

Örtü Altı Topraksız Çilek Üretimine İlişkin Faaliyetlerin TMS 41 ve THP Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi

Gökhan BÜYÜKGÖK¹

Mustafa AY²

Ali ALAGÖZ³

Özet

Küreselleşme, artan faaliyet maliyetler, iklim koşulları ve gelişen teknoloji, tarım sektöründeki üreticilerin, iklime bağlı üretim felsefesini değiştirerek ürüne göre iklimlendirme ve yetiştirme koşullarını sağlamalarına yol açmıştır. Örtü altı çilek üretimi, üretimde iklim şartlarını iyileştirmek, topraksız üretim ise daha verimli bir yetiştirme tarzı olarak ortaya çıkmıştır. Çalışmada çok yıllık bir bitki olan çilek bitkisinin örtü altı topraksız üretimi ile ilgili tesis kurulumundan itibaren gerçekleşen faaliyetlerin TMS 41 ve THP çerçevesinde muhasebeleştirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında işletmenin tesis kurulum maliyetleri ve 2022-2024 yılları arası gerçekleşen faaliyetler muhasebeleştirilmiştir. Çalışmada literatür taraması yapılmış ve örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda tarımsal işletmelerin her iki yöntemle yapılan muhasebe kayıtlarının tutulmasının maliyet ve kar-zarar hesaplamasındaki önemi ortaya koyulmuştur. Bu durumun işletmelerin yatırım ve faaliyet maliyetlerinin tespitinde ve yeni yatırım kararları alınmasında işletmeye yol gösterici nitelikte fayda sağlayacağı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, THP, 7/B, Tarımsal Faaliyetler, Çilek Üretimi

Accounting for Activities Related to Protected Soilless Strawberry Production Under TAS 41 and Uniform Chart of Accounts

Abstract

Globalization, rising operating costs, climate conditions, and advancing technology have led producers in the agricultural sector to move away from climate-dependent production and create cultivation conditions tailored to specific crops. Protected strawberry production has emerged as a way to improve climate conditions in production, while soilless production has emerged as a more efficient cultivation method. The study aims to account for the activities associated with protected soilless production of strawberries, from the establishment of the production facility onward, under TAS 41 and UCA. The study accounts for the enterprise's facility establishment costs and its activities during 2022- 2024. A literature review was conducted and the case study method was used in the study. The results of the study reveal the importance of keeping accounting records using both methods for calculating cost and profit or loss of agricultural businesses. It was determined that this can guide businesses in determining their investment and operating costs and in making new investment decisions.

Keywords: TAS 41, UCA, 7/B, Agricultural Activities, Strawberry Production

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 03.09.2025 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 17.07.2026

¹ Sorumlu Yazar, Öğr. Gör., Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi, Atatürk Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu, İstatistik Bölümü, gokhan.buyukgok@afsu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0003-4393-6557>

² Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, may@selcuk.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-4489-8946>

³ Prof. Dr., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aalagoz@selcuk.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0003-3873-1936>

Atıf (Citation): Büyükgök, G., Ay, M. ve Alagöz, A. (2026). Örtü Altı Topraksız Çilek Üretimine İlişkin Faaliyetlerin TMS 41 ve THP Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 6(2), 306-334.

1. GİRİŞ

Son yıllarda küresel nüfus artışı, hızlı kentleşme ve değişen tüketim alışkanlıkları, gıda talebinde önemli bir artışa neden olmuştur. Dünya Gıda ve Tarım Örgütü'nün (FAO) verilerine göre 2050 yılında dünya nüfusunun 10 milyarı aşması beklenmekte ve mevcut tarım arazileriyle bu nüfusun beslenmesi giderek güçleşmektedir. Bu durum, tarım sektöründe verimlilik ve sürdürülebilirlik odaklı yeni üretim tekniklerinin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle topraksız tarım ve örtü altı üretim gibi alternatif yöntemler; sınırlı doğal kaynakların daha etkin kullanılması, üretim sürekliliğinin sağlanması ve iklim koşullarına bağımlılığın azaltılması açısından giderek daha fazla önem kazanmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin ekonomik açıdan etkin bir şekilde yönetilebilmesi, üretim süreçlerinin doğru ölçülmesi ve maliyetlerin sağlıklı bir biçimde belirlenmesi ile mümkündür. Bu noktada muhasebe sistemleri, tarımsal üretim verilerinin kayıt altına alınması, analiz edilmesi ve karar alma süreçlerinde kullanılması açısından kritik bir rol oynamaktadır. Özellikle üretim maliyetlerinin doğru hesaplanması, hem işletme düzeyinde performans değerlendirmesi hem de kamu politikalarının oluşturulması açısından önem arz etmektedir (Şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018).

Uluslararası muhasebe standartları kapsamında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel düzenleme Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile yapılmıştır. Bu standart, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu standartta, "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Financial Accounting Standards Board- (IASB)) tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmıştır" (Özulucan & Keleş, 2020). Böylelikle özellikle farklı üretim tekniklerinin kullanıldığı tarımsal faaliyetlerde muhasebe uygulamalarının çeşitlenmesine yol açmıştır.

Türkiye'de tarım işletmelerinin büyük bir kısmının küçük ölçekli olması, muhasebe kayıtlarının düzenli tutulmaması ve standartlara uygun raporlama yapılmaması gibi sorunları beraberinde getirmektedir. Bu durum, sektöre ilişkin güvenilir veri üretimini zorlaştırmakta ve hem işletme hem de politika düzeyinde karar alma süreçlerini olumsuz etkilemektedir. Özellikle topraksız tarım gibi teknik bilgi ve yüksek yatırım gerektiren üretim modellerinde, maliyetlerin doğru belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi daha da kritik hale gelmektedir.

Literatürde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik çeşitli çalışmalar bulunmakla birlikte, belirli bir ürün özelinde ve spesifik üretim teknikleri bağlamında yapılan çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Özellikle topraksız tarım yöntemiyle gerçekleştirilen çilek üretiminin muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmaların yetersiz olması, bu alanda önemli bir boşluk bulunduğunu göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı, topraksız çilek üretimine ilişkin faaliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve TMS 41 kapsamında muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu kapsamda çalışma, hem tarımsal muhasebe literatürüne spesifik bir üretim modeli üzerinden katkı sağlamayı hem de uygulayıcılara yol gösterici nitelikte muhasebe kayıt örnekleri sunmayı hedeflemektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın tarihsel gelişimi ve kapsamı ele alınmaktadır. Canlı varlıklar ve tarımsal varlıklara ilişkin tanımlar Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde açıklanmaktadır. Ayrıca THP'nin tarihsel gelişimi ve kapsamı ile birlikte araştırma konusu özelinde TMS ile arasındaki farklılıklara değinilmiştir. Bu yaklaşım, çalışmanın kavramsal temelinin karşılaştırmalı bir perspektifte ele alınmasını sağlamaktadır.

2.1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Tanımlamalar

Tarım sektörü küresel ölçekte önemli bir ekonomik faaliyet alanı olmasına rağmen, uluslararası muhasebe standartlarını belirleyen kurumların bu alana yönelik yaklaşımları farklılık göstermiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler geliştirirken, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) bu alana yönelik özel bir standart yayımlamamıştır. Tarımsal

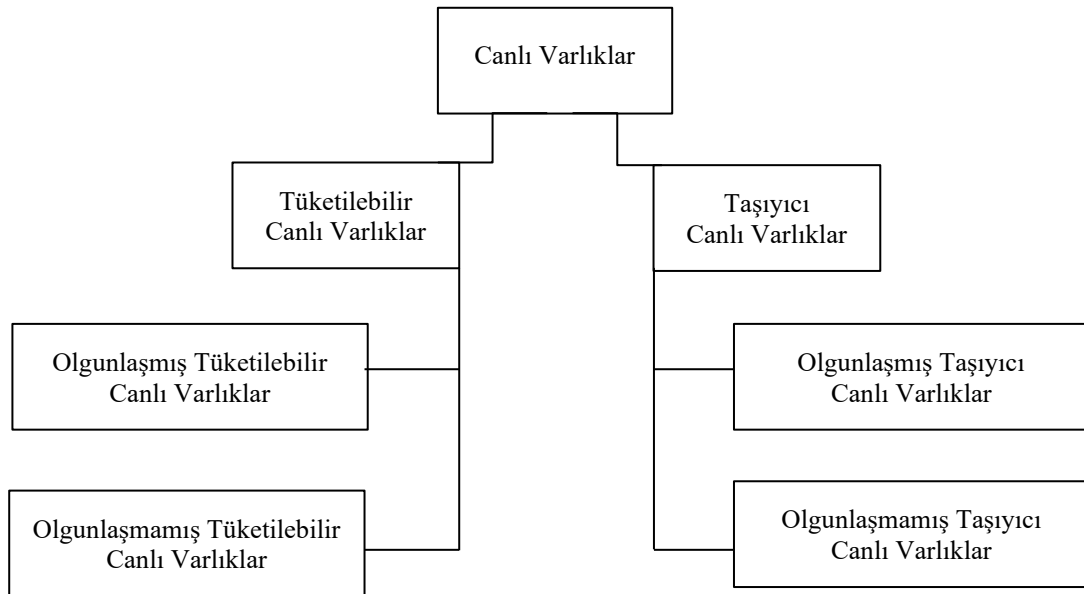
faaliyetler ilk kez 1994 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından gündeme alınmış ve yapılan çalışmalar sonucunda Aralık 2000’de Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) 41 Tarım standardı yayımlanmıştır (Bohusova & Svoboda, 2017). Bu gelişmeye göre tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi uluslararası düzeyde standartlaşma ihtiyacının bir sonucu olarak ortaya çıktığı anlaşılmıştır.

