

# TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI\*

Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRÇİ\*\*

Ömer İSKER\*\*\*

Derleme/Review

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Haziran 2019; 21(2); 282-304

## ÖZ

Akdeniz iklimine sahip ülkelerde yetiştirilmesi uygun olan zeytin bitkisinin Türkiye’de de geniş bir üretim alanı bulunmaktadır. Zeytin üretimi için ekilen fidanların olgunluğa ulaşabilmesi için sekiz yıl sürenin geçmesi gerekmektedir. Sekiz yılın ardından ağaçlar verimli çağa ulaşır ve uzun yıllar (40 – 50 yıl) meyve verebilir. Zeytin üretimi yapan işletmeler için de Türkiye Muhasebe Standartlarında düzenlemeler bulunmaktadır. Tarımsal Faaliyetler ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler standardı bulunmaktadır. Zeytin ağacı ve zeytin meyvesi 2014 yılına kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamındayken, 2014 yılında yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına alınmıştır. Yapılan bu çalışmada zeytin ağacı ve zeytin meyvesinin bir yıllık yaşam döngüsü açıklanmış ve ilgili dönemde yapılacak muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tarımsal Faaliyet, Türkiye Muhasebe Standartları, Taşıyıcı Bitki

**JEL Sınıflandırılması:** M40, N50

## RECOGNITION OF THE OLIVE GROWING BUSINESS UNDER THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

### ABSTRACT

In countries with a Mediterranean climate of cultivating suitable crops, it finds a large production areas in Turkey. For the olive production to reach the level of seedlings, eight years must pass. After eight years, the trees

\* Makale gönderim tarihi: 30.07.2018, kabul tarihi: 16.04.2019.

Bu çalışma İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde “Türkiye muhasebe standartları kapsamında zeytin yetiştiriciliğinin muhasebeleştirilmesi” ismiyle sunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\*\* İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İİBF – İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr, orcid.org/0000-0002-7849-275X.

\*\*\* İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Mezunu, Bilim Uzmanı, omer.isker@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-2119-660X>.

**Atıf:** Demirci, Ş. D. ve İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 282-304. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.449329>.

reach fertile ages and can give fruit for many years (40 - 50 years). Olive production for businesses that there are arrangements in Turkey Accounting Standards. Related to agricultural activities, Turkey Accounting Standard (TAS) 41 Agricultural Activities” are standard. Olive tree and olive fruit were included in TMS 41 Agricultural Activities standard until 2014, while carrier plants were included in TMS 16 Tangible Assets standard with the amendment made in 2014. In this study, an annual life cycle of the olive tree and olive fruit is explained and the accounting for the related period is included.

**Keywords:** Agricultural Activities, Turkey Accounting Standards, Carrier Plant

**JEL Classification:** M40, N50

## 1. GİRİŞ

Zeytin, Akdeniz havzasında yetiştirilmesi geleneğe dönüştürülmüş bir bitkidir. Zeytinin anavatanı Kuzeybatı Mezopotamya olarak kabul edilmektedir (Özaltaş ve diğerleri 2016, 59). Zeytin ağacının diğer meyve ağaçlarından ayıran en belirgin özelliği çok uzun bir ömre sahip olmasıdır. Zeytin ağacının gövdesi zarar görüp ölse bile ufak bir kök parçası onun tekrar oluşması için yeterli olmaktadır (TBMM Meclis Araştırması 2006, 55). Türkiye’de tarım alanlarının yaklaşık %3’lük bir bölümüne sahip olan zeytin önemli bir gıda ürünü olması yanında ekonomiye sağladığı katkılar açısından da değeri oldukça büyüktür (Özaltaş ve diğerleri 2016, 59). Yetiştirilmesi Akdeniz iklimi ile uyum gösteren zeytin üretiminin büyük çoğunluğu Akdeniz havzasında gerçekleştirilmektedir. En çok üretim yapılan ülkeler arasında ise Türkiye 4. sırada yer almaktadır. İlk on ülke ise sırasıyla; İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye, Tunus, Fas, Suriye, Mısır, Portekiz ve Cezayir’dir. (www.fao.org/faostat). Görüleceği üzere üretimin çok yapıldığı ülkeler Akdeniz’e kıyısı olan ülkelerdir.

Zeytin üretimi ile doğrudan ilgili iki standart bulunmaktadır. Bunlar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarıdır. Tarımsal faaliyetler için hazırlanan özellikli standart TMS 41’dir. Standart 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 2014 yılına kadar zeytin üretimiyle ilgili hem zeytin ağaçları hem de zeytin ürünü TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamındayken 2014 yılında yapılan değişiklik ile “Taşıyıcı Bitki” kavramı standarda girmiştir. Taşıyıcı bitki kavramı zeytin ağaçlarının duran varlık olarak sınıflandırılması gerektiğini belirtmiştir. Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alınması bu varlıklarında aslında bir duran varlık olmasından kaynaklanmaktadır.

Standart maddi duran varlık tanımını mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla süre kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak açıklamıştır (TMS 16 md. 6). Taşıyıcı bitkilerde birden fazla dönemde kullanımı öngörülen ve mal üretiminde kullanılan fiziksel varlık oldukları için duran varlık olarak sınıflandırılması daha uygundur. Bu nedenle taşıyıcı bitkilerin raporlanmasında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümleri uygulanacaktır.

Standart maddi duran varlığın maliyetine doğrudan atfedilebilecek harcamaları aşağıdaki gibi açıklamıştır. Bu harcamalar (TMS 16 md. 17 ):

- (a) Doğrudan ilgili maddi duran varlığın imali veya inşası ile ilgili çalışanlara yapılan ödemelerden kaynaklanan maliyetleri,
- (b) Yerin hazırlanmasıyla alakalı maliyetler,
- (c) İlk teslimata ait maliyetler,
- (d) Kurulum ve montaj maliyetleri,
- (e) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığıyla ilgili yapılan test maliyetleri
- (f) Mesleki ücretler

Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olarak sınıflandırıldığı için ilgili maddeler taşıyıcı bitkilerin maliyeti içinde geçerli harcamalardır. İşletmeler ilgili maliyetleri taşıyıcı bitkinin maliyetine ekleyeceklerdir. Standartta yukarıda belirtilen açıklamalardan taşıyıcı bitkiye ait dolaylı açıklamalardır. Standart aynı zamanda taşıyıcı bitkiyi doğrudan açıklamıştır. Buna göre; “*Taşıyıcı bitki:*

- (a) *Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,*
  - (b) *Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve*
  - (c) *Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.”*
- (TMS 16 md. 6; TMS 41 md.5)

Yukarıda belirtilen özellikleri sağlayan bitkiler taşıyıcı bitki statüsünde değerlendirilmektedir. Bu bitkiler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında alınarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına dâhil edilmiştir.

