

TARIMSAL ÜRÜN PAZARLAMASI VE TARIMSAL İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

AGRICULTURAL PRODUCT MARKETING AND ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL TRANSACTIONS

Mehmet Serdar ATAY*, **Cihat KARTAL****

* Dr. Öğr. Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., mehmetserdaratay@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-8070-6166>

** Dr. Öğr. Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Üretim Yönetimi ve Pazarlama A.B.D., dr_cihat_kartal@yahoo.com, <https://orcid.org/0000-0003-2390-8268>

ÖZ

Gıda sektörü insan ihtiyaçlarının karşılanmasında stratejik bir öneme sahiptir. Günümüzde bir çok ülke, bütün dünya ekonomisini olumsuz etkileyen Covid-19 virüsü ve çeşitli savaşlar gibi beklenmeyen durumların telafisinde gıda sektörüne önemli yatırımlar yapmaktadır. Hatta bu durum bir çok ülkenin yaşamsal stratejisi ve devlet politikası olarak önemini hissettirmektedir. Hızla artan insan nüfusu, yaşlı insan sayısının genç insan sayısına göre oransal büyüklüğünün artması ya da çevresel felaketler gibi bir çok duruma paralel olarak tarımsal faaliyetlere ilişkin yatırımların değer kazanmasına sebebiyet vermiştir. Bu özelliğinden dolayı bir çok ülkede tarımsal faaliyetlere olan yatırımlar küçük çiftçilerden ziyade önemli girişimler olarak görülmeye başlamış, aynı zamanda makine ve teçhizatlar gibi tarımsal girdilerin artan değerleri bu faaliyetleri küçük girişimcilik faaliyetlerinin dışına çıkartmıştır. Tarım sektörünün söz konusu kritik ve stratejik önemi; üretim/pazarlama ve tarımsal muhasebe gibi iki önemli uzmanlık alanında çalışmaların gerçekleştirilmesine sebep olmuştur. Bu makale ile, tarımsal ürünlerin pazarlanmasından yola çıkarak söz konusu kritik ayrıma yönelik işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Tarım, Tarımsal Pazarlama, Tarımsal Faaliyet, Tarım Muhasebesi, Besicilik*

Jel Kodları: *L11, Q13, Q14, N50*

ABSTRACT

The food sector is a sector of strategic importance to mee thuman needs. Today, many countries make significant investments in the food sector in compensating for unexpected situations such as Covid-19 virus and various wars, which negatively affect the whole world economy. Infact, this situation makes it felt its importance as the vital strategy and state policy of many countries. Rapidly growing human population, the proportion of elderly people increased proportionally compared to the number of young people or environmental disasters caused investments in agricultural activities to be valued in many countries began to appear, but also the increasing values of agricultural inputs such as machinery and equipment have taken these activities out of small entrepreneurship activities. The critical and strategic importance of the agricultural sector; It led to the realization of studies in two important areas of expertise such as production / marketing and agricultural accounting. With this article, examples are given for accounting the transactions for the critical segregation based on the marketing of agricultural products.

Keywords: *Agriculture, Agricultural Marketing, Agricultural Activity, Agricultural Accounting, Breeding*

Jel Codes: *L11, Q13, Q14, N50*

1. GİRİŞVE KAVRAMLAR

Genel anlamda tarımsal ürünler; hayvanlar, bu hayvanların etleri, kümes hayvanları, yün, süt ürünleri, tahıllar, tohumlar, meyve ve meyve ürünleri, sebzeler ve sebze ürünleri, ağaç ürünleri, bal, tütün, odun veya herhangi bir ürünün herhangi bir sınıfı veya bir parçası anlamına gelmektedir (www.ontario.ca, 2019). Kimi kaynaklar bu tanımın yanı sıra tamamen veya kısmen bu ürünlerden herhangi birinden üretilmiş ya da türetilmiş, yiyecek, içecek maddeleri ve organik tarımsal ürünleri de çiftlik ürünleri olarak kabul etmektedir.

Tarımsal ürün kavramı çiftçinin ürünlerini hasat etmesiyle ortaya çıkan bir kavramdır. Hasat gerçekleştiğinde ürün genellikle doğrudan tüketiciye gitmez. Öncelikle, ürünün yıl boyunca düzenli ve sürekli bir şekilde tüketilen yerden uzakta bulunması muhtemeldir. Ayrıca, talebi karşılamak üzere arzın ayarlanması için depolama gereklidir. Genelde bir ürün, hasat edildiğinde nadiren tüketiciler tarafından kabul edilir niteliktedir. Bu nedenle tarımsal ürün tüketiciye ulaştırılncaya kadarki süreçte çeşitli şekillerde sıralanmalı, temizlenmeli, işlenmeli ve tüketiciye satış için uygun kalite ve miktarlarda sunulmalıdır. Nihayetinde çiftçi, ürünün mülkiyeti elinden çıktığında kendisine bir ödeme bekleyecektir. Bu nedenle, perakendecinin; ürünleri nihai tüketiciye satana kadar tüm çeşitli aşamaları kapsayacak şekilde bazı finansal düzenlemeler yapması gereklidir. (Asogwa vd, 2012: 269). Pazarlama ise, üretim dahil tüm iş fonksiyonlarını ve en geniş anlamıyla üretim kararını da kapsar. Bu nedenle, tarımda yetiştirilecek ürün çeşitliliği veya hayvan türünün tutulması gibi bir kararın pazarlama kararları ile açıklanabileceği söylenebilir (Asogwa vd, 2012: 270).

Tarımsal ürün kavramından yola çıkarak ortaya konan tarımsal pazarlama ise; “çiftçilik faaliyetinde uğraşan kişinin ne miktarda ve hangi kalitede tarımsal ürün üreteceği ile başlayan, söz konusu çiftlik ürününün Pazar koşullarına sunulması için

hazırlığın yapılması, ürünlerin piyasa koşullarına uygun standardizasyon çalışmalarının yapılması, bu ürünlerin saklama koşullarına uygun olarak depolanması, nakliyat ve nihayetinde tüketiciye kadar süreçteki faaliyetlerin tümü” (Ekmeksiz, 2019: 2) bu kapsam içinde değerlendirilecektir. “Ritson ve Albisu'ya (1986 ve 2002) göre “tarımsal pazarlama; tarımsal pazarlamanın, amaçlarını yerine getirmek için bir işletmenin müşterisinin istek ve ihtiyaçlarını doğru bir şekilde tespit edip karşıladığı bir süreç olduğunu belirtmiştir” (Abdullah ve Hossain, 2013: 132). Kohls (1985), tarımsal pazarlamanın, mal ve hizmet akışında yer alan tüm ticari faaliyetlerin, ilk tarımsal üretim noktasından nihai tüketicinin eline geçene kadarki tüm süreçler çerçevesinde tanımlamıştır (Asogwa vd, 2012: 270). Bu tanımdan, temelde aynı olsa da farklı çıkar



gruplarının tarımsal pazarlamayı farklı şekillerde değerlendirebildikleri görülebilmektedir. Neticede tüketiciler açısından amacın düşük satın alma maliyeti, üreticiler açısından ise amacın yüksek gelir ile çerçevelenen bir bakış açısından bahsedilebilir.