2000’li yıllardan itibaren tarım işletmeleri, geleneksel aile işletmesi yapısından uzaklaşarak modern üretim tekniklerinin uygulandığı işletmelere dönüşmeye başlamıştır. Bu dönüşüm, mevcut muhasebe sistemi olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin yetersiz kalmasına neden olmuştur. Bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla 31.12.2005 tarihinde yayımlanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, izleyen dönemlerden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu standart ile birlikte canlı varlıkların finansal tablolarda ayrı bir hesap grubunda izlenmesi ve gerçeğe uygun değer yaklaşımının uygulanması, muhasebe sisteminde önemli değişiklikler ortaya çıkarmıştır (Hacıhasanoğlu, 2017). Bu durum, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde değerlendirme yaklaşımının maliyet esaslı sistemlerden farklılaşmasına yol açmıştır.

TMS 41 standardı, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin esasları belirlemektedir. Standart, tarımsal faaliyetlerin hasat sürecine kadar olan kısmını kapsamaktadır. Hasat sonrasında ise işlemin niteliğine bağlı olarak TMS 2 Stoklar Standardı veya diğer ilgili standartlar uygulanmaktadır. Bu nedenle, hasat sonrası süreçler TMS 41 standardı kapsamı dışında değerlendirilmektedir (Tursun & Tursun, 2024). Böylece, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde üretim ve stok sürecinin doğru ayrıştırılması gerekli olduğu anlaşılmıştır.

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar, tüketilebilir canlı varlıklar ve taşıyıcı canlı varlıklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ayrıca her iki grup, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar şeklinde de sınıflandırılabilir. Et üretimi amacıyla yetiştirilen hayvanlar, çiftlik balıkları ve tarımsal mahsuller tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil ederken; süt üretimi amacıyla kullanılan hayvanlar ve meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlıklar olarak değerlendirilmektedir (TMS 41, paragraf 44-45).

TMS 41 standardına göre taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürün elde etmek amacıyla kullanılan ve birden fazla dönem boyunca ürün vermesi beklenen varlıklardır. Bu varlıkların tarımsal ürün olarak satılma ihtimali oldukça düşüktür. Bu nedenle üzüm asmaları, meyve ağaçları ve zeytin ağaçları gibi bitkiler TMS 41 kapsamı dışında değerlendirilerek TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir (Uluslararası, 2023). Canlı varlıkların sınıflandırılması Şekil-1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Canlı Varlıkların Sınıflandırılması

Kaynak: (TMS 41, Madde 43-45; Badem, vd., 2013)

2.2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkiler

Çilek bitkisi taşıyıcı bitki niteliği taşıdığından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bu standarda göre bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülmekte olup, varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMS 16, paragraf 15; Paksoy, 2021). Bu şartlar oluşana kadar varlığın ürün verme evresine kadar gerçekleşen maliyetler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) yayınlamış olduğu Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına göre “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmektedir.

2.3. Tekdüzen Hesap Planı Yöntemi

Tekdüzen Hesap Planı, vergi mevzuatına dayalı bir muhasebe sistemi olup, işletmelerin faaliyet sonuçlarının standart bir biçimde raporlanmasını amaçlamaktadır. 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren bu sistem, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için zorunlu bir uygulama niteliğindedir (Güneş & Şimşek, 2025).

TMS uygulamaları ile Tekdüzen Hesap Planı arasındaki temel fark, TMS’nin bilgi odaklı ve gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemesi, Tekdüzen Hesap Planı’nın ise vergi odaklı ve maliyet esaslı bir yapıya sahip olmasıdır (Büyükepekçi & Kağıtçı, 2015).

Her iki çerçevenin tarımsal işletmeler açısından farklı avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. TMS 41, biyolojik dönüşümden kaynaklanan değer değişimlerini finansal tablolara yansıtarak işletmenin gerçek ekonomik durumunu ortaya koymakta ve uluslararası yatırımcılar için daha anlaşılır finansal bilgi sunmaktadır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değer tespiti, işletmeler açısından güçlük yaratabilmektedir.

THP ise vergi mevzuatıyla tam uyumlu olması, uygulamasının görece kolay olması ve muhasebe meslek mensupları tarafından iyi bilinmesi nedeniyle Türkiye’deki tarımsal işletmelerde yaygın biçimde kullanılmaktadır. Ancak tarihsel maliyet ilkesi, biyolojik dönüşümden kaynaklanan değer artışlarını yansıtmadığından işletmenin ekonomik gerçekliğini tam olarak temsil etmemektedir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Uluslararası ve ulusal literatürde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmalar incelendiğinde, özellikle TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında gerçekleştirilen uygulamaların ve bu standardın farklı muhasebe yaklaşımları ile karşılaştırılmasının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu çalışmalar, canlı varlıkların değerlendirilmesi, üretim maliyetlerinin belirlenmesi ve finansal raporlamaya etkileri açısından önemli bulgular sunmaktadır. Bununla birlikte literatürdeki çalışmaların büyük bir kısmının TMS 41 ile diğer muhasebe standartları (özellikle TMS 16) arasındaki ilişkiye odaklandığı, buna karşın TMS 41 ile Tekdüzen Hesap Planı arasındaki farklılıkların ele alındığı çalışmaların sınırlı olduğu dikkat çekmektedir.

En güncel çalışmalar incelendiğinde, Korga, (2026) erik üretimi yapan bir işletme üzerine gerçekleştirdiği çalışmada TMS ile Tekdüzen Hesap Planı arasındaki farklılıkları ortaya koymuştur. Çalışmada gerçeğe uygun değer ve amortisman hesaplamalarındaki farklılıkların, işletmenin TMS’ye göre hazırlanan kar veya zarar tablosu ile Vergi Usul Kanunu (VUK)’na göre hazırlanan gelir tablosu arasında önemli farklılıklara yol açtığı ve bu durumun finansal analiz sonuçlarını etkileyerek karar alma süreçlerine yansıdığı belirlenmiştir. Benzer şekilde Yaman, (2026) kenevir üretimi yapan bir işletmede TMS 41 ve Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde yaptığı incelemede, gerçeğe uygun değer yaklaşımının finansal bilgilerin şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği açısından daha güçlü bir yapı sunduğunu, buna karşılık maliyet esaslı yaklaşımın bazı durumlarda yetersiz kaldığını ifade etmiştir. Güneş ve Şimşek (2025) ise şeker pancarı üretimi yapan bir işletmede gerçekleştirdikleri çalışmada, TMS 41 ile Tekdüzen Hesap Planı arasındaki farklılıkların mamul maliyetleri üzerinde doğrudan etkili olduğunu ve gerçeğe uygun değer yaklaşımının finansal tabloların daha faydalı bilgi sunmasına katkı sağladığını tespit etmiştir.

Uluslararası literatürde yer alan çalışmalar, daha çok canlı varlıkların değerlemesinde kullanılan yöntemlerin finansal raporlama üzerindeki etkisine odaklanmaktadır. Apriwandi vd. (2023), maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemlerini karşılaştırdıkları çalışmada, bu iki yaklaşımın özellikle karar alma süreçlerinde farklı sonuçlara yol

açtığı ortaya koymuştur. Silva ve Nardi (2023), Brezilya'daki şirketler üzerinde gerçekleştirdikleri analizde, bazı eksikliklere rağmen IAS 41 uygulamasının finansal bilgi kalitesini artırdığını belirtmiştir. Bispo ve Lopes (2022), Avrupa Birliği ülkelerinde yaptıkları çalışmada gerçeğe uygun değer yaklaşımının hisse senedi değerlemesi üzerinde olumlu etkiler yarattığını ortaya koyarken, Pestovic vd. (2022), ise IAS 41 uygulayan işletmelerin finansal raporlama kalitesinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Bu çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde, gerçeğe uygun değer yaklaşımının finansal raporlamada daha gerçekçi ve piyasa koşullarını yansıtan sonuçlar sunduğu görülmektedir.

Ulusal literatürde ise farklı tarımsal üretim türleri üzerinden gerçekleştirilen uygulama çalışmalarının ağırlıkta olduğu görülmektedir. Yalçın, (2022), elma bahçesi ve hayvancılık faaliyetlerini birlikte yürüten bir işletmede yaptığı çalışmada, TMS 41'in uygulanmasıyla birlikte canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin belirsizliklerin giderildiğini belirtmiştir. Mortaş ve Denk (2022), antepfıstığı üretimi üzerine yaptıkları çalışmada biyolojik dönüşüm süreçlerinin dikkate alınmasının finansal raporların şeffaflığını artırdığını vurgulamıştır. Şendurur ve Yalçın (2021), ise sera üretimi kapsamında yaptıkları çalışmada, üretim giderleri ile üretim dışı giderlerin ayrıştırılmasının maliyet hesaplamalarının doğruluğu açısından önemli olduğunu ifade etmiştir.

Bununla birlikte Daniel vd. (2019), tarımsal muhasebe ile sürdürülebilirlik arasındaki ilişkinin sınırlı olduğunu belirtirken, Buyukarican (2019) ve Aksoylu (2013), TMS 41 kapsamında yapılan muhasebe uygulamalarının işletmelerin yatırım kararları ve dönem kârı üzerinde önemli etkiler yarattığını ortaya koymuştur. Şentürk ve Yardımcıoğlu (2018) ve Özulucan ve Deran (2008) ise Tekdüzen Hesap Planı'nın tarımsal faaliyetler açısından yetersiz kaldığını ve TMS 41 uygulamasının daha kapsamlı bir muhasebe yaklaşımı sunduğunu ifade etmiştir.

