

# TMS 41 KAPSAMINDA SERACILIK FAALİYETLERİNDE MUHASEBE KAYIT SÜRECİNE İLİŞKİN GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL\*

## ÖZET

Seracılık işletmeleri gerek üretim gerek yatırım açısından birçok özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Bu çalışmada, TMS 41 kapsamında seracılık faaliyetlerinde muhasebe kayıt sürecine ilişkin genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Seracılık faaliyetleri, kayıt süreci, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

## ABSTRACT

### AS TURKISH ACCOUNTING STANDARDS 41 EVALUTION THAT REGISTER PROCESS OF ACCOUNTING AT GREENHOUSE ACTIVITIES

The greenhouse enterprises have got a lot of characteristics about investment or production. In this study, we evaluated that register process of accounting at greenhouse activities. This method is advised in Turkish accounting standards, Standard Number 41 "Agriculture Activities".

**Key Words:** Greenhouse activities, register process, TMS 41 Agricultural Activities.

\* Harran Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda tarım sektöründe yaşanan sermaye yoğun gelişmelerden dolayı sermaye şirketleri de bu sektöre yatırım yapmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin ve tarım işletmelerinin geleneksel yapıdan çıkması ile birlikte muhasebe sistemi de bu etkileşimden payını almış, sermaye şirketlerinin muhasebeye kâr / zararın tespiti ve vergi boyutunun ötesinde bakması tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur.

Seracılık işletmeleri, tarım ve sanayi sektörünün izlerini taşımaktadır. Üretilen ürünler açısından tarım sektörü öne çıksa da kullanılan üretim teknikleri, yatırılan sermaye ve üretimin sürekliliği bakımından sanayi sektörü ağırlık kazanmaktadır. Anılan yapıdan dolayı seracılık işletmelerinde maliyet sistemi bir takım özellikler göstermektedir. Bu özellikler altı başlık altında toplanarak incelenecektir.

## 2. TEK YILLIKLI BİTKİLER - ÇOK YILLIKLI BİTKİLER AYRIMI

Seracılık işletmelerinde üretim yapısı gereği, tek yıllık ve çok yıllık bitkiler üretilmektedir. Tek yıllık bitkiler patlıcan, domates, biber, salatalık ve saksı çiçekleri gibi ürünlerden, çok yıllık bitkiler ise süs bitkileri, seftali ve kayısı türü ağaçlardan oluşmaktadır. (Kıral ve diğerleri1999,38-73). Çok yıllık bitkiler; muhasebe uygulamaları, değerlendirme, amortisman, dönemler arası maliyet- gelir ilişkisinin kurulması gibi nedenlerle tek yıllık bitkilerden ayrılmaktadır.

## 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI'NIN TMS 41 İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında kullanılan hesaplara bir standart getirmek amacıyla 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı (THP) kullanılmaya başlanmıştır. THP'na günümüze kadar olan süreçte ihtiyaçlar ölçüsünde hesap ve grup bazında eklemeler yapılmıştır. TMS 41'in canlı varlıkları gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda gösterme amacı, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip canlı varlıkların ve bunlarda meydana gelen değer değişikliklerinin finansal tablolarda gösterimini özellikli konuma taşımıştır.

Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm özelliğine sahip olmasından dolayı THP'da mevcut hesaplar yerine yeni açılacak grup ve hesaplarda gösterilmesi uygun olacaktır. İşletme aktifinde bir yıl ve daha az süre kalan canlı varlıkların '154 Canlı Varlıklar Hesabı'nda gösterilmesi görüşü (Deran2005; 323) konuya yaklaşım açısından iyi bir başlangıç olmuştur. Bununla birlikte

bu varlıkların 'canlılık' niteliğinden dolayı stoklar grubuna ait bir hesapta gösterilmesi yerine, açılacak olan '16 Canlı Varlıklar' grubunda ve tek yıllık bitkilerden fideler ise '160 Fidler Hesabı'nda gösterilebilir. (Demirkol 2006; 86)