2. TARIMSAL PAZARLAMA SİSTEMİ

Ürünlerinin pazarlaması; “ürün niteliğine göre farklılaşmaktadır. Meyve, sebze ve hayvanların pazarlanmasında özel sektör yer alırken, tahıl ürünlerinde kamu ve ticaret borsaları, fındık, pamuk, ayçiçeği gibi tarımsal varlıkların ise kooperatifler ve tüccarlar kanalıyla pazarlama sisteminde yer aldığı görülmektedir. Ürünün yapısı nedeniyle, kimi ürünler tamamen bir

sistemde yer alırken, kimileri de birçok kanalda yer alabilmektedir” (Ekmeksiz, 2019: 2). Bu sistem; ürünlerin çiftçilerden tüketicilere akışını, bu süreçteki birçok faaliyet ve sistem içinde bulunan sektörlerin yapısını içermektedir.

Tarımsal pazarlama sistemi standardizasyondan ambalajlamaya kadar pek çok konunun derinlemesine dikkatini gerektirmektedir.

• **Standardizasyon:** TSE'nin tanımına göre standardizasyon; Mevcut ve potansiyel sorunlar dikkate alınarak, ortak ve tekrar eden durumlar için en uygun düzenin elde edilebilmesi için gerekli açıklamaların oluşturulmasıdır. Bu çerçevede standardizasyon; standartların oluşturulması, yayınlanması ve uygulanmasını içerir (TSE). Standart üretim ile kayıplar azaltılabilmekte, depolama ve taşıma kolaylaşmakta, arz ve talep dengelenmekte, dış ticaret anlaşmazlıkları giderilebilmekte, dış satım gelişmekte ayrıca rekabete olan pozitif etkisiyle ürünlerin karşılaştırılma ve seçim kolaylığı sağlanabilmekte, fiyat ve kalite hileleri azaltılabilmekte ve satış sonrası hizmetlerinde geliştirilmesiyle tüketiciye çok sayıda fayda sağlanmış olacaktır (Ekmeksiz, 2019: 10).

• **Kalite Kontrolü:** Üretilmiş olan bir mamulün ya da hizmetin kullanıma uygun olamamasına neden olacak kusurların önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesine yönelik işlemleri içermektedir (Elevli, 2018: 3). Pazarlama literatürü kaliteyi tüketici tatmini ile açıklamaktadır. “kalite, firmaların; ulusal ve uluslararası pazarlarda hayatlarını sürdürebilmesi, rekabet edebilmesi ve pazar paylarını artırabilmesi için önemli” (Ekmeksiz, 2019: 10) bir faktördür. Kalite ile işletmeler üretimin çeşitli aşamalarında hammadde maliyetini azaltabilecek, mamulün tüketici açısından tatmin edilebilir ve bir seviyede değerlendirilebilmesini sağlayacak, atık ve fire maliyetlerini aşağıya çekebilecek, satış sonrası olumsuzlukları ortadan kaldırarak üretici ve tüketici açısından beklenmeyen

durumların minimize edilmesini sağlayabilecektir.

• **Ambalajlama ve Etiketleme:** Ambalaj; gıda ürününü çevresel etkilerden koruyan, içindeki ürünleri bir araya getirerek, pazarlama işlemlerini kolaylaştıran, tüketiciyi içeriği hakkında bilgilendiren çeşitli malzemelerden yapılmış koruyuculardır (Örücü ve Tavşancı, 2001:4). Bilhassa gıda marketçiliğinde yaşanan gelişme, hükümetlerin insan sağlığı üzerindeki hassasiyetleri ve ambalaj sanayiindeki modern teknoloji kullanımı ambalajlara verilen önemi arttırmıştır. Yanı sıra “Tüketicinin gösterişli malzemeye olan talebi ile pazardaki egemenliklerinin ve gelir düzeyinin artması, ürünün farklılaştırılması, raf ömrü ve saklama koşulları gibi bilgilere dikkat edilmesi, ailedeki bireylerin ve özellikle kadınların iş hayatına girmeleri sonucunda alışveriş sürelerinin azalması ambalajlamaya yönelik ilgiyi arttırmıştır” (Ekmeksiz, 2019: 11) Hangi ambalajların hangi biçimlerde kullanılacağı temelde yasalar ve yönetmelikler ile belirlenirken çevre koruma konusundaki bilincin artması, firmaların maliyet düşürmeye yönelik önlemler alması, gösteriş tüketimine yönelik tasarım fikirleri, ürün raf ömrünün artırılması gibi konular ambalaj seçiminde önemli yer tutmaktadır. Benzer şekilde artan tüketici bilincinin yanı sıra yasal düzenlemeler de ürün ve firma hakkında bilgi sunan etiket kullanımını ve etiket içeriğini belirlemektedir.

Son dönemlerdeki araştırmalar; satın alma kararlarında, etiket bilgilerinin önemini göstermektedir. Örneğin; Yeni Zelanda ve Avustralya’da yapılan bir araştırmada tüketicilerin bilinçli bir seçim yapmada etiketlerin önemi vurgulanmıştır (Özgül ve Aksulu, 2006: 2). Günümüzde çevreye karşı daha duyarlı olan tüketiciler için eko-etiket geliştirilmiştir. “Eko-etiketleme esas itibarıyla, tüketicileri hangi ürünlerin çevreye daha az zarar verdiği hususunda uyarmayı amaçlamaktadır. Yani, çevreyle dost ürünlerin, diğerlerinden ayırt edilebilmesi ve belirli bir standart çerçevesinde üretilebilmesi amacıyla

Uluslararası Standardizasyon Örgütü, (ISO) 14000 belgeleriyle, tüketiciler tarafından ekolojiye duyarlı ürünlerin tanımlanması sağlanmıştır (Yücel & Ekmekçiler, 2008: 329). Ayrıca başka bir tür eko-etiketlemeye de negatif eko-etiketleme ismi verilmektedir. Bu etiketleme ile tüketiciye ürünün zararlı yönleri konusunda bilgi verilir. Bu bilgiler, duyarlı tüketiciler vasıtasıyla eko-etiketli ürünlerin pazar paylarını artacaktır. Ancak eko-etiketi alabilmek için üretici yüksek bedel ödemekte bu da tüketiciye yansımaktadır. Yine de bu ürünlerin pazar payları daha da arttırılabilirse bu sorunda ortadan kalkabilecektir (Alagöz, 2007: 3).