Literatür genel olarak değerlendirildiğinde, uluslararası çalışmaların daha çok makro düzeyde analizler içerdiği ve birden fazla işletme veya sektör üzerinden değerlendirme yaptığı görülmektedir. Buna karşılık ulusal literatürde çalışmaların genellikle belirli bir ürün veya işletme özelinde yürütüldüğü dikkat çekmektedir. Ayrıca mevcut çalışmaların büyük ölçüde geleneksel üretim yöntemlerine odaklandığı, modern üretim teknikleri ile maliyet esaslı muhasebe yaklaşımı ve TMS 41 uygulamalarının birlikte değerlendirildiği çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir.

Bu bağlamda, örtü altı topraksız tarım yöntemiyle gerçekleştirilen çilek üretimi, hem üretim tekniği hem de muhasebeleştirme yaklaşımı açısından mevcut literatürden ayrılmaktadır. Çilek bitkisinin çok yıllık bir bitki olmasına rağmen dikildiği yıl ürün vermesi ve topraksız tarım yöntemi ile yetiştirilmesi, muhasebeleştirme süreçlerinde farklı uygulamaları gerekli kılmaktadır. Bu özellikler dikkate alındığında, söz konusu üretim modeline ilişkin muhasebe uygulamalarının TMS 41 ve Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde birlikte ele alınması literatürde önemli bir boşluğu doldurmaktadır.

4. ARAŞTIRMA

Bu bölümde, örtü altı topraksız çilek üretimi gerçekleştiren bir işletmenin 2022–2024 dönemine ait muhasebe uygulamaları, TMS 41 ve Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Bu kapsamda tesis kurulum süreci, üretim giderleri, hasat işlemleri ve dönem sonu kayıtları ayrı ayrı ele alınarak iki farklı muhasebe yaklaşımının finansal sonuçlar üzerindeki etkileri ortaya konulmaktadır.

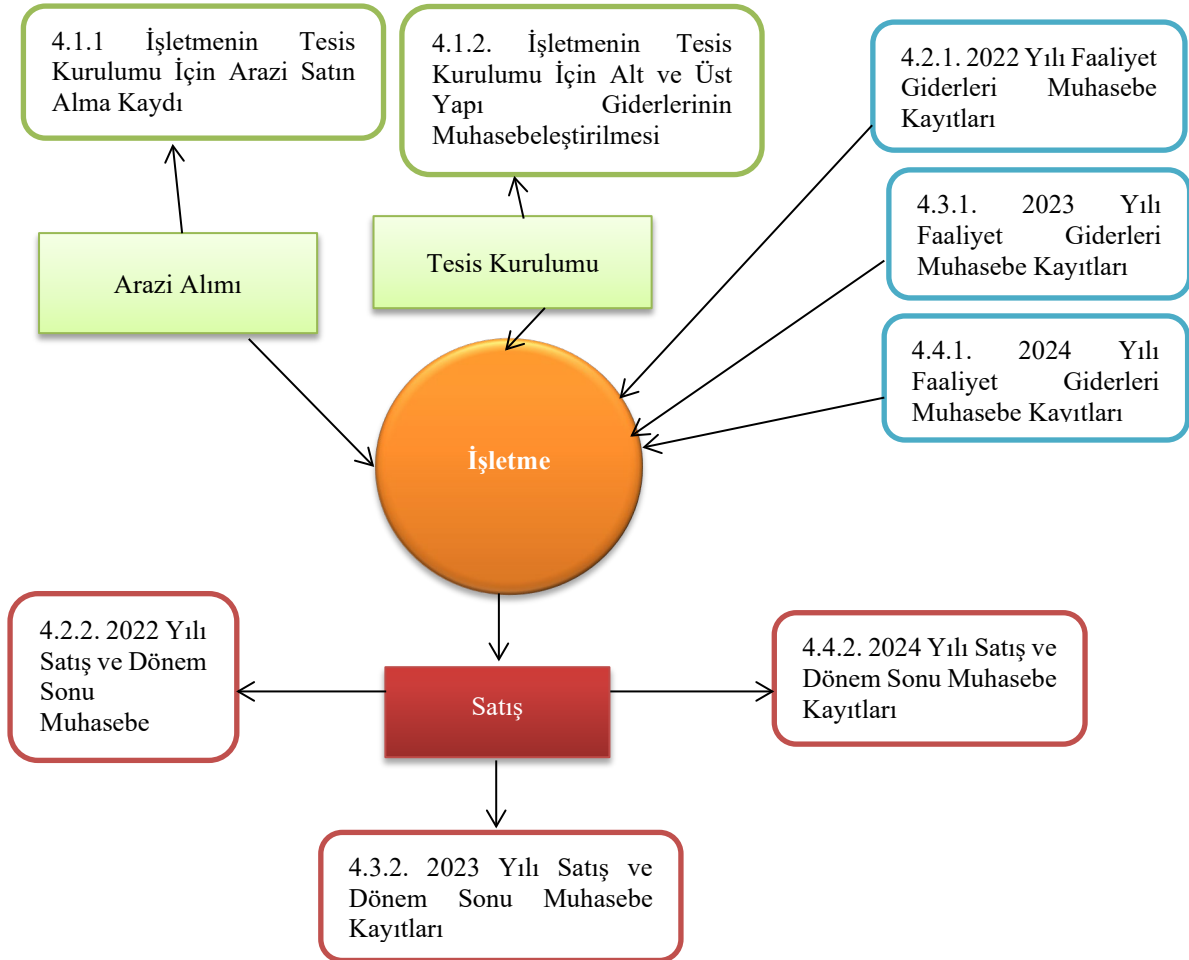
Çalışmada kullanılan muhasebe kayıtlarında VUK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun tarafından hazırlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” ve yine aynı kurumun yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınmıştır.

Çalışmada normatif araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu araştırma yöntemi, konu ile ilgili kural, ilke ve düzenlemelerin inceleme, değerlendirilme ve açıklama yoluyla analiz edilme süreci olarak tanımlanmaktadır (Christiani, 2016).

Çalışmada morfolojik özellikleri bakımından çok yıllık bitki olmasına rağmen tek yıllık bitkiler gibi fide dikiminin ilk yılından itibaren ürün alınabilme özelliğini taşıyan çilek bitkisinin muhasebe işlemleri gerçekleşmiştir.

İklimlendirme özellikleri olmayan örtü altı topraksız tarım işletmesi tesisinin de geleneksel üretim tekniklerinden farklı olması çalışmanın özgünlüğüne katkı sağlamıştır.

Çalışmada örtü altı topraksız çilek üretimi gerçekleştiren işletmenin tesis kurulum ve yıllar itibarıyla muhasebe kayıtları şema halinde Şekil-2’de gösterilmiştir.



Şekil 2. İşletmenin Tesis Kurulum ve İşletmesi ile İlgili Muhasebe Kayıtları

4.1. Örtü Altı Topraksız Çilek Üretimine Muhasebeleştirilmesi

Çilek (*fragaria vesca*), çok geniş ekolojik sınırlar içerisinde yetiştirilebilen, güzel görünümü, rengi, hoş kokusu, lezzeti ile albenisi yüksek, yetiştiricilik tekniklerinin gelişmesi ve ıslah teknikleriyle yeni çeşitlerinin üretimi giderek artan üzüksü meyveler grubunda yer alan bir meyvedir (Ağaoğlu, 1986 aktaran; Ağır ve Saner 2014). ABD, İspanya, Türkiye, Mısır, Avrupa, Güney ve Doğu Afrika ülkeleri, Yeni Zelanda, Avustralya ve Japonya en çok çilek yetiştiren ülkelerdir (Nazilli Ticaret Odası, 2024). Türkiye’de ise 2023 verilerine göre 676.818 ton çilek üretimi gerçekleşmekte ve bu rakam toplam meyve, içecek ve baharat bitkileri üretiminin %2,7’sini oluşturmaktadır (TÜİK, 2023).

Küresel ısınma ve iklim değişikliğine bağlı olarak dünya çapında gıda üretimi için kullanılabilecek tarım alanlarının giderek azalacağı öngörülmektedir. Ayrıca çeşitli yollarla gerçekleşen çevresel tahribat sebebiyle de bitkisel ve hayvansal üretim olumsuz yönde etkilenecektir (Kim vd., 2019). Geleneksel tarımda arazilerin yetersiz bilgi nedeniyle yanlış kullanımı, çölleşme, gereğinden fazla gübre kullanımı ve bilinçsiz sulama yöntemlerinin vermiş olduğu zararların yanında mahsul verimini artırmak için kullanılan kimyasallar toprağın kimyasal, biyolojik ve fiziksel yapısında değişikliklere sebep olmaktadır. Bunun sonucunda da toprak ekosisteminde

bozulmalar meydana geldiği bilinmektedir. Bu durumun, toprağın verimliliğini ve ekilen ürünlerin kalitesini olumsuz anlamda etkilediği görülmektedir (Bingöl, 2019).

Toprak verimliliğindeki düşüş ve toprak besin rezervlerindeki azalma ayrıca sulama suyunun sınırlı olması ve iklim değişiklikleri gibi nedenler üreticileri yeni üretim tekniklerini benimsemek zorunda bırakmıştır (Mir vd., 2022).

