	0
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	1.155.390	1.155.390	0	0
624	DAĞITILMAYAN SABİT GÜG (-)	4.400	4.400	0	0
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. (-)	138.424	138.424	0	0
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	164.752	164.752	0	0
643	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	13.629	13.629	0	0
644	ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR	33.868	33.868	0	0
690	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI veya ZARARI	3.247.497	3.247.497	0	0
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI veya ZARARI	1.784.531	1.784.531	0	0
699	DÖNEM KARI veya ZARARI	1.784.531	1.784.531	0	0
710	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	170.502	170.502	0	0
711	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. YNS.	170.502	170.502	0	0
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	245.568	245.568	0	0
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	245.568	245.568	0	0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	368.820	368.820	0	0
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	368.820	368.820	0	0
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	138.424	138.424	0	0
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YNS.	138.424	138.424	0	0

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	149.072	149.072	0	0
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS.	149.072	149.072	0	0
801	MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	32.797	32.797	0	0
TOPLAM		31.610.565	31.610.565	10.391.199	10.391.199

Tablo 24'ün Devamı: X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Genel Kesin Mizanı

İşletmenin 31/12/2019 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 25: X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İşletmesinin 31/12/2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
<i>Kasa</i>	7.631.298		
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		7.631.298	
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar			
<i>Arazi ve Arsalar</i>	20.000		
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri</i>	133.980		
<i>Binalar</i>	149.600		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	1.525.149		
<i>Taşıtlar</i>	77.000		
<i>Demirbaşlar</i>	38.500		
<i>Diğer MDV</i>	815.672		
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	-1.378.147		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		1.381.754	
TOPLAM VARLIKLAR			9.013.052
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
<i>Sermaye</i>	3.181.478		
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar			
<i>Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları</i>	32.797		
Geçmiş Yıllar Karları			
<i>Geçmiş Yıllar Karları</i>	4.014.246		
Dönem Net Karı			
<i>Dönem Net Karı</i>	1.784.531		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		9.013.052	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			9.013.052

İşletmenin 01/01/2019 ve 31/12/2019 dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 26: X İşletmesinin 01/01/2019 ve 31/12/2019 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

X İşletmesinin 01/01/2019-31/12/2019 Dönemine Ait KAR veya ZARAR ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		3.200.000
Satışların Maliyeti (-)		-1.159.790
<i>Satılan Mamuller Maliyeti (-)</i>	-1.155.390	
<i>Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)</i>	-4.400	
Brüt Kar		2.040.210
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-138.424
Genel Yönetim Giderleri (-)		-164.752
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		47.497
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	13.629	
<i>Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar</i>	33.868	
Esas Faaliyet Karı		1.784.531
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI		1.784.531
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI		1.784.531
DÖNEM NET KARI		1.784.531
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi		0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	32.797	0
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		32.797
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		1.817.328

2020 YILINA AİT MUHASEBE KAYITLARI

1. İşletmenin 01/01/2020 ile 14/06/2020 tarihleri arası 11.072 TL'lik gübre ve 36.236 TL'lik zirai ilaç satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Ayrıca 17.447 TL'lik elektrik, 10.737 TL'lik su, 2.416 TL'lik haberleşme, 169.185 TL'lik ısıtma gideri, 10 gider yerinde 252 TL'lik galoş, 1.510 TL'lik eldiven, 755 TL'lik makas gibi giderler, 11 gider yerinde 84 TL'lik galoş, 503 TL'lik eldiven, 252 TL'lik makas gibi giderler gerçekleşiyor. 01/01/2020 ile 14/06/2020 tarihleri arası (10) çiçek esas üretim yerinde çalışan işçilere budama, sulama, gübreleme vb. bakım işleri için 97.119 TL, (11) işleme-paketleme esas üretim yerinde çalışan işçilere 32.373 TL, Üretim Müdürü (Ziraat Mühendisi)'ne 32.210 TL, Genel Müdür'e 48.315 TL, Teknik Eleman'a 20.131 TL, Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı'na 16.105 TL, Muhasebe Elemanı'na 16.105 TL, Mali Müşavire 4.026 TL, makinelerin bakım-onarımı için de 3.020 TL ödeme yapılıyor. 22.840 TL'lik ambalaj malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. Yönetim yerinde kullanılmak amacıyla 6.710 TL'lik kırtasiye malzemesi satın alınıyor ve tamamı kullanılıyor. 33.552 TL'lik nakliye gideri, 20.131 TL'lik da reklam gideri gerçekleşiyor. 01/01/2020 ile 14/06/2020 tarihleri arası 960.000 adet gül dalı hasat ediliyor. 48.000 adet demet elde ediliyor ve tamamı 25 TL/demet'ten peşin satılıyor. Bu uygulamada vergiler ihmal edilmiştir. 14/06/2020 tarihinde güllerin net gerçeğe uygun değerinin 625.000 TL olduğu tespit ediliyor.

100	01/01/2020		
590 DÖNEM NET KÂRI		1.784.531	
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI			1.784.531
Dönem net kârının, geçmiş yıllar kârlarına devri.			
101	01/01/2020-15/06/2020		
150 İLK MADDE ve MALZEME		90.951	
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	10.737		
150.01.002 Zirai İlaç:	36.236		
150.01.003 Gübre:	11.072		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	22.840		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	6.710		
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	336		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	2.013		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.007		
100 NAKİT KASASI			90.951
100.01 TL Kasası			
Satın alınan ilk madde ve malzemelerin kaydı.			
102	01/01/2020-15/06/2020		
710 D.İ.M.M.G.		80.885	
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	10.737		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	36.236		
710.10.00.003 Gübre:	11.072		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	22.840		
150 İLK MADDE ve MALZEME			80.885
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme			
150.01.001 Su:	10.737		
150.01.002 Zirai İlaç:	36.236		
150.01.003 Gübre:	11.072		
150.01.004 Ambalaj Malzemesi:	22.840		
Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderinin kaydı.			
103	01/01/2020-15/06/2020		
720 D.İ.G.		129.492	
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	97.119		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	32.373		
100 NAKİT KASASI			129.492
100.01 TL Kasası			
Direkt işçilik giderlerinin kaydı.			

104 ————— 01/01/2020-14/06/2020			
730 G.Ü.G.		247.765	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	252		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	1.510		
730.10.00.002.003.003 Makas:	755		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	32.210		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	20.131		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	17.447		
730.10.03.002 Haberleşme:	2.416		
730.10.03.003 Isıtma:	169.185		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	3.020		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	84		
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	503		
730.11.00.002.003.003 Makas:	252		
150 İLK MADDE ve MALZEME			3.356
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler			
150.02.001.001.003.001 Galoş:	336		
150.02.001.001.003.002 Eldiven:	2.013		
150.02.001.001.003.003 Makas:	1.007		
100 NAKİT KASASI			244.409
100.01 TL Kasası:	244.409		
Genel üretim giderlerinin kaydı.			

105	01/01/2020-14/06/2020		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		69.788	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:	16.105		
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	33.552		
760.60.03.002 Reklam:	20.131		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		75.156	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	6.710		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	48.315		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	16.105		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	4.026		
150 İLK MADDE ve MALZEME			6.710
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme			
150.02.001 Yardımcı Malzemeler			
150.02.001.001 İşletme Malzemesi			
150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	6.710		
100 NAKİT KASASI			138.234
100.01 TL Kasası:	138.234		
Dönem giderlerinin kaydı.			
106	01/01/2020-14/06/2020		
100 NAKİT KASASI		1.200.000	
100.01 TL Kasası:	1.200.000		
600 YURTIÇI SATIŞLAR			1.200.000
600.01 Gül			
Güllerin satış kaydı.			

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır (TMS 16, md.67). İşletme 14/06/2020 tarihinde gül fidanlarını sözleşme gereği sökmeye gerektiğinden, gül fidanları finansal tablo dışı bırakılmaktadır.

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması ara dönem finansal raporlarına dahil edilir. Söz konusu olaylar ve işlemlerle ilgili olarak açıklanan bilgiler, en güncel yıllık finansal raporda sunulan ilgili bilgilerle güncellenir (TMS 34, md.15). Söz konusu önemli olaylar listesinde maddi duran varlıklar değerinde ortaya çıkan değer

düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali ile maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması (TMS 34, md.15B) maddeleri de var. Ara dönemde ortaya çıkan, varlıklarda değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararların finansal tablolara yansıtılmasında ve ölçümünde uygulanacak ilkeler, sadece yıllık finansal tablo düzenlenmesi durumunda uygulanacak ilkeler ile aynı olmalıdır. Ancak, bu şekilde, bir ara dönem finansal tablolara yansıtılan ve ölçülen bir kalemlle ilgili tahminlerde, ilgili finansal yıl içindeki izleyen bir ara dönemde değişiklikler meydana gelmesi durumunda; ilk tahmin tutarı, ek bir zarar tutarının finansal tablolara yansıtılması veya daha önce muhasebeleştirilmiş tutarın iptal edilmesi suretiyle ilgili ara dönemde değiştirilir (TMS 34, md.30(a)). İlk altı aylık ara dönem finansal tablolarında raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilemez (TMS 34 md.35), fakat işletmenin finansal durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için işletme gül fidanlarını finansal tablo dışı bırakmadan önce yeniden değerlemeye tabi tutmaktadır. Ancak, ara dönem ölçümlerinin yıllık finansal verilerine göre daha fazla oranda tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır (TMS 34, md.23).

İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlemektedir. İşletmenin 14/06/2020 tarihinde kayıtlı değeri 815.672 TL ve birikmiş amortismanı 730.707 TL olan gül fidelerini değerlemeye tabi tutmuştur. Gül fidelerinin 14/06/2020 tarihinde geri kazanılabilir tutarı 76.469 TL'dir. İşletmenin geçmiş yıllarda kayıtlanmış 32.797 TL maddi duran varlık yeniden değerlendirme artış fonu bulunmaktadır.

Hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016: s.149):	
Gül fidanlarının net değeri (815.672-730.707)	= 84.965
Gül fidanlarının geri kazanılabilir tutarı	= 76.469
Gül fidanlarında ortaya çıkan değer azalışı	= 8.496
Yeniden değerlendirme azalış oranı (8.496/84.965)	= %10
Gül fidanlarının kayıtlı değerindeki azalış (815.672*%10)	= 81.567
Birikmiş amortismandaki azalış (730.707*%10)	= 73.071
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı	= 8.496
Daha önceki yılda hesaplanarak diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı	= 32.797
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gereken azalış	= 8.496

107 ————— 14/06/2020		
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	73.071	
258.06 DiğEr MDV Birikmiş Amort. ve DeğEr Düşük. KarşılığI		
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı		
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı:	73.071	
801 MDV'LARA İLiŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	8.496	
256 DiğEr MADDİ DURAN VARLIKLAR		81.567
256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
256.01.001 Gül Fidanları:	81.567	
Gül fidanlarında ortaya çıkan değEr azalışının, 85. yevmiye kaydındaki değErleme fazlasının diğEr kapsamlı gelirdE azaltılarak kaydı.		
108 ————— 14/06/2020		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	8.496	
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden DeğEr. Artışları:	8.496	
801 MDV'LARA İLiŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)		8.496
DiğEr kapsamlı gelirdE muhasebeleştirilen söz konusu azalışın, yeniden değErleme fazlası başlığI altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltması kaydı.		

Yapılan değErleme sonucunda maddi duran varlığın değErinde ortaya çıkan değEr azalışları 551 nolu hesapta ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında 801 nolu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, 801 nolu hesabın alacak veya borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 nolu hesaba aktarılarak 801 nolu hesap kapatılır (KGK, 2021: s.189). 2020 yılında gül fidanlarında 8.496 TL'lik yeniden değErleme azalışı tespit edilmiştir. Daha önceki yılda diğEr kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değErleme artışının 8.496 TL'si 801 nolu hesaba borç kaydedilmiştir. Daha sonra 801 nolu hesap 551 nolu hesabın borcuna aktarılarak kapatılmıştır.

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dâhil edilme) tarihi veya varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur (TMS 16, md.55). Gül fidanları 14 Haziran 2020 tarihinde sökülüp atılmakta yani finansal tablo dışı bırakılmaktadır. Dolayısıyla 14 Haziranda 2020'de amortisman kaydı yapılmalıdır. Yeniden değErleme kaydından sonra Amortisman tutarı= (713.000+71.300-156.860+188.232-

81.567)*%25/12*5=76.469 TL'dir. 14/06/2020 tarihinde yapılması gereken amortisman kaydı aşağıdaki gibidir:

109	14/06/2020		
730 G.Ü.G.		76.469	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10. 06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10. 06.006 Diğer MDV Birikmiş Amortismanı			
730.10. 06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10. 06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	76.469		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			76.469
258.06 Diğer MDV Bir. Amort. ve Değer Düşük. Karş.			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amort.:	76.469		
Gül fidanlarının amortisman kaydı.			

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır (TMS 16, md.67). 14/06/2020 tarihinde işletme gül fidanlarını sözleşme gereği sökmeye gerektiğinden gül fidanlarını finansal tablo dışı bırakmaktadır. İşletmenin 14/06/2020 tarihinde 256 Diğer MDV Hesabı 734.105 TL, 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 734.105 TL, 551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı 24.301 TL bakiye vermektedir. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı 551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Bu çalışmada gül fidanlarının sökülme tarihi itibarıyla varlık kullanımını sona erdiği için finansal tablo dışı bırakılmış ve dolayısıyla 551 nolu hesap 570 nolu hesaba aktarılmıştır. İşletme gül fidanlarını finansal tablo dışı bıraktığında yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

110 ————— 14/06/2020			
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		734.105	
258.06 DiğEr MDV Birikmiş Amort. ve DeğEr Düşük. Karşılığı			
258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı:	734.105		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		24.301	
551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden DeğErleme Artışları:	24.301		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			734.105
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001 Gül Fidanları:	734.105		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			24.301
Taşıyıcı bitki finansal tablo dışı bırakıldığında amortisman ve varlık hesaplarının kapanışı, 551 nolu hesabın 570 nolu hesaba devri kaydı.			

İşletmenin 2020 yılının ilk 6 ayı için maddi duran varlıklarının amortismanlarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

- 251:** $121.800/10=12.180$ TL/Yıl, $12.180/12*6ay=6.090$ TL (**730.10**)
- 252:** $34.000/50=680$ TL/Yıl, $680/12*6ay=340$ TL (**770**)
- $35.000/50=700$ TL/Yıl, $700/12*6ay=350$ TL (**730.11**)
- $(17.000+30.000)/50=940$ TL/Yıl, $940/12*6ay=470$ TL (**730.10**)
- $20.000/50=400$ TL/Yıl, $400/12*6ay=200$ TL (**730.12**)
- 253:** $1.386.499-(15.999+67.500+20.000+5.000+5.000)=1.273.000$,
 $1.273.000/10=127.300$ TL/Yıl, $127.300/12*6ay=63.650$ TL (**730.10**)
- (PE): $15.999/3=5.333$ TL/Yıl, $5.333/12*6ay=2.666$ TL (**730.10**)
- Perlit: $20.000/5=4.000$ TL/Yıl, $4.000/12*6ay=2.000$ TL (**730.10**)
- Cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu): $5.000/5=1.000$ TL/Yıl
 $1.000/12*6ay=500$ TL (**730.10**)
- Pomza Taşı: $5.000/5=1.000$ TL/Yıl, $1.000/12*6ay=500$ TL (**730.10**)
- Soğuk Hava Tesisi: $67.500/15=4.500$ TL/Yıl,
 $4.500/12*6ay=2.250$ TL (**730.12+624**)
 $2.250/180*3$ gün= 38 TL (**730.12**)
 $2.250-38=2.212$ TL (**624**)
- 254:** $70.000/7=10.000$ TL/Yıl, $10.000/12*6ay=5.000$ TL (**770**)
- 255:** $35.000/7=5.000$ TL/Yıl, $5.000/12*6ay=2.500$ TL (**770**)

Hesaplara göre 2020 yılına ait amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- 730.10:** $6.090 (251)+470 (252)+ 63.650 (253)+ 2.666 (253)+2.000 (253)+500 (253)+500 (253)=75.876$ TL
- 730.11:** 350 (252) TL
- 730.12:** $200 (252)+38 (253)=238$ TL
- 624:** 2.212 TL
- 770:** $340 (252)+ 5.000 (254)+ 2.500 (255)=7.840$ TL

111 ————— 30/06/2020			
730 G.Ü.G.		76.464	
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düz. Bir. Amort.:	6.090		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	470		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir. Amort.:	69.316		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	350		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	238		
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG		2.212	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		7.840	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	7.840		
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR			86.516
258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düzen. Bir. Amort.:	6.090		
258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı:	1.360		
258.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Bir. Amort.:	71.566		
258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı:	5.000		
258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı:	2.500		
Maddi duran varlıkların amortisman kaydı.			
112 ————— 30/06/2020			
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		611.075	
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	554.435		
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	56.402		
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	238		
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		69.788	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		82.996	
711 D.İ.M.M.G. YANS.			80.885
721 D.İ.G. YANS.			129.492
731 G.Ü.G. YANS.			400.698
761 PSDG YANSITMA			69.788
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA			82.996
Maliyetlerin dönem gideri ve bilanço hesaplarına devri kaydı.			

113 ————— 30/06/2020			
711 D.İ.M.M.G. YANS.		80.885	
721 D.İ.G. YANS.		129.492	
731 G.Ü.G. YANS.		400.698	
761 PSDG YANSITMA		69.788	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		82.996	
710 D.İ.M.M.G.			80.885
710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.10.00.001 Su:	10.737		
710.10.00.002 Zirai İlaç:	36.236		
710.10.00.003 Gübre:	11.072		
710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi:	22.840		
720 D.İ.G.			129.492
720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	97.119		
720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri:	32.373		
730 G.Ü.G.			400.698
730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri			
730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.10.00.002 İşletme Malzemesi			
730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.10.00.002.003.001 Galoş:	252		
730.10.00.002.003.002 Eldiven:	1.510		
730.10.00.002.003.003 Makas:	755		
730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.10.01.001 Üretim Müdürü:	32.210		
730.10.01.002 Teknik Eleman:	20.131		
730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
730.10.03.001 Elektrik:	17.447		
730.10.03.002 Haberleşme:	2.416		
730.10.03.003 Isıtma:	169.185		
730.10.03.004 Bakım-Onarım:	3.020		
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları			
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düz. Bir. Amort.:	6.090		
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı:	470		
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihaz. Bir. Amort.:	69.316		
730.10.06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Bir. Amort.			
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı			
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Bir. Amort.:	76.469		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri			
730.11.00.002 İşletme Malzemesi			
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler			
730.11.00.002.003.001 Galoş:	84		

Devamı			
730.11.00.002.003.002 Eldiven:	503		
730.11.00.002.003.003 Makas:	252		
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri			
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	350		
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri			
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	238		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		69.788	
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri			
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri			
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elm.:16.105			
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
760.60.03.001 Nakliye:	33.552		
760.60.03.002 Reklam:	20.131		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		82.996	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri			
770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Gideri			
770.70.00.001 İşletme Malzemesi			
770.70.00.001.001 Kırtasiye Malzemesi:	6.710		
770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.70.02.001 Genel Müdür:	48.315		
770.70.02.002 Muhasebe Elemanı:	16.105		
770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
770.70.03.001 Mali Müşavir:	4.026		
770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları:	7.840		
Maliyetlerin kapanış kaydı.			
114	30/06/2020		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		554.435	
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri:	554.435		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			554.435
151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri:	554.435		
10 esas üretim gider yerinde tamamlananların 11 esas üretim gider yerine devri.			
115	30/06/2020		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM		610.837	
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri:	610.837		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			610.837
151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim G.Yeri:	610.837		
11 esas üretim gider yerinde tamamlananların 12 esas üretim gider yerine devri.			
116	30/06/2020		
152 MAMULLER		611.075	
152.01 Gül:	611.075		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM			611.075
151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Ü. Gid. Yeri:	611.075		
12 esas üretim gider yerinde tamamlananların mamuller hesabına devri.			