Üretici işletmeler açısından etiket, ürünün satışına fayda sağlaması ve tüketicinin bilgilendirilebilmesi açısından çok önemlidir. Etiket üzerinde yer alan bilgiler, satın alma kararlarında yararlanılabilecek önemli bir bilgi kaynağıdır. İşletmeler bu etiketler sayesinde ürünün tüketicisine doğru ve aynı zamanda kullanımına yönelik yararlı bilgi verebilecektir. Bu nedenle pazarlama açısından önemli bir konudur. Standartlara uygun etiketleme ile tüketici sağlığı korunmuş olacak, hatalı anlamalar ortadan kaldırılacak, suiistimler bertaraf edilebilecek aynı zamanda firmalar arasındaki rekabet düzenlenmiş olacaktır (Özgül ve Aksulu, 2006: 2).

• **Kalite Yönetim Sistemleri:** Pazarlama açısından müşteri tatmini ile açıklanabilen kalite teknik yaklaşım ile gereksinimleri karşılamaya yönelik ürün karakteristiklerini tanımlamaktadır. Sunulan mal ve hizmetlerin hedeflenen özellikleri karşılanması ile tüketiciye güven verilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım ile ortaya konan kalite güvenliği: “hammadde ve mamulün yürürlükteki standartlara uygunluğu, işletme araç-gereçlerinin tasarımı, üretim süreç hattının düzenlenmesi, ürünün raf ömründe etkili olan ambalajlama, depolama ve dağıtım kanallarını da kapsayan bir faaliyetler dizisidir. Bu uygulamalar arasında; “Kritik Kontrol Noktaları Risk Analiz Sistemi (HACCP)”, “İyi Üretim Uygulamaları Sistemi (GMP)”, “Engeller Teknolojisi (HT)”, “Belirleyici

Mikrobiyoloji Uygulamaları (PM), ISO 9000, ISO 22000” önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca ürünün dizaynında HT, proses kontrolünde HACCP, proses geliştirmede PM gıdaların kalite güvenliğinde üç temel standart olarak görülmektedir (Erkan vd., 2008: 94).

3. TÜRKİYE’DE TARIMSAL ÜRÜNLERİN PAZARLAMA KANALLARI VE TUTUNDURMA KARMASI

Ülkemizdeki firmaların önemli bir bölümünün KOBİ niteliğinde olması ve hayvansal üretim ile birlikte genellikle bitkisel üretiminde birlikte yapıyor olması sebebiyle üretilen ya da satın alınan canlı varlıklar üretim yerinde ya da çevresindeki pazarlarda satılmaktadır. Hacimsel olarak küçüklük nedeniyle pazarlama organizasyonu niteliği olmayan yerlerdeki satışın oldukça yoğun olmasına sebep olmaktadır. Kırmızı et pazarlanmasında da çok miktarda aracı işletme bulunmaktadır. Piliç etinde, sözleşmeli üretim sebebiyle pazarlama faaliyetlerinin büyük çoğunluğu, kombine entegre firmalarına aittir. Üretilen sütün önemli bir bölümü mandıralarda işlem görmektedir. DPT verileri, süt sanayindeki işletmelerin büyük bir bölümünün özel sektörde olduğunu göstermektedir. Yumurtacı ve balcılıkla uğraşanlar ise ürünlerini, ya direkt olarak çiftliğinde tüketiciye vermekte ya da tüccar işletmelere satmaktadırlar. Tarımsal ürünlerin pazarlanmasına aşağıdaki araçlardan yararlanılmaktadır (Emeksiz vd., 2019: 6-15 arasından derlenmiştir);

• **Geleneksel Araçlar:** Bu araçlar; reklam faaliyetlerinde kullanılan hemen her tür iletişim araçlarını ve kamusal hizmet duyurularını içermektedir. Bu iletişim araçları kullanılarak tüketiciye ulaşabilmek, onları bilgi sahibi yapabilmek ve sadakat duygusunu arttırabilmek gibi hedefler çerçevesinde amaçlara ulaşmaya çalışılmaktadır. Tarımsal ürün pazarlanmasında çoğunlukla basılı yayım araçları kullanılmaktadır.

• **Geçerli Araçlar:** Geçerli araçlar; şöhret cirosu, pazarlama temsilcisi, açık ev, konuşma, sunumlar ve slayt gösterilerinden müteşekkildir. Firmanın hedeflemiş olduğu müşterilere tanıtımını gerçekleştirebilmek için pazarlama temsilcilerinden, çeşitli sunumlardan, ilgili kesimlere açık ve net davranmayı hedefleyen açık ev gibi araçlardan faydalanılmaktadır. Bu şekilde müşteriler ile birebir iş birliğini temin edecek metotlar uygulanmaktadır. Tarafların tepkilerini anlayabilmek için bu araçlarla, işletme açısından daha doğru bilgilerin sağlanması da muhtemeldir.

• **İnternet Araçları:** Günümüzde elektronik ticaretin gelişmesiyle, internet araçlarının bilhassa gelişmiş ekonomilerin ticari faaliyetlerinde yararlandığı görülmektedir. Bu araçlar arasında; elektronik bülten tahtası, elektronik gazeteler, e-mail, diğer web sitelerine bağlantı, hizmet listesi ve internet siteleri yer almaktadır.

Pazarlamada kullanılan araçların sınıflandırılmasındaki tutundurma karması elemanları ise şu şekildedir (Emeksiz vd. 2019: 17);

✓ **Reklam Karması:** Gazete gibi basılı televizyon gibi sözel yayın araçları, doğrudan posta, açık ortam reklamları, ortak reklamların tamamı reklam karması elemanları arasında yer almaktadır.

Ayrıca yukarıda yer alan mecralardan farklı olarak internet üzerinden web sayfaları aracılığı ile gerçekleştirilen reklam faaliyetlerini içeren sanal pazarlama karması kavramı eklenmiştir. Efthymios Constantinides; sanal pazarlama karması olarak **scope** (kapsam), **site** (web sitesi), **synergy** (birliktelik) ve **system** (sistem) sözcüklerinin baş harflerinden oluşan 4s modelini geliştirmiştir. Buna göre sanal pazarlama karması öğeleri fırsat, site, birliktelik ve sistemden oluşmaktadır (Yurdakul ve Kiracı, 2008: 166).

✓ **Kişisel Satış Karması:** Belirli bir satışın gerçekleştirilmesi amacıyla bireysel konuşma ve satış çabalarını içermektedir. Başka bir ifadeyle; piyasada bilinen bir

işletmenin pazarlama çabalarının, kişiler tarafından yüz yüze gerçekleştirilmesine yarayan, ikna temelli iletişim ve tutundurma faaliyetlerinin tamamı kişisel satış olarak tanımlanabilir (Tosun, 2014: 408).

Tüketicilere ve araçlara gerçekleştirilen kişisel iletişim, satış elemanının seçimi ve bu elemanların eğitimi, ödemeler ve satış bölgeleri gibi kavramlar bu karmanın içinde yer almaktadır.