Tarımda küreselleşme ve teknolojik yenilikler -küresel ısınma konusundan bağımsız olarak- tarımsal üretimde hem iklim koşullarının el vermediği bitkilerin yetiştirilmesi için uygun iklim şartlarının sağlandığı ortamların gelişmesini hem de ekimden hasada kadarki süreçte gerçekleşen faaliyetlerin daha bilinçli ve bitki sağlığına katkıda bulunacak şekilde gerçekleşmesini sağlamıştır. Ayrıca küresel ısınma sonucu su kaynaklarında yaşanan olumsuz gelişmeler, üreticileri farklı yöntemlerle üretim yapma konusunda zorlayıcı etkide bulunmuştur.

Çalışmamıza konu olan A tarım işletmesi 2022 yılında Konya İli Kadınhanı İlçesi Atlantı Mahallesi'nde 2500 metrekare araziye örtü altı topraksız çilek üretimi amacıyla satın almıştır. Satın alınan arazi üzerine bitkinin yetiştirme şartlarını sağlayacak bir tesisin inşa edilmesine yönelik işlemler yapılmıştır. Bu işlemlere ait ödemeler ise işletmenin banka hesabı üzerinden gerçekleşmiştir. Üretim için gerçekleştirilecek faaliyet giderleri yıl içerisinde farklı tarihlerde gerçekleşmesine rağmen tek bir seferde yapılmış olarak kabul edilmiştir. Aynı şekilde çilek fidelerinden ürün elde etme ve satış işlemleri haziran-ekim ayı aralığında gerçekleşmesine rağmen tek bir sefer de satış işlemi gerçekleşmiş olarak kabul edilip, muhasebe işlemleri bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

İşletmenin büyüklüğü ve tarım muhasebesi alanında yapılan çalışmalarda TMS 41'in genel felsefesine daha uygun olduğu görüşü dikkate alınarak maliyet işlemleri 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirilmiştir (Hatunoğlu & Kılıç, 2016; Şendurur & Yalçın, 2021). Çalışmamıza konu olan işletmenin büyüklüğü göz önüne alındığında muhasebe kayıtları hem Türkiye Muhasebe Standartları hem de Tekdüzen Hesap Planı (THP) çerçevesinde muhasebeleştirilmenin daha doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmüştür. Ayrıca çilek fidelerinden ürün elde etme ve satış işlemleri haziran-ekim ayı aralığında gerçekleşmesine rağmen tek bir sefer de satış işlemi gerçekleşmiş olarak kabul edilip, muhasebe işlemleri bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

Tesis kuruluş aşamasında gerçekleşen faaliyetler Tablo 1'de belirtilmiştir.

Tablo 1. Tesis Kurulum Aşamasında Gerçekleşen Maliyetler

Tesis Giderleri/Yıllar	2021 (TL)	2022 (TL)	2023 (TL)	2024(TL)
Arazi	70.000,00			
Tesis Altyapı		50.000,00		
Çelik Konstrüksiyon		185.000,00		
Gübre ve Sulama Otomasyonu		77.000,00		
Sirkülasyon Fanı		8.000,00		
Raflar		40.800,00		
Yetiştirme Kanalı		54.000,00		
Isıtma Sistemi		23.000,00		
Fide		9.000,00		
İşçilik		30.000,00		
TOPLAM	70.000,00	476.800,00		

Tablo 1'de görüleceği üzere işletme 2021 yılında arazi alımı yapmıştır. 2022 yılında ise arazi üzerine sera kurulumu için alt yapı çalışmaları ve çelik konstrüksiyon kurulumunu gerçekleştirmiştir. İşletme topraksız tarım yöntemiyle üretim yapacağı için sera içerisinde belirli aralık ve yükseklikte raflar kurulmuş ve bu rafların üzerine yetiştirme kanallarının montajı yapılmıştır.

Topraksız tarım yönteminde çilek fideleri toprak zeminde değil yetiştirme kanalları içerisinde yer alan Hindistan cevizi bitkisinin dış kabuk tüylerinden oluşan özel bir kompostta dikilmektedir. Bu kompost nitelik olarak plastik bir boru olan yetiştirme kanalı olarak adlandırılmaktadır. Çilek bitkisinin yetiştirilmesinde bu kompostun etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Gübreleme ve sulama otomasyonu, kompost için gerekli sulama ve

gübrelemeyi ihtiyaçlara göre tam zamanında bitkiye ilettiği için tesis kurulumunda en yüksek maliyet kalemlerinden birini oluşturmaktadır.

İşletme çilek üretim faaliyetlerini Mart-Kasım aylarında gerçekleştirdiği için örtü altı tarım işletmelerinde kurulumu ve işletmesi büyük gider kalemlerinden olan ısıtma ve soğutma tesisi kurulum giderleri işletmede gerçekleşmemektedir. Fakat erken ve geç don olaylarından korunmak için ısıtma sistemi, sera içerisinde aşırı ısınmanın önüne geçmek için ise sirkülasyon fanı kullanılmaktadır.

Nakliye, dikim, işçilik hatasından ve mevsimsel nedenlerden dolayı meydana gelen fide zararları fide maliyetleri içerisine dahil edilmiştir. Benzer bir şekilde tesis kurulum faaliyetleri esnasında meydana gelen elektrik, su, nakliye gibi giderler tesis alt yapı kalemi içerisine dahil edilmiştir. Ayrıca arazi edinimindeki tapu harç değeri dikkate alınırken katma değer vergisi, stopajlar ve gelir vergisi işlemleri dikkate alınmamıştır.

Bu maliyet yapısı incelendiğinde, topraksız tarım sistemi özellikle başlangıç yatırım maliyetlerini önemli ölçüde artırdığı görülmektedir. Ancak bu yüksek başlangıç maliyetlerinin, üretim verimliliği ve ürün kalitesi üzerindeki olumlu etkileri dikkate alındığında uzun vadede ekonomik fayda sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

4.1.1. İşletmenin Tesis Kurulumu İçin Arazi Satın Alma Kaydı

Öncelikle işletmenin üretim tesis için Aralık 2021 tarihinde 2.500 metrekare araziyi 70.000,00 TL'ye almıştır. Arazi bedeli banka üzerinden ödenmiştir. İşleme ilişkin TMS 41 ve THP'na göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

250 ARAZİ VE ARSALAR HES.	70.000,00	
01 Arazi Bedeli: 70.000 TL		
102 BANKALAR HES.		70.000,00
<i>Çilek üretim tesisi için arazi alımı</i>		

4.1.2. İşletmenin Tesis Kurulumu İçin Alt ve Üst Yapı Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Çilek bitkisi çok yıllık bir bitki olduğundan taşıyıcı bitki kapsamında TMS 16 standardına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Standartta göre; “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülmektedir.” (TMS 16, paragraf 15). Ayrıca “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Kapsamı” başlığında belirtildiği üzere çok yıllık bitkinin ürün verme evresine kadar geçen dönemde yapılan tesis maliyetleri de taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenmektedir.

2022 yılında tesisin alt yapı ve kurulum maliyetleri ile çilek bitkisinden ürün elde etmek için katlanılan maliyetler gerçekleşmiştir. Çilek üretimi için tesis dönemine ilişkin yapılan yatırımlar TMS 16'ya göre KGK tarafından hazırlanan hesap planındaki “256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabında izlenebilmektedir. Buna göre, çilek üretim tesisinin 2022 yılında gerçekleşen giderlerinin TMS'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES.	476.800,00	
01 Tesisi Giderleri: 446.800,00		
Tesis Altyapı: 50.000,00		
Çelik Konstrüksiyon: 185.000,00		
Gübre ve Sulama		
Otomasyonu: 77.000,00		
Sirkülasyon Fanı: 8.000,00		
Raflar: 40.800,00		
Yetiştirme Kanalı: 54.000,00		
Isıtma Sistemi: 23.000,00		
Fide: 9.000,00		
02 İşçilik Gideri 30.000,00		
102 BANKALAR HES.		476.800,00
<i>Çilek üretim tesisi için kurulum giderleri</i>		

Taşıyıcı bitkiler “256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabının altında alt hesap olarak kaydedilmektedir (www.kgk.gov.tr). Çilek üretiminde fidelerin ekildiği yıl üretim gerçekleştiği için tesis kurulum maliyetlerinin 2022 yılında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla taşıyıcı bitkilere yapılan harcamaların Maddi Duran Varlıklar hesabı grubunda bulunan “256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabında, çilek üretimi için yapılan örtüaltı topraksız üretim tesisinin de “253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR” hesabında izlenmesi gerekmektedir. TMS 41’e göre Taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesi aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	467.800,00	
253.01 Örtüaltı Topraksız Üretim Tesisi		
256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES.	9.000,00	
256.01 Taşıyıcı Çilek Bitkisi		
256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DUR. VAR. HES.		476.800,00
01 Tesis Giderleri: 437.800		
02 İşçilik Gideri: 30.000		
03 Fide Alım Giderleri 9.000		
<i>Çilek üretim tesisi için kurulum giderleri</i>		