116	30/06/2020		
152 MAMULLER		13.925	
152.01 Gül:	13.925		
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI			13.925
643.01 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları			
643.01.001 Gül Değer Artışı:	13.925		
Güllerde oluşan değer artış kaydı.			

643 nolu hesap, hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.142). 2020 yılında güllerin net gerçeğe uygun değeri 625.000, üretim maliyeti ise 611.075 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $625.000 - 611.075 = 13.925$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 nolu hesaba kaydedilmiştir.

117	30/06/2020		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		625.000	
152 MAMULLER			625.000
152.01 Gül:	625.000		
Satılan mamul maliyetinin kaydı.			
118	30/06/2020		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.200.000	
600.01 Gül			
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI		13.925	
643.01 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları			
643.01.001 Gül Değer Artışı			
690 SÜRD. FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI			1.213.925
Gelirlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.			
119	30/06/2020		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI		779.996	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ			625.000
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜĞ			2.212
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞ. GİD.			69.788
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			82.996
Giderlerin sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararına devri.			
120	30/06/2020		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI veya ZARARI		433.929	
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI			433.929
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı veya zararının, sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararına devri.			
121	30/06/2020		
693 SÜRD. FAAL. DÖN. NET KÂRI veya ZARARI		433.929	
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI			433.929
Sürdürülen faaliyetler dönem net kârı veya zararının, dönem net kârı veya zararına devri.			

122 ————— 30/06/2020		
699 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	433.929	
590 DÖNEM NET KÂRI		433.929
Dönem net kârı veya zararının, dönem net kârına devri.		



İşletmenin 30/06/2020 tarihli genel kesin mizanı aşağıdaki gibidir:

TABLO 27: X İşletmesinin 30/06/2020 Tarihli Genel Kesin Mizanı

X İŞLETMESİNİN 30/06/2020 TARİHLİ GENEL KESİN MİZANI					
HESAP KODU VE ADI		TUTARLAR		BAKİYELER	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	8.831.298	603.086	8.228.212	
150	İLK MADDE ve MALZEME	90.951	90.951	0	
151	YARI MAMULLER	1.776.347	1.776.347	0	
152	MAMULLER	625.000	625.000	0	
250	ARAZİ ve ARSALAR	20.000		20.000	
251	YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLEMELERİ	133.980		133.980	
252	BİNALAR	149.600		149.600	
253	TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	1.525.149		1.525.149	
254	TAŞITLAR	77.000		77.000	
255	DEMİRBAŞLAR	38.500		38.500	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	815.672	815.672	0	
258	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	807.176	1.541.132		733.956
500	SERMAYE		3.181.478		3.181.478
551	MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	32.797	32.797		0
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		5.823.078		5.823.078
590	DÖNEM NET KARI	1.784.531	2.218.460		433.929
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	1.200.000	1.200.000	0	0
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	625.000	625.000	0	0
624	DAĞITILMAYAN SABİT GÜG (-)	2.212	2.212	0	0
631	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. (-)	69.788	69.788	0	0
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	82.996	82.996	0	0
643	TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI	13.925	13.925	0	0
690	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI veya ZARARI	1.213.925	1.213.925	0	0
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI veya ZARARI	433.929	433.929	0	0
699	DÖNEM KARI veya ZARARI	425.432	425.432	0	0
710	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD.	80.885	80.885	0	0
711	DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. YNS.	80.885	80.885	0	0
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	129.492	129.492	0	0
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	129.492	129.492	0	0
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	400.698	400.698	0	0
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	400.698	400.698	0	0
760	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	69.788	69.788	0	0
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YNS.	69.788	69.788	0	0
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	82.996	82.996	0	0

771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YNS.	82.996	82.996	0	0
801	MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI (AZALIŞLARI)	8.496	8.496	0	0
TOPLAM		22.311.422	22.311.422	10.172.441	10.172.441

Tablo 27'nin Devamı: X İşletmesinin 31/12/2020 Tarihli Genel Kesin Mizanı

İşletmenin 30/06/2020 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 28: X İşletmesinin 30/06/2020 Tarihli Finansal Durum Tablosu

X İşletmesinin 30/06/2020 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
<i>Kasa</i>	8.228.212		
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		8.228.212	
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar			
<i>Arazi ve Arsalar</i>	20.000		
<i>Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri</i>	133.980		
<i>Binalar</i>	149.600		
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	1.525.149		
<i>Taşıtlar</i>	77.000		
<i>Demirbaşlar</i>	38.500		
<i>Birikmiş Amortismanlar</i>	-733.956		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		1.210.273	
TOPLAM VARLIKLAR			9.438.485
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
<i>Sermaye</i>	3.181.478		
Geçmiş Yıllar Karları			
<i>Geçmiş Yıllar Karları</i>	5.823.078		
Dönem Net Karı			
<i>Dönem Net Karı</i>	433.929		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR			9.438.485
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			9.438.485

İşletmenin 01/01/2020 ve 30/06/2020 dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO 29: X İşletmesinin 01/01/2020 ve 30/06/2020 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

X İşletmesinin 01/01/2020-30/06/2020 Dönemine Ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		
KAR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat		1.200.000
Satışların Maliyeti (-)		-627.212
<i>Satılan Mamuller Maliyeti (-)</i>	-625.000	
<i>Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)</i>	-2.212	
Brüt Kar		572.788
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-69.788
Genel Yönetim Giderleri (-)		-82.996
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		13.925
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	13.925	
Esas Faaliyet Karı		433.929
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI		433.929
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI		433.929
DÖNEM NET KARI		433.929
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar, Vergi Öncesi		0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	-8.496	
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		-8.496
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		425.433

4.7. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bitkisel üretime konu olan varlığın taşıyıcı bitki mi canlı varlık mı olduğuna karar vermek varlığın muhasebeleştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü TMS'ye göre canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler farklı değerlendirilmektedir. Bunun için taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılacak bir varlığın TMS 41'deki kriterlere uyması beklenir (Yazarkan, 2016: s.413).

TMS 41 ve TMS 16'da taşıyıcı bitki için özellikler aşağıdaki gibidir:

- Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

Bu açıdan bakıldığında kesme çiçek gül taşıyıcı bitki kriterlerine uymaktadır.

- Gül fidesi bir tarımsal ürün olarak gül üretimi için kullanılır,
- Gül fidesinden sözleşme gereği 4 yıl ürün vermesi beklenir,
- Bu çalışmada gül fideleri için 4 yıllık anlaşma yapılmaktadır. 4 yılın sonunda fideler çöpe atılmaktadır. Yani tarımsal ürün olarak satılma ihtimali yoktur.

TMS 41'e göre taşıyıcı bitkiler için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, taşıyıcı bitkilerin ürünlerine ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır. Bu sebeple kesme çiçek gül fidesi yetiştirmek amacıyla yapılan bütün harcamalar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirilir. Gül fidanlarından elde edilen gül ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre muhasebeleştirilir. TMS 41 işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe hasat zamanında uygulanır. Bunun sonrasında ise TMS 2 Stoklar ya da uygun olan başka bir standart uygulanır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini, dolayısıyla işletmenin bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmesi gerektiğini belirtir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış

maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Kâr varsa 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabında; zarar varsa 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabında izlenmelidir.

Taşıyıcı bitkiler TMS 16'ya tâbi olduğundan, yönetimin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmesine kadar katlanılan maliyetlerin (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.146) “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı” (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018: s.4) adı altında bir hesapta izlenmesi, taşıyıcı bitkiler istenilen büyüklüğe ulaştığında, üretime hazır hale geldiğinde ise katlanılan maliyetlerin (Gökgöz ve Temelli, 2016: s.146) mevcut tekdüzen hesap planında boş hesap olmadığından “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı” altında (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: s.42) “Taşıyıcı Bitkiler Hesabı” adı altında bir hesapta izlenmesi gerekmektedir.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir (TMS 16, md.20). İlk kayda maliyet bedeliyle alınan taşıyıcı bitkiler sonraki dönemlerde TMS 16'nın 30. maddesindeki maliyet modelini veya 31. maddesindeki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, md.29).

Yeniden değerlendirme modeline göre; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle elde edilen değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına sebep olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (Sağlam vd., 2009: s.411).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artış göstermişse, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Fakat bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, md.39).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalış göstermişse, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Fakat bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, md.40).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi ya da elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Diğer taraftan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka eşit olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr ya da zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, md.41).

Taşıyıcı bitkiler TMS 16'ya tâbi olacağından, işletme bu varlıklarla ilgili ister maliyet modelini, ister yeniden değerlendirme modelini bir muhasebe politikası olarak seçsin, her iki durumda da bu varlıklar için amortisman ayrılacaktır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: s.37).