✓ **Halkla İlişkiler Karması:** Halka ilişkilerin öneminden yola çıkarak yazarlar, halkla ilişkilerin pazarlama amacını gerçekleştirmeye yardım eden bir araç olduğunu ileri sürerek pazarlama içinde yer alması gerektiğini öne sürmektedirler. Ship ve Delozier, halkla ilişkiler faaliyetlerini diğer tutundurma karması unsurları olan, reklam, kişisel satış ve satış geliştirmeye yardımcı olan faaliyetler olarak belirtirken Phillip Kotler halka ilişkiler ve pazarlamanın iki ayrı disiplin olduğunu ancak halkla ilişkilerin pazarlama fonksiyonunun kontrolünde kullanılması gerektiğini söylemişlerdir (Yolaç, 2004: 193).

Bu karmanın içinde, basınla ilişkiler, çeşitli haberler, kurumsal kimlik ve reklam, duyuru, konuşmalar, editörlükler yer almaktadır.

✓ **Satış Tutundurma Karması:** Satış Tutundurma Ajansları Konseyi'ne göre satış tutundurma; "üretilen ya da satılan ürün/hizmet için, işletmeler tarafından tüketiciler üzerinde sayısal bir eylem ya da tepki oluşturmak üzere satışa yönelik teşvikler sunan pazarlama iletişimi aracı" olarak tanımlanmaktadır (Oyman, 2004: 56) Tanıma göre; kişisel satış faaliyetlerinin aksine genellikle süreklilik göstermeyen, kısa dönemli ve tüketici/müşteriler için ek değer yaratarak, pazara nüfusu arttıran, pazar geliştirmeyi destekleyen, kapasite kullanımını maksimize eden ve pazarlama programını farklılaştıran faaliyetlerin tümünü içermektedir (Oyman, 2004: 57).

Bu faaliyetler arasında kuponlar verme, müşteriye demo ürünler sunma, fuar ve

sergiler düzenleme, yarışmalar ve çekilişler yapmak, satış noktaları oluşturmak, indirimler ve primler oluşturma ve para iadeleri gibi eylemler yer almaktadır.

2- PAZARLAMA AÇISINDAN TARIMSAL PAZARLAMA MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

Bir işletmenin belli bir mali dönemine ait olan muhasebe kayıtları, dönem içinde işletmede hangi mali işlemlerin yapıldığı ve bunların sonuçlarına ait bilgileri kullanıcılarına vermektedir. Ancak finansal muhasebe tek başına; tarım işletmelerinin, tarımsal faaliyetlerine yönelik üretim ve politikalarının oluşturulması konusunda yeterli bilgi vermeyecektir. Bu nedenle finansal, maliyet ve yönetim muhasebesi olmak üzere üçlü bir ayrıma tutulmaktadır ki tarım muhasebesi muhasebenin bu üç boyutundan da etkin biçimde yararlanmaktadır. Tarım muhasebesini, sektörel muhasebe içinde değerlendirmek gereklidir. Dolayısıyla bir büyük başın yavrulamasından, düşük rekoltenin sonuçlarına, teşviklerden desteklere kadar kendisine has birçok durumu da içinde barındırmaktadır.

Tarıma yönelik elde edilen veriler, üretim faktörlerin etkinliğinin ölçümlenebilmesi bakımından önem arz etmektedir. Haliyle işlemlere ait kayıtlar olmazsa veri elde edilemez ya da doğruluğu üzerinde tartışmalar oluşur. Bilhassa tarımsal işletmelerde gerçekleştirilen üretim faaliyetleri çoğunlukla, birçok çeşidi içeren biyolojik nitelikler taşımaları sebebiyle de karmaşık bir yapıda bulunmaktadır. Bu nedenle, verilerin doğruluğu, diğer işletmelere kıyasla tarımsal faaliyet gösteren işletmelerde çok daha önemli olduğu söylenebilir. Bu kapsamda, tarım işletmelerinin belirledikleri amaçlara ve kararlara ulaşabilmeleri için temel işlevlerini başarıyla yerine getirmelerini sağlayacak en önemli kaynağın muhasebe kayıtları tutularak veri sisteminin oluşturulması olduğu görülebilir (Fidan, 2018: 92).

Tarım muhasebesi, tarım işletmelerinin faaliyetinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, daha sonra bu kayıtları amaca uygun şekilde özetleyen, analiz eden ve bunlardan faydalı sonuçlar çıkaran bir muhasebe dalıdır. Tarım sektörünün giderek artan stratejik önemi, tarımsal faaliyetlere ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla farklı ülkelerde faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak amacıyla 01.01.2003 tarihinde 41 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS/IAS 41) yürürlüğe girmiştir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 2). *(Ülkemizde buna bağlı olarak 2006 yılında TMSK tarafından 41 nolu "Türkiye Muhasebe Standardı" yayınlanmıştır)*. Tarım muhasebesine ait bu amaçların yanı sıra başka amaçlarından da söz edebilmek mümkündür (Tokay ve Deran, 2011: 42);

- İşletmenin yıllar itibarıyla finansal durumundaki farklılaşmaların takip edilmesi,
- İşletmenin çeşitli performans alanlarının izlenebilmesi,
- Vergiye esas matrahın hesaplanması,
- Tarımsal faaliyet karının işletme ortakları arasında adil bir şekilde paylaşılmasını sağlayabilmek,
- İleriye yönelik plan ve bütçelerin hazırlanmasını sağlayabilmek,
- Tarım politikası konusunda hükümetlere bilgiler aktarabilmek,
- Kredi kurumlarını finansal durumumla ilgili bilgileri sağlamak,
- Eğitim ve araştırma hizmetlerindeki ilgili kişi ve kuruluşlara bilgi sağlamak,
- Tarımsal teşviklere ve desteklere temel olacak bilgileri vermek,
- Ürün fiyat politikalarının belirlenmesine yardımcı olmak,
- İşçi ücretlerinin tespiti için bilgi sağlamak,
- En uygun ürün bileşimleri hususunda işletmecilere yardımcı olmak,

- İşçi ve yöneticilerinin performans değerlemelerine yardımcı olmak,
- Üretim yerlerindeki verimliliklerin hesaplanması hususunda katkılar sağlamak,
- İşletmeye ait olan veya olmayan bazı varlıkların kiralanması ya da satın alınması konusunda işletmecilere bilgi sağlayabilmek.

5. TARIMSAL İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5488 sayılı Tarım Kanun’da “*Tarım işletmesi: Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyete yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme*” diye tanımlanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ise tarımsal faaliyeti şu şekilde tanımlanmıştır; “*Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir*” (TMS 41, madde 5). Gelir vergisi Kanun’ a (GVK) baktığımızda ise daha kapsamlı bir tanımlama yapılmıştır. GVK göre “*Tarımsal faaliyet; arazide, deniz göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlamasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder*” (GVK, madde 52).

Tarım muhasebesinin kendisine has bazı özellikleri bulunmaktadır (Aktuğlu, 1984: 42-43; Gökgöz, 2013: 16-17; Sönmez, 2006: 32-36);

- Tarım işletmelerinde birleşik maliyet hesaplaması yapmak gerekir. Çünkü işletmede bulunan hayvanlardan tek yönlü değil çeşitli şekillerde faydalanılmaktadır.