THP’ye göre yetismekte olan canlı varlıklar henüz olgunlaşmamış, olgunlaştığı zaman ürününden devamlı olarak yararlanmak amacıyla işletmede bir dönemden daha uzun bir süre tutulacak canlı varlıkları ifade etmektedir. Bu canlı varlıklar, yetiştirme aşaması süresince uygulamada “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabında izlenmektedir. Ürün verecek duruma geldiklerinde ise “256 DİĞER DURAN VARLIKLAR” hesabının yardımcı hesabına canlı demirbaşlar olarak kaydedilmektedir (Özulucan ve Deran, 2008: 3). THP’nda da çilek üretimi için yapılan tesis harcamaları tıpkı TMS 41 uygulamasında olduğu gibi “253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR” hesabında izlenmesi gerekmektedir. THP’na göre muhasebeleştirme işlemi aşağıdaki gibidir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	476.800,00	
258.01 Tesisi Giderleri: 446.800,00		
Tesis Altyapı: 50.000,00		
Çelik Konstrüksiyon: 185.000,00		
Gübre ve Sulama		
Otomasyonu: 77.000,00		
Sirkülasyon Fanı: 8.000,00		
Raflar: 40.800,00		
Yetiştirme Kanalı: 54.000,00		
Isıtma Sistemi: 23.000,00		
Fide: 9.000,00		
258.02 İşçilik Gideri 30.000,00		
102 BANKALAR HES.		
Çilek üretim tesisi için kurulum giderleri		476.800,00
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	467.800,00	
253.01 Örtüaltı Topraksız Üretim Tesisi		
256 DİĞER DURAN VARLIKLAR HES.	9.000,00	
256.01 Taşıyıcı Çilek Bitkisi		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		476.800,00
HES.		
01 Tesis Giderleri: 437.800		
02 İşçilik Gideri: 30.000		
03 Fide Alım Giderleri 9.000		
Çilek üretim tesisi için kurulum giderleri		

TMS 16'ya göre "Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır" (TMS 16, Paragraf 75). Yararlı ömrün belirlenmesinde işletmelerin belirleyici olması amortisman tabi varlıkların miktar ve çeşit olarak fazla olması nedeniyle hesaplamalarda problemlere neden olmaktadır. Bu nedenle amortisman tebliğinde belirtilen faydalı ömür üzerinden doğrusal amortisman yöntemi ile amortisman işlemi gerçekleştirilmiştir. TMS 16'ya göre amortisman hesaplamasında "kıst esası" uygulanmaktadır. THP'nda ise VUK'na göre doğrusal amortisman yöntemi üzerinden işlemler gerçekleştirilmiştir.

Çilek üretim tesisi Nisan 2022 tarihi itibarıyla üretime başlamıştır. TMS'ye göre 2022 yılı için 9 aylık kıst amortisman hesaplaması yapılmıştır. Çalışma aralığı 2022-2024 dönemini kapsadığı için 2025 yılından sonraki dönemlere dair amortisman tutarları kapsam dışında tutulmuştur. Amortisman tabi varlıkların TMS ve VUK'na göre amortisman tutarları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Amortisman Hesaplaması

Amortismanla Tabi Varlıklar	Değer (TL)	Faydalı Ömür (Yıl)	Oran	TMS			VUK		
				2022 Kışt	2023	2024	2022	2023	2024
Çelik Konstrüksiyon	185.000,00	15	6,67%	9.250,00	12.333,33	12.333,33	12.333,33	12.333,33	12.333,33
Gübre ve Sulama Otomasyonu	77.000,00	10	10,00%	5.775,00	7.700,00	7.700,00	7.700,00	7.700,00	7.700,00
Sirkülasyon Fanı	8.000,00	10	10,00%	600,00	800,00	800,00	800,00	800,00	800,00
Raflar	40.800,00	10	10,00%	3.060,00	4.080,00	4.080,00	4.080,00	4.080,00	4.080,00
Yetiştirme Kanalı	54.000,00	3	33,33%	13.500,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00
Isıtma Sistemi	23.000,00	10	10,00%	1.725,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00	2.300,00
TOPLAM	476.800,00			33.910,00	45.213,33	45.213,33	45.213,33	45.213,33	45.213,33

Amortisman hesaplamalarında TMS ve VUK uygulamaları arasında amortisman hesaplamasındaki farklılık özellikle yatırımın ilk yıllarında finansal tablolar arasında farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

4.2. 2022 Yılı Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde 2022 yılına ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

4.2.1. 2022 Yılı Faaliyet Giderleri Muhasebe Kayıtları

Çilek bitkisinde diğer çok yıllık bitkilerin muhasebeleştirilmesinden farklı bir yol izlenmektedir. Çok yıllık bitkilerde üretim gerçekleşene kadar geçen yıllarda bitkiye yapılan işlemler üretimin gerçekleştiği yıl aktifleştirilirken çilek bitkisinde fide dikimi ile aynı yıl içerisinde üretim gerçekleştiği için cari yıl içerisinde giderler aktifleştirilmektedir.

Çilek üretimi için 2022-2024 yılları itibarıyla bitkiye yapılan giderler Tablo 3'te belirtilmiştir.

Tablo 3. Üretim Yılları İtibarıyla İşletme Faaliyetleri

Gider Kalemleri/Yıllar	2022 (TL)	2023 (TL)	2024(TL)
Gübre	30.000,00	52.000,00	70.000,00
İlaç	22.000,00	28.000,00	20.000,00
İşçilik	22.600,00	80.000,00	90.000,00
Elektrik-Su	8.400,00	14.000,00	18.000,00
Nakliye	16.800,00	16.900,00	23.400,00
Bakım Onarım	8.000,00	10.000,00	130.000,00
Diğer Giderler (Kasa, arı)	7.500,00	13.000,00	15.000,00
Sigorta	3.000,00	7.000,00	17.000,00

Çilek üretim tesisinin 2022 yılı üretim dönemi itibarıyla üretime ilişkin gerçekleşen giderlerin muhasebe kayıtları TMS 41 ve THP'na göre aşağıda verilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HES.	52.000,00	
01 İlaç: 22.000		
02 Gübre: 30.000		
102 BANKALAR HS.		52.000,00
Çilek üretimi için alınan malzeme giderleri		
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES.	52.000,00	
150 İLK MAD. VE MALZ. HES.		52.000,00
01 İlaç: 22.000		
02 Gübre: 30.000		
Çilek dikimi için yapılan ilaç ve gübre giderleri		

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 102 BANKALAR HES.	22.600,00	22.600,00
İşçilik giderinin ödenmesi		
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 01 Elektrik -Su: 8.400 02 Bakım-Onarım: 8.000 03 Diğer Giderler: 7.500 04 Sigorta: 3.000 102 BANKALAR HES.	26.900,00	26.900,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin ödenmesi		

Amortismanına tabi varlıkların TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 258 BİR. AMORTİSMANLAR HES.	33.910,00	33.910,00
Amortismanın Hesaplanması		

THP'na göre muhasebeleştirilmesi ise;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 257 BİR. AMORTİSMANLAR HES.	45.213,33	45.213,33
Amortismanın Hesaplanması		

Nakliye giderlerinin tahakkukuna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi verilmiştir. TMS 41'e göre;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 381 GİDER TAHAKKUKLARI HES.	16.800,00	16.800,00
Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi		

THP'na göre nakliye giderlerinin muhasebeleştirilmesi;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 381 GİDER TAHAKKUKLARI HES.	16.800,00	16.800,00
Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi		

4.2.2. 2022 Yılı Satış ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

TMS 41'e göre dikilen çilek bitkisi fideleri, yine KGK tarafından hazırlanan taslak hesap planına göre "256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabında izlenebilmektedir (www.kgk.gov.tr.). Bu doğrultuda çilek üretim tesisinin 2022 yılında gerçekleşen hasat ve maliyet işlemleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES.	152.210,00	152.210,00
Dönem sonu maliyet kaydının yapılması		

THP'na göre ise "151 YARI MAMULLER" hesabında izlenmektedir.

151 YARI MAMULLER HS. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. <i>Dönem sonu maliyet kaydının yapılması</i>	163.513,33	163.513,33
--	------------	------------

2022 yılı amortisman tutarı hesaplamasında TMS'ye göre kıst amortisman hesaplaması (9 aylık) yapılmıştır. THP'ye göre ise normal amortisman hesaplaması (12 aylık) yapıldığı için dönem sonu muhasebe kayıtlarında rakamsal fark meydana gelmiştir.

TMS 41'e göre "Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 Stoklar veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir." (TMS 41, paragraf 13). Bu ifadeyle çilek bitkisinin üretim döneminde elde edilen ürünün değerinin nasıl belirleneceği ve muhasebeleştirileceği açıklanmıştır.

Çalışmada ele alınan çilek ürünü, mevsimsel olarak üretimde dalgalanmalar yaşansa da aktif olarak piyasası olan bir üründür. Çilek ürününün piyasası, üretici kooperatifleri, sebze ve meyve halleri ve özel sektörde pastane ve cafe işletmecileri tarafından belirlenebilmektedir. 2022 yılı için ortalama çilek fiyatının 30 TL olduğu ve 7.000 kg. çilek üretildiği işletme sahibi tarafından belirtilmiştir. Hasat dönemi sonunda toplam satış tutarının 210.000 TL (7.000 kg*30 TL= 210.000 TL) olduğu tespit edilmiştir.

Dönem Maliyeti: 152.210,00 TL, Piyasa Fiyatı: 210.000,00 TL, Değer Artışı: 57.790,00 TL

Bu durumda çilek ürününün hasat döneminde TMS 41 kapsamında belirlenen gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HES. <i>Ürünün gerçeğe uygun değer artışının muhasebeleştirilmesi</i>	57.790,00	57.790,00
--	-----------	-----------

Hasat zamanı gelen çilekler gerçeğe uygun değerleri ile stoklar hesabına aktarılmıştır.