Taşıyıcı bitkiler, yönetimin hedefleri doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmesine kadar katlanılan maliyetler 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabında izlenmesi, istenilen büyüklüğe gelince de varlık hesabında izlenmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, gül fidanları taşıyıcı bitki kabul edildiğinden istenilen büyüklüğe

gelinceye kadar yani 15/06/2016 tarihine kadar 259 nolu hesapta takip edilmiştir. Taşıyıcı bitkinin istenilen büyüklüğe ulaştığı, üretime hazır hale geldiğinde ise yani 15/06/2016 tarihinde, katlanılan maliyetler 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı altında 256.01 Taşıyıcı Bitkiler Hesabı altında 256.01.001 Gül Fidanları Hesabına aktarılmıştır.

Bu çalışmada, Maddi Duran Varlıklar için doğrusal amortisman yöntemi uygulanmıştır. Gül fidanlarının yararlı ömrü sözleşme gereği dört yıl olarak belirlenmiştir. Gül fidanları 15/06/2016 tarihinde varlık hesabına alındığı için ve sökülme tarihi olan 14 Haziran 2020 tarihinde finansal tablo dışı bırakıldığı için ilk yıl ve son yıl gül fidanları için kıst amortisman uygulanmıştır.

643 nolu hesap, hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.142). 31/12/2016 tarihinde gül fidanlarından elde edilen güllerin net gerçeğe uygun değeri 533.877 TL, üretim maliyeti ise 486.877 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $533.877 - 486.877 = 47.000$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına kaydedilmiştir.

Bu çalışmada, işletme muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modelini seçmiştir. İşletmenin gül fidanları dışında kalan maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değeri maddi duran varlıkların net değerine eşittir, değer artışı ya da değer azalışı olmamıştır.

551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Hesabı, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden ortaya çıkan net değer artışlarının izlenmesinde kullanılır. 801 nolu hesaptan dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır (KGK, 2021: s.120).

Yeniden değerlendirme sonucunda değer artış ya da azalışı sözkonusu olabilir. İşletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değerlemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değer artış ve azalışlarının izlenmesinde 801 Maddi Duran

Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) Hesabı kullanılır. Dönem sonlarında, 801 nolu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabına aktarılarak 801 nolu hesap kapatılır.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artış ya da azalışları ile ilgili yapılacak işlemler koşullara göre farklılık gösterecektir. Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer azalışı ile ilgili kayıt yoksa, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer artışı ortaya çıktıysa ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında 801 nolu hesaba alacak kaydedilir. 801 nolu hesap da dönem sonunda 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer azalışı ile ilgili kayıt varsa, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer artışı ortaya çıktıysa, aynı varlığın daha önce kâr veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir. Yani değer artışının tamamı 801 nolu hesaba kaydedilmez. Maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında, geçmişteki değer azalışı maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilmesi ile iptal edilir, ortaya çıkan değer artışının geçmişteki değer azalışını aşan kısmı ise 801 nolu hesaba yazılır. 801 nolu hesap da dönem sonunda 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer artışı ile ilgili kayıt varsa, yani 551 nolu hesapta bakiye varsa ve yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer azalışı ortaya çıktıysa, 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında 801 nolu hesaba borç kaydedilir. 801 nolu hesap da 551 nolu hesapla kapatılır. Eğer ortaya çıkan değer azalışı 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında yer alan tutarı aşyorsa, aşan kısmı 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir.

Sözkonusu ilgili fonksiyonel gider hesabı, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 Diğer Giderler hesabıdır. 629 nolu hesabın açıklamasında, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptallerinin maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan 629 nolu hesapta izleneceği belirtilmektedir. Fakat, 629 nolu hesabın açıklamasında da yer verildiği şekliyle yeniden değerlendirme azalışları ile bunların iptalleri konusu 62 Satışların Maliyeti grubunun kapsamına girmemesi gerektiğinden ve 629 nolu hesap işleyişi gereği alacak bakiyesi veremeyeceğinden, ayrıca canlı varlık olan tarımsal ürünlerin değerlemesinde değer artış ve azalışlarının da 643 ve 653 nolu hesaplarda izlendiği gözönünde bulundurulduğunda, yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri konusunda, 629 Diğer Giderler Hesabının borç ya da alacak tarafının kullanılması yerine, borç tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabının, alacak tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda ise 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple bu çalışmada ortaya çıkan değer azalışının 551 nolu hesap tutarı kadar kısmı 801 nolu hesabın borç tarafına, aşan kısmı ise 654 nolu hesabın borç tarafına; buna karşılık ortaya çıkan değer artışının geçmişteki değer azalışı kadar olan kısmı 644 nolu hesabın alacak tarafına, aşan kısmı ise 801 nolu hesabın alacak tarafına kaydedilmiştir.

31/12/2017 tarihinde taşıyıcı bitki olan gül fidanlarını yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve gül fidanlarında 60.902 TL'lik yeniden değerlendirme artışı tespit edilmiştir. Bu artış ilk önce 801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) Hesabına kaydedilmiş, sonra da bu hesap 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabına aktararak kapatılmıştır. Gül fidanlarının amortismanı da yeni değeri üzerinden hesaplanmıştır.

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabı, hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan değer azalışlarının izlenmesinde kullanılır. 31/12/2017 tarihinde gül fidanlarından elde edilen güllerin net gerçeğe uygun değeri 934.134 TL, üretim maliyeti ise 956.762 TL'dir.

Dolayısıyla güllerde $934.134 - 956.762 = -22.628$ TL'lik değer azalışı ortaya çıkmış ve 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına kaydedilmiştir.

31/12/2018 tarihinde gül fidanları yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve 2018 yılında gül fidanlarında 94.770 TL'lik değer azalışı tespit edilmiştir. Daha önceki yılda diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı 60.902 TL, 801 nolu hesaba borç kaydedilmiştir. Daha sonra 801 nolu hesap 551 nolu hesabın borcuna aktarılarak kapatılmıştır. $94.770 - 60.902 = 33.868$ TL'lik fark ise Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 nolu hesabın borcuna kaydedilmesi gerekirken, 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabının alt hesabı olan 654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları Hesabının borcuna kaydedilmiştir. Yeniden değerlendirme sonrası gül fidanlarının amortismanı yeni değeri üzerinden hesaplanmıştır.

31/12/2018 tarihinde gül fidanlarından elde edilen güllerin net gerçeğe uygun değeri 969.504 TL, üretim maliyeti ise 993.317 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $969.504 - 993.317 = -23.813$ TL'lik değer azalışı ortaya çıkmış ve 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabına kaydedilmiştir.

31/12/2019 tarihinde gül fidanları yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve 2019 yılında gül fidanlarında 66.665 TL'lik değer artış olduğu tespit edilmiştir. 2018 yılında oluşan 33.868 TL'lik değer azalışı Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 nolu hesabın alacağına kaydedilmesi gerekirken, 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı altında 644.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları İptalleri Hesabı ile iptal edilip, kalan $66.665 - 33.868 = 32.797$ TL ise 801 nolu hesabın alacağına kaydedilmiş olup, 801 nolu hesap da 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılmıştır. Yeniden değerlendirme kaydından sonra gül fidanlarının amortismanı yeni değeri üzerinden hesaplanmıştır.

31/12/2019 tarihinde gül fidanlarından elde edilen güllerin net gerçeğe uygun değeri 1.155.390 TL, üretim maliyeti ise 1.141.761 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $1.155.390 - 1.141.761 = 13.629$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabına kaydedilmiştir.

14/06/2020 tarihinde gül fidanları yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve 2020 yılında gül fidanlarında 8.496 TL'lik yeniden değerlendirme azalışı tespit edilmiştir. Daha önceki yılda diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışının 8.496 TL'si 801 nolu hesaba borç kaydedilmiştir. Daha sonra 801 nolu hesap 551 nolu hesabın borcuna aktarılarak kapatılmıştır.

Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur (TMS 16, md.55). Sözleşme gereği 14/06/2020 tarihinde gül fidanları söküldüğünden 2020 yılında gül fidanları için kıst amortisman hesaplanmıştır.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır (TMS 16, md.67). 14/06/2020 tarihinde işletme gül fidanlarını sözleşme gereği sökmesi gerektiğinden gül fidanlarını finansal tablo dışı bırakmıştır. İşletmenin 14/06/2020 tarihinde 256 Diğer MDV Hesabı 734.105 TL, 258 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 734.105 TL, 551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı 24.301 TL bakiye vermiştir. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı 551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Bu çalışmada gül fidanlarının söküm tarihi itibarıyla varlık kullanımı sona erdiği için finansal tablo dışı bırakılmış ve dolayısıyla 551 nolu hesap 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

2020 yılında güllerin net gerçeğe uygun değeri 625.000, üretim maliyeti ise 619.572 TL'dir. Dolayısıyla güllerde $625.000 - 611.075 = 13.925$ TL'lik değer artışı ortaya çıkmış ve 643 nolu hesaba kaydedilmiştir.

Bu çalışmada 7/A seçeneğine göre dönem içinde gerçekleşen giderler ve kaydedildiği hesaplar aşağıdaki gibidir:

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına: Esas üretim gider yerlerinde kullanılan su, gübre, zirai ilaç, ambalaj malzemesi gibi ilk madde ve malzemeler kaydedilmiştir.

720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına: Çiçek esas üretim gider yerinde çalışan işçilerin ücretleri ile işleme-paketleme esas üretim gider yerinde çalışan işçilerin ücretleri kaydedilmiştir.

730 Genel Üretim Giderleri Hesabına: Esas üretim gider yerlerinde kullanılan galoş, eldiven, makas gibi malzemeler, esas üretim gider yerinde gerçekleşen elektrik, haberleşme, ısıtma, bakım-onarım gibi giderleri; esas üretim gider yerine ait amortisman gideri ile üretim müdürünün ve teknik elemanın ücreti kaydedilmiştir.