Seracılık işletmelerinde çok yıllık bitkilerin hangi hesapta gösterildiği sorusuna, üreticiler ve muhasebeciler '280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı', '253 Makine, Tesis ve Cihazlar Hesabı' ve '151 Yarı Mamuller- Üretim Hesabı' ile '27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar' grubu şeklinde yanıt vermişlerdir. (Tetik2002; 66) Literatürde ise '256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda gösterenler (Sönmez, 2004;Yanık 1996; 87;Tetik, 2002; 36) olduğu gibi, canlı varlık özelliğinden dolayı THP'nda açılacak 21 no'lu hesap grubunda gösterilmesi görüşünde olanlar da vardır. (Deran 2005;137). Canlı varlıkların, dönen varlıklarda olduğu gibi duran varlıklarda da ayrı bir hesap grubu içinde gösterilmesi uygun olacaktır.

TMS 41' e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünler ise hasat anında net gerçeğe uygun değerle değerlendirildiği için değerlendirilmeden kaynaklanan artış veya azalışlar meydana gelmektedir. THP'da bu ihtiyacı karşılayacak nitelikte bir hesap yoktur. Bu nedenle canlı varlıklarda biyolojik dönüşüm neticesinde miktar bakımından meydana gelen değer artış/ azalışının gelir tablosunda 'Diğer Faaliyetler' grubu altında açılacak yeni bir hesapta gösterilmeleri gerekmektedir. THP da '64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar' grubunda boş hesap bulunmadığı için değerlendirme artışlarının '649 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Artışları Hesabı'nda, değer azalışlarının ise '659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın altında açılacak 'Canlı Varlık Değer Azalışları Hesabı'nda gösterilebilir.

Tarımsal ürünler net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmekte daha sonra bu değer, maliyet değeri ile karşılaştırılarak ortaya çıkan olumlu veya olumsuz fark, satış hasılatı ile ilişkilendirilmek üzere gelir tablosuna aktarılmaktadır. Değerleme farkları için '606 Canlı Varlık Değerleme Farkları' adı altında yeni bir hesap açılarak değerlendirme artış ve azalışlarında tali hesaplar kullanılabilir. (Akdoğan, Sevilengül 2007; 200).

#### 4. AKTİFE ALMA ZAMANI

Seracılık işletmelerinde aktife alma aşamasından kaynaklanan sorun, yetiştirmekte olan bir bitkinin ne kadar süre sonra hasat aşamasına geleceğidir.

Seralarda çok yıllık bitkiler olarak genellikle süs bitkileri yetiştirilse de şeftali, kayısı, muz gibi ağaçlara da rastlanmaktadır. Süs bitkileri ile muz, şeftali gibi ağaçların ürün verme süresi ve ömrü arasında farklılıklar vardır.

Uygulamada süs bitkileri yetiştirilme aşamasını takiben yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp aktifleştirilmektedir. (Tetik 2002; 69). Ağaçlarda ise yetiştirme süresinin uzunluğundan dolayı, ağaç ürün vermeye başlasa bile elde edilen gelirin katlanılan gideri karşılayamaması nedeniyle ağacın halen yatırım döneminde olduğu görüşü hakim olduğundan, ağaç için yapılan giderlerin yaklaşık olarak ağaçtan elde edilen gelirlere eşitlendiği tarihte aktifleştirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. (Ünalın, Özel; 1966; 33; Yanık 1996; 85).

Tek yıllık bitkiler, dikim tarihinden itibaren yaklaşık üç ay sonra ürün vermeye başlamakta ve ürün miktarı hızlı bir şekilde artmaktadır. Tek yıllık bitkilerde, çok yıllık bitkiler için yapılan ayrıntılı hesaplamalara gerek kalmadan, ürün verme aşamasıyla birlikte yatırım döneminin tamamlandığı varsayılmaktadır. Bu nedenle 'yetişmekte olan fideler' hesabının 'hasat edilen fideler' hesabı ile ilişkilendirileceği dönem, fidelerin hasat edilmeye başladığı dönemdir.

