

## **Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi**

**Zeynep HATUNOĞLU**

Doç.Dr. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, zhatunoglu@ksu.edu.tr

**Mustafa KILLI**

Yrd.Doç.Dr. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, killimustafa@hotmail.com

**Öz:** Tarım Sektörü, insan nüfusunun beslenme ihtiyacını karşılaması, diğer sektörlere girdi sağlaması, istihdam ve değer yaratmasından dolayı önemini her zaman korumuştur. Tarımsal faaliyetler; bitkisel üretim, hayvansal üretim, su ürünleri üretimi ve orman ürünleri üretimi olarak sınıflandırılmaktadır. Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının artması ile birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmaya başlamıştır.

Bu çalışmanın amacı tarım sektörünün bir alt dalı olan bitkisel üretim faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde incelenmesi ve standart doğrultusunda muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır. Bu bağlamda bir tarım işletmesinde örnek uygulama çalışması yapılmıştır. Çalışmada, tarım işletmeleri için giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41'in ruhuna daha uygun olduğu görüşü benimsenerek 7/B seçeneği çerçevesi içinde maliyetlerin izlenmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tarım Muhasebesi, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Bitkisel Üretim Maliyetleri

### **Accounting of Crop Production Costs InThe Framework of IAS 41InTheAgriculturalFarms**

**Abstract:** Agricultural sector has always maintained its importance due to meet the food needs of human population, providing in put stoothe sectors, creation of value added and employment. Agricultural activities are class fied as crop production, animal production, fisheries and forest products production. In recent years, the importance of agriculture accounting practices a long with the increase in the number of commercial enterprises operating in the agricultural sector has begun to in crease.

Makale türü: Araştırma-derleme

Geliş tarihi: 22.06.2015

Kabul tarihi: 08.07.2015

In this study it is aimed to examine the crop production activities according to the Turkish Accounting Standards, Agricultural Activities Standards, Number 41 and to do the accounting records through the standards. In his context, a sample practice in agricultural farm has been carried out. In the study, a model proposal has been developed with in the framework of 7/B option for monitoring of costs, adopting the view that 7/B option is more appropriate to the spirit of IAS 41 for agricultural farms,

**Key Words:** Farm Accounting, IAS 41 Agriculture, Crop Production Costs.

## GİRİŞ

Tarım sektörü insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamasının yanında, diğer sektörlere girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Günümüzde tarımın giderek artan önemi ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler sermaye şirketlerinin ilgisini çekmeye başlamıştır. Ülkemizde uzun yıllardır küçük aile işletmelerinde geleneksel yöntemlerle yapılan tarımsal üretimin, teknolojik gelişmeler nedeniyle geleneksel yapıdan çıkarak daha modern bir yapıya dönüştüğü ve tarım sektöründe faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin sayılarının arttığı görülmektedir.

Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmelerin sayılarının artması ile birlikte tarımsal muhasebe uygulamalarına verilen önem de artmaya başlamıştır. Çünkü diğer sektörlerde faaliyet gösteren ticari işletmelerde olduğu gibi tarım işletmelerinde de alınacak yönetsel kararlara muhasebeden alınan veriler ışık tutmaktadır. Tarım sektörünün giderek artan stratejik önemi, tarım işletmelerinin sayılarındaki artış ve tarım sektöründe meydana gelen gelişmeler, 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 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS/IAS 41) yürürlüğe girmiştir. UMS 41'in yürürlüğe girmesinden sonra ülkemizde de ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 01.01.2005 tarihinde, borsaya kayıtlı işletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" başlıklı bir tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğin 31. kısmında borsaya kayıtlı tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetleri ile ilgili muhasebe düzenlemelerine yer verilmektedir. SPK'nın tebliğinden sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 24.02.2006 tarihinde 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS 41) yayınlanmıştır.

Bu çalışmada Tarımsal Faaliyetler Standardı TMS 41'in tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ve maliyet hesaplamalarına getirdiği yeniliklerin bitkisel üretim faaliyetleri kapsamında incelenmesi ve tarım işletmelerinde uygulanması sırasında karşılaşılabilecek olası sorunlara çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda bir tarım işletmesinde örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

### **TARIMSAL FAALİYET**

Tarım dar anlamda bitkisel ve hayvansal üretim olarak tanımlanırken geniş anlamda tarımsal üretim dışında tarım ürünlerinin işlenmesi, girdilerin üretimi ve ürünlerin tüketicilere satışı gibi tarımsal üretim ve pazarlama sürecindeki birbirini izleyen tüm faaliyetleri içermektedir (İnan, 2006:10). Bir başka açıdan tarım; doğrudan tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvansal ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyeti olarak tanımlanabilir (Akdoğan vd., 2011:491). Tarla bitkileri yetiştiriciliği, meyvecilik, sebzeçilik, çiçekçilik, hayvan yetiştiriciliği, zirai teknoloji, balıkçılık ile ormancılık tarımın bölümlerini oluşturmaktadır.

Tarımsal faaliyet, toprağı ve tohumu birlikte kullanarak bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve üretilen bu ürünlerin çeşitli aşamalarda değerlendirilmesidir (Rehber ve Çetin, 1998:5). Tarımsal Faaliyet Standardı TMS 41'in beşinci paragrafında ise tarımsal faaliyet şöyle tanımlanmıştır; "Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir". TMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiş ve buna örnek olarak da üzümünden şarap elde etme faaliyetini göstermiştir (TMS 41, prgf.3).