Standart ayrıca taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayacak bitkileri açıklamıştır. Şayet bir bitki; tarımsal ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştiriliyorsa (kereste vb.), işletmenin önemsiz kalıntı satışı haricinde ayrı olarak bitkiyi tarımsal olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir olasılığın bulunması halinde tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve yıllık mahsuller (arpa, mısır) alınıyorsa taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmamaktadır. Bu varlıklar tarımsal ürün olarak raporlanacaktır (TMS 41 md.5/B). Canlı varlık olarak elde edilen hasatlar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi şeklinde raporlanmaktadır (TMS 41 md.12).

Zeytin ağaçları, tarımsal ürünlerin üretimi için kullanılması (zeytin üretmek için büyütülmesi), bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi (ortalama bir zeytin ağacı 40 sene ürün vermektedir) ve kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin düşük olması (zeytin ağaçlarının dikimindeki amaç meyve almaktır. Ağacın kendisi tarımsal ürün olarak satılması düşük

ihtimaldir). Zeytin ağaçları üç kriteri de sağladıkları için taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılır ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilirler.

Standartta belirtilen duran varlıklar ile ilgili tüm açıklamalar taşıyıcı bitkiler içinde geçerlidir. Duran varlık olarak sınıflandırılacak taşıyıcı bitkiler içinde diğer duran varlıklarda olduğu gibi amortisman ayrılır ve değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu bitkiler de maliyet ve yeniden değerlendirme modeli ile ölçülürler.

Fidanlık sahibi işletmenin zeytin ağaçları ile ilgili meyve alana kadar yaptıkları harcamalar Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecektir. İlgili işlemler ile ilgili örnek muhasebe kayıtları şöyledir: Zeytin ağaçları ilk dikildiğinde maliyet bedeli ile raporlanmaktadır. Ağaçlar meyve verene kadar geçecek sürede ağaçlara ait yapılan harcamalar Yapılmakta Olan Yatırım olarak raporlanacaktır.

/		
<u>257 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</u>		XXX
257.01 Zeytin Ağaçları		
<u>İLGİLİ HESAPLAR</u>		XXX
/		

İşletme zeytin ağaçları zeytin verene kadar geçen gelişim sürecinde zeytin ağaçlarıyla ilgili yapmış olduğu harcamaları 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edecektir. Dönem sonlarında zeytin ağaçlarının değerinde önemli bir değişiklik olması durumunda yeniden değerlendirme yapılarak varlığın değeri yeniden hesaplanır.

Çalışmada öncelikli olarak tarımsal işlemlerin muhasebesi ile ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Literatür taramasının ardından uygulama kısmı bulunmaktadır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Özulucan ve Deran (2008) çalışmalarında küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerin değerlendirme ve muhasebeleştirme esaslarını TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, VUK ve Tek Düzen Hesap Planı kapsamında incelemiş ve konu ile ilgili muhasebe örneklerine yer verilmiştir. Usul ve Top (2010) büyükbaş hayvanların ilk kayda alma ve değerlemesini TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamında inceledikleri çalışmalarında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarına gerçeğe uygun değer ile kaydedilmesini, gerçeğe uygun değer belirlenemediği durumlarda ise tarihi maliyete göre kayıtlara alınacağını belirtmişlerdir. Ayrıca büyükbaş hayvanların hangi durumda dönen varlık, hangi durumda duran varlık olarak sınıflandırılacağıda çalışmada açıklanmıştır. Parlakkaya ve Tunçez (2011) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan bir işletmenin yapması gereken muhasebe kayıtlarını ve maliyet hesaplamalarını göstermişlerdir. Tokay ve Deran

(2011) meyve bahçesi işletmelerinin muhasebe düzenlerini inceledikleri çalışmalarında meyve bahçelerinin önemli bir bölümünde belge düzeninin bulunmadığını ve muhasebe işlemlerini önem arz edilmediğini belirtmişlerdir. Tunçez (2011) çalışmasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardını detaylıca incelediği çalışmasında büyükbaş hayvancılık faaliyeti ile uğraşan şirketlerin muhasebe sistemlerine yönelik bir model önermiş ve örnek bir uygulama üzerinden göstermiştir. Yazan ve Kaya (2011) çalışmalarında büyükbaş hayvancılık yapan işletmelerin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini bir örnek uygulama üzerinden göstermişlerdir. Taştan (2013) ceviz bahçelerinde TMS 41 ve VUK'a göre amortisman ve değerlendirme işlemlerini incelediği çalışmada TMS'lerin amortisman hesaplamalarında VUK'a göre daha gerçeğe uygun raporlama yapıldığı sonucuna ulaşmıştır. Gökgöz (2012); Aksoylu (2013); Alagöz ve Antepli (2013) TMS 41 tarımsal faaliyetler standardının gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemesini ve çeşitli tarımsal alanlarda örnekler verilmiştir. Kırılıoğlu ve Gökgöz (2012) çalışmalarında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre su ürünlerinin muhasebeleştirilmesini incelemişlerdir. Çalışmada hesap planına yeni hesaplar önerilirken su ürünleri ile ilgili örneklere yer verilmiştir. Badem ve diğerleri (2013) çay yaprağı üretiminin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirme ve ölçümü ile ilgili örneklere yer vermişlerdir. Tuğay (2013) çalışmasında Türkiye Muhasebe Standartları ile uygulanmaya başlanan gerçeğe uygun değer kavramının tarımsal ürünler ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnekler vermiştir. Kıymetli Şen ve Karagül (2014) 2014 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı içinde yer alan taşıyıcı bitkiler tanımı üzerinde yapılan değişikliği incelemiştir. Çalışmalarında yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkilerin duran varlık olarak sınıflandırılacağına belirtmişlerdir. Taştan (2014) çalışmasında VUK ve TMS'leri amortisman uygulamasını büyükbaş hayvancılık üzerinden incelemiştir ve VUK'un amortisman uygulamalarında TMS ile uyumlaştırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Yılmaz (2014) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre büyükbaş hayvan işi yapan bir işletmenin muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini göstermiştir. Çalışmada ayrıca bir yıl içinde satılacak büyükbaş hayvanlar için 16 nolu, bir yıldan uzun vadeli elde tutulacak büyükbaş hayvanlar için ise 23 nolu hesap grubunun açılması önerilmiştir. Büyükipekçi ve Kağıtçı (2015) tarımsal faaliyetler standardını inceledikleri çalışmalarında VUK ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı arasındaki farklılıkları incelemişler ve ulusal ve uluslararası düzenlemelerde tam uyumun sağlanması için tek düzen hesap planına yeni hesaplar eklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. İçöz (2015) çalışmasında tek düzen hesap planı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde yetersiz kaldığı hesap planına tarımsal faaliyetler ile ilgili hesap grupları konulması gerektiğini belirtmiştir. Okutmuş ve Kural (2015) tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile ilgili teorik bir uygulama yaptıkları çalışmalarında gerçeğe uygun değere göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarını göstermişlerdir. Ayrıca bir yıldan kısa sürede hasat edilecek varlıklar için 16, bir yıldan uzun süre elde tutulacak canlı