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına: Satılma, Satış ve Pazarlama Elemanının ücreti, nakliye gideri, reklam gideri kaydedilmiştir.

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına: Yönetim yerinde kullanılan kırtasiye malzemesi, genel müdür, muhasebe elemanı ve mali müşavirin ücretleri ile yönetim gider yerine ait amortisman gideri kaydedilmiştir.

Serada tam yetişmiş bir ürünün hektar başına günde 120 m³ suya ihtiyacı vardır, buna drenaj suyu da dahildir (Baytorun, A.N (2016). Seralar, Yapı tipleri, Donanım ve İklimlendirme. Nobel Yayınevi, s.454'ten Aktaran DOĞAKA, 2017: s.52). Direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan maddedir. Bir mamul birim içerisinde ne miktarda direkt ilk madde ve malzeme olduğu veya olması gerektiği kolaylıkla saptanabilmektedir (Yükçü, 2007: s.36). Dolayısıyla su gideri de işletme için direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak kabul edilmiş ve 710 nolu hesapta takip edilmiştir.

Kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde kullanılan perlit, cocopeat (Hindistan Cevizi Kabuğu) ve pomza taşının yararlı ömrü 5 yıl, Polietilen (PE) Örtü'nün yararlı ömrü ise 3 yıl dolayısıyla bu varlıklar maddi duran varlıklar olarak kaydedilmiş ve amortismanına tabi tutulmuştur.

624 Dağıtılmayan Sabit GÜG Hesabı, sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021: s.138). Soğuk hava tesisi sadece hasat zamanlarında ve her hasatta 1 gün çalıştırılmaktadır. Güllerin kesildikten sonra 1 gün soğuk hava tesisinde kalması gerekmektedir. Bu sebeple soğuk hava tesisinin amortisman gideri üretim maliyetini oluşturmakta ve genel üretim giderlerinde takip edilmesi gerekmektedir. Soğuk hava tesisi, yılda 8 kez hasat yapıldığı için 8 gün çalıştırılmakta ve maliyetin doğru tespit edilebilmesi için yılda 8 günlük amortisman gideri 730 nolu hesapta, çalıştırılmayan günlerin amortisman gideri ise 624 nolu hesapta takip edilmektedir.

Topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde yatırım maliyeti çok yüksek olmasına rağmen, toprakta yapılan tarıma göre verimlilik daha fazla sağlanmaktadır. Topraksız tarım kesme çiçek gül yetiştiriciliğinde en yüksek maliyeti ısıtma giderleri oluşturmaktadır. Isıtma giderleri Aralık ayı sonu ile Nisan ayı başı arasında olmakta, dolayısıyla bu zamanlarda maliyetler daha fazla gerçekleşmektedir.

SONUÇ

İnsanların topraktan faydalanma biçimleri birçok aşamadan geçmiştir. Bu dönemler; toplayıcılık, av ve balıkçılık, ilkel ziraat, geçimlik tarım, uzmanlaşmış tarım olmak üzere çeşitli şekillerde isimlendirilebilir.

Tarımsal faaliyet; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, su ürünleri yetiştiriciliği gibi geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar.

Tarım sektörü, her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de hem ekonomi açısından hem de stratejik açıdan oldukça önemli olmasına rağmen tarım muhasebesi uygulama alanında yeterince gelişme sağlanamamıştır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkilerin ürünleri TMS 41’e tâbi iken, taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına tâbidir. Taşıyıcı bitkinin özellikleri hem TMS 41 hem de TMS 16’da açıklanırken, muhasebeleştirilmesine TMS 16’da yer verilmiştir. Ancak, taşıyıcı bitkiler ve taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürün konusunda yapılmış ayrıntılı ve yeterli çalışma bulunmamaktadır. Bu sebeple, bu çalışmada, özellikle taşıyıcı bitkiler ve tarımsal ürünlerin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi konusuna dikkat çekilip, Türkiye’de tarım sektöründe topraksız tarımda kesme çiçek gül yetiştiriciliği yapan bir işletmenin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını nasıl yapması gerektiği ve dönem sonlarında TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre finansal tablolarını nasıl hazırlaması gerektiğinin gösterilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca taşıyıcı bitkilerde yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı ve azalışının muhasebe kayıtları gösterilmek istendiğinden, mamul yaşam dönemi boyunca yani gül fidanlarının dikiminden sökülümüne kadar olan süreçte ortaya çıkan üretim maliyetleri, muhasebesi ve raporlaması ele alınmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe kayıtları yapılırken, yeniden değerlendirme artışı olduğunda bu artışın diğer kapsamlı gelirden gösterilmesi, değer azalışı ve bu azalışın iptali, normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesi vb. gibi özellik arzeden durumlarda, ihtiyaç duyulan hesaplar mevcut tekdüzen hesap planında bulunmadığından, bu hesaplar Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planından alınmıştır. Bu çalışmada Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanan Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planından yararlanılan hesaplar aşağıda sıralandığı gibidir:

258 Birikmiş Amortismanlar (-)

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)

629 Diğer Giderler (-)

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

699 Dönem Karı veya Zararı

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

Gül fidanları, TMS 16 ve TMS 41’de belirtilen taşıyıcı bitkilerin özelliklerine sahip olduğu için taşıyıcı bitki olarak kabul edilmelidir. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine TMS 16’da yer verilmiştir. Buna göre, taşıyıcı bitkiler yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere gelinceye kadar, bunlarla ilgili katlanılan maliyetlerin 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabında izlenmesi; taşıyıcı bitkiler istenilen büyüklüğe ulaştığında, üretime hazır hale geldiğinde ise katlanılan maliyetlerin 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli seçilerek değerlemeye tâbi tutulur. Seçilen bu muhasebe politikasının ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanması gerekir. Bu çalışmada da üretime hazır hale geldiğinde 256 nolu hesaba maliyet bedeliyle kayda alınan taşıyıcı bitkiler için muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modeli tercih edilmiştir.

Yeniden değerlendirme sonucunda değer artış ya da azalışı sözkonusu olabilir. İşletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değerlemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değer artış ve azalışlarının izlenmesinde 801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) Hesabı kullanılır. Dönem sonlarında, 801 nolu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabına aktarılarak 801 nolu hesap kapatılır.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artış ya da azalışları ile ilgili yapılacak işlemler koşullara göre farklılık gösterecektir. Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer azalışı ile ilgili kayıt yoksa, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer artışı ortaya çıktıysa ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında 801 nolu hesaba alacak kaydedilir. 801 nolu hesap da dönem sonunda 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer azalışı ile ilgili kayıt varsa, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer artışı ortaya çıktıysa, aynı varlığın daha önce kâr veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir. Yani değer artışının tamamı 801 nolu hesaba kaydedilmez. Maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında, geçmişteki değer azalışı maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilmesi ile iptal edilir, ortaya çıkan değer artışının

geçmişteki değer azalışını aşan kısmı ise 801 nolu hesaba yazılır. 801 nolu hesap da dönem sonunda 551 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

Eğer geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirme değer artışı ile ilgili kayıt varsa, yani 551 nolu hesapta bakiye varsa ve yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde değer azalışı ortaya çıktıysa, 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında 801 nolu hesaba borç kaydedilir. 801 nolu hesap da 551 nolu hesapla kapatılır. Eğer ortaya çıkan değer azalışı 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında yer alan tutarı aşıyorsa, aşan kısmı 801 nolu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir.

Sözkonusu ilgili fonksiyonel gider hesabı, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre 629 Diğer Giderler hesabıdır. 629 nolu hesabın açıklamasında, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptallerinin maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan 629 nolu hesapta izleneceği belirtilmektedir. Fakat, 629 nolu hesabın açıklamasında da yer verildiği şekliyle yeniden değerlendirme azalışları ile bunların iptalleri konusu 62 Satışların Maliyeti grubunun kapsamına girmemesi gerektiğinden ve 629 nolu hesap işleyişi gereği alacak bakiyesi veremeyeceğinden, ayrıca canlı varlık olan tarımsal ürünlerin değerlemesinde değer artış ve azalışlarının da 643 ve 653 nolu hesaplarda izlendiği gözönünde bulundurulduğunda, yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri konusunda, 629 Diğer Giderler Hesabının borç ya da alacak tarafının kullanılması yerine, borç tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar Hesabının, alacak tarafa kayıt yapılmasını gerektiren durumlarda ise 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabının kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple bu çalışmada ortaya çıkan değer azalışının 551 nolu hesap tutarı kadar kısmı 801 nolu hesabın borç tarafına, aşan kısmı ise 654 nolu hesabın borç tarafına; buna karşılık ortaya çıkan değer artışının geçmişteki değer azalışı kadar olan kısmı 644

nolu hesabın alacak tarafına, aşan kısmı ise 801 nolu hesabın alacak tarafına kaydedilmiştir.

Gül fidanlarından elde edilen güller, TMS 41'e göre tarımsal üründür. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiğini, dolayısıyla işletmenin bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmesi gerektiğini belirtir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar, olduğu dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Kâr varsa 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları Hesabında; zarar varsa 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları Hesabında izlenmelidir.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı 551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Bu çalışmada gül fidanlarının sökülme tarihi itibarıyla varlık kullanımını sona erdiği için finansal tablo dışı bırakılmış ve dolayısıyla 551 nolu hesap 570 nolu hesaba aktarılmıştır.