### **TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB/UMSK), 2001 yılında tarımsal faaliyet standardını (UMS-41 Agriculture) yayınlamış ve standart 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. UMS 41, yeni bir yapılanmayla görevlerini UMSK'ya devretmeden önce Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yayınlanan son standarttır. Tarım sektörü küresel ekonomi için birincil öneme sahip bir sektör olmasına rağmen, tarımsal faaliyetler için muhasebe, IASC tarafından UMS-41 onaylanana kadar araştırmacı, uygulayıcı ve düzenleyicilerin çok az ilgisini çekmiştir (Herbohn&Herbohn, 2006:178).

Türkiye’de tarımsal faaliyet ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ile yer almıştır. Bu tebliğin içerisinde, 31’inci kısımda “Tarımsal Faaliyetler” başlığı altında konuya yer verilmiştir. 31’inci kısmın amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve kamuya açıklanmasına ilişkin esasları düzenlemektir (Sönmez, 2004:145).

TMSK tarafından yapılan çalışmalar kapsamında Tarımsal Faaliyetler Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) 24.02.2006 tarih 26090 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

### **Standardın Amacı ve Kapsamı**

Standardının amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemektir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak şartıyla standardın kapsamına giren varlıklar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (TMS 41, prgf.1):

- a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- c) Devlet teşvikleri

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen standardın kapsamına almadığı ve atıf yaptığı unsurlar ise şöyledir (TMS 41, prgf.2);

- a) Tarımsal faaliyetle ilgili olan arsalar (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar), ancak bu standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.
- c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).
- d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)

Tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı standart kapsamına alınmakta, hasat sonrasında ise “TMS 2 Stoklar” standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanmaktadır. TMS 41 standardının canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünler açısından kapsamını aşağıdaki tablo yardımıyla özetlemek mümkündür.

Tablo.1’de görülen birinci ve ikinci sütunda yer alan canlı varlık ve tarımsal ürünler standart kapsamına girmektedirken, üçüncü sütundaki hasattan sonra işleme sonucu oluşan ürünler standardın kapsamına girmemektedir.

**Tablo1.**TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattansonra işleme sonucu çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

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

**Kaynak:** TMS 41, prgf.4

TMS 41 kapsamında değerlendirilemeyen canlılık varlık niteliğindeki varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Pop and Deaconu, 2008:9):

- Yaratıcı amaçlar için sahip olunan canlı varlıklar (Hayvanat bahçesi, botanik bahçesi, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler)
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- Korunmak için alınan hayvanlar (kedi, köpek gibi),
- Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar (köpek, horoz gibi),
- Dağların korunması için ekilen ormanlar
- Sergilemek ve yarıştırmak için alınan hayvan (yarış atları) ve bitkiler,
- Dekoratif amaçlı alınan hayvan ve bitkiler (akvaryum balıkları ve süs bitkileri),
- Sadece çalıştırmak için kullanılan hayvanlar (at, eşek, katır vs.).

#### **Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Standartta işletmelerin, canlı bir varlık veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirilmesi için gerçekleşmesi gerekli olan koşullar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TMS 41, prgf.10):

Makale türü: Araştırma-derleme

Geliş tarihi: 22.06.2015

Kabul tarihi: 08.07.2015

a) İşletmenin, canlı varlık veya tarımsal ürünü geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,

b) Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,

c) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin; sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, canlı varlık üzerinde kontrolün bulunduğu göstergesidir (TMS 41, prgf.11).

### **Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıkların Ölçümü**

Standartta göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değer olarak güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak koşuluyla, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (TMS 41, Prgf.12).

Standartta bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüleceği ifade edilmektedir. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, Prgf.13).

Standartta canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinin kolaylaştırılması için, söz konusu canlı varlık veya tarımsal ürünlerin yaşları veya kaliteleri gibi önemli özelliklerine göre gruplandırılmaları önerilmektedir. İşletme söz konusu özellikleri, piyasada fiyatlamaya esas teşkil eden özellikleri dikkate alarak belirleyecektir (TMS 41, Prgf.15).

Standartta göre, tarımsal ürün ve canlı varlıkların maliyeti, özellikle aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değere yaklaşmaktadır (TMS 41, Prgf.24):

a) İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması. Raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı hayvanlar bu duruma örnek olarak verilmektedir.

b) Biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde önemli bir etkisi olmasının beklenmemesi. Örneğin, 30 yıllık bir çam korusu üretim sürecindeki ilk büyüme.

### **Tarımsal Ürün ve Canlı Varlıklarda Kazanç ve Zararlar**

TMS 41'e (prgf.26) göre canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten meydana gelen kazanç veya zarar oluşukları dönemin kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmalıdır.

Canlı bir varlığın ilk kez muhasebe kayıtlarına alınması sırasında kar doğabileceği gibi zarar da doğabilmektedir. Standart, ilk muhasebeleştirme sırasında doğan kâra örnek olarak bir buzağının doğmasını, zarara örnek olarak da varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin indirilmesini göstermektedir (TMS 41, prgf.27). Canlı varlıklarda olduğu gibi tarımsal ürünlerin de ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr ve zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır(TMS41, prgf. 28). Hasat sonucunda tarımsal ürünlerin ilk defa muhasebeleştirilmeleri sırasında da kazanç veya zarar ortaya çıkabilir (TMS 41, prgf. 29).

Demirkol'a (2006:58) göre standart tarım işletmelerinde ortaya çıkan kâr ya da zararın kaynağını ikiye ayırmıştır. Bunlardan birincisi fiyatlarda meydana gelen artış yada azalıştan kaynaklanan kâr veya zarar, ikincisi ise tarım işletmelerine özgü biyolojik dönüşüm sonucu meydana gelen artış ya da azalıştan kaynaklanan kâr veya zarardır.