varlıklar içinse 21 nolu boş hesap gruplarının kullanılması gerektiğini belirtmişlerdir. Büyükipekçi ve Yiğit (2016) TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardını inceledikleri çalışmalarında değerlendirme yöntemleri ve muhasebeleştirme esaslarını açıklamışlardır. Çevik ve Kırılıoğlu (2016) kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan bir işletme üzerinde yaptıkları çalışmalarında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre canlı varlıkların muhasebe ve değerlendirme hususlarını örnek muhasebe kayıtları üzerinden incelemişlerdir. Gökgöz ve Temelli (2016) çalışmalarında 2014 yılında tanımlanan taşıyıcı bitki kavramını ve taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilme ve değerlendirme esaslarını örnekler üzerinden göstermişlerdir. Hatunoğlu ve Kılılı (2016) bitkisel üretim yapan bir işletmenin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre incelemiş ve muhasebe kayıtları örnek bir işletme üzerinden gösterilmiştir. Bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 standardına göre 7/B seçeneğinde izlenmesine yönelik bir model önerisi getirmiştir. Süklüm ve Akdoğan (2016) büyükbaş hayvan yetiştirip satan bir işletmenin muhasebe işlemlerini TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında örnekler göstererek analiz etmiştir. Büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi için 16 ve 23 nolu hesap gruplarının oluşturulması önerilmiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili yabancı literatürde de çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmaların bazıları aşağıda incelenmiştir.

Herbohn ve Herbohn (2006) Avustralyada UMS 41'in uygulanmaya başlamasını inceledikleri çalışmalarında muhasebe standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolarda ulusal düzenlemelere göre net kârın %50 fazla çıktığını gözlemlemişlerdir. Lefter ve Roman (2007) çalışmalarında UMS 41 standardı ile tarımsal işletmelerde uygulama alanı bulan gerçeğe uygun değeri incelemişlerdir. Bosch ve diğerleri (2012) çalışmalarında canlı varlıkların muhasebeleştirmesinde kullanılan gerçeğe uygun değer ve tarihi maliyet yöntemlerini birbirleriyle karşılaştırmış ve muhasebeleştirmede ortaya çıkan zorlukları ampirik bulgular ile ortaya koymuşlardır. Yapılan anket çalışmasında gerçeğe uygun değer yaklaşımının tarihi maliyet yöntemine göre daha kolay uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Feleagă ve diğerleri (2012); Cretu ve diğerleri (2014) çalışmalarında UMS 41 standardının uygulamaya başlanmasıyla Romanya'da tarımsal faaliyetlerde kullanım alanı bulan gerçeğe uygun değer yöntemini incelemişlerdir. Kurniawan ve diğerleri (2014) çalışmalarında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde en uygun yolun en basit şekilde raporlanması gerektiğini bu nedenle UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı gibi uluslararası standartların Endonezya'nın tarımsal koşullarına uygun olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Muhammad ve Ghani (2014) muhasebe standartlarında yer alan taşıyıcı bitkiler için alternatif ve geliştirilmiş farklı bir yöntem geliştirmişlerdir. Çalışmanın sonucunda bu yöntemin taşıyıcı bitkiyi finansal tablolarda daha doğru raporladığı sonucuna ulaşmışlardır. Bohušová ve Svoboda (2016) KOBİ'ler de canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini inceledikleri çalışmalarında taşıyıcı bitkilerin tarihi maliyet, canlı hayvanlarında gerçeğe uygun değer yöntemiyle raporlanması gerektiğini sonucuna ulaşmıştır. Stárová ve diğerleri (2016) çalışmalarında Çekya'da

UMS 41'in orman işletmelerinin finansal durum tablosunu gerçeğe uygun değeri yansıtmayı yansıtmadığını incelemişlerdir. Bozzolan ve diğerleri (2016) çalışmalarında 2014 yılında UMS 41'de yapılan değişiklik ile UMS 16 kapsamına alınan taşıyıcı bitkileri standartlar kapsamında incelemişlerdir.

### 3. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde yapılan uygulama ile ilgili bilgilere yer verilecek ve uygulamaya konu fidanlıkla ilgili yapılan muhasebe kayıtları gösterilecektir.

#### 3.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamada 2014 yılı itibarıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamından çıkıp TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına giren taşıyıcı bitkilerin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilme esasları irdelenmiştir. Uygulamada taşıyıcı bitki olarak zeytin ağaçları tercih edilmiştir. Literatür taraması incelendiğinde konu ile ilgili herhangi bir çalışmanın bulunmadığı gözlemlenmiştir.

#### 3.2. Uygulamanın Sınırları

Uygulamada zeytinin yetiştirilme süreci irdelenmiş olup zeytinin hasatından sonra satışı ile ilgili bir çalışma yapılmamıştır. Ayrıca uygulamaya konu edilen fidanlıkta bulunan zeytin ağaçlarının hali hazırda olgun olması ve hasat verdiği için zeytin ağaçlarının gelişimi çalışmaya konu edilmemiştir.

#### 3.3. Uygulamanın Kapsamı

Uygulama çalışması İzmir ili Menemen ilçesinde bulunan 20 dekar büyüklüğünde ve 400 ağaçtan oluşan dokuz yıllık bir zeytinlik üzerinde gerçekleştirilmiştir.

#### 3.4. Uygulama Çalışması

Zeytin üretim sürecinde aylara göre farklı işlemler gerçekleştirilmektedir. Tarımsal üretime özgü bu işlemler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 1. Zeytin Üretimi ile İlgili Gerçekleştirilen İşlemler**

<b>Ocak ve Şubat:</b>	Bahçenin budama işlemi gerçekleşir.
<b>Şubat ve Mart:</b>	Gübrelemenin ve koruyucu ilaçlamanın yapıldığı aylardır.
<b>Mart ve Nisan:</b>	Traktörlerle toprak işlenerek toprağın havalandırılması gerçekleştirilmektedir.
<b>Mayıs:</b>	Bu ay çiçeklenme dönemidir, herhangi bir işlem yapılmaz.
<b>Haziran:</b>	Zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. Bu ayda ayrıca bahçenin sulanmasına başlanır.
<b>Temmuz ve Ağustos:</b>	Sulama işlemi bu aylarda da devam eder. Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılır.

<b>Eylül:</b>	Toprak işleme gerçekleştirilir.
<b>Ekim ve Kasım:</b>	Bu aylarda işlem yapılmayıp olgunlaşma süreci devam etmektedir.
<b>Aralık:</b>	Hasat gerçekleştirilir.

**Kaynak:** Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda belirtilen durumlar zeytin çiftliğini ve zeytin üretimini ilgilendiren tarımsal olaylardır. Bu açıdan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamındadır. Ayrıca zeytin ağaçları da TMS 16 Maddi Duran Varlıklara göre taşıyıcı bitki sınıfında muhasebeleştirilmektedir. Çalışmanın uygulama kısmında tabloda belirtilen özellikli durumların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıtlar gösterilecektir.