- Tarım işletmelerinde aile fertleri üretim faaliyetlerinde bizzat çalışmaktadır. Bu nedenle işletmede kullanılan işgücünün hesaplanması ve üretim hesaplarına dağıtımında sorunlar yaşanmaktadır.

- Tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunda çiftçi ve ailesi işçi olarak çalıştıkları için üretilen ürünlerin bir kısmını tüketirler. Böyle bir durumda yapılan öz tüketim belirlenmezse elde edilen kazancın tam ve doğru hesaplanması mümkün olmayacaktır.

- Özellikle küçük ve orta büyüklükteki tarım işletmelerinde yürütülen işlemlere ait belgelerin temin edilmesi ve güvenilirliği konusunda sorunlar mevcuttur.

- Bitkisel ve hayvansal üretim faaliyetlerini bir arada yürüten tarım işletmelerinde bir faaliyetten elde edilen ürün diğer alanda hammadde ve malzeme olabilmektedir.

- Hayvancılık işletmelerinde hayvanların sabit mi yoksa döner değere mi sahip olduğunun saptanmasında güçlükler söz konusudur.

Aşağıda yer alan örnekler ve açıklamalar tarım muhasebesinin ayırt edici özelliklerine yönelik olarak verilmiştir;

Türkiye’ de muhasebe kayıtlarının nasıl uygulanacağını belirleyen iki otorite söz konusudur. Bunlardan birincisi vergi otoritesi ikincisi ise muhasebe otoritesidir (Gökgöz, 2013: 24). TMS 41 standardı ve VUK’na bakıldığında muhasebe uygulamalarına ilişkin olarak değişik esasları benimsedikleri görülmektedir (Özulucan ve Deran, 2008:3). Büyükbaş canlı varlıklar elde tutuldukları süre boyunca doğma, büyüme, olgunlaşma ve ölme gibi biyolojik değişim özelliklerine sahip oldukları için TDHP’nda yer alan diğer varlıklardan ayrı bir grup da izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 272). KGK tarafından yayınlanan Taslak hesap planında “Canlı Varlıklar” ile ilgili hesap grupları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 1: Taslak Hesap Planında Canlı Varlıkların İzlendiği Hesap Grupları (KGK, 2018)

1. DÖNEN VARLIKLAR
17 CANLI VARLIKLAR
170 TARLA BİTKİLERİ
171 BAĞÇE BİTKİLERİ
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
173 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
174 KANATLI HAYVANLAR
175 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
176 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
-
-
-
2. DURAN VARLIKLAR
27 CANLI VARLIKLAR
270 TARLA BİTKİLERİ
271 AĞAÇLAR
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
273 KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
274 KANATLI HAYVANLAR
275 SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
276 CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
277 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI
279 VERİLEN AVANSLAR

Büyükbaş canlı varlıklar genelde; Besilik büyükbaş hayvanlar, ürün veren (sağmal hayvanlar) büyükbaş hayvanlar, damızlık büyükbaş hayvanlar, yetişmekte olan büyükbaş hayvanlar olmak üzere dört grupta değerlendirilebilir (İçöz, 2015: 1232). Bir yıldan daha kısa sürede işletmede tutulması düşünülen büyükbaş canlı varlıkların dönen varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bir yıldan daha uzun süre elde tutulması düşünülen büyükbaş hayvanların ise duran varlıklar hesap grubunda izlenmesi daha uygun olacaktır (Taştan, 2013: 111). “172 Büyükbaş Hayvanlar” hesabında; kasaplık et üretimi için elde tutulan büyükbaş hayvanlar veya işlenmek (sucuk, sosis v.b.) amacıyla yetiştirilen hayvanlar ile besiye alınarak bir faaliyet döneminden daha kısa sürede elde tutulup satılacak olan hayvanlar izlenir. (Özulucan ve Deran, 2008: 10).

Besilik Büyükbaş Hayvanlar
(Dönen Varlıklar)

Sağmal Büyükbaş Hayvanlar
(Duran Varlıklar)

Damızlık Büyükbaş Hayvanlar
(Duran Varlıklar)

TMS 41 standardı normal şartlarda bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülebileceğini varsaymakta ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülceğini varsaymak, her şartta mümkün olamamaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi formülleştirilebilir (Yanık ve Özerhan, 2010: 785);

İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki maliyet değeri;

5.1. Büyükbaş Canlı Varlıkların Aktifleştirilmesi ve Değerlemesi

Canlı varlığın muhasebe kayıtlarına alınması TMS 41’de belirlenmiştir (TMS 41, madde 10); TMS 41 standardı büyükbaş canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini benimsemiştir (TMS 41, madde 12). Bunun nedeni biyolojik dönüşüm özelliği sonucunda ortaya çıkan değişiklikleri en iyi yansıtmadır (Tuğay, 2013: 150). Kısaca canlı varlığın ilk muhasebeleştirildikleri tarih ve sonraki değerlemelerde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar ile değerlendirilir (TMS 41, md. 12).

Örnek: İşletmenin aktifinde bulunan inek, 01.01.2020 tarihinde doğum yapmıştır. Buzağuların pazarındaki fiyatı 1.000 TL’dir. Hayvan pazarına ulaşım için nakliye+komisyon bedeli 100+50 TL dir. Buzağının piyasa değeri: 1.000 TL, Satış maliyeti: 100 TL Nakliye + 50 TL Komisyon = 150 TL ise gerçeğe uygun değer: 1.000 - 150= 850.- TL’dir.

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	850	
272.03 Taşıyıcı Büyükbaş Hayvanlar		
643 ESAS FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		850
643.01 Olgunlaşmamış Büyükbaş Hay. Değer A-		

TMS 41 standardı normal şartlarda bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülebileceğini varsaymakta ancak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçüleceği varsaymak, her şartta mümkün olamamaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Yanık ve Özerhan, 2010: 785);

İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki maliyet değeri

(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş amortisman
(-) İlk muhasebeleştirme dönemi sonundaki birikmiş değer düşüklüğü.karşılığı

Örnek: İşletmenin 100 baş hayvanı bulunmaktadır. Bu hayvanların maliyet değeri 500.000 TL'dir. Ayrılan amortisman tutarı 50.000 TL'dir. 2018 yılı dönem sonundan itibaren büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenmemiştir. Bu durumda işletme canlı varlıklara ilişkin maliyet değeri;

Büyükbaş Hayvanların Maliyet Değeri:
500.000 TL
Büyükbaş Hayvanların Bir. Amor. Tutarı:
(50.000) TL
Büyükbaş Hayvanların Bir. Değ. Düş. Kar.:
(-----) TL
Mevcut Hayvanların 2018 Yıl Sonu Değeri:
450.000 TL'dir.

5.2. Tarımsal Devlet Teşvikleri (Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme)

Canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirme işlemleri, devlet teşviklerinin koşullu olup olmamasına göre ayrılmıştır.