#### **Gerçeğe Uygun Değer Kavramı**

İngilizcede“fairvalue” olarak ifade edilen kavram, Türkçe'ye “makul değer” ve “gerçeğe uygun değer” olarak çevrilmiş ve yaygın olarak “gerçeğe uygun değer” olarak kullanma alanı bulmuştur (Parlakkaya ve Çetin,2012:196). Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesi konusu standartta yer alan en tartışmalı konulardan biridir (Elad,2004:622).

Gerçeğe Uygun Değer kavramı, Standartta “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyattır” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 41, Prgf 8). Tokay ve Deran (2004:18) yaptıkları bir çalışmada, standarttaki gerçeğe uygun değer kavramına, net gerçeğe uygun değer demenin daha doğru bir yaklaşım olduğu ileri sürmektedirler.

Standart canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımına dayanmaktadır.Standardın 30.paragrafında kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı durumlarda, canlı varlıklar maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülmek suretiyle ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir duruma gelmesi halinde ise işletme, söz konusu canlı varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer (TMS 41, prgf.30). Canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerini düşerek ölçen bir işletme, söz konusu varlığı elden çıkarana kadar aynı şekilde ölçmeye devam eder (TMS 41, prgf.31).

### **ÖRNEK UYGULAMA**

Çalışmanın amacı doğrultusunda bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde incelenmesi için kamuya ait bir tarım işletmesinde örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

#### **Tarla Bitkisi Üretim Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Uygulama yapılan tarım İşletmesinde bitkisel üretim faaliyetleri içinde en büyük payı tarla bitkileri almaktadır. Bu bölümde uygulama yapılan işletmenin verilerinden yararlanarak tarla bitkileri üretimine ilişkin faaliyetlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi açıklanacaktır.

Standartta açıkça vurgulanmamakla beraber, canlı varlıkların satın alma maliyetleri hariç dönemde gerçekleşen bütün maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesi; canlı varlıkların Net Gerçeğe Uygun Değerinin ise gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir (Özkan ve Aksoylu, 2012). Ancak, ülkemizde tarım muhasebesi ile ilgili olarak yapılan çalışmaların büyük bir kısmında maliyetlerin 7/A yöntemine göre kaydedildiği ve dönemde katlanılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği; canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir. Bu yaklaşım, canlı varlıkların ve tarım ürünlerinin maliyetinin hesaplanması bakımından uygun olmakla beraber, standardın benimsemiş olduğu gerçeğe uygun değer muhasebesinin felsefesine uymamaktadır.

Aksoylu (2013:71) tarafından yapılan bir çalışmada giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41'in ruhuna daha uygun olduğu ileri sürülmektedir. Aktif toplamı veya net satışlar toplamı belli bir büyüklüğü aşan üretim işletmelerinin 7/A seçeneğini kullanmak zorunda olmalarına rağmen çalışmada, 7/B seçeneğinin tarım işletmeleri için daha uygun olduğu görüşü benimsenerek 7/B seçeneği çerçevesi içinde maliyetlerin izlenmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir.

#### **Tarla Bitkileri Üretim Maliyetleri**

Bitkisel üretimde tarla bitkileri ekim ve hasat dönemleri itibariyle farklılık göstermektedir. Bir kısım tarla bitkileri (mısır, ayçiçeği, pamuk vb.) aynı yıl içinde ekilip, aynı yıl içinde hasat edilmekte ve yazlık ürünler olarak nitelendirilmektedir. Bir kısım tarla bitkileri (buğday, arpa, kanola vb.) ise Ekim-Kasım aylarında ekilmekte ve sonraki faaliyet döneminde Mayıs-Haziran aylarında hasat edilmektedir. Bu bitkilerin ekim masrafları (tohum, ilaç, gübre, toprak işleme giderleri ve yardımcı hizmet gider yerlerinden alınan paylar) gelecek yıla devretmektedir. Dolayısıyla buğday, arpa, kolza (kanola) gibi bitkilerin ekimi ve hasat zamanı bir faaliyet dönemi ile sınırlı kalmamakta, iki



faaliyet dönemine yayılmakta ve bu tür ekimlere devreden ekilişler denilmektedir.

Bitkisel üretimde maliyet hesaplamalarımız devreden ekilişlerden buğday üretim maliyetleri üzerinden örneklendirilecektir. Buğday üretiminde ekim ve hasat aynı faaliyet dönemi içinde gerçekleşmediğinden üretim maliyetleri ekim dönemi maliyetleri ve hasat dönemi maliyetleri olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenecektir.

***Buğday Ekim Dönemi Maliyetleri (Sonraki Döneme Devreden Maliyetler)***

İşletmede 2013 yılında 41.503 dekar arazide tarla bitkisi üretim faaliyeti gerçekleşmiştir. Bu arazinin 15.245 dekarı buğday üretiminde kullanılmıştır. Buğday ekim döneminde Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY) ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin (YHGY) giderlerinin dağıtımları sonucunda 2013 yılında buğday ekim faaliyetlerinde gerçekleşen ve 2014 yılına devreden maliyetler Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2.** Devreden Buğday Ekim Maliyetleri