## 5. AKTİFLEŞTİRME SÜRECİ

TMS 41 kontrol, değer ve ölçümlerin işletme tarafından sağlanması halinde bir canlı varlık veya tarımsal ürünün muhasebeleştirileceğini belirtilmiştir. Tek yıllık ve çok yıllık bitkiler, maliyet bedelinin hesaplarda görülmesi açısından ilk olarak '150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na alınıp daha sonra gerçeğe uygun değerle değerlendirilecekleri canlı varlık hesabına alınabilir. Çok yıllık bitkiler için uygulamada genellikle '258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı' kullanılırken, canlı varlık niteliğinden dolayı '218 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabı'nda (Deran 2005; 13; Akdoğan, Sevilengül, 2007; 275 ) gösterilmesi daha uygun olacaktır.

İşletmede yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde hesap kullanılması, edinilmesi birden çok aşamada gerçekleşen varlıklarla ilgili yapılan giderlerin her defasında varlıkla ilgili hesaba verilmesinin oluşturduğu sakıncaları gidermek ve işletmenin yatırımlarını bir hesapta toplamak amacını taşımaktadır. Ortak nitelikli giderler, bu hesabın altında açılacak hesaplarda biriktirilerek, işletmece belirlenecek dönemler ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla varlıkla ilişkilendirilmelidir. (Akdoğan, Sevilengül, 2007; 341). Uygulamada tek yıllık bitkiler için yapılan giderler genellikle '180 Gelecek Aylara Ait Gi-

derler Hesabı'nda gösterilmektedir. Dönen varlıklar grubunda yapılmakta olan yatırımlar niteliğinde yeni bir hesap açmak yerine, ilgili canlı varlık hesabını yatırım dönemi ve hasat dönemi şeklinde iki alt gruba ayırmak, canlı varlıkların izlenmesi açısından daha uygun olacaktır. Bu amaçla fideler için yapılan edinim maliyeti ve katlanılan giderler, ürün verme aşamasına kadar '160 Fideler Hesabının altında açılacak '160.10 Yetişmekte Olan Fideler Hesabı'nda gösterilip, hasat başlangıcı ile birlikte bu hesap kapatılarak biriken tutar '160.20 Hasat Edilen Fideler Hesabı'na aktarılabilir.

## 6. YATIRIM DÖNEMİNDE ELDE EDİLEN GELİRİN DURUMU

Bitkilerin ürün vermeye başlaması ile birlikte hasat aşamasına alınmayıp yatırım döneminde kabul edilmesi, bu dönemde bitkilerden elde edilen ürünlerin satışından kaynaklanan gelirin maliyetten mi indirileceği yoksa gelir tablosunda mı gösterileceği sorusunu gündeme getirmektedir.

Bu soruya literatürde verilen yanıtlar, maliyetten düşülmesi gerektiği (Erdamar 1985, 60 – 61; Deran 2005; 139) ve '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar' hesabında gösterilmesi gerektiği (Yanık1996; 86) şeklindedir. Gelir tablosunda '649 Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kârlar Hesabı'nda gösterilmesinin sakıncası; yapılmayan bir faaliyete ilişkin 'faaliyet kârı'nın ortaya çıkmasıdır.

Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için '600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na satış geliri olarak gösterilmesi durumunda ise 'maliyeti olmayan' bir gelir ortaya çıkacaktır. (Deran2005; 139). Anılan gerekçelerle yatırım döneminde elde edilen gelirin, maliyetten düşülmesi uygun olacaktır.

## 7. ÜRETİM GİDERİ - DÖNEM GİDERİ AYIRIMI

Seracılık işletmelerinde genellikle özel hesap dönemi<sup>1</sup> kullanılmakla birlikte, üretim dönemleri birbirinden farklı birden fazla ürünü aynı anda üreten işletmeler takvim yılını kullanmaktadır. Bu işletmeler finansal tablolarını genellikle yıllık olarak düzenlenmekle birlikte, SPK mevzuatına ve geçici vergiye tabi olma veya finansal durumun görülmesi amacıyla ara dönemlerde de düzenleyebilmektedir. Takvim yılının kullanılması durumunda, yıl sonu finansal tablolarda giderlerin üretim gideri – dönem gideri ayırımına tabi tutulması ve buna göre bu giderlerin bilanço veya gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