152 MAMULLER HS. 256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. <i>Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması</i>	210.000,00	210.000,00
---	------------	------------

Hasat edilen çilekler kg fiyatı 35 TL üzerinden toplamda 245.000 TL'ye satılmıştır.

TMS'ye göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. <i>Çilek satılması kaydı</i>	245.000,00	245.000,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES. 152 MAMULLER HES. <i>Maliyet kaydının yapılması</i>	210.000,00	210.000,00

385 GİDER TAHAKKUKLARI HES. 385.01 Nakliye Gideri	16.800,00	
102 BANKALAR HES. <i>Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi</i>		16.800,00

TMS'ye göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları aşağıdaki gibidir.

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES.	152.210,00	
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES.		52.000,00
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES.		22.600,00
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES.		26.900,00
794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES.		16.800,00
796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES.		33.910,00
<i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>		

2022 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları TMS 41'e göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	210.000,00	210.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HES. 690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	245.000,00 57.790,00	302.790,00
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	92.790,00	92.790,00
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES. 590 DÖNEM NET KARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	92.790,00	92.790,00

THP'na göre hasat zamanı ürünün muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

152 MAMULLER HS. 151 YARI MAMULLER HS. <i>Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması</i>	163.513,33	163.513,33
--	------------	------------

THP'na göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. <i>Çilek satılması kaydı</i>	245.000,00	245.000,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES. 152 MAMULLER HES. <i>Maliyet kaydının yapılması</i>	163.513,33	163.513,33
381 GİDER TAHAKKUKLARI HES. 381.01 Nakliye Gideri 102 BANKALAR HES. <i>Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi</i>	16.800,00	16.800,00

THP'na göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları ise;

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. 790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES. 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES. 796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES. <i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>	163.513,33	52.000,00 22.600,00 26.900,00 16.800,00 45.213,33
--	------------	---

2022 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları THP'na göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	163.513,33	163.513,33
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	245.000,00	245.000,00
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	81.486,67	81.486,67
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES. 590 DÖNEM NET KARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	81.486,67	81.486,67

2022 yılı verileri değerlendirildiğinde, işletmenin kuruluş aşamasında yüksek yatırım maliyetlerine katıldığı görülmektedir. Bu dönemde TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değer yaklaşımının uygulanması, henüz üretim tam anlamıyla gerçekleşmemiş olmasına rağmen hesaplanan dönem sonuçlarına değer artışlarının yansıtılmasına olanak tanımaktadır. Buna karşılık Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde maliyet esaslı yaklaşımın benimsenmesi, işletme faaliyet sonuçlarının daha ihtiyatlı bir şekilde değerlendirilmesine neden olmaktadır.

4.3. 2023 Yılı Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde 2023 yılına ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

4.3.1. 2023 Yılı Faaliyet Giderleri Muhasebe Kayıtları

2023 üretim yılı için de yine 2022 yılında gerçekleşen faaliyet giderleri muhasebeleştirilecektir. Ürün satış, maliyet ve dönem sonu kayıtları da 2022 yılı kullanılan hesaplar çerçevesinde gerçekleşecektir. Söz konusu muhasebe kayıtları aşağıda sunulmuştur.

Çilek üretim tesisinin 2023 yılı üretim dönemi itibariyle üretime ilişkin gerçekleşen giderlerin muhasebe kayıtları TMS 41 ve THP’na göre aşağıda verilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HES. 01 İlaç: 28.000 02 Gübre: 52.000 102 BANKALAR HS.	80.000,00	80.000,00
Çilek üretimi için alınan malzeme giderleri		
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES. 150 İLK MAD. VE MALZ. HES. 01 İlaç: 28.000 02 Gübre: 52.000	80.000,00	80.000,00
Çilek dikimi için yapılan ilaç ve gübre giderleri		
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 102 BANKALAR HES.	80.000,00	80.000,00
İşçilik giderinin ödenmesi		
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 01 Elektrik -Su: 14.000 02 Bakım-Onarım: 10.000 03 Diğer Giderler: 13.000 04 Sigorta: 7.000 102 BANKALAR HES.	44.000,00	44.000,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin ödenmesi		

Amortismanına tabi varlıkların TMS 41’e göre muhasebeleştirilmesi;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 258 BİR. AMORTİSMANLAR HES.	45.213,33	45.213,33
Amortismanın Hesaplanması		

THP’na göre muhasebeleştirilmesi ise;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 257 BİR. AMORTİSMANLAR HES.	45.213,33	45.213,33
Amortismanın Hesaplanması		

Nakliye giderlerinin tahakkukuna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi verilmiştir. TMS 41’e göre;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 385 GİDER TAHAKKUKLARI HES.	16.900,00	16.900,00
Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi		

THP'na göre nakliye giderlerinin muhasebeleştirilmesi;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 381 GİDER TAHAKKUKLARI HES. <i>Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi</i>	16.900,00	16.900,00
--	-----------	-----------

TMS 41'e göre Dikilen çilek bitkisi fideleri, yine KGK tarafından hazırlanan hesap planına göre "256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabında izlenebilmektedir (www.kgk.gov.tr.). Bu doğrultuda çilek üretim tesisinin 2023 yılında gerçekleşen hasat ve maliyet işlemleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. <i>Dönem sonu maliyet kaydının yapılması</i>	266.113,33	266.113,33
--	------------	------------

THP'na göre ise "151 YARI MAMULLER" hesabında izlenmektedir.

151 YARI MAMULLER HS. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. <i>Dönem sonu maliyet kaydının yapılması</i>	266.113,33	266.113,33
--	------------	------------

2023 yılında gerçekleşen üretimin gerçeğe uygun değeri ise şu şekilde hesaplanmıştır.

2023 yılı için ortalama çilek fiyatı 50 TL olduğu ve 11.000 kg. çilek üretildiği işletme sahibi tarafından belirtilmiştir. Hasat dönemi sonunda toplam satış tutarının 550.000 TL (11.000 kg*50 TL= 550.000 TL) olduğu tespit edilmiştir.

Dönem Maliyeti: 266.113,33 TL, Piyasa Fiyatı: 550.000,00 TL, Değer Artışı: 283.886,67 TL

Bu durumda çilek ürününün hasat döneminde TMS 41 kapsamında belirlenen gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HES. <i>Ürünün gerçeğe uygun değer artışının muhasebeleştirilmesi</i>	283.886,67	283.886,67
--	------------	------------

Hasat zamanı gelen çilekler gerçeğe uygun değerleri ile stoklar hesabına aktarılmıştır.

152 MAMULLER HS. 256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. <i>Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması</i>	550.000,00	550.000,00
--	------------	------------

4.3.2. 2023 Yılı Satış ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

2023 yılı 11.000 kg. çilek hasat edilmiş ve bu çilek kilogram fiyatı ortalama 60 TL'den satılmıştır. Toplamda ise 660.000 TL (11.000 kg*60 TL) tutarında hasılat elde edilmiştir. TMS'ye göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. <i>Çilek satılması kaydı</i>	660.000,00	660.000,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES. 152 MAMULLER HES. <i>Maliyet kaydının yapılması</i>	550.000,00	550.000,00
385 GİDER TAHAKKUKLARI HES. 385.01 Nakliye Gideri 102 BANKALAR HES. <i>Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi</i>	16.900,00	16.900,00

TMS'ye göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları aşağıdaki gibidir.

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. 790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES. 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES. 796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES. <i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>	266.113,33	80.000,00 80.000,00 44.000,00 16.900,00 45.213,33
--	------------	---

2023 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları TMS 41'e göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	550.000,00	550.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 643 TARIMSAL FAAL. ART. HES. 690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	660.000,00 283.886,67	943.886,67
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	393.886,67	393.886,67

693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES.	393.886,67	
590 DÖNEM NET KARI HES.		393.886,67
Dönem sonu kaydı		

THP'na göre hasat zamanı ürünün muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

152 MAMULLER HS.	266.113,33	
151 YARI MAMULLER HS.		266.113,33
Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması		

THP'na göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES.	660.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.		660.000,00
Çilek satılması kaydı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES.	266.113,33	
152 MAMULLER HES.		266.113,33
Maliyet kaydının yapılması		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HES.	16.900,00	
381.01 Nakliye Gideri		
102 BANKALAR HES.		16.900,00
Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi		

THP'na göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları ise;

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES.	266.113,33	
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES.		80.000,00
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES.		80.000,00
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES.		44.000,00
794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES.		16.900,00
796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES.		45.213,33
Yansıtma hesaplarının kapatılması		

2023 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları THP'na göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES.	266.113,33	
620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES.		266.113,33
Dönem sonu kaydı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.	660.000,00	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES.		660.000,00
Dönem sonu kaydı		

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	393.886,67	393.886,67
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES. 590 DÖNEM NET KARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	393.886,67	393.886,67

4.4. 2024 Yılı Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde 2024 yılına ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

4.4.1. 2024 Yılı Faaliyet Giderleri Muhasebe Kayıtları

2024 yılında üretim tesisinde bahar aylarında dolu yağması sonucu sera brandasında zararlar meydana gelmiştir. Bu zararın giderilmesi neticesinde bakım onarım giderler tutarlarında artış meydana gelmiştir.