<b>Gider Yeri/Gider Çeşidi</b>	<b>Buğday (Ekim Dönemi)</b>
Direkt İlk Madde ve Malz.	823.568,42
Direkt İşçilik	138.628,94
<b>Direkt Giderler Toplamı</b>	<b>962.197,36</b>
Endirekt Malzeme	390.378,70
Endirekt İşçilik	452.372,71
Memur Ücret ve Giderleri	20.049,16
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	112.499,15
Çeşitli Giderler	12.392,22
Vergi, Resim ve Harçlar	909,86
Amortisman Giderleri	15.275,07
<b>Endirekt Giderler Toplamı</b>	<b>1.003.876,87</b>
<b>Genel Toplam</b>	<b>1.966.074,23</b>

Tablo 2’de görüldüğü gibi 2013 yılında yapılan buğday ekim faaliyetlerine ait gider toplamı 1.966.074,23 TL’dir. Buğday ekim döneminde ortaya çıkan bu giderlerin 7/B maliyet seçeneğine göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>790 İlkmadde ve Malzeme Giderleri</b>	<b>1.213.947,12</b>	
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. 823.568,42		
790.02 Endirekt İlkmd.veMlz. 390.378,70		
<b>150 İlk Madde ve Malzeme</b>		<b>1.213.947,12</b>
150.01.Buğday Tohumu431.350,00		
150.02 Kimyevi Gübre 372.218,42		
150.03 Çiftlik Gübresi 20.000,00		
150.04 Akaryakıt 351.336,62		
150.05 Yedek Parça 39.042,08		
<i>Buğday Ekimi İlkmd. Ve mlz. Giderlerinin kaydı</i>		
<b>791 İşçi Ücret ve Giderleri<sup>1</sup></b>	<b>591.001,65</b>	
791.01 Direkt İşçilik 138.628,94		
791.02 Endirekt İşçilik 452.372,71		
<b>792 Memur Ücret ve Giderleri</b>	<b>20.049,16</b>	
<b>793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>112.499,15</b>	
<b>794 Çeşitli Giderler</b>	<b>12.392,22</b>	
<b>795 Vergi Resim ve Harçlar</b>	<b>909,86</b>	
<b>102 Bankalar</b>		<b>736.852,04</b>
<i>Buğday Ekimi Giderlerinin kaydı</i>		
<b>796 Amortisman ve Tükenme Payları</b>	<b>15.275,07</b>	
<b>257 Birikmiş Amortismanlar</b>		<b>15.275,07</b>
<i>Amortisman Giderlerinin kaydı</i>		

Ekimi yapılan buğday tohumları çimlenme süresini 7-10 günde tamamlayarak toprağın yüzeyine çıkar ve canlı bir varlık haline gelmiş olur. TMS 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak ilk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması durumunda maliyet, gerçeğe uygun değere yaklaşır (TMS 41, prgf.24). Buğday ekimini takip eden dönem sonu itibariyle buğday bitkisindeki biyolojik dönüşüm gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi için yeterli değildir. Bu nedenle ekim dönemine ait maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılması yerine 799 Üretim Maliyet

<sup>1</sup>İşçilik giderlerinde vergi ve diğer yasal yükümlülükler dikkate alınmamıştır.

Hesabına yansıtıldıktan sonra Dönen Varlıklar grubunda bulunan tek yıllık tarla bitkilerinin izlendiği 160 Tarla Bitkileri (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:57-58)hesabına bağlı Buğday yardımcı hesabında izlenmesi önerilmektedir.

Aşağıda 2013yılına ait buğday ekim giderlerinin yansıtma hesapları yardımıyla aktarımına ilişkin kayıtlar verilmiştir.

<b>799 Üretim Maliyet Hesabı</b>	<b>1.966.074,23</b>	
799.01 Buğday Ekim Maliyetleri		
<b>798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı</b>		<b>1.966.074,23</b>
<i>Buğday üretim maliyetlerinin Üretim Maliyet Hesabına yansıtılması</i>		
<b>798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı</b>	<b>1.966.074,23</b>	
<b>790 İlkmade ve Malzeme Giderleri</b>		<b>1.213.947,12</b>
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. 823.568,42		
790.02 Endirekt İlkmd.veMlz. 390.378,70		
<b>791 İşçi Ücret ve Giderleri</b>		<b>591.001,65</b>
791.01 Direkt İşçilik38.628,94		
791.02 Endirekt İşçilik452.372,71		
<b>792 İşçi Ücret ve Giderleri</b>		<b>20.049,16</b>
<b>793 Dışardan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b>		<b>112.499,15</b>
<b>794 Çeşitli Giderler</b>		<b>12.392,22</b>
<b>795 Vergi Resim ve Harçlar</b>		<b>909,86</b>
<b>796 Amortisman ve Tükenme Payları</b>		<b>15.275,07</b>
<i>Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının kapatılması</i>		

2013 yılı dönem sonu itibariyle buğday ekim maliyetleri üretim maliyet hesabından “160 Tarla Bitkileri” hesabına aktarılır.

<b>160 Tarla Bitkileri</b>	<b>1.966.074,23</b>	
160.01 Buğday		
160.01.01 Buğday Ekimi		
<b>799 Üretim Maliyet Hesabı</b>		<b>1.966.074,23</b>
799.01 Buğday Ekim Maliyetleri		
<i>Ekim maliyetlerinin Buğday hs.aktarımı</i>		

### **Buğday Üretim Maliyetleri (Hasat Dönemindeki Maliyetler)**

Buğday hasat dönemine ait giderler toplamı Tablo 3'ten de görüldüğü gibi 921.878,48 TL'dir.