Küreselleşme muhasebe standartlarının ve dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartlarının önemini artırmaktadır. Buna bağlı olarak muhasebe kayıtları yapılırken, finansal tablolar hazırlanırken standartlara uyulması gerekmektedir. Tarım sektörü alanında standartlara uygun yapılacak çalışmalar da, tarım sektöründe muhasebe uygulamalarında varolan bu yöndeki eksikliğin giderilmesine katkı sağlayacaktır. Tarım sektöründe, standartlara uygun şekilde kayıtların yapılabilmesi için mevcut tekdüzen hesap planına, ihtiyaç duyulan hesapların eklenmesi gerekmektedir. Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan hesaplar bu ihtiyacı karşılamaktadır. Mevcut tekdüzen hesap planı yerine, Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planının kabul

edilmesi ile işletmelerin muhasebe kayıtlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapmasının kolaylaşacağı ve yaygınlaşacağı düşünülmektedir.

Seralarda kesme çiçek olarak gülün yanında, farklı çiçek türleri de yetiştirilmekte, aynı zamanda fide ve sebze yetiştiriciliği de gerçekleştirilmektedir. Tüm bu işlemlerin aynı serada yapıldığı durumlarda mamul maliyetinin nasıl hesaplanacağı ile ilgili yapılacak olan çalışmalar da tarım sektörüne önemli katkı sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- AÇAKDEMİR, Şinasi, Tuna ALEMDAR (2003). Tarımsal Üretim Ekonomisi, Adana: Gürpınar Matbaası.
- AKDOĞAN, Nalan, Rafet AKTAŞ, Ali DERAN vd. (2011). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1972). Tarım İşletmeleri ve Muhasebesi. İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1984). İhtisas Muhasebeleri. İzmir: Mas Ambalaj Sanayi.
- ARAS, Ali (1988). Tarım Muhasebesi. İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.
- AYSU, Abdullah (2006). Avrupa Birliği ve Tarım. İstanbul: Kalkedon.
- BAYANER, Ahmet (2014). Türkiye Tarımı Gelişmeler ve Beklentiler. Ankara: Nobel.
- ÇETİN, Bahattin, Tolga TİPİ (2011). Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- ÇOKUYSAL, Burçin, Mahmut TEPECİK (2016). Şu Kitapta: Editör Dilek Anaç. Topraksız Tarım ve Bitki Besleme Teknikleri. Ankara: Nobel, s.1-18.
- DERNEK, Zeynep (2005). Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Ziraat Fakültesi.
- DİNLER, Zeynel (2008). Tarım Ekonomisi. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- DİREK, Mithat (2012). Tarım Tarihi ve Deontoloji. Konya: Eğitim Yayınevi.
- DOĞAN, Hasan (1975). Çiftçinin Gelir Vergisi ve Tarım İşletmelerinde Muhasebe. Adana: Kemal Matbaası A.Ş.
- DOĞANAY, Hayati, Ogün COŞKUN (2015). Tarım Coğrafyası. Ankara: Pegem Akademi.
- DURMUŞ, Esen, Ali YİĞİT (2014). Türkiye'nin Tarım Yörelere ve Bölgeleri. Ankara: Nobel.
- EKER, Mehdi (2015). Türkiye Tarımının Değişim ve Dönüşüm Süreci. İstanbul: Alfa
- GÖKGÖZ, Ahmet (2013). Tarımsal Faaliyet Muhasebesi. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- GÜRLER, Arslan Zafer (2008). Tarım Ekonomisi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- HAFTACI, Vasfi (2003). Maliyet Muhasebesi. Trabzon: Derya Kitabevi.
- HAFTACI, Vasfi (2008). Yönetim Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- HAFTACI, Vasfi (2010). Yönetim Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- İNAN, İ. Hakkı (2016). Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- GENÇ, Ertekin (1985). Tarımsal Araştırmaları Destekleme ve Geliştirme Vakfı. Yalova.
- GÖKÇEN, Gürbüz (2009). Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları. İstanbul: Beta.
- GÖKGÖZ, Ahmet (2012). Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Hesaplanması. Bursa: Dora Yayınları.
- ER, Celal, Dilek BAŞALMA (2008). Organik Tarımdaki Gelişmeler. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun (2011). Muhasebe Organizasyonu. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- KAZGAN, Gülten (2013). Tarım ve Gelişme. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- KARACAN, Sami (2009). Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- LAZOL, İbrahim (2008). Genel Muhasebe. Bursa: Ekin Kitabevi.
- ORTAÇ, F. Rifat, Hilmi ÜNSAL, Eren ÇAŞKURLU (2006). Türkiye’de Uygulanan Tarımsal Fiyatlandırma Politikaları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- OS, E. A. van, GİELİNG, Th. H. ve LIETH, J. H. (2019). “Technical Equipment in Soilless Production Systems”. Soilless Culture, Amsterdam : Elsevier.
- ÖNER, Erdoğan (2014). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZGÜÇ, Burhanettin (1964). Süs Bitkileri ve Yetiştiriciliği. Ankara: Kardeş Matbaası.

- PARLAKKAYA, Raif (2010). Muhasebe Belgeleri Ders Notları. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- REHBER, Erkan (2012). Tarımsal Değerleme ve Bilirkişilik. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- SAĞLAM, Necdet, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2005). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- TETİK, Nilüfer (2002). Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- T.C. TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI (2010). Kesme Çiçekçilik. Ankara: T.C. Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Yayın Dairesi Başkanlığı.
- TUĞAY, Osman (2015). Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- UYSAL, Tolga, Mehmet ŞENLİK (2012). Genel Muhasebe. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- VURAL, Mithat (2016). Tarla Bitkileri Tarımı. Şanlıurfa: Elif Matbaası.
- YÜKÇÜ, Süleyman (2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- YÜKÇÜ, Süleyman (2014). Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklili Genel Muhasebe. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım.

Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Yayınlar

- AKIN, Ramis Özgen (2017). “Topraksız Tarım Çilek Yetiştiriciliği ve Kokopit Ortamında Çilek Yetiştiriciliği”, Apelasyon e-Dergi, (44), apelasyon.com/Yazi/659-topraksiz-tarim-cilek-yetistirciligi-ve-kokopit-ortaminda-cilek-yetistirciligi
- ARI, Mustafa, Rıfat YILMAZ (2015). “Avantaj ve Dezavantajları Açısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi (65), s.147-160.
- ATHANASİOS, Vazakidis, Athianos STERGİOS, C. Ekaterini LASKARIDOU (2010). “The Importance of Information through Accounting Practice In Agricultural Sector-European Data Network”. Journal of Social Sciences, 6(2), s. 221-228.
- ATZORİ, Giulia , MANCUSO, Stefano ve MASİ, Elisa (2019). “Seawater potential use in soilless culture: A review”. Scientia Horticulturae, 249, s. 199-207.

- AYBOĞA, Hanifi (2001). “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”. Mali Çözüm Dergisi, (56), s.86-94.
- AYBOĞA, Hanifi (2003). “Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması”. Mali Çözüm Dergisi, (64), s.1.
- AYÇİÇEK, Fahri (2011). “Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri”. Mali Çözüm Dergisi (103), s.121-131.
- BAŞAR, Haluk (2000). “Bazı Topraksız Yetiştiricilik Yöntemlerinin Karşılaştırılması”. Anadolu Ege Tarımsal Araştırma Enstitüsü Dergisi, 10(2), s.169-182.
- BAYRAMOĞLU, Zeki, Z.Gökcalp GÖKTOLGA vd. (2005). “Tokat İli Zile İlçesinde Yetiştirilen Bazı Önemli Tarla Ürünlerinde Fiziki Üretim Girdileri ve Maliyet Analizleri”. Tarım Ekonomisi Dergisi, 11(2), s.101-109.
- BOHUSOVA, Hana, Patrik SVOBODA, Danuse NERUDOVA (2012). “Biological Assets Reporting: Is The Increase In Value Caused By The Biological Transformation Revenue? Agricultural Economics, 58, s.520-532.
- BOZZOLAN, Saverio, Enrico LAGHI, Marco MATTEI (2016). “Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications For Accounting Of Bearer Plants”. Agricultural Economics, 62(4), s.160-166.
- BUYRUK AKBABA, Ayşe Nur (2015). “Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlaması: Borsa İstanbul’da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanlarında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz”. Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4(2), s.103.
- BÜYÜKİPEKÇİ, Semih, Aziz KAĞITÇI (2015). “Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi”. KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 12(1), s.105-113.
- BÜYÜKİPEKÇİ, Semih, Ergün YİĞİT (2016). “TMS-16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 19(2), s.219-231.
- ÇAM, Mustafa (2015). “TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi”. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), s.11-19.
- ÇAYLI, Ali, Yusuf TEMİZKAN (2018). “Kahramanmaraş Bölgesi İçin Seralarda Örtü Malzemesi ve Isı Tasarruf Önlemlerinin Isıtma Yüküne Etkisinin Uzman Sistem İle Belirlenmesi”. KSÜ Tarım ve Doğa Dergisi, 21(3), s.312-322.