Çilek üretim tesisinin 2023 yılı üretim dönemi itibariyle üretime ilişkin gerçekleşen giderlerin muhasebe kayıtları TMS 41 ve THP’na göre aşağıda verilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HES. 01 İlaç: 20.000 02 Gübre: 70.000 102 BANKALAR HS. <i>Çilek üretimi için alınan malzeme giderleri</i>	90.000,00	90.000,00
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES. 150 İLK MAD. VE MALZ. HES. 01 İlaç: 20.000 02 Gübre: 70.000 <i>Çilek dikimi için yapılan ilaç ve gübre giderleri</i>	90.000,00	90.000,00
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 102 BANKALAR HES. <i>İşçilik giderinin ödenmesi</i>	90.000,00	90.000,00
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 01 Elektrik -Su: 18.000 02 Bakım-Onarım: 130.000 03 Diğer Giderler: 15.000 04 Sigorta: 17.000 102 BANKALAR HES. <i>Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin ödenmesi</i>	180.000,00	180.000,00

Amortismanına tabi varlıkların TMS 41’e göre muhasebeleştirilmesi;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 258 BİR. AMORTİSMANLAR HES. <i>Amortismanın Hesaplanması</i>	45.213,33	45.213,33
--	-----------	-----------

THP’na göre muhasebeleştirilmesi ise;

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYL. HES. 257 BİR. AMORTİSMANLAR HES. <i>Amortismanın Hesaplanması</i>	45.213,33	45.213,33
--	-----------	-----------

Nakliye giderlerinin tahakkukuna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi verilmiştir. TMS 41’e göre;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 385 GİDER TAHAKKUKLARI HES. <i>Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi</i>	23.400,00	23.400,00
--	-----------	-----------

THP'na göre nakliye giderlerinin muhasebeleştirilmesi;

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HES. 294.01 Nakliye Gideri 381 GİDER TAHAKKUKLARI HES. <i>Nakliye giderinin tahakkuku ödenmesi</i>	23.400,00	23.400,00
--	-----------	-----------

TMS 41'e göre dikilen çilek bitkisi fideleri, yine KGK tarafından hazırlanan hesap planına göre "256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabında izlenebilmektedir (www.kgk.gov.tr.). Bu doğrultuda çilek üretim tesisinin 2024 yılında gerçekleşen hasat ve maliyet işlemleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. <i>Dönem sonu maliyet kaydının yapılması</i>	428.613,33	428.613,33
--	------------	------------

THP'na göre ise "151 YARI MAMULLER" hesabında izlenmektedir.

151 YARI MAMULLER HS. 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. <i>Dönem sonu maliyet kaydının yapılması</i>	428.613,33	428.613,33
--	------------	------------

2024 yılında gerçekleşen üretimin gerçeğe uygun değeri ise şu şekilde hesaplanmıştır.

2024 yılı için ortalama çilek fiyatı 75 TL olduğu ve 9.000 kg. çilek üretildiği işletme sahibi tarafından belirtilmiştir. Hasat dönemi sonunda toplam satış tutarının 675.000 TL (9.000 kg*75 TL= 675.000 TL) olduğu tespit edilmiştir.

Dönem Maliyeti: 428.613,33TL, Piyasa Fiyatı: 675.000,00 TL, Değer Artışı: 246.386,67 TL

Bu durumda çilek ürününün hasat döneminde TMS 41 kapsamında belirlenen gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HES. 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HES. <i>Ürünün gerçeğe uygun değer artışının muhasebeleştirilmesi</i>	246.386,67	246.386,67
---	------------	------------

Hasat zamanı gelen çilekler gerçeğe uygun değerleri ile stoklar hesabına aktarılmıştır.

152 MAMULLER HS. 256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. <i>Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması</i>	675.000,00	675.000,00
--	------------	------------

4.4.2. 2024 Yılı Satış ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

2024 yılı 9.000 kg. çilek hasat edilmiş ve bu çilek kilogram fiyatı ortalama 80 TL'den satılmıştır. Toplamda ise 720.000 TL (9.000 kg*80 TL) tutarında hasılat elde edilmiştir. Satış işlemlerine ait muhasebe kayıtları aşağıda belirtilmiştir.

TMS'ye göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES. <i>Çilek satılması kaydı</i>	720.000,00	720.000,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES. 152 MAMULLER HES. <i>Maliyet kaydının yapılması</i>	675.000,00	675.000,00
385 GİDER TAHAKKUKLARI HES. 385.01 Nakliye Gideri 102 BANKALAR HES. <i>Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi</i>	23.400,00	23.400,00

TMS'ye göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları aşağıdaki gibidir.

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES. 790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES. 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES. 793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES. 794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES. 796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES. <i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>	428.613,33	90.000,00 90.000,00 180.000,00 23.400,00 45.213,33
--	------------	--

2024 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları TMS 41'e göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	675.000,00	675.000,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES. 643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HES. 690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	720.000,00 246.386,67	966.386,67
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES.	291.386,67	291.386,67

Dönem sonu kaydı		
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES.	291.386,67	
590 DÖNEM NET KARI HES.		291.386,67
Dönem sonu kaydı		

THP'na göre hasat zamanı ürünün muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

152 MAMULLER HS.	428.613,33	
151 YARI MAMULLER HS.		428.613,33
Ürünün hasat noktasında mamul stoklarına aktarılması		

THP'na göre satış işlemleri ve nakliye giderlerinin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir;

102 BANKALAR HES.	720.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.		720.000,00
Çilek satılması kaydı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HES.	428.613,33	
152 MAMULLER HES.		428.613,33
Maliyet kaydının yapılması		
381 GİDER TAHAKKUKLARI HES.	23.400,00	
381.01 Nakliye Gideri		
102 BANKALAR HES.		23.400,00
Ürünün satış işlemi için nakliye giderinin ödenmesi		

THP'na göre yansıtma hesaplarının kapanış kayıtları ise;

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HES.	428.613,33	
790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HES.		90.000,00
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HES.		90.000,00
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZM. HES.		180.000,00
794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. HES.		23.400,00
796 AMORT. VE TÜKENME PAYL. HES.		45.213,33
Yansıtma hesaplarının kapatılması		

2024 yılı üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonundaki muhasebe kayıtları THP'na göre aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES.	428.613,33	
620 SATILAN MAMÜLLER MAL. HES.		428.613,33
Dönem sonu kaydı		

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	720.000,00	720.000,00
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HES. 692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	291.386,67	291.386,67
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES. 590 DÖNEM NET KARI HES. <i>Dönem sonu kaydı</i>	291.876,67	291.386,67

TMS 41 kapsamında uygulanan gerçeğe uygun değer yaklaşımı, satılan tarımsal ürünlerin bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre değerlendirilmesini esas almaktadır. Bu durum, ürünlerin muhasebeleştirilmesinde güncel piyasa fiyatlarının dikkate alınmasına olanak tanımaktadır. Buna karşılık Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde benimsenen maliyet esaslı yaklaşımda, ürünler üretim maliyetleri üzerinden değerlendirilmekte ve piyasa fiyatlarındaki değişimler doğrudan dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle, her iki muhasebe yaklaşımı arasında dönem kârlılığı açısından belirgin bir farklılık oluşmasa dahi, kârlılığın hesaplanma biçimi ve dayandığı değerlendirme temeli açısından önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, örtü altı topraksız tarım yöntemiyle çilek üretimi gerçekleştiren bir işletmenin 2022–2024 dönemine ait muhasebe uygulamaları, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile Tekdüzen Hesap Planı (7/B seçeneği) çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda tesis kurulum süreci, üretim giderleri ve dönem sonu işlemleri her iki muhasebe yaklaşımı açısından ele alınarak ortaya çıkan farklılıklar analiz edilmiştir.

Elde edilen bulgular, TMS 41 kapsamında benimsenen gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uygulanan maliyet esaslı yaklaşım arasında teorik olarak önemli farklılıklar bulunmasına rağmen, bu farklılıkların her dönemde işletme sonuçlarına yansımadağını göstermektedir. Özellikle 2022 yılında ortaya çıkan farkın büyük ölçüde amortisman hesaplama yöntemlerinden kaynaklandığı, izleyen 2023 ve 2024 yıllarında ise her iki muhasebe yaklaşımı arasında dönem kârı açısından anlamlı bir farklılık oluşmadığı tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, TMS 41 kapsamında uygulanan gerçeğe uygun değer yaklaşımı, tarımsal ürünlerin değerlemesinde piyasa fiyatlarını esas almakta; buna karşılık Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde maliyet esaslı yaklaşımda ürünler üretim maliyetleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Bu çerçevede, her iki yaklaşım arasında dönem kârlılığı açısından önemli bir farklılık oluşmasa dahi, kârlılığın hesaplanma biçimi ve dayandığı değerlendirme temeli açısından belirgin farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Çalışma dönemleri itibarıyla değerlendirildiğinde, 2022 yılında işletmenin kuruluş aşamasına bağlı olarak yatırım maliyetlerinin ön plana çıktığı ve bu dönemde amortisman uygulamalarının sonuçlar üzerinde belirleyici olduğu görülmektedir. 2023 yılında üretim miktarı ve satış gelirlerindeki artışın her iki muhasebe sisteminde de benzer şekilde kârlılığı artırdığı, 2024 yılında ise doğal afet kaynaklı bakım ve onarım giderlerine rağmen ürün fiyatlarındaki artışın etkisiyle işletmenin kârlılığını koruduğu tespit edilmiştir. Bu bulgular, tarımsal faaliyetlerde piyasa koşullarının işletme sonuçları üzerindeki etkisini açıkça ortaya koymaktadır.