İster alış, ister tüketim sırasında ortaya çıksın, yapılan bir giderden gelecek

1. VUK md. 174: "...Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık hesap dönemleri belli edebilir..."

hesap dönemlerinde de ekonomik bir yarar sağlanacaksa o gider bilanço-da, sadece içinde bulunulan dönemde yarar sağlanması söz konusu ise o gider gelir tablosunda gösterilir. (Büyükmirza, 2006; 56). Seracılık işletmelerinde bir takım giderlerin aktifleştirmeleri özellik göstermektedir. Örneğin fidanların yapraklarına sıkılan yaprak gübresinin tamamı o yılın üretim gideri kabul edilip aktifleştirilirken, bitkinin dikimi sırasında toprağa katılan ve etkisi 3-4 yıl boyunca devam eden taban gübresi, fidanın gübreden yararlanma oranına göre aktifleştirilmelidir. Bu konuda teknik personelin tavsiyeleri de dikkate alınarak yapılan giderin örneğin ilk yıl %50' si, takip eden yıllarda ise % 30 ve %20'lik kısmı aktifleştirilmelidir. Dönem ayırıcı hesapların doğru bir şekilde kullanımı ile birlikte aynı yıla ait gelir ve gider ilişkisi sağlanmış olur.

## 8. SONUÇ

Seracılık işletmeleri ile sınırlı kalmayıp tarım sektörünün değişik alanlarına yatırılan sermayenin büyüklüğü, kârlılık hedefini de yükseltmiştir. Bunun sonucunda üretimin seyri, alternatif ürün desenleri gibi tarımsal faaliyete dayalı kararların yanında, bu kararların maliyet ve satışlarda oluşturduğu etkinin analiz edilebildiği bir tarımsal faaliyet muhasebesi sistemi oluşmuştur. Bu durum tarımsal faaliyetlerde küçük tarım işletmelerinin etkisinden dolayı yıllarca ön plana çıkamayan tarımsal faaliyet muhasebesini, işletme kararlarında önemli bir konuma taşımıştır.

TMS 41'e göre seracılık işletmelerinde canlı varlıkların değerlemesinden oluşan değerlendirme farkları finansal tablolardan gelir tablosunda gösterilmelidir. Canlı varlıkların ve değerlendirme farklarının THP'de yeni açılacak grup ve hesaplarda gösterilmesi ile ilgili birlikte bu alandaki boşluk da doldurulacaktır.

Seracılık işletmelerinde maliyet hesaplanmasında karşılaşılan diğer bir sorun da hesap dönemidir. Özellikle tek yıllık bitkilerde hesap dönemi olarak takvim yılının esas alınması uygulamada ve dönemler arası geçişte güçlük- lere neden olmaktadır. Yapılan giderlerin canlı varlıkla ilişkilendirilmesinde canlı varlığın hasat aşamasına gelip gelmediği önem kazanmaktadır. Hasat aşamasına kadar yapılan giderler canlı varlıkla, hasat aşamasından sonrası ise üretimle ilişkilendirilmektedir. Canlı varlığın hasat aşamasına gelme durumu fiziki ömrü ile orantılıdır.

Fideler ürün verme aşaması ile birlikte hasat edilen fideler hesabına alınarak üretim giderleri ile hasat edilen ürünler arasında ilişki kurulmakta ve bu şekilde ara dönemlere ilişkin ürün maliyetleri hesaplanmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,
- BÜYÜKMİRZA, Kamil. 2006. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara,
- DEMİRKOL, Ömer Faruk. 2006. Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- DERAN, Ali. 2005. Meyve Bahçelerinde Maliyetlerin Muhasebe Kuramı Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamaları, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- ERDAMAR, Cengiz. 1985. Tarım İşletmelerinde Muhasebe Düzeni, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3343, İstanbul.
- KIRAL, Taner ve Diğerleri. 1999. Tarımsal Ürünler İçin Maliyet Hesaplama Metodolojisi ve Veri Tabanı Rehberi, Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Yayınları, Yayın No:37, Ankara.
- SÖNMEZ, Feriştah. 2004. "Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık.
- TETİK, Nilüfer. 2002. Sera Çiçekçiliği İşletmelerinde Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara,.
- ÜNALAN, Sedat ve Salih ÖZEL. 1966. Zirai Maliyet Muhasebesi, Doğu Matbaası, Ankara.
- YANIK, Zeki. 1996. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Çerçevesinde Tarım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Örnek Olay Uygulaması, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.