- ÇEVİK, Zülküf, Hilmi KIRLIOĞLU (2016). “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s. 294-295.
- DEMİRKOL, Ömer Faruk (2006). Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları’na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ELMASTAŞ, Necmettin (2012). “Türkiye Ekonomisi İçin Önemi Giderek Artan Bir Maden: Pomza (Sünger Taşı). Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 5 (23), s.201.
- GOHARDOUST, Mohammad Reza, BAR-TAL, Asher, EFFATİ, Mohaddese ve TULLER, Markus (2020). “Characterization of Physicochemical and Hydraulic Properties of Organic and Mineral Soilless Culture Substrates and Mixtures”. Agronomy, 10 (1403), s. 1-18.
- GÖKGÖZ, Ahmet, Fatma TEMELLİ (2016). “Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”. Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies, 2(4), s.142-154.
- HACIHASANOĞLU, Tansel, Ahmet ÜNLÜ (2017). “Canlı Varlıkların TMS 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması”. International Journal of Academic Value Studies (Javstudies), 3(9), s.394-410.
- HAZAR, Deniz, İbrahim BAKTİR (2013). “Topraksız Tarım Kesme Gül Yetiştiriciliği”. Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, 17(2), s.21-28.
- HERRMANN, Don, M. Shahrokh SAUDAGARAN, B. Thomas WAYNE (2006). “The Quality Of Fair Value For Property, Plant and Equipment”, Accounting Forum, 30(1), s.43-59.
- HORIBE, Takanori , YAMADA, Kunio (2017). “Petal Growth Physiology Of Cut Rose Flowers: Progress And Future Prospects”. Journal of Horticultural Research, 25(1), s. 5–18.
- İÇÖZ, Ahmet (2015). “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler”. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(41), s.1231.
- KAZAZ, Soner, Özgül KARAGÜZEL, Köksal AYDINŞAKİR vd., (2010). “Topraksız kültürde Kesme Gül Yetiştiriciliği”, IV. Süs Bitkileri Kongresi. Alata Bahçe Kültürleri Araştırma Enstitüsü: Mersin: s.622-631.
- KAZAZ, Soner (2014). “Süs Bitkilerinde Topraksız Tarım”. Türk Tarım Dergisi, s.216.

- KAYA, Uğur, Engin DİNÇ (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(2), s.343-364.
- KILLI, Mustafa, Zeynep HATUNOĞLU (2016). “Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış”. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 3(1), s.1-12.
- KIRLIOĞLU, Hilmi, Ahmet GÖKGÖZ (2012). “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2), s.107-127.
- KIRLIOĞLU, Hilmi, Aydın BAĞDAT (2016). “Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s.624.
- KIYMETLİ ŞEN, İlker, Arman Aziz KARAGÜL (2014). “Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7 (3), s.27-48.
- MERİÇ, M.Kamil, Gölgen B. ÖZTEKİN, (2008). “Topraksız Tarımda Kapılar Sistemleri”. Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 45(2), s.145-152.
- NİYAZ, Özce Can, Nevin DEMİRBAŞ (2011). “Türkiye Yaş Meyve Üretim ve İhracatının Son On Yıllık Döneminin Değerlemesi”. Tarım Ekonomisi Dergisi, 17(1), s.37-45.
- NOSİR, Walid (2016). “New Technique for Rose Production in Soilless Culture System and Disease Reduction”. Journal of Plant Nutrition, 39 (2), s. 181-188.
- ONAY, Ahmet (2016a). “Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi”. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(3), s.31-45.
- ONAY, Ahmet (2016b). “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkları Aktifleştirme, Değerleme ve Amortisman Uygulamalarının Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”. Journal of Strategic Research in Social Science, 2(3), s.1-24.
- OTHMAN, Yahia, BATAİNEH, Khaled, AJLOUNİ, Malik Al, ALSMAİRAT, Nihad, AYAD, Jamal, SHİYAB, Safwan, AL-QARALLAH, Bassam ve HİLAİRE ,Rolston St (2019). “Soilless Culture: Management Of Growing Substrate, Water, Nutrient, Salinity, Microorganism And Product Quality”. Fresenius Environmental Bulletin, 28, s. 3249-3260.
- ÖRTEN, Remzi, Rıdvan BAYIRLI (2007). “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36.

- ÖZDEN, Altuğ, Göksel ARMAĞAN (2005). “Aydın İli Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Faaliyetlerinin Verimliliklerinin Belirlenmesi”. Tarım Ekonomisi Dergisi, 11(2), s.111-121.
- ÖZKAN, Burhan, İbrahim YILMAZ (1999). “Tek Yıllık Bitkiler İçin Maliyet Hesaplamaları: Mevcut Durum, Sorunlar ve Öneriler”. Tarım Ekonomisi Dergisi, 4, s.64-80.
- ÖZTÜRK, Abdulhalim, Gülümser ÜNKAYA (2019). “Canlı Varlıkların TMS 41 Kapsamında Tek Düzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi”. İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi, 11(1), s.39-65.
- ÖZTÜRK, Erkan (2015). “Maddi Duran Varlıkların Raporlanmasında Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin Kullanılması”. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(3), s.202.
- ÖZULUCAN, Abitter, Ali DERAN (2008). “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(25), s.9.
- POP, Atanasiu, Sorin-Constantin DEACONU (2008). “Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture”. Theoretical and Applied Economics, s.3-18.
- SARIAY, M. A. İbrahim (2012). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar”. Electronic Journal of Vocational Collages, 2(1), s.110-124.
- SİPAHİ, Barış (2009). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları. İSMMMO, 2, s.153.
- SÖNMEZ, Feriştah (2002). “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31. Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)”. Mali Çözüm Dergisi, (69), s.143-163.
- SÖNMEZ, Feriştah (2006). “Tarım İşletmelerinde Amortisman”. Muhasebe ve Denetime Bakış, 19(2), s.47-74.
- SUBAŞI, Osman Sedat, Osman UYSAL (2018). “Tarımda Üretici Örgütlenmeleri ve Üretici Birlikleri”. Uluslararası Erdemli Sempozyumu 19-21 Nisan 2018. s.5.
- SÜKLÜM, Nurcan, Habib AKDOĞAN (2016). “TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”. AKÜ İİBF Dergisi, 14(2), s.1-9.

- TAŞTAN, Hakan (2005). “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (60), s.25-38.
- TEKŞEN, Ömer, Sevinç Şahin DAĞLI (2017). “Maddi Duran Varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(20), s.424-447.
- TÜZEL, Yüksel, Ayşe GÜL, Gölgen Bahar ÖZTEKİN, Sait ENGİNDENİZ, Filiz BOYACI, Hale DUYAR, Esra CEBECİ, Tunc DURDU (2020). “Türkiye’de Örtüaltı Yetiştiriciliği ve Yeni Gelişmeler”. Türkiye Ziraat Mühendisliği IX. Teknik Kongresi. Ankara:Çankaya Belediyesi Çağdaş Sanatlar Merkezi: s.725-750.
- USUL, Hayrettin, Tülay Top (2010). “TMS 41’e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”. Muhasebe ve Denetime Bakış. (31), s.65-76.
- VURAL, Hasan, Halil FİDAN (2007). “Türkiye’de Hayvansal Üretim ve Hayvancılık İşletmelerinin Özellikleri”. Tarım Ekonomisi Dergisi, 13(2), s.49-59.
- YAZARKAN, Hakan (2016). “Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği”. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(2), s.409-434.
- YERCAN, Murat (2007). “Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarımın Örgütlenme Deseni ve Tarımsal Kooperatifler”. Tarım Ekonomisi Dergisi. 13(1), s.19-29.
- YILDIZTEKİN, İhsan (2010). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,24(4), s.259-288.
- ZAIMOĞLU, Zeynep (2017). “Farklı İklim Bölgelerindeki Seralar İçin Isı Gereksinimlerinin Modellenmesi”. Çukurova Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi, 32(4), s.79-86.

Elektronik Kaynaklar

- ÇİFTÇİ TV, Bahçe Sera-Topraksız Tarımda Kesme Çiçek Gül, 5 Mart 2015, <https://www.youtube.com/watch?v=amCjPTcLORg> / E.T: 10.12.2017.
- DENETİMNET. “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği”. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2041%20TARIMSAL%20FAAL%20C4%B0YETLER%202_.pdf /E.T: 04.04.2013.

- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005).
<http://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/> / E.T: 08.05.2018.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI. Gelir Vergisi Kanunu, www.gibi.gov.tr / E.T:
15.05.2012.
- HÜRRİYET.COM.TR (2007). hurriyet.com.tr/gundem/bizim-topuk-tasi-toprak-olunca-sulamada-yuzde-70-tasarruf-sagladı-7531851 / E.T: 13.04.2015
- KAMU GÖZETİMİ KURUMU (2018). “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”,
<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2531/Finansal-Raporlama> /
E.T: 10.02.2019
- KAMU GÖZETİMİ KURUMU (2019). “Türkiye Muhasebe Standartları”.
www.kgk.gov.tr / E.T: 10.02.2020.
- KAMU GÖZETİMİ KURUMU (2021). “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı”,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Hesap_Plani_Taslagi_Gorusler_Sonrasi_21_07.pdf / E.T:28.01.2021
- MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ.
<https://www.mta.gov.tr/v3.0/bilgi-merkezi/perlit> / E.T: 15.05.2020.
- PERŞEMBE ZİRAAT ODASI. <http://persembe.ziraatodasi.org.tr/perlit-nedir-tarimda-perlit-kullanimi> / E.T: 15.05.2020.
- T.C. GÜNEY EGE KALKINMA AJANSI (2013). Modern Seracılık Yatırım Raporu, https://www.geka.gov.tr/Dosyalar/o_1a5tuj3op9pq7g33ag5dv3ve8.pdf / E.T: 18.08.2015.
- T.C. DOĞU AKDENİZ KALKINMA AJANSI (2017). Orta ve İleri Teknolojiye Sahip Sera Fizibiliteleri.
https://www.dogaka.gov.tr/assets/upload/dosyalar/www.dogaka.gov.tr_2687_XH1I63JL_Orta-Ve-ileri-Teknolojiye-Sahip-Sera-Fizibiliteleri-2017.pdf / E.T: 20.06.2019.
- T.C. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI (2007). MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi) – Bahçecilik.
https://web.archive.org/web/20160709204830/http://www.konya.bel.tr/images/parkbahceler/pdf/bitki_organlari.pdf / E.T. 16.06.2019.
- T.C. ORMAN ve SU İŞLERİ BAKANLIĞI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2014). Faaliyet Raporu,
<http://www.ogm.gov.tr/ekutuphane/FaaliyetRaporu/Orman%20Genel%20M%C3%BCd%C3%BCrl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%202014%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> / E.T: 16.03.2018.