**Ocak ve Şubat Ayları:** Tablo 1’de belirtildiği gibi bu aylarda budama işlemi gerçekleşir. Zeytinliğin büyüklüğü ve ağaç sayısına göre budama işlemini 5 kişilik bir ekip günde 5 dekar alan budayarak 4 günde bitirmektedir. Budama işlemini yapan işçiler yevmiye üzerinden çalışmaktadırlar. Yevmiye 100 ₺ olup, işçilere nakit olarak ödenmektedir. Ayrıca zeytin ağaçlarının her yıl budanmasına gerek yoktur. Ağaçlar iki yılda bir budanmaktadır. Budama işlemi ile ilgili hesaplamalar ve yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

**Tablo 2. Budama İşleminin Maliyetinin Hesaplanması**

Açıklama	Tutar
1 işçinin günlük yevmiyesi	= 100 ₺
5 işçinin günlük yevmiye tutarı	= 5 x 100 ₺ =500 ₺
4 gün x 500 ₺	= 2.000 ₺
2017 yılı: 2.000 ₺ / 2	= 1.000 ₺ (2017 yılına tahakkuk eden gider)

Tablo 2’de zeytin budama işlemi ile ilgili hesaplama yapılmıştır. Hesaplamaya göre budama işleminin işletmeye maliyeti 2.000 ₺’dir. Ağaçların iki yılda bir budanması yeterli olduğu için 2.000 ₺ tutarındaki maliyetinde iki yıla eşit paylaştırılması söz konusu olmaktadır. Bu yüzden 2017 yılına ait budama maliyetleri 1.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Aşağıda yapılan hesaplamaların muhasebe kaydı gösterilmektedir.

<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</u>		1.000	
720 01 Budama İşçiliği			
<u>280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER</u>		1.000	
280.01. 2018 Yılına Ait Budama Gideri			
	<u>100 KASA</u>		2.000

/



Budama işlemi iki yılda bir yapıldığı için ödenen 2.000 ₺'nin yarısı 2017 yarısı 2018 yılına ait giderdir. Bu işlem doğrudan üretimle alakalı direkt bir harcamadır. Bu yüzden üretime direk katkı sağlayan işçiler için ödenen 1.000 ₺'lik tutar, “720-Direkt İşçilik Gideri” hesabına izlenmektedir. Ayrıca 2018 yılına ait 1.000 ₺'lik kısım ise dönemsellik kavramı gereği gelecek yıl gider olarak kullanılmak üzere “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına kaydedilmiştir. Böylece giderin 2017 yılına ait kısmı ise “720-Direkt İşçilik Giderleri” ve 2018 yılına ait kısmı “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” olarak ayrılmıştır. “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabının bakiyesi dönem sonunda “180-Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabına devredilerek izleyen yıl direkt işçilik gideri olarak giderleştirilecektir.

**Şubat ve Mart Ayları:** Bu aylarda zeytin ağaçlarına gübreleme işlemi yapılmaktadır. Gübreleme, ağacın çevresine çizilen bölgeye el ile yapılmaktadır. Ağaç başına yaklaşık 3 kg gübre harcanmakta olup, bu işlem 2 kişiyle 1 günde gerçekleşmektedir. Gübreleme esnasında iki çeşit gübre kullanılmaktadır. Bu gübre türleri Amonyum Sülfat ve 15-15-15 (N-P-K) isimi (15-15-15 (N-P-K) gübresi ise Haziran ayında ağaçlara verilmektedir.) verilen gübrelerdir. Amonyum Sülfat gübresi 50 kg'lık çuvallarda olup, bahçenin 1 dekarına 10 kg gübre gitmektedir. Amonyum sülfat; azot ve kükürt içerikli gübredir. Zeytinin gelişimi için etkilidir (Tatlı, 2014: 73). Amonyum sülfat Şubat ve Mart aylarında birer kez olarak toplam iki kez verilmektedir. Şubat ayında ayrıca zararlı haşerelere karşı bordo bulamacı işlemi yapılmaktadır. Bordo bulamacı, bakır sülfat ve kireç ile elde edilen bir karışımdır. Bakteriye hastalıklara karşı zeytin ağacını korur (gubretas.com, 2016). Şubat ve Mart aylarında yapılan gübreleme ve bordo bulamacı işleminin hesaplaması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3. Gübreleme İşlem Maliyetinin Hesaplanması**

Amonyum Sülfat Gübresi	
1 Çuval Gübre (50 kg)	= 37,50 ₺
1 dekar(da) =10 kg/da	= 7,5 ₺/da (37,50 ₺/ 5)
20 dekar= 20 da x 7,5 ₺/da	= 150 ₺
150 ₺ x 2 (kez)	= <b>300 ₺</b>
<b>Gübreleme İşçiliği:</b>	
İşçi Yevmiyesi	= 70 ₺/kişi
2 kez x 2 kişi x 70 ₺/kişi	= <b>280 ₺</b> (Şubat ve Mart ayında olmak üzere iki kez)
<b>Bordo Bulamacı:</b>	
4 dekar	= 20 ₺
20 dekar	= <b>100 ₺</b>
İşçi Yevmiyesi	= 60 ₺
60 ₺ x 2 kişi	= <b>120 ₺</b> (2 kişi)
Bordo Bulamacı için Traktör Kirası	= <b>500 ₺</b> (Yakıt dâhil)
<b>Toplam</b>	= <b>1.300 ₺</b>

Tablo 3 incelendiğinde amonyum sülfat gübresi için harcanan toplam tutar 580 ₺'dir. Bu tutarın 300 ₺'si gübre alımı, 280 ₺'si ise gübreleme işini yapan işçilerin toplam yevmiye tutarıdır. Amonyum

sülfat gübresi iki kez kullanıldığı için hesaplamalarda buna göre yapılmıştır. Bordo bulamacının işletmeye maliyeti ise 720 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bordo Bulamacı karışımı 4 dekar için 20 ₺ olarak belirtilmiştir. Çalışmada incelenen zeytin fidanlığı 20 dekarlık bir alan olduğu için bulamaç için ödenecek tutar 100 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bordo bulamacını ağaçlara sürmek için iki işçi çalıştırılmakta ve işçilere yevmiye olarak 60 ₺ ödeme yapılmaktadır. Ayrıca bir adet traktör bordo bulamacı işlemi için kiralanmaktadır. Traktör kirası olarak yakıt ve traktörü kullanan işçinin ücreti dahil 500 ₺ ödenmektedir. Bu işlem için ödenen toplam tutar 720 ₺ olarak hesaplanmıştır. Yukarıdaki açıklamaya göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

2019/2  
291

/			
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>		400	
150 01 Amonyum Sülfat Gübresi -300			
150 02 Bordo Bulamacı -100			
<u>100 KASA</u>			400
/			

Satın alınan amonyum sülfat gübresi ve bakteriyel hastalıkları önlemek için kullanılan bordo bulamacı stoklara 400 ₺ olarak girmekte ve bu yüzden bir stok hesabı olan 150- İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydı gerçekleşmektedir.