**Tablo 3. Buğday Hasat Dönemi Maliyetleri**

<b>Gider Yeri/Gider Çeşidi</b>	<b>Buğday (Hasat Dönemi)</b>
Direkt İlkmadde ve Malz.	199.644,60
Direkt İşçilik	68.888,33
<b>Direkt Giderler Toplamı</b>	<b>268.532,93</b>
Endirekt Malzeme	100.183,21
Endirekt İşçilik	116.853,02
Memur Ücret ve Giderleri	88.594,19
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	137.528,88
Çeşitli Giderler	192.188,39
Vergi, Resim ve Harçlar	7.805,56
Amortisman Giderleri	10.192,30
<b>Endirekt Giderler Toplamı</b>	<b>653.345,55</b>
<b>Genel Toplam</b>	<b>921.878,48</b>

Buğday üretim şubesinde 2014 yılında hasat edilen buğdayın birim maliyetleri Tablo 4'te görülmektedir.

**Tablo 4. Buğday Üretim Şubesi Maliyet Oluşum Tablosu**

<b>001-Buğday</b>	
<b>Hasat Dönemi Maliyet Toplamı</b>	<b>921.878,48</b>

Geçen Yıldan Devreden Giderler (+)	1.966.074,23
<b>Genel Toplam</b>	<b>2.887.952,71</b>
<b>Üretim Miktarı (kg)</b>	6.830.000,00
<b>Üretim Alanı (da)</b>	15.245,00
<b>Dekara Verim (Üretim Miktarı/Üretim Alanı)</b>	<b>448,01</b>
<b>Dekara Maliyet (Toplam Maliyet/ Üretim Alanı)</b>	<b>189,44</b>
<b>Birim Maliyeti</b>	<b>0,42</b>

2013 yılında 15.245 dekar arazide ekimi yapılan buğdayın 2014 yılında hasat edilmesinden sonra üretim miktarı 6.830.000 kg olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılından devreden 1.966.074,23 TL ve 2014 yılında yapılan 921.878,48 TL tutarındaki giderler ile birlikte toplam maliyet 2.887.592,71 TL olarak gerçekleşmiştir.

Toplam maliyetin üretim alanı olan 15.245'e bölünmesiyle dekar maliyeti 189,44 TL olarak hesaplanmaktadır. Üretim miktarı olan 6.830.000,00 kg'ın üretim alanı olan 15.245'e bölünmesiyle dekar verim 448,01 olarak hesaplanmaktadır. Buğdayın birim maliyeti ise toplam maliyet rakamı olan 2.887.952,71 TL'nin üretim miktarı olan 6.830.000,00 kg'a bölünmesiyle 0,42kr olarak hesaplanmaktadır.

#### ***Hasat Dönemi Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları***

Öncelikle 2013 yılından devreden buğday ekim maliyetleri buğday üretim şubesine aktarılır.

<b>160 Tarla Bitkileri</b>	<b>1.966.074,23</b>	
160.01 Buğday		
160.01.02 Buğday Üretimi		
<b>160 Tarla Bitkileri</b>		<b>1.966.074,23</b>
160.01 Buğday		
160.01.01 Buğday Ekimi		
<i>Önceki yıldan devreden buğday ekim maliyetlerinin Buğday üretim hs. aktarımı</i>		

Önceki yıldan devreden maliyetlerin buğday üretim şubesine aktarılmasından sonra 2014 yılında meydana gelen üretim maliyetlerinin kaydı yapılır.Tablo 4'ten de görüleceği gibi 2014 yılında yapılan buğday üretim faaliyetlerine ait gider toplamı 921.878,48TL'dir. Buğday üretim döneminde ortaya çıkan bu giderlerin ilgili hesaplara dağılımı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>790 İlkmadde ve Malzeme Giderleri</b>	<b>299.827,81</b>	
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. 199.644,60		
790.02 Endirekt İlkmd.veMlz. 100.183,21		
<b>150 İlk Madde ve Malzeme</b>		<b>299.827,81</b>
150.02 Kimyevi Gübre 199.644,60		
150.03 Çiftlik Gübresi 39.043,90		
150.04 Akaryakıt 82.080,43		
150.05 Yedek Parça 15.027,56		
150.06 Muhtelif Sarf Mlz. 3.075,22		
<i>Hasat Dönemi İlkmd. Ve Mlz. Gid. kaydı</i>		
<b>791 İşçi Ücret ve Giderleri</b>	<b>185.741,35</b>	
791.01 Direkt İşçilik 68.888,33		
791.02 Endirekt İşçilik 116.853,02		
<b>792 Memur Ücret ve Giderleri</b>	<b>88.594,19</b>	
<b>793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</b>	<b>137.528,88</b>	
<b>794 Çeşitli Giderler</b>	<b>192.188,39</b>	
<b>795 Vergi Resim ve Harçlar</b>	<b>7.805,56</b>	
<b>102 Bankalar</b>		<b>611.858,37</b>
<i>Buğday Ekimi Giderlerinin kaydı</i>		
<b>796 Amortisman ve Tükenme Payları</b>	<b>10.192,30</b>	
<b>257 Birikmiş Amortismanlar</b>		<b>10.192,30</b>
<i>Amortisman Giderlerinin kaydı</i>		

Hasat dönemine ait üretim maliyetlerinin ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmesinden sonra TMS 41'e göre dönemde gerçekleşen bütün maliyetlerin dönem gideri olarak gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesi gerektiğinden üretim maliyetleri toplamı yansıtma hesabı aracılığıyla dönem gideri olarak "633 Tarımsal Ürün Üretim Giderleri" (Aksoylu,2013.73) hesabına aktarılmıştır.