T.C. TARIM ve ORMAN BAKANLIğI, (2020).
<https://www.tarimorman.gov.tr/Konular/Bitkisel-Uretim/Tarla-Ve-Bahce-Bitkileri/Ortu-Altı-Yetistircilik> / E.T: 05.07.2020.

TOPRAK DÜNYASI. <http://www.toprakdunyasi.com/tr/kokopit>

TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU (2018). “Tarımsal İşletme Yapı Araştırması, 2016”. Haber Bülteni, Sayı: 24869,
<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24869>. / E.T: 04.05.2018.

TÜİK, <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=tarim-111&dil=1> E.T: 10.05.2021.

TÜRKTOB Türkiye Tohumcular Birliği, (2012). turkob.org.tr/tr/topraksiz-tarim-8760 / E.T: 07.06.2015.

“Topraksız Tarım”. www.mku.edu.tr/files/1066-cfcb9a14-83f2-4a77-9603-631ed45e5cdb.doc. / E.T: 15.07.2018.

EKLER

MONOGRAFİDE KULLANILAN AYRINTILI HESAP PLANI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

100 Nakit Kasası

100.01 TL Kasa

100.02 Yabancı Paralar Kasası

102 Bankalar

102.01 TL Mevduat

102.02 Döviz Tevdiat

15 STOKLAR

150 İlk Madde ve Malzeme

150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme

150.01.001 Su

150.01.002 Zirai İlaç

150.01.003 Gübre

150.01.004 Ambalaj Malzemesi

150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme

150.02.001 Yardımcı Malzemeler

150.02.001.001 İşletme Malzemesi

150.02.001.001.001 Kırtasiye Malzemesi

150.02.001.001.002 Temizlik Malzemesi

150.02.001.001.003 Diğer Malzemeler

150.02.001.001.003.001 Galoş

150.02.001.001.003.002 Eldiven

150.02.001.001.003.003 Makas

151 Yarı Mamuller

151.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri

151.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri

151.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri

152 Mamuller

152.01 Gül

2 DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 Arazi ve Arsalar

250.01 Araziler

251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri

251.01 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

251.01.001 Sondaj Kuyuları

251.01.002 Çit, Çevre Duvar, Parke Yolları

251.01.003 Yağmur Suyu Drenajı

251.01.004 Sera ve Bina Yolları

251.01.005 Su Kanalı

252 Binalar

252.01 Binalar

252.01.001 İdari Bina ve Ofisler

252.01.002 Yardımcı Tesisler (Paketleme)

252.01.003 İlaç-Gübre-Sarf Malzeme Depoları

252.01.004 Soğuk Hava Deposu

252.01.005 Yardımcı İşletmeler Isı Merkezi Binası

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

253.01 Tesis, Makine ve Cihazlar

253.01.001 Üretim Tesisleri Plastik Sera Konstrüksiyonu

253.01.002 Isı ve Gölgeleme Perdesi

253.01.003 Yan Duvarlarda 8mm Polikarbon (PC)

253.01.004 Yer Örtüsü

253.01.005 Böcek Tülü Sistemi

253.01.006 Isıtma Sistemi

253.01.007 Sera İçi Sirkülasyon Fan Sistemi ve Fanları

253.01.008 Yüksek Basıncılı Sisleme Sistemi

253.01.009 İklim Kontrol ve Otomasyon

253.01.010 Su Depolama Tankları

253.01.011 Sera İçi Sulama ve Gübreleme Ünitesi, Drenaj Sistemi

253.01.012 Sulama ve Gübreleme Makinesi

253.01.013 İlaçlama Sistemi

253.01.014 Elektrik Sistemi ve Montajı

253.01.015 Topraksız Gül Serası Yatakları

253.01.016 Polietilen (PE) Örtü

253.01.017 Soğuk Hava Tesisi

253.01.018 Perlit

253.01.019 Cocopeat (Hindistancevizi Kabuğu)

253.01.020 Pomza Taşı

254 Taşıtlar

254.01 Taşıtlar

254.01.001 Otomobil X

254.01.002 Otomobil Y

255 Demirbaşlar

255.01 Döşeme ve Mefruşatlar

255.02 Büro Mobilyaları

255.03 Bilgisayar

255.04 Klima

255.05 Buzdolabı

255.06 Perde

255.07 Fotokopi Makinesi

255.08 Yazıcı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

256.01 Taşıyıcı Bitkiler

256.01.001 Gül Fidanları

258 Birikmiş Amortismanlar (-)

- 258.00 Arazi ve Arsalar Birikmiş Amortismanı
- 258.01 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Birikmiş Amortismanı
- 258.02 Binalar Birikmiş Amortismanı
- 258.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Birikmiş Amortismanı
- 258.04 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı
- 258.05 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı
- 258.06 Diğer Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanı
- 258.06.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı
- 258.06.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

- 259.01 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları
- 259.01.001 Taşıyıcı Bitkiler
- 259.01.001.001 Gül Fideleri
- 259.02 Verilen Avanslar

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 Sermaye

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

551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

- 551.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 Geçmiş Yıllar Karları

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı (-)

6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞ HASILATI

600 Yurtiçi Satışlar

61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)

629 Diğer Giderler (-)

63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

64 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR ve KAZANÇLAR

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

643.01 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları

643.01.001 Gül Değer Artışı

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

644.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları İptalleri

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER ve ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

653.01 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları (-)

653.01.001 Gül Değer Azalışı (-)

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değerleme Azalışları(-)

69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

699 Dönem Karı veya Zararı

7 MALİYET HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

710.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri

710.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

710.10.00.001 Su

710.10.00.002 Zirai İlaç

710.10.00.003 Gübre

710.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri

710.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

710.11.00.001 Ambalaj Malzemesi

711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720. Direkt İşçilik Giderleri

720.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri

720.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri

720.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri

720.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 Genel Üretim Giderleri

730.10 Çiçek Esas Üretim Gider Yeri

730.10.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

730.10.00.001 Yardımcı Malzemeler

730.10.00.002 İşletme Malzemesi

730.10.00.002.001 Kırtasiye Malzemesi

730.10.00.002.002 Temizlik Malzemesi

730.10.00.002.003 Diğer Malzemeler

730.10.00.002.003.001 Galoş

730.10.00.002.003.002 Eldiven

730.10.00.002.003.003 Makas

730.10.01 İşçi Ücret ve Giderleri

730.10.01.001 Üretim Müdürü

730.10.01.002 Teknik Eleman

730.10.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

730.10.03.001 Elektrik

730.10.03.002 Haberleşme

730.10.03.003 Isıtma

730.10.03.004 Bakım-Onarım
730.10.04 Çeşitli Giderler
730.10.05 Vergi, Resim ve Harçlar
730.10.06 Amortisman ve Tükenme Payları
730.10.06.000 Arazi ve Arsalar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.001 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Birikmiş Amortismanı
730.10.06.002 Binalar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.003 Tesis, Makine ve Cihazlar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.004 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.005 Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.006 Diğer Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanı
730.10.06.006.001 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı
730.10.06.006.001.001 Gül Fidanları Birikmiş Amortismanı
730.11 İşleme-Paketleme Esas Üretim Gider Yeri
730.11.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
730.11.00.001 Yardımcı Malzemeler
730.11.00.002 İşletme Malzemesi
730.11.00.002.001 Kırtasiye Malzemesi
730.11.00.002.002 Temizlik Malzemesi
730.11.00.002.003 Diğer Malzemeler
730.11.00.002.003.001 Galoş
730.11.00.002.003.002 Eldiven
730.11.00.002.003.003 Makas
730.11.01 İşçi Ücret ve Giderleri
730.11.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
730.11.03.001 Elektrik
730.11.03.002 Haberleşme
730.11.03.003 Isıtma
730.11.03.004 Bakım-Onarım
730.11.04 Çeşitli Giderler
730.11.05 Vergi, Resim ve Harçlar
730.11.06 Amortisman ve Tükenme Payları
730.12 Soğuk Hava Deposu Esas Üretim Gider Yeri
730.12.06 Amortisman ve Tükenme Payları
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
76 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
760.60 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yeri
760.60.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
760.60 00.001 İşletme Malzemesi
760.60 00.001.001 Kırtasiye Malzemesi
760.60 00.001.002 Temizlik Malzemesi
760.60 00.001.003 Diğer Malzemeler
760.60.02 Memur Ücret ve Giderleri
760.60.02.001 Satın Alma, Satış ve Pazarlama Elemanı
760.60.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
760.60.03.001 Nakliye
760.60.03.002 Reklam
760.60.04 Çeşitli Giderler

760.60.05 Vergi, Resim ve Harçlar

760.60.06 Amortisman ve Tükenme Payları

761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri

770.70 Genel Yönetim Gider Yeri

770.70.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

770.70.00.001 İşletme Malzemesi

770.70 00.001.001 Kırtasiye Malzemesi

770.70 00.001.002 Temizlik Malzemesi

770.70 00.001.003 Diğer Malzemeler

770.70.02 Memur Ücret ve Giderleri

770.70.02.001 Genel Müdür

770.70.02.002 Muhasebe Elemanı

770.70.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

770.70.03.001 Mali Müşavirlik

770.70.04 Çeşitli Giderler

770.70.05 Vergi, Resim ve Harçlar

770.70.06 Amortisman ve Tükenme Payları

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma

8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK

DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

ÖZGEÇMİŞ

2000 yılında başladığı Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden, hazırlık sınıfı ile birlikte 2005 yılında mezun oldu. 2008 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Programında yüksek lisansını, 2021 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Programında doktorasını tamamladı. Evli ve 3 çocuk annesidir.