/			
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		400	
710 01 Amonyum Sülfat Gübresi 300			
710 02 Bordo Bulamacı 100			
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		400	
720 02 Gübreleme İşçiliği 280			
720 03 Bordo Bulamacı İşçiliği 120			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>		500	
730 01 Traktör Kirası 500			
<u>100 KASA</u>			400
/			

Satın alınan gübre ve bordo bulamacı karışımı zeytin bahçesinde kullanılmakta ve bu sebepten dolayı üretime sevk edilmektedir. “710- Direkt İlk Madde ve Malzeme” Hesabında üretime katıldığı gözlenmektedir. Aynı zamanda bu gübreleme ve bordo bulamacı işlemi için yevmiye usulü çalışan işçiler üretime bizzat katılmakta oldukları için yapılan harcamalar “720-Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Bordo bulamacı ilaçlamasında kullanılan traktör kirası ise endirekt gider olup “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenecektir. Üretime katılan ürün miktarı

kadar malzeme stoklardan azalmakta ve üretime dâhil olmaktadır. İşçilerin yevmiyesi ve traktör kirası nakit olarak ödenmektedir.

**Mart ve Nisan Ayları:** Bu aylarda toprak traktör yardımıyla sürülerek havalandırılır. Bu işlem bir gün sürmekte ve iki işçi ile yapılmaktadır. Toprak sürme işlemi senede iki kez gerçekleşir. Diğer sürme işlemi Eylül ayında yapılacaktır. İşlem ile ilgili hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 4. Toprak Havalandırma İşleminin Maliyeti**

İşçi Yevmiyesi (60 ₺):	2 x 60 =120 ₺ (iki işçi)
Traktör Kirası:	500 ₺ (Yakıt dâhil)
<b>Toplam</b>	<b>620 ₺</b>

Tablo 4'de görüleceği üzere iki işçi ve bir traktör ile yapılan toprak havalandırma işleminin işleme toplam maliyeti 620 ₺'dir. İşlem ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>	120	
720 04 Toprak İşleme İşçiliği 120		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</u>	500	
730 01 Traktör Kirası 500		
<u>100 KASA</u>		620

Zeytin bahçesinin sürümü için günlük kiralama şeklinde traktör tutulmuş ve üretimde kullanılan endirekt bir kalem olduğundan “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmektedir. İşçiler üretim ile ilgili çalıştığından yapılan harcama kalemi direkt bir gider olarak tanımlanmaktadır ve bu nedenle “720- Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmektedir.

**Mayıs Ayı:** Mayıs ayı zeytin ağaçlarının çiçeklenme dönemidir, bu yüzden herhangi bir işlem yapılmaz ve çiçeklenme beklenir.

**Haziran Ayı:** Haziran ayında zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. Şubat ve Mart ayında bahsedilen 15-15-15<sup>1</sup> (N – P - K) gübresi de bu ay atılır. Bu ayda ayrıca zeytin bahçesinin sulanmasına başlanır. Haziran ayında yapılan işlemlerin maliyetleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<sup>1</sup> 15-15-15 Gübresi: Karışımında %15 azot (N), %15 fosfor (P2O5) ve %15 potasyum bulunduğundan bu ismi almıştır. Bitkinin dayanıklılığının artması ve olgunlaşması için kullanılmaktadır (egegubre.com, 2015).

**Tablo 5. Haziran Ayında Yapılan İşlemlerin İşletmeye Maliyeti**

<u>Hasere İlaç:</u>	
1 kg	= 90 ₺ /kg ( 4 da alanda kullanılmaktadır.)
90 ₺/kg x 5 kg(Alan 20 dekar olduğu için,20/4)	= <b>450 ₺</b> ( 20 dekara)
Traktör Kirası:	= <b>500 ₺</b> (yakıt dahil)
İşçi yevmiyesi (70 ₺/kişi x 2 kişi):	= <b>140 ₺</b> (2 işçi)
<u>15-15-15 Gübresi</u>	
40 kg (1 çuval)	= 48 ₺/da ( 1 da)
48 ₺/da x 20 da	= <b>960 ₺</b> (20 dekara)
İşçi yevmiyesi: 60 ₺/kişi x 2 kişi	= <b>120 ₺</b>
<u>Sulama:</u>	
Su bedeli:	= 50 ₺ (Haziran, Temmuz, Ağustos)
Haziran:	= <b>16,66 ₺/ay</b> (50 ₺ / 3 ay= 16,66)
İşçi yevmiyesi: 60 ₺/kişi	= <b>60 ₺</b>
<b>Toplam:</b>	= <b>2.246,66 ₺</b>

İşletme böceklere karşı ilaçlama yapmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere 1 kg ilaç ile 4 dekar arazi ilaçlanabilmektedir. Çalışmada kullanılan fidanlık 20 dekar araziye sahip olduğu için ilaçlama için 5 kg ilan gerekmektedir. İlaçlama faaliyeti için bir traktör ve iki işçi kullanılmaktadır. Bu sebeple ilaçlama faaliyetinin toplam maliyeti 1.090 ₺ olarak hesaplanmaktadır. Bu ayda ayrıca ağaçlara 15 – 15 – 15 gübresi atılmaktadır. Gübrenin bir çuvalı 40 kg büyüklüğünde olup bir dekar arazide kullanılmaktadır. Fidanlığın büyüklüğü 20 dekar olduğu için 960 ₺'lik gübre alınması gerekmektedir. Gübreleme işlemi iki işçi tarafından yapılmaktadır. İşçilere verilen toplam ücret ise 120 ₺'dir. Gübreleme işleminin toplam maliyeti 1.080 ₺ olarak hesaplanmıştır. Haziran ayında ayrıca sulama işlemi gerçekleştirilmektedir. İşletmenin ödeyeceği su bedeli üç aylık 50 ₺ olup, haziran ayına düşen miktar 16,66 ₺ olarak hesaplanmıştır. Ayrıca sulama işlemi yapmak için bir işçi kullanılmakta ve işçiye 60 ₺ ödenmektedir. Sulama işleminin maliyeti haziran ayı için 76,66 ₺ olarak hesaplanmıştır. İşlem ile ilgili yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>			
150 03 Zirai İlaç 450		1.410	
150 04 15 – 15 – 15 Gübresi 960			
	<u>100 KASA</u>		1.410

Yine gübre ve zirai ilaç alımı ilgili stok hesabına kaydedilmiştir. Üretime giren ilaç, gübre ve sulama ilgili gider hesabına kaydedilmiş ve yapılan işçilik ve üretimde kiralanan traktör ücreti gider hesaplarına kaydolmuştur. İlgili kayıt aşağıda gösterilmektedir.