<b>633 Tarımsal Ürün Üretim Gid.</b>	<b>921.878,48</b>
633.01 Buğday Üretim Şb. Maliyetleri	

<b>798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı</b> <i>Hasat Dönemi Maliyetlerinin Dönem Gid. Aktarımı</i>		<b>921.878,48</b>
<b>798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı</b>	<b>921.878,48</b>	
<b>790 İlkmadde ve Malzeme Giderleri</b>		<b>299.827,81</b>
790.01 Direkt İlkmd. Ve Mlz. 199.644,60		
790.02 Endirekt İlkmd.veMlz.100.183,21		
<b>791 İşçi Ücret ve Giderleri</b>		<b>185.741,35</b>
791.01 Direkt İşçilik 68.888,33		
791.02 Endirekt İşçilik 116.853,02		
<b>792 İşçi Ücret ve Giderleri</b>		<b>88.594,19</b>
<b>793 Dışardan Sağ. Fayda ve Hizmetler</b>		<b>137.528,88</b>
<b>794 Çeşitli Giderler</b>		<b>192.188,39</b>
<b>795 Vergi Resim ve Harçlar</b>		<b>7.805,56</b>
<b>796 Amortisman ve Tükenme Payları</b>		<b>10.192,30</b>
<i>Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının kapatılması</i>		

Buğday aktif piyasası olan bir üründür. Tarım işletmeleri tarafından üretilen buğday mahsulü hem bir kamu kurumu olan TMO (Toprak Mahsulleri Ofisi) tarafından ilgili bakanlıkça açıklanan taban fiyattan hem de özel sektör kuruluşları (un, makarna imalatçıları) tarafından serbest piyasa fiyatından her zaman alınıp satılabilmektedir. Bu durumda hasat edilen buğday mahsulünün TMS 41'e göre gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebildiğinden işletme stoklarında Gerçeğe Uygun Değeriyle izlenmesi gerekmektedir.

TMS 2 Stoklar standardına göre işletmenin canlı varlıklarının hasadıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünlerin, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Hem TMS 2 Stoklar standardının hem de KOBİ TFRS'nin uygulanması açısından stoklara aktarılan tarımsal ürünlerin maliyeti bu değerdir (TMS 2 prgf.20; KOBİ TFRS prgf.13.15).

İşletme aktifinde 1.966.074,23 TL ekim dönemi maliyeti ile 160 Tarla Bitkileri (Buğday) hesabında kayıtlı bulunan buğday mayıs ayı sonunda hasat edilmiştir. Hasat sonunda 6.830.000,00 kg buğday mahsulü elde edilmiştir. 2014 yılında hasat döneminde buğday piyasa fiyatı kg başına 0,80 kuruştur. Bu fiyat buğdayın gerçeğe uygun değeridir. İşletmenin bir kamu işletmesi olması nedeniyle satışlar ihale ile yapılmakta ve tarımsal ürünler alıcısına işletmede teslim edilmektedir. Bu nedenle buğdayın satış maliyeti bulunmamaktadır.

**Buğdayın Gerçeğe Uygun Değeri:**

6.830.000,00 kg X 0,80 Kr = 5.464.000,00 TL

Buğdayın gerçeğe uygun değeri hesaplandıktan sonra bu değerden ekim dönemi maliyetleri düşüldüğünde hasat edilen buğdayın gerçeğe uygun değer artışı bulunur.

**Gerçeğe Uygun Değer Artışı:**

5.464.000,00-1.966.074,23 = 3.497.925,77 TL

Gerçeğe Uygun değer artışının hesaplanmasından sonra bu tutar “604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları” hesabının alacağına kaydedilir. Değer artışının kaydedilmesinden sonra “160 Tarla Bitkileri” hesabı alacaklandırılarak kapatılır. Bu iki hesaba karşılık “152 Mamuller” hesabı borçlandırılır. Üretilen buğdayın stoklara aktarılması ile birlikte TMS 41 kapsamında çıkarak TMS 2 Stoklar standardı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

<b>152 Mamuller</b> <i>152.01 Buğday</i>	<b>5.464.000,00</b>	
<b>160 Tarla Bitkileri</b> 160.01 Buğday		<b>1.966.074,23</b>
160.01.002 Buğday Üretimi		
<b>604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları</b> <i>604.01 Buğday GUD Artışı</i> <i>Hasat edilen buğdayın gerçeğe uygun değer ile mamul stoklarına alınması</i>		<b>3.497.925,77</b>

**Buğday Hasadından Elde Edilen Yan Ürün:** Buğday hasat edildikten sonra yan ürün olarak buğday sapı elde edilmektedir. İşletmede hasattan sonra tarlalarda kalan buğday sapsatılmaktadır. Hasat sonrası buğday sapslarından yaklaşık 200 ton saman elde edilmiştir. Samanın piyasa satış fiyatı 100 TL/ton'dur.

**Gerçeğe Uygun Değer:** 200 ton X 100 TL = 20.000,00 TL

Buğday hasadından yan ürün olarak elde edilen buğday sapsları gerçeğe uygun değeri ile 157 Diğer Stoklar hesabına borç kaydedilir. Karşılığında ise “604 Tarımsal Ürün Değer Artışları” hesabı alacaklandırılır.



<b>157 Diğer Stoklar</b> 157.01 Buğday Sapı	<b>20.000,00</b>	
<b>604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları</b> <i>Buğday sapının GUD ile stoklara devri</i>		<b>20.000,00</b>

Buğday saplarının stoklara aktarılmasından itibaren TMS 2 Stoklar standardı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

**Buğday Satışının Yapılması:** İşletmenin bir kamu işletmesi olması nedeniyle satışlar ihale usulü yapılmaktadır. Buğday muhammen bedeli 0,80 TL olarak belirlenmiştir. İhale şartnamesi gereğince kazanan firmalar buğdayı işletmede teslim alacaktır. Dolayısıyla satılan buğdayın satış maliyeti sıfırdır. İşletmede yapılan ihale sonucu buğday mahsulünün tamamı 0,85 TL ile en yüksek teklifi veren ABC İşletmesine peşin olarak satılmıştır.