• **Koşullu Devlet Teşvikleri:**TMS 41'in 35. maddesine göre gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu yapılan devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli bir tarımsal faaliyette bulunmaması da dahil olmak üzere istenen şartları yerine getirmesi durumunda kâr veya zararda muhasebeleştirilir (Tuncez, 2011: 143).

102 BANKALAR	37.500	
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		37.500
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		
649.01 Devlet Teşvik Gelirleri		

2020 yılında korunga hasadı yapıldığında bir yıllık teşvik tutarı gelir olarak yazılacaktır. Aynı kayıt işlemi her yıl ürün hasat edildiğinde 2021, 2022 yıllarında da yapılmalıdır. İkinci yıla ait teşvik tutarı kısa vadeli hale geldiğinde 482 borçlanırken 382 alacaklanır.

• **Koşulsuz Devlet Teşvikleri:** TMS 41'in 34. maddesi uyarınca, gerçeğe uygun değerle ölçülen canlı varlıklara ilişkin

devlet teşviklerinin ancak tahsil edilebilir duruma gelmesi halinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilebilir.

Örnek: İşletmede 150 adet besilik sığır yetiştirilmektedir. Bakanlık desteklemesinden yararlanılarak alınan hayvan başına 250 TL teşvik tutarı banka hesabına yatırılmıştır. Kazanç ya 644 yada 649 da gösterilecektir.

102 BANKALAR	150.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		50.000
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		100.000

Örnek: Sığır besi faaliyeti ile uğraşan işletmenin arazisi üzerinde 3 yıllık korunga üretimi için 1000 dekarlık korunga ekimi taahhüt edilmiş, üreticiye dekar başına 90 TL/yıl destekleme primi ödenmiştir. Alınan teşvik tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

Yıllık teşvik tutarı = 1000 dekar x
50 TL = 50.000 TL
3 Yıllık teşvik tutarı = 3 yıl x
50.000 TL = 150.000 TL

Ancak besi işletmesi 3 yıllık korunga hasadı üretiminden vazgeçerse, üretim yapmadığı yıllara ait teşvik bedelini yasal faizi ile birlikte geri ödemek zorundadır. Örneğin, işletme 2020 yılında korunga üretiminden vazgeçmesi halinde iki yıllık teşvik tutarına ilave olarak 4.000 liralık yasal faizi ödemesi ile ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
644 ESAS FAAL. DIĞ. ÇEŞİTLİ GEL.VE KAZANÇLAR		50.000
644.01 Devlet Teşvik Gelirleri		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ		50.000
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ	50.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.000	
102 BANKALAR		104.000

5.3. Tarımsal Devlet Teşvikleri (Maliyet Değeriyle Değerleme)

TMS 41, hayvanların gerçeğe uygun değer ile değerlendirmesini belirtmektedir. Buna rağmen hayvanların gerçeğe uygun değeri doğru bir biçimde ölçülemez isemaliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülen canlı varlıklara TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı

hükümleri uygulanmalıdır (TMS 41, md. 37).

Örnek: İşletme 20.000 liralık gübreleme sistemini, Bakanlığın destekleme çerçevesinde satın almıştır. Destek programına göre alımlarda %50 oranında hibe verilmektedir. Gerçeğe uygun değeri doğru biçimde ölçülemeyen ekipman için alınan hibe bedeli, TMS 20'ye göre muhasebeleştirilecektir. (KDV ihmal edilmiştir). Alınan hibe gelir yaklaşımına göre kayıt edildiğinde 644 borçlandırılır.

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	20.000	
100 KASA		20.000
102 BANKALAR	20.000	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GEL.		20.000
102 BANKALAR	10.000	
644 ESAS FAAL. DIĞ. ÇEŞİTLİ GEL. VE KAZANÇLAR		10.000

5.4. Canlı Varlık Olarak Alınıp Canlı Varlık Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Bir tarım işletmesi sadece büyükbaş hayvan alım ve satım faaliyeti gerçekleştiriyorsa satış işlemi normal ticari işletmeler gibidir.

Örnek: İşletme kısa vadede satmak üzere, bir işletmeden 10 Adet sığır satın almıştır. Sığırların tanesi % 8 KDV hariç 4.000 TL olup ödeme banka havalesi ile yapılmıştır. Büyükbaş hayvanlar teslim alınmış, nakliye firmasına 5.000 TL fatura düzenlenmiştir.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	40.000	
172.01 Sığırlar		
191 İNDİRİLECEK KDV	3.200	
102 BANKALAR		43.200
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	5.000	
172.01 Sığırlar		
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		5.900

5.5. Yarımamul Olarak Satın Alınan ve Canlı Varlık Olarak Satılan Büyükbaş Hayvanlar

Canlı varlıklar satın aldıkları zaman 172 nolu hesapta aktifleştirilir. Ancak, söz konusu büyükbaş hayvanlar tamamlanmamış, diğer ifade ile yarı mamul olması nedeniyle sonrasında hayvanlarla alakalı yapılan giderler 710, 720 ve 730 hesaplarında kayıt altına alınır.

Örnek: İşletme, 10 adet danayı birimi % 8 KDV hariç 3.000 TL' den çek karşılığı

satın almıştır. Satın alma tarihinden dönemsonuna kadar danalar ile ilgili gerçekleşen giderler ilgili hesaplara aktarılmıştır. (İlk iki yevmiye kaydı satınalmayı göstermektedir.) Dönem sonunda büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değeri 6.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda 10 adet dananın gerçeğe uygun değeri 60.000 TL olarak hesaplanır. 172 Büyükbaş Hayvanlar Hesabının borç kalanı 46.000 TL (30.000+ 16.000= 46.000) olduğuna göre

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	2.400	5.900
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	16.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		6.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		3.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		7.000
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	14.000	
643 TARIMSAL FAALİYET DEĞERLEME ARTIŞLARI		14.000

“643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına 60.000 - 46.000= 14.000 TL değer artışı olarak kayıt edilmesi gerekir. Bu durumda 172 nolu hesap 14.000.-TL borçlandırılırken 643 alacaklandırılır.

Son olarak... İşletmenin sahip olduğu danaların belirli bir olgunluğa eriştikten sonra satılmasına karar verilmiştir. Hhayvanların tanesi %8 KDV hariç 8.000 TL’ye çek karşılığı satılmıştır. 2020 yılı içerisinde 710 İlk Madde Malzeme

hesabında 4.000 TL, 720 Direkt işçilik Gideri hesabında 2.000 TL ve 730 Genel Yönetim Gideri Hesabında 5.000 TL birikmiştir. 2019 yılı sonunda varlıkların değeri 60.000 TL olarak hesaplanmıştı. 2020 yılı içerisinde varlıkların maliyetine 11.000 TL eklendiğinde satışların maliyeti 71.000 TL olacaktır. Bu durumda 172 nolu hesap 11.000.-TL borçlandırılırken yansıtma hesapları alacaklandırılır ve en son yevmiye ile 620 nolu mamulş maliyeti hesabı 30.000.-TL borçlandırılır.