<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>	1.426,66	
710 03 Zirai İlaç 450		
710 04 Gübre 960		
710 05 Su 16,66		
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u> <sup>2</sup>	320	
720 02 Gübreleme İşçiliği 140		
720 05 İlaçlama İşçiliği 120		
720 06 Sulama İşçiliği 60		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	500	
730 01 Traktör Kirası 500		
<u>100 KASA</u>		836,66
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		1.410

İlaç atımı, gübreleme ve sulamada üretime sokulan ilk maddeler üretim aşamasında işlem görmekte olup, zeytin ağaçlarının zeytin üretimini direkt etkilediği için yapılan malzeme giderleri “710-Direkt İlk Madde ve Malzeme” hesabına kayıt edilmiştir. Yine söz konusu işlemler için yapılan işçilikler zeytin üretimi ile doğrudan alakalı olduğu için “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına kaydedilmiştir. Üretime dışarıdan fayda sağlayan traktör kirasının ücreti ise endirekt bir gider olduğu için “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmektedir.

**Temmuz ve Ağustos Ayları:** Zeytinliğin sulanma işlemi bu aylarda da devam etmektedir. Sulamanın yanı sıra Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılmaktadır. İlgili aylarda yapılacak olan harcamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 6. Temmuz ve Ağustos Aylarında Yapılan İşlerin Maliyeti**

<u>İlaçlama:</u>	
İlaç Bedeli (20 dekar)	= 450 ₺
Traktör Kirası (Yakıt Dâhil)	= 500 ₺
İşçi Yevmiyesi (2 kişi x 60 ₺/kişi)	= 120 ₺
<u>Sulama:</u>	
Su bedeli:	= 50 ₺ (Haziran, Temmuz, Ağustos)
Aylık Su Bedeli:	= 16,66 ₺/ay (50 ₺ / 3 ay)
Temmuz ve Ağustos: (16,66 ₺/Ay x 2 Ay)	= 33,34 ₺
Sulama İşçiliği: 60 ₺/kişi x 2 kişi	= 120 ₺
<b>Toplam:</b>	<b>= 1.223,34 ₺</b>

Tablo 6’da görüldüğü üzere 20 dekar araziye ilaçlamak için 450 ₺ ödenerek ilaç alımı yapılmaktadır. İlaçlama işi için daha önceki aylarda olduğu gibi bir traktör ve iki işçi kullanılmaktadır.

<sup>2</sup> İşçilere ait vergi ve sigorta giderleri ihmal edilmiştir.

Traktör ve işçiler için ödenecek toplam tutar 620 ₺'dir. Bu aylarda ayrıca sulama faaliyetleri sürdürülmektedir. Sulama işi için su bedeli olarak 33,34 ₺, işçiler için ise 120 ₺ harcanmaktadır. Bu aylarda fidanlık için yapılan toplam maliyet ise 1.223,34 ₺ olmuştur. Tablodaki harcamalar ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

2019/2  
295

/			
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>		450	
150 05 Böcek İlacı 450			
<u>100 KASA</u>			450
/			

20 dekarlık bahçeye atılmak üzere ilaç alımı gerçekleştirildiğinde yukarıdaki kayıt yapılmıştır. İlaç fidanlıkta kullanılana kadar "150 İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı"nda izlenecektir. İlaç kullanımından sonra maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılacaktır. İlacın kullanımı ve sulama ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

/			
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		483,34	
710 03 Zirai İlaç 450			
710 05 Su 33,34			
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		240	
720 05 İlaçlama İşçiliği 120			
720 06 Sulama İşçiliği 120			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>		500	
730 01 Traktör Kirası 500			
<u>100 KASA</u>			773,34
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>			450
/			

Alınan ilaç stok kaydı yapılmış ve stoklardan fidelikte kullanılmak üzere çıkışı gerçekleştirilmiştir. Kullanılan ilk madde ve malzemeler "710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME" hesabında ve bu malzemelerin kullanılması sırasında yapılan işçilik giderleri zeytin üretimi ile doğrudan ilgili olduğu için "720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ" hesabına ve traktör gideri ise üretimde dışarıdan sağlanan endirekt bir gider olduğu için "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ" hesabında izlenmiştir.

**Eylül Ayı:** Bu ayda ikinci kez toprak havalandırma işlemi yapılmaktadır. Eylül ayındaki toprak işleme faaliyeti ile ilgili yapılan harcamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 7. Eylül Ayı Toprak Havalandırma İşleminin Maliyeti**

Traktör Kirası (Yakıt Dâhil)	= 500 ₺
İşçi Yevmiesi (60 ₺/ Kişi x 1 Kişi)	= 60 ₺
<b>Toplam</b>	<b>= 560 ₺</b>

Eylül ayında yapılan toprak havalandırma işleminin maliyeti Tablo 7’de gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde yapılan havalandırma işleminin işletmeye maliyetinin 560 ₺ olduğu görülmektedir. yapılan hesaplama ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

	60	
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		
720 04 Toprak İşleme İşçiliği 60		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	500	
730 01 Traktör Kirası 500		
<u>100 KASA</u>		560

Yapılan son toprak işleme işlemi için katılan işçilik giderleri zeytin üretimi ile doğrudan alakalı olduğu için doğrudan gider yazılmıştır. Traktör kira bedeli ise endirekt gider olduğu için 730 Genel Üretim Giderleri hesabına yazılmıştır.

**Ekim ve Kasım Ayları:** Bu aylar zeytinlerin olgunlaşma sürecidir. Bu yüzden bu dönemde zeytinlik için herhangi bir işlem yapılamamaktadır.

**Aralık Ayı:** Zeytinler aralık ayında hasat edilmektedir. Hasat işlemi gerçekleştirilirken 5 işçi kullanılmaktadır. İşçiler günde bir dekar arazinin hasadını yapabilmektedir. Uygulamada kullanılan zeytinlik 20 dekar arazide bulunduğu için hasat 20 günde tamamlanabilmektedir. Hasat işlemi için işçilere yapılan ödeme aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 8. Hasat İşçilerine Yapılan Ödemenin Maliyeti**

İşçi yevmiesi: 60 ₺/işçi	
60 ₺/işçi x 5 işçi	=300 ₺ ( Bir günlük işçi yevmiesi tutarı)
300 ₺/gün x 20 gün	=6.000 ₺ (20 dekar arazi 20 günde hasat edildiği için toplam işçi maliyeti)

Tabloda gösterilen hesaplama ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

/			
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		6.000	
720 07 Hasat İşçiliği 6.000			
	<u>100 KASA</u>		6.000
/			

Zeytin ağaçlarındaki olgunlaşan zeytinler hasat edilerek toplanmıştır. Bu işlemi yapan işçiler doğrudan üretim ile ilgili çalıştıkları için işçilere yapılan ödemeler 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ hesabına kaydedilmiştir. Hasat edilen zeytinler satışa kadar depoda tutulmaktadır. Zeytinlerin depoya taşınması ile ilgili nakliye giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 9. Zeytinlerin Depoya Taşınmasının Maliyeti**

Traktör (Yakıt Dâhil)	: 500 ₺ /gün
Taşıma İşlemi (süre)	: 10 gün
10 günlük nakliye masrafı	: 500 ₺/gün x 10 gün
<b><u>Toplam</u></b>	<b><u>= 5.000 ₺</u></b>

Olgunlaşmış hasat edilen zeytinlerin depoya gönderilmesi için tutulan traktörün günlük kirası 500 ₺'dir. Taşıma işlemi 10 gün sürdüğü için toplam taşıma maliyeti 5.000 ₺ olarak belirlenmiştir. Nakliye ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

/			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>		5.000	
730 01 Traktör Kirası 5.000			
	<u>100 KASA</u>		5.000
/			

Yapılan taşıma faaliyeti endirekt bir gider olduğu için yapılan harcama 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir.