Buğdayın Satış Hasılatı: 6.830.000,00 Kg X 0,85 = 5.805.500,00 TL

Buğdayın Satış Geliri: 5.805.500,00 - 5.464.000,00= 341.500,00 TL

<b>102 Bankalar</b>	<b>5.805.500,00</b>	
<b>152 Mamuller</b> 152.01 Buğday		<b>5.464.000,00</b>
<b>606 Tarımsal Ürün Satış Geliri</b> 606.01. Buğday Satış Geliri <i>Buğday mahsulünün satılması nedeniyle</i>		<b>341.500,00</b>

**Buğday Saplarının Satılması:** İşletme buğday hasadından yan ürün olarak elde ettiği sapları ihale ile tonu 105,00 TL'den satmıştır;

<b>102 Bankalar</b>	<b>21.000,00</b>	
<b>157 Diğer Stoklar</b> 157.01 Buğday Sapı		<b>20.000,00</b>
<b>606 Tarımsal Ürün Satış Geliri</b> 606.02. Buğday Sapı Satış Geliri <i>Buğday sapının satılması nedeniyle</i>		<b>1.000,00</b>

Yukarıda verilen buğday ve buğday sapı satış kayıtlarında aralıklı sayım yönteminin tek hesaplı uygulaması kullanılmıştır. Aralıklı sayım yönteminin tek hesaplı uygulamasında sadece 15 Stoklar grubundaki (152 Mamuller, 153 Ticari Mallar, 157 Diğer Stoklar) hesaplar kullanılır ve mamuller ile ilgili tüm işlemler bu hesapta izlenir (Sevilengül, 2005:334). TMS 41'e göre üretimi tamamlanan tarımsal ürünler gerçeğe uygun değeriyle stoklara alınmakta ve bu değer tarımsal ürünün maliyeti olmaktadır. Tarımsal ürün satıldığında da maliyeti ile satış fiyatı arasındaki fark satış geliri olarak kaydedilmektedir. Tarımsal ürün satışından elde edilen gelirler için "606 Tarımsal Ürün Satış Gelirleri" hesabı kullanılabilir. Bu durumda satışlar ve satılan mamul maliyeti için hesap açmaya gerek kalmamaktadır. Buna göre tek hesap uygulaması tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer muhasebesinde kullanılabilen en uygun yöntem olarak önerilebilir.

Dönem sonunda buğday üretim faaliyetlerinden ortaya çıkan gelirler ve giderler sonuç hesaplarından 690 Dönem Karı veya Zararı aktarılır.

<b>604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları</b>	<b>3.517.925,77</b>	
604.01 Buğday GUD Artışı 3.497.925,77		
604.02 Buğday Sapı GUD Artışı 20.000,00		
<b>606 Tarımsal Ürün Satış Geliri</b>	<b>342.500,00</b>	
606.01 Buğday Satış Geliri.....341.500,00		
606.02 Buğday Sapı Satış Geliri.....1.000,00		
<b>690 Dönem Karı veya Zararı</b>		<b>3.860.425,77</b>
<i>Tarımsal Üretim Geliri ve Değer Artışlarının Dönem karı veya zararına devri</i>		
<b>690 Dönem Karı veya Zararı</b>	<b>921.878,48</b>	
<b>633 Tarımsal Ürün Üretim Gideri</b>		<b>921.878,48</b>
633.01 Buğday Üretim Gideri		
<i>Tarımsal Üretim Giderinin Dönem karı veya zararına devri</i>		

Buğday ekim dönemi maliyetleri 7/B maliyet modeli ile 160 Tarla Bitkileri hesabına yansıtılmış, hasat dönemi maliyetleri ve gerçeğe uygun değer artışları ise gerçeğe uygun değer muhasebesi ile sonuç hesaplarına yansıtılmıştır. Buğday üretim giderleri ve değerlendirme artışları TMS 41'e göre düzenlenen gelir tablosunda aşağıdaki gibi yer alacaktır.

**Tablo 5.2014 Yılı Sonu Gelir Tablosu (TMS 41'e Göre)**

<i>Tarımsal Ürün Değerleme Artışları</i>	3.517.925,77
<i>Tarımsal Ürün Satış Geliri</i>	342.500,00
<i>-Buğday.....</i>	<i>341.500,00</i>
<i>-Buğday Sapı.....</i>	<i>1.000,00</i>
<i>Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları (-)</i>	-
	<b>3.860.425,77</b>
<b>Faaliyet Giderleri (-)</b>	<b>921.878,48</b>
<i>Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)</i>	-
<i>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)</i>	-
<i>Genel Yönetim Giderleri (-)</i>	-
<i>Tarımsal Ürün Üretim Giderleri (-)</i>	921.878,48
<b>Faaliyet Karı/Zararı</b>	<b>2.938.547,29</b>
<b>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar</b>	-
<b>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</b>	-
<b>Finansman Giderleri (-)</b>	-
<b>Vergi Öncesi Kar</b>	<b>2.938.547,29</b>
<b>Vergi Gideri (-)</b>	587.709,46
<b>Dönem Net Karı/Zararı</b>	<b>2.350.837,83</b>

## SONUÇ

Tarım sektörü insanlığın varoluşundan buyana beslenme ihtiyacını karşılamasının yanında, diğer sektörlere girdi sağlaması, istihdam yaratarak ekonomik gelişmeye katkı sağlaması nedeniyle her zaman önemini korumuş bir sektördür. Son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin çoğalmasının bir sonucu olarak tarımmuhasebesine verilen önem giderek artmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak hem uluslararası (UMS 41) hem de ulusal (TMS 41) düzeyde standartlar yayınlanmıştır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve gerçeğe uygun değerlerinin tespiti gibi

konularda önemli açıklamalara yer vermektedir. TMS 41 tarım işletmelerinin taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklarına vebu varlıklardan hasat edilecek olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanmaktadır.