172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	11.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		4.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		2.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		5.000
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR 172.02 Danalar	30.000	5.900

5.6. İşletmede Doğan, Büyüyen ve Bir Yıl İçinde Satılan Büyükbaş Canlı Varlıklar

Buzağılara doğum sonrası belirlenen gerçeğe uygun değeri, süreç içinde meydana gelen değer artışları ve büyüyüp belli bir olgunluğa erişinceye kadar yapılan tüm harcama tutarları 278 nolu hesapla izlenmelidir. Buzağular belirli bir yaşa

geldikten sonra satılacaksa “Dönen Varlıklar” grubunda izlenir. Fakat damızlık ya da sağmal inek olarak tutulacaksa “Duran Varlıklar” grubunda izlenmelidir (Yılmaz, 2014: 242).

Örnek: İşletmeye ait ineklerden 5 tanesi doğum yapmıştır. Buzağuların gerçeğe uygun değeri 1.000 TL’dir

278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	5.000	
278.01 Buzağular		
643 TARIMSAL FAALİYET DEĞER ARTIŞLARI		5.000
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	6.000	
278.02 Danalar		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		3.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		1.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		2.000
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	11.000	
278.02 Danalar		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		5.000
278.01 Buzağular		
278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	1.500	
278.02 Danalar		
643 TARIMSAL FAALİYET DEĞER ARTIŞLARI		1.500

(5*1.000=5.000.-TL 278 nolu hesap borçlandırılır). Dönem sonuna kadar buzağular için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmıştır. Yıl sonunda buzağular belli bir büyüklüğe eriştiklerinde “danalar” alt hesabına aktarılmış ve gerçeğe uygun değeri hayvan başına 2.500 TL olarak belirlenmiştir. Dönem sonunda danalar belli bir erişkinliğe ulaştığında danalar alt hesabına aktarılmış ve yıl sonu gerçeğe uygun değerleri tanesi 2.500 TL

olarak tespit edildiğinden 5 buzağıya ait toplam değer 12.500 TL olmuş, değer artışı 12.500 – 11.000= 1.500 TL olarak hesaplanmıştır.

Ertesi yıl 5 buzağı 4.000 TL’den (4.000*5=20.000) çek karşılığı satılmıştır. Ertesi yıl içinde danalar için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmıştır (6.000 TL). Akabinde satılma duruma gelen hayvanlar, ilgili varlık hesabına aktarılır (12.500+6.000=18.500).

278 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	6.000	
278.02 Danalar		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA		3.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA		1.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		2.000
172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	18.500	
172.02 Danalar		
278 YAPIL. OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		18.500
278.02 Danalar		
101 ALINAN ÇEKLER	21.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		20.000
391 HESAPLANAN KDV		1.600

5.7. Duran Varlıklarda İzlenecek Büyükbaş Hayvanlar

Tarım işletmeleri büyükbaş canlı varlıklarından fayda sağlamak amacıyla bir yıldan daha uzun süre ellerinde tutuyorlarsa bu hayvanlar duran varlıklar grubunda yer

almaktadır (KGK, 2018). Duran varlıklarda takip edilecek büyükbaş hayvanlar işletme tarafından satın alınarak elde edilebileceği gibi, işletmenin içinde doğan hayvanların işletmede bırakılması yoluyla edinilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 273).

272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	84.000	
272.03 Sağmal İnekler		
191 İNDİRİLECEK KDV	6.720	
102 BANKALAR		90.720

5.8. İşletme İçinde Yetişen ve Duran Varlık Olarak Kullanılacak Olan Büyükbaş Hayvanlar

Büyükbaş hayvan işletmelerinde damızlık, sağmal vb. amaçlarla kullanılan ineklerin doğurması sonucu dünyaya gelen buzağuların, işletmede hangi amaçla kullanılacağına karar verilene kadar 278 nolu hesapta izlenir. Bu büyükbaş hayvanlar gerekli olgunluğa ulaşıp tarımsal ürün verme düzeyine geldiklerinde işletme içerisinde kullanılacaksa 272 nolu hesapta izlenmeye başlanır (Taştan, 2013: 143-148).

Doğal olarak satış sonunda 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 18.500.-TL borçlandırılacak, 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR (172.02 Danalar) 18.500.-TL alacaklandırılacaktır.

Duran Varlıklar grubunda izlenecek olan büyükbaş hayvanlar 272 nolu hesapta kayıt altına alınır. Hayvanlardan gelişimini tamamlayamamış olanlar 278 nolu hesapta izlenmektedir. Aynı zamanda hayvanların satın alınma bedeline, işletmeye getirme (nakliye) maliyetleri de eklenmektedir.

Örnek: 01.01.2020'de sağmal ineklerin tanesi 7.000 TL'den (% 8 KDV hariç) 12 adet satın almıştır. Ödeme havale ile yapılmıştır.

5.9. Büyükbaş Canlı Varlıklarda Değer Azalışları

Büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerle ile değerlemeleri yapıldığında, doğma, gelişme gibi nedenlere bağlı değer artışları yaşanacağı gibi; hastalık, yaşlılık, ölüm gibi nedenlerle de varlığın değerinde azalışlar yaşanabilmektedir. Büyükbaş hayvanın değerinde sayılan sebeplere bağlı bir değer düşüşü yaşandığında bu durum 653'e borç kaydedilir ve ilgili hesap alacaklanır. Fakat söz konusu canlı varlığın değeri gerçeğe uygun değer yerine maliyet değeri ile belirleniyorsa bu durumda yaşanan değer azalışları 276'ya alacak olarak kaydedilir (Yılmaz, 2014: 246).

Örnek: 09.12.2020 tarihinde, 10 adet sığır hastalığa yakalanmıştır. Hastalık sonrasında sözkonusu büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde 20.000 TL değer düşüklüğü görülmüştür. Ertesi yıl hayvanların hastalıktan kurtulmaları sebebiyle yeniden bir değerlendirme yapılmış ve söz konusu hayvanların değerinde 18.000 TL artış meydana geldiği tespit edilmiştir (İlk iki yevmiye kaydı bu konu ile ilgilidir). Şayetdönem içinde işletmenin aktifinde 7.000 TL değerle kayıtlı bulunan besilik sığırlar salgın hastalık sebebiyle ölmüşler, hayvanların herhangi bir değeri kalmamış ve sigorta imkanları bulunmuyorsa 3. yevmiye kaydı yapılacaktır.

653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI	20.000	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		20.000
272.02 Sığırlar		
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	18.000	
272.02 Sığırlar		
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		18.000
654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR	20.000	
272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		20.000
272.02 Sığırlar		

6. SONUÇ

İnsanoğlu fizyolojik ihtiyaçlarının tamamına yakın bölümünü tarımsal faaliyetler ile karşılamaktadır. Dünya nüfusundaki hızlı artışın yanı sıra ekonomik ve politik nitelikte gelişen birçok olay tarım sektörüne olan gereksinimi ve önemi artırmıştır. Günümüzde tarım sektörü stratejik öneme sahip sektörler arasındadır. Tarım sektörünün giderek artan önemi bu sektörün çoğu zaman devlet destekli olarak işlevselliğinin artırılmasına ve yanı sıra artan girdi ve yatırım maliyetleri nedeniyle ciddi yatırımcıların büyük sermayeler ile girişimde bulunmak suretiyle tarımdaki ölçeksel yapının değişimine sebebiyet vermiş oldukları görülmektedir.