#### **Dönem Sonu Amortisman Hesabı**

Zeytin ağaçları, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının 3, 6 ve 37 inci paragrafların da yapılan değişiklik taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmıştır. Bu değişiklik 01 Ocak 2016 tarihi ile yürürlüğe girmiştir (TMS-16, 2016: 14). Duran varlık olarak tanımlanan zeytin ağaçlarına dönem sonu itibarıyla amortisman ayrılması gerekmektedir. Bahçede bulunan ağaçların değeri 1.000 ₺ olarak



belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu 333 sıra nolu tebliğe göre zeytinliklerinin faydalı ömrü 50 yıl olarak gözüktüğü de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı varlığın yararlı ömrünün belirlenmesini işletmelere bırakmaktadır (TMS 16, 2016; 10 ). Uygulamaya konu olan zeytinliğin işletmecileri zeytin ağaçlarının faydalı ömrünü zeytin ağaçları olgunluğa ulaştıktan sonraki 30 yıl olarak belirlemiştir. Amortisman ayırmak için yapılan hesaplamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 10. Yıllık Amortisman Tutarı Hesaplama**

Zeytin ağacının değeri	= 1.000 ₺/ağaç
Toplam Ağaç Sayısı	= 20 ağaç/da x 20 da
	= 400 ağaç
Ağaçların Toplam Değeri	= 400 ağaç x 1.000 ₺/ağaç
	= 400.000 ₺
Faydalı Ömür	= 30 yıl
Amortisman Oranı (1/Faydalı Ömür)	= 1 / 30 yıl
Yıllık Amortisman Tutarı	= 400.000 ₺ x 1/30
	= 13.333 ₺

Zeytinlik 20 dekarlık arazide bulunmaktadır. Her dekada ise 20 zeytin ağacı vardır. Toplamda 400 ağaç için amortisman ayrılacaktır. Ağaçların değeri 1.000 ₺ / adet olarak belirlenmiştir. İşletme tarafından zeytin ağaçları için belirlenen faydalı ömür 30 yıldır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılan ağaçlara yıllık ayrılması gereken tutar tabloda görüldüğü üzere 13.333 ₺'dir. Yapılan hesaplamaların muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	13.333	
730 X Amortisman Gideri 13.333		
<u>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</u>		13.333

Taşıyıcı bitki olan zeytin ağaçları mevcut hesap planına göre 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK hesabında<sup>3</sup> işlem görmektedir. Faydalı ömrü 1 yıldan fazla olduğu için amortisman ayrılmıştır. İlgili taşıyıcı bitki üretimle alakalı olduğu için döneme ait gider 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına aktarılmış ve ilgili yıl amortisman tutarı 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR hesabında izlenmiştir.

### Dönem Sonu Yansıtma İşlemleri

Dönem içinde üretim için yapılan harcamalar 7 Maliyet Hesapları sınıfında izlenmiştir. Dönem sonunda biriken tutarlar yansıtma hesaplar vasıtasıyla bilançoya aktarılmaktadır. Dönem sonu yapılacak yansıtma işleminin kaydı aşağıda gösterilmiştir.

<u>152 MAMULLER</u>	31.283	
<u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA</u>		2.310
<u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA</u>		8.140
<u>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA</u>		20.833

Zeytin üretim sürecinde yarı mamul safhası bulunmamaktadır. Daldan toplanan zeytinler mamul halindedir. Bu yüzden maliyet hesaplarında biriken tutarlar doğrudan 152 MAMULLER hesabına aktarılmaktadır. Aktarım işleminin ardından maliyet hesapları kapatılmaktadır. Maliyet hesaplarını kapatma işlemi aşağıda gösterilmektedir.

<u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA</u>	2.310	
<u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA</u>	8.140	
<u>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA</u>	20.833	
<u>MALZEME</u>		2.310
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE</u>		
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		8.140
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</u>		20.833

<sup>3</sup> Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan taslak hesap planına göre taşıyıcı bitkiler için 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması uygun olacaktır.

Maliyet ve yansıtma hesapları karşılıklı çalışarak kapatılmıştır. Yapılan zeytin üretiminin dekar başına maliyeti ve zeytinin kg maliyeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 11. 2017 Yılı Sofralık Zeytin Ürünün Kg Maliyeti Çizelgesi**

Yıllık üretim maliyeti	31.283 ₺
Toplam Ağaç Miktarı	400 Adet
Ortalama Zeytin Üretimi(Ağaç Başına)	35 Kg/Adet
Yıllık Toplam Üretim (kg)	400 Adet x 35 Kg/Adet =14.000 kg
Zeytinin kg maliyeti	= 31.283 ₺ / 14.000 kg
	= <b>2,23 ₺/kg</b>

Yukarıdaki tabloda zeytin bahçesinin kilogram maliyetleri çıkarılmıştır. Maliyetler ortalama zeytin hasadına bölünüp ₺/kg maliyeti bulunmuştur. Yapılan muhasebe kayıtlarında zeytin yetiştirme sürecinde bir yıllık toplam maliyetin 31.283 TL olduğu gözlemlenmiştir. 20 dekarlık bir arazide bulunan zeytinlikte her dekada 20 ağaç bulunmaktadır. Toplamda 400 ağaç (20 dekar x 20 ağaç/dekar) vardır. Bir ağaçtan ortalama 35 kg verim alındığı için yıllık zeytin üretimi toplamda 35x400= 14.000 kg'dır. Toplam maliyeti toplam hasada bölmek suretiyle kg başına maliyet bulunur. Tablodan da görüldüğü üzere zeytin üretiminin maliyeti işletmeye 2,23 ₺/kg'dır.