TMS 41, tarımsal faaliyetlerin değerlemesinde, canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımı altında gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiştir. Standart, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme ve her bilanço döneminde gerçeğe uygun değerle, tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden tahmini pazara götürme maliyetlerinin indirilmesi sonucunda bulunan net gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesini ifade etmektedir. Ancak, canlı varlıklar için ilk muhasebeleştirme döneminde gerçeğe uygun değer güvenilir olarak belirlenemiyorsa ‘ilk bilanço dönemine kadar’ tarihi maliyetle değerlendirilmesine imkan verilmektedir.

Ülkemizde tarım muhasebesi ile ilgili çalışmalara bakıldığında maliyetlerin 7/A yöntemine göre kaydedildiği ve katlanılan maliyetlerin varlıklarla ilişkilendirildiği, canlı varlıkların maliyet değeriyle gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise canlı varlık değer artışı/azalışı olarak dönem kârı veya zararı olarak dikkate alındığı gözlenmektedir. Ancak standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç dönemde katlanılan tüm maliyetlerin gelir tablosu hesaplarına gider olarak kaydedilmesini; canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, giderlerin çeşitlerine göre izlenmesi yaklaşımı olan 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41’in ruhuna daha uygun olduğu ileri sürülmektedir.

Vergi mevzuatımıza göre, tarımsal ürünlerde kar veya zarar sadece satış yapıldığında ortaya çıkarken, TMS-41’e göre kar veya zarar tutarları; ilk kayıt, her raporlama dönemi sonunda veya satış anında ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararlar oluştuğu dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Bu amaçla değerlendirme sonucunda oluşacak artışların “604 Tarımsal Ürün Değerleme Artışları” hesabının alacağına; azalışların da “605 Tarımsal Ürün Değerleme Azalışları Hesabı”nın borcuna kaydedilmesi uygun olacaktır.

Tarla bitkileri üretimi yapan tarım işletmelerinde ana ürün yanında yan ürünlerde elde edilmektedir. Tarım işletmelerinde yapılan muhasebe uygulamalarında yan ürünler genellikle ana ürünün maliyetinden düşülmektedir. Ancak, TMS 41’e göre tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yan ürünlerden elde edilecek gelirlerin, tarımsal ürün değerlendirme artışı olarak dönem geliri yazılması standardın felsefesine daha uygun olacaktır.

**KAYNAKLAR**

- Akdoğan, Nalan- Deran, Ali -Aktaş, Rafet- Erhan, Deniz.U.-Acar, Vedat( 2011), **Sektörel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm**, (84), ss.29-70.
- Aksoylu, Semra (2013), “Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye muhasebe Standardı 41 (TMS 41)’e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Mart 2013, ss.65-78.
- Demirkol, Ö. Faruk (2006), “Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları’na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması”, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Elad, Charles (2004), “Fair Value Accounting in theAgriculturalSector: SomeImplicationsfor International Accounting Harmonization”, **European Accounting Review**, 13 (4), ss. 621–641.
- Herbohn, Kathleen ve Herbohn, John (2006), “International Accounting Standard (IAS) 41: Whataretheimplicationsforreportingforestassets?”, **Small-scaleForestEconomics, Management andPolicy**, 5 ( 2), ss. 175-189.
- İnan, İ. Hakkı(2006),**Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği**, Avcı Ofset Basımevi, İstanbul. 372 s.
- Özkan, Azzem. ve Aksoylu, Semra (2012), “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41): Hayvancılık Örneği”, **Yaklaşım Dergisi**, (235), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14217>, (06.02.2013).
- Parlakkaya, Raif. ve Çetin, Hüseyin (2012), “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Finansal Krizlerin Sebebi mi Yoksa Habercisi mi?”, Turgut Özal Uluslar arası Siyaset ve Ekonomi Kongresi, 19-20 Nisan 2012, Malatya, ss.192-203, <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/11.pdf>, (16.06.2013).
- Pop, Atanasiu. veDeaconu, Sorin-Constantin (2008), “Assets. BiologicalAssets. TheSeasonal Model in Agriculture”, **TheoreticalandAppliedEconomics**, 7(524), ss.3-18, <http://store.ectap.ro/articole/316.pdf>,(25.09.2012).
- Rehber, Erkan ve Çetin, Bahattin (1998),**Tarım Ekonomisi**, Vipaş Yayınları, Bursa.
- Sevilengül, Orhan (2005),**Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara,

Sönmez, Feriştah (2004), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliğinin 31.Kısım Hükümleriyle Desteklenmiş Olarak)”, **Mali Çözüm**, (69), ss. 143-163.

Tokay, S. Hüseyin. ve Deran, Ali (2004),“Tarımsal Faaliyet Standardında Canlı Varlıklar İçin Önerilen Muhasebe Yaklaşımı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, (139), ss.17-21.

TMS 2: Stoklar Standardı

TMS 41: Tarımsal Faaliyet Standardı

KOBİ TFRS