Tarım sektörünün artan önemi ve profesyonelleşen tarım işletmecileri; pazarlama yapısının gittikçe değişimine sebep olmuştur. Bu değişim ile; tarımsal ürünlere yönelik yeni pazarlama stratejilerinin ve medya araçlarının geliştirilmesinin, yanı sıra bu ürünlere bağlı sanayilerde de meydana gelen iyileştirmeler sonucunda ambalajlamadan, paketlemeye ve ürünün sunum tarzlarına kadar çok sayıda inovatif fikrinde doğmasına sebep olmuş, ayrıca markalaşmadan fiyatlama stratejilerine kadar alışılabilen tüm

pazarlama anlayışında da yenilikler getirdiği görülmüştür.

Pazarlamada meydana gelen değişimlerin yanı sıra tarım işletmelerinin giderek artan önemi, tarım muhasebesi alanını muhasebe dünyasına gerekli kılmıştır. Tarımsal işletmelerde meydana gelen çoğu işlem, diğer birçok işletme ile benzerlik göstermesine rağmen bazı yönlerden de kendine has özellikler taşımaktadır. Bu özellikler muhasebe uygulamalarında da bazı zorluklara kısmen de yanlış anlamalara sebep olabilmektedir. Tarımsal faaliyetlerin ana ögesi canlı varlıklardır. Bu varlıklar gelişim dönemleri itibarıyla farklılaşabilmektedirler. Ancak uygulamadaki sistem canlı varlıkların, canlı olma özelliğinden ziyade onları cansız bir varlıkmiş gibi kabul etmektedir. TMS 41 bu nedenle net gerçeğe uygun değer ile değerlemeyi uygun görmüştür. VUK'a göre ise canlı varlıklar maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Mevcut Tek düzen muhasebe hesap planına göre, büyükbaş besi hayvanları dönen varlık olarak nitelendirilmektedir. Sonuç olarak büyükbaş besi hayvanların muhasebeleştirme işlemlerinin TMS 41'e göre yapılması daha doğru ve güvenilir olduğu kanaatini taşımaktayız.

KAYNAKÇA

1. 5484 Sayılı Tarım Kanunu.
2. ABDULLAH VE HOSSAİN (2013), A New Cooperative Marketing Strategy for Agricultural Products in Bangladesh, World Review of Business Research, Vol. 3. No. 3. July 2013. Issue. pp. 130 – 144.
3. AKDOĞAN, N., ve SEVİLENGÜL, O., (2007, Kasım-Aralık), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, s. 29-70.
4. AKTUĞLU, M. A. (1984), İhtisas Muhasebeleri, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İzmir.
5. ALAGÖZ S. B. (2007), Yeşil Pazarlama ve Eko Etiketleme, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Ocak 2007, sayı: 11.
6. ASOGWA B.C., vd., (2012), Marketing of Agricultural Produce Among Rural Farm Households in Nigeria: The Case of Sorghum Marketing in Benue State, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 13; July 2012.
7. ERKAN, N. vd., (2008), Gıda Sanayisinde Kullanılan Kalite Güvence Sistemleri, Journal of Fisheries Sciences, (2/1): 88-89 (2008).
8. EMEKSİZ, F. vd., (2019), Türkiye'de Tarımsal Ürünlerin Pazarlama

- Kanalları ve Araçlarının Değerlendirilmesi, http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/7968ad196a5085f_ek.pdf, (Erişim Tarihi: 17/12/2019).
9. ELEVLİ S., (2018), END304 Kalite Kontrol, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Endüstri Mühendisliği Bölümü Ders Notları, Temmuz-2018.
 10. FİDAN H., (2018), Tarım Muhasebesinin Tanımı, Önemi ve Amaçları, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 2018(4).
 11. GÖKGÖZ, A. (2013), Tarımsal Faaliyet Muhasebesi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
 12. GVK, Madde 52.
 13. İÇÖZ, A., (2015), "TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 41, s. 1307-9581.
 14. KGK, (2018, Aralık 25), "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı", <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/2530/Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Tasla%C4%9F%C4%B1> Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2019.
 15. KILLI M., Hatunoğlu Z., (2016), Dünyada ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazımına Tarihsel Bir Bakış, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2016(3-1).
 16. ÖRÜCÜ E., Tavşancı S. (2001), Gıda Ürünlerinde Tüketicilerin Satın alma Eğilimini Etkileyen Faktörler ve Ambalajlama, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Bahar 2001, Sayı:3.
 17. ÖZGÜL E. ve Aksulu İ. (2006), Ambalajlı Gıda Ürünlerinde Tüketicilerin Etiket Duyarlılığındaki Gelişmeler, Ege Akademik Bakış Dergisi, 6/1.
 18. ÖZULUCAN, A. ve Deran, A. (2008), "41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 25, s. 1-22.
 19. TAŞTAN, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde Muhasebe Düzeni (Uygulamalı Örnekli, TMS/TFRS - VUK/MSUGT Karşılatırmalı), DetayYayıncılık, Ankara.
 20. TOKAY S.H. ve DERAN A. (2011), Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1
 21. TUĞAY, O. (2015), Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
 22. TUNCEZ, H. A. (2011), Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama, (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya.
 23. TMS41, Madde 5, 10, 12, 37.
 24. TOSUN, Babür N. (2014), Marka Yönetimi, Beta Basım ve Yayımları, İstanbul.
 25. SÖNMEZ, F. (2006), Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, Altın Nokta Basın Yayın Dağıtım, İzmir.
 26. YANIK, S. ve ÖZERHAN, Y. (2010), TMS-TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 377, Ankara.
 27. YILMAZ, E. (2014), "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", Yönetim ve

- Ekonomi Araştırma Dergisi, Cilt: 1, Sayı :22, s. 232-248.
28. YÜCEL, M. ve EKMEKSİZ Ü.S., (2008), Çevre Dostu Ürün Kavramına Bütünsel Bir Yaklaşım: Temiz Üretim Sistemi, Eko-Etiket, Yeşil Pazarlama, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, C.7/26, Güz-2008.
29. YOLAÇ G., (2004), Bütünleşik Pazarlama İletişimi ve Pazarlama, Halkla İlişkiler, Öneri, Cilt: 6, Sayı:22, Haziran 2004.
30. YURDAKUL M. ve KIRACI H. (2008), Sanal Pazarlama Karması Bileşimi, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 2.
31. www.ontario.ca, Farm Products Marketing Act, 12/12/2019).
32. www.tse.org.tr/Icerik?ID=2900, Standardizasyon, 02/03/2020).