#### 4. SONUÇ

Taşıyıcı bitki statüsünde olan ve maddi duran varlık olarak sınıflandırılan zeytin ağaçları ilk sekiz yıllarında zeytin üretimi gerçekleştirilmemektedir. Olgunlaşma süreci adı verilen bu dönemde ağaçlara yapılan tüm harcamalar 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmektedir. Sekiz yılın sonunda olgunluğa ulaşan zeytin ağaçları 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılırlar. Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan taslak hesap planında 27 Canlı Varlıklar grubu bulunmasına rağmen taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında yer almaktadır. Bu nedenle taslak hesap planına göre de taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alacaktır. Hesap planındaki değişiklikler neticesinde taşıyıcı bitki olgunlaşana kadar 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar ve Verilen Avanslar hesabında izlenecektir. Olgunluğa ulaştığında ise 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılacaktır.

Çalışma İzmir İli Menemen ilçesinde bulunan bir zeytinlikten elde edilen veriler ışığında gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler üzerinden dönem içi ve dönem sonu yapılması gereken

muhasebe kayıtları incelemiştir. Zeytin üretiminin aşamaları belirlenerek, bu aşamalarda zeytin gelişimine etki eden ilaç, gübre gibi malzemeler stoklara alındıktan sonra ağaçlarda kullanılmak üzere üretime sevk edilmektedir. Zeytin ağaçlarıyla doğrudan ilgili olan işçilikler direkt işçilik giderleri hesabında izlenirken, üretime dışarıdan sağlanan endirekt harcamalar ise genel üretim gideri olarak işlem görüp ilgili kayıtlar gerçekleşmiştir. Dönem sonunda tüketime hazır hale gelen zeytinler mamul halini almış ve hasat edilerek depoya sevk edilmiştir. Bunun yanı sıra bir yıldan uzun süre verim alınan bu sebeple taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan zeytin ağaçları için itfa bedeline göre amortisman hesaplaması yapılmıştır. Standartlara göre maddi duran varlığın değerinde defter değerine göre önemli ölçüde bir değişiklik saptanmadığından yeniden değerlendirme yapılmasına gerek duyulmamış ayrıca yöntemi belirtilmiştir.

Maddi duran varlıklar standardına taşıyıcı bitki kavramı gelmesinden önce TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardında değerlendirilen zeytin ağaçları düzenleme sonrası TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamına girmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında açıklanan taşıyıcı bitki tanımına zeytin bitkisi de dâhil olduğundan taşıyıcı bitki olarak değerlendirilmesi yapılmıştır. TMS 41 standardında belirtildiği üzere hasat edilen zeytin, taşıyıcı bitkinin ürünü olduğu için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre değerlendirilmelidir. Muhasebe sonrası ölçüm olarak taşıyıcı bitkilerin maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirme yapılabileceği standartların açıklamalarından anlaşılmıştır. Taşıyıcı bitki maddi duran varlık kaleminden sayıldığı için maliyet bedeli ile ölçüm yapılmıştır. Amortisman hesaplamalarında ise TMS-16'da yapılan açıklama ile varlığın yararlı ömrü varlıktan beklenen faydaya göre hesaplanmıştır. Varlıkta bir değer düşüklüğü ile karşılaşılınca "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı uygulanacaktır. Uygulamada böyle bir değer düşüklüğü ile karşılaşmadığı için bu standart ile ilgili herhangi bir işleme çalışmada yer verilmemiştir.

### KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. 2013. "Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, (39).
- Alagöz, A. ve A. Antepli. 2013. "Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6 (3).
- Badem, A. C., Savcı, M. ve Y. Kılınç. 2013. "Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15 (3).
- Bohušová, H. ve P. Svoboda. 2016. "Biological Assets: In What Way Should Be Measured by SMEs?", Procedia - Social and Behavioral Sciences, (220).

- Bosch, J. M., Aliberch, A. S. ve J. G. Blandon. 2012. “A Comparative Study Of Difficulties In Accounting Preparation and Judgement In Agriculture Using Fair Value and Historical Cost For Biological Assets Valuation”, *Spanish Accounting Review*, 15 (1).
- Bozzolan, S., Laghi, E. ve M. Mattei. 2016. “Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants”, *Agricultural Economics*, 62 (4). DOI:10.17221/48/2015-AGRICECON
- Büyükepekçi, S. ve A. Kağıtçı. 2015. “Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1).
- Büyükepekçi, S. ve E. Yiğit. 2016. “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19 (2).
- Cretu, R. C., Cretu, R. F. ve A. Muscanescu. 2014. “Comparative Analysis of Strategic and Tactical Decisions in Agriculture Under the IAS 41 Standard in the Context of the Emerging Markets”, *Procedia Economics and Finance*, (15).
- Çevik, Z. ve H. Kırılıoğlu. 2016. “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi (ICAFR 16 Özel Sayısı)*.
- Feleagă, L., Feleagă, N. ve V. Răileanu. 2012. “IAS 41 Implementation Challenges – The Case of Romania”, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 6 (3).
- Gökgöz, A. 2012. “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4 (4).
- Gökgöz, A. ve F. Temelli. 2016. “Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (4).
- Hatunoğlu, Z. ve M. Kılılı. 2016. “Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (1).
- Herbohn, K. ve J. Herbohn. 2006. “International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets?”, *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5 (2).
- İçöz, A. 2015. “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (41).

- Kırlıoğlu, H. ve A. Gökgöz. 2012. “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2).
- Kıymetli Şen, İ. ve A. A. Karagül. 2014. “Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 7 (3).
- Kurniawan, R., Mulawarman, A. D. ve A. Kamayanti. 2014. “Biological Assets Valuation Reconstruction: A Critical Study of IAS 41 on Agricultural Accounting in Indonesian Farmers”, Procedia - Social and Behavioral Sciences, (164).
- Lefter, V. ve A. G. Roman. 2007. “IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting”, Theoretical and Applied Economics.
- Muhammad, K. ve E. K. Ghani. 2014. “A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal”, Journal of Agricultural Studies, 2 (1).
- Okutmuş, E. ve U. Kural. 2015. “Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (29).
- Özulucan, A. ve A. 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”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (25).
- Parlakkaya, R. ve H. A. Tunçez. 2011. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 13 (4).
- Stárová, M., Čermáková, H., Hlavsa, T., Vostrovská, H. ve M. Levá. 2016. “Evaluation Of Applicability of IAS 41 – Agriculture To The Valuation of Growing Forest Stands and Their Accounting Treatment In The Czech Republic”, Journal of Forrest Science, 62(9). DOI:10.17221/59/2016-JFS
- Süklüm, N. ve H. Akdoğan. 2016. “TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 19(2).
- Taştan, H. 2013. “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (60).
- Taştan, H. 2014. “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (1).

- Tokay, S. H. ve A. Deran. 2011. “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 4 (1).
- Tuğay, O. 2013. “Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (8).
- Tunçez, H. A. 2011. “Tarımsal Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, 14 (1-2).
- Uşul, H. ve T. Top. 2010. “TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (31).
- Yazan, Ö. ve U. Kaya. 2011. “Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (1).
- Yılmaz, E. 2014. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, (22).