Elde edilen bulgular, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan farklı yaklaşımların her zaman işletme sonuçlarında farklılıklara yol açmadığını ortaya koymaktadır. Bu durum, muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkların yalnızca kârlılık düzeyi üzerinden değerlendirilmesinin yeterli olmadığını, aynı zamanda bu kârlılığın hangi yöntemlerle hesaplandığının da dikkate alınması gerektiğini göstermektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer yaklaşımının piyasa koşullarına duyarlılığı artırdığı, buna karşılık maliyet esaslı yaklaşımın daha ihtiyatlı bir yapı sunduğu anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, tarımsal üretim gerçekleştiren işletmeler açısından muhasebe yönteminin seçimi yalnızca yasal yükümlülükler doğrultusunda değil, aynı zamanda işletmenin yönetsel bilgi ihtiyacına göre de değerlendirilmelidir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, piyasa odaklı analizler açısından daha işlevsel bir yapı sunarken, maliyet esaslı yaklaşım özellikle maliyet kontrolü ve ihtiyatlılık ilkesi açısından önem taşımaktadır. Bu durum, farklı muhasebe yaklaşımlarının işletmeler açısından tamamlayıcı bir rol üstlenebileceğini göstermektedir.

Literatürde yer alan çalışmaların tarla ve bahçe bitkileri ile hayvancılık faaliyetlerinin TMS 41 ile diğer muhasebe standart ve uygulamaları arasındaki ilişkiye odaklandığı tespit edilmiştir. Buna karşılık örtü altı ürün yetiştiriciliğine dair TMS 41 ile diğer muhasebe standart ve uygulamaları arasındaki farklılıkların uygulama düzeyinde karşılaştırıldığı çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Bu yönüyle çalışma, modern bir tarım üretim yöntemi kapsamında iki farklı muhasebe yaklaşımını birlikte ele alarak literatüre katkı sağlamaktadır.

Çalışma, tek bir işletme ve belirli bir üretim türü ile sınırlıdır. Ayrıca mevsimsel fiyat dalgalanmaları ve iklim koşullarının ürün fiyatları üzerindeki etkileri analiz kapsamına dahil edilmemiştir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda farklı tarımsal ürünler, işletme türleri ve piyasa koşullarının dikkate alındığı analizlerin gerçekleştirilmesi, elde edilen bulguların genellenebilirliğini artıracaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Mustafa AY (%30), Ali ALAGÖZ (%30), Gökhan BÜYÜKGÖK (%40)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Mustafa AY (30%), Ali ALAGÖZ (30%), Gökhan BÜYÜKGÖK (40%)

KAYNAKÇA

- Ağır, H. B. ve Saner, G. (2014). İzmir İli Emiralem Beldesinde Açıkta ve Örtüaltı Çilek Yetiştiriciliğinde Üretim Maliyetlerinin Belirlenmesi. *Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 51(2). doi:10.20289/euzfd.73384
- Aksoylu, S. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tms-41 'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (39), 65-78. <https://dergipark.org.tr/pub/mdbakis/issue/63905/967289> adresinden 02.09.2024 tarihinde erişildi.
- Apriwandi, Debbie Christine, Eriana Kertadjudena, Erly Sherlita, Fathonah, A. N. ve Wijaya, A. (2023). Persepsi atas Rekonstruksi Penilaian Aset Biologis (IAS 41 Akuntansi Peternakan) Pada Peternak Indonesia. *Jurnal Ekuilnomi*, 5(1), 21-37. doi:10.36985/ekuilnomi.v5i1.531
- Badem, A. C., Savcı, M. ve Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(3), 113-147.
- Bingöl, B. (2019). Alternatif Tarım Yöntemleri; Aeroponik, Akuaponik, Hidroponik. *Harman Time Dergisi*, 7(82), 34-42.
- Bispo, T. ve Lopes, A. (2022). Exploring the value relevance of biological assets and bearer plants: An analysis with IAS 41 Revision. *Custos e Agronegocio on Line*, 18(1), 61-84.
- Buyukarikan, U. (2019). Agricultural practices of apple and apple nursery production according to Turkish IAS 41 accounting standard in an agricultural enterprise. *Custos e Agronegocio on Line*, 15(2), 465-488.

- Can Şentürk, K. (2018). Türkiye’de Tarımsal Faaliyetlerin Vergi ve Muhasebe Uygulamalarındaki Durumu. *Social Sciences Studies Journal*, 4(13), 18-34. doi:10.26449/sssj.326
- Christiani, T. A. (2016). Normative and empirical research methods: Their usefulness and relevance in the study of law as an object. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 201-207.
- Daniel, B., Hoinaru, R., Mocanu, M. ve Roman, A. (2019). IAS 41 and beyond for a sustainable EU agriculture. *Proceedings of the International Conference on Business Excellence* [Konferans Sunumu]. Babes Bolyai University, Cluj, Romanya. doi:10.2478/picbe-2019-0073
- Güneş, D. ve Şimşek, K. (2025). Şeker Pancarı Üretim Maliyetlerinin Tekdüzen Hesap Planı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Tms 41 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Bir İşletme Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 27(1), 27-56. doi:10.31460/mbdd.1472208
- Hatunoğlu, Z. ve Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 1-22. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ksusbd/issue/24104/255855> adresinden erişildi.
- Kırloğlu, H. ve Gökgöz, A. (2012). Tms 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127.
- Kim, T.-K., Yong, H. I., Kim, Y.-B., Kim, H.-W. ve Choi, Y.-S. (2019). Edible insects as a protein source: A review of public perception, processing technology, and research trends. *Food science of animal resources*, 39(4), 521.
- Korga, S. (2026). Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi: Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 25(77), 79-106. doi:10.55322/mbdakis.1684346
- Mir, M. S., Naikoo, N. B., Kanth, R. H., Bahar, F., Bhat, M. A., Nazir, A., Raja, W. (2022). Vertical farming: The future of agriculture: A review. *The Pharma Innovation Journal*, 11(2), 1175-1195.
- Mortaş, M. ve Denk, O. (2022). Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre Antepfıstığı Üretim Bahçesinin Tesis Edilmesi ve Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir Uygulama. *Pearson Journal*, 7(22), 204-221. doi:10.46872/pearson.405
- Nazilli Ticaret Odası. (2024). *Nazilli Ticaret Odası 2022-2023 Çilek Raporu* (s. 11). <https://www.naztic.org.tr/wp-content/uploads/2023/11/C%CC%A7ilek-Raporu.pdf> adresinden erişildi.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemelerinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (2), 1-22.
- Özulucan, A. ve Keleş, D. (2020). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi Ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları (Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler). *Mali Çözüm*, 30(161), 95-126.
- Pestovic, K., Medved, I., Rado, D., Jaksic, D. ve Sakovic, D. (2022). The impact of accounting regulation basis to the mandatory biological assets reporting: Evidence from the Serbian agricultural production companies. *Custos e Agronegocio on Line*, 18(3), 94-109.
- Silva, R. L. M. D. ve Nardi, P. C. C. (2023). IAS 41 and biological assets in Brazil: Is the information really useful? *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 22, 1-30. doi:10.16930/2237-7662202333651
- Şendurur, U. ve Yalçın, E. (2021). Tarım İşletmelerinde Bahçe Bitkileri Üretim Faaliyetlerinin TMS 41 e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 155-175. doi:10.26677/TR1010.2021.784

-
- Tursun, M., & Tursun, A. (2024). Badem Üretimine İlişkin Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-16, TMS-20 VE TMS-41) Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 62, 1-17. <https://doi.org/10.30794/pausbed.1429757>
- TÜİK Bitkisel Üretim İstatistikleri 2023. (2023, 29 Aralık). TÜİK. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2023-49535&dil=2> adresinden 16.04.2024 tarihinde erişildi.
- Yalçın, S. (2022). Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Tarımsal Faaliyetler: Muhasebeleştirme ve Ölçüm. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71), 24-43. doi:10.51290/dpusbe.977972
- Yaman, B. O. (2026). Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41 ve TDHP Çerçevesinde Muhasebesi: Kenevir Üretim Maliyetleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 0(110), 23-56. doi:10.25095/mufad.1835251

SUMMARY

Introduction

The relatively slow development of business management practices in the agricultural sector has also limited the advancement of accounting practices in this field. As a result, accounting applications in agriculture have lacked standardization for many years. However, the increasing number of corporate agricultural enterprises at both national and international levels has created a need for more structured and comparable accounting practices. The introduction of IAS 41 Agriculture represents a significant step toward achieving uniformity in accounting for agricultural activities.

Despite technological advancements in production and distribution processes, accounting practices in agriculture have not evolved at the same pace. A substantial portion of agricultural production is still carried out by small-scale and family-owned enterprises, where accounting records are either incomplete or based on traditional methods. This situation restricts the ability of producers to perform accurate cost and profitability analyses and weakens the role of accounting information in decision-making processes.

Background

Previous studies indicate that before the implementation of IAS 41, agricultural products were often misclassified in accounting records, leading to inconsistencies and lack of transparency. With IAS 41, biological assets began to be recognized separately, improving the quality and clarity of accounting information. However, due to the dominance of small-scale enterprises in the agricultural sector, the Uniform Chart of Accounts (UCA) continues to be widely used in practice. This creates a dual structure where both fair value-based and cost-based accounting approaches coexist.

Objective

This study aims to comparatively analyze the accounting treatment of agricultural activities under IAS 41 and the Uniform Chart of Accounts (UCA- 7/B option). The focus is on strawberry production, which has both perennial and annual characteristics, making it a suitable case for examining differences between accounting approaches.

Method

The study adopts a normative research approach and is based on a case analysis of a business engaged in soilless strawberry production. Accounting records for the years 2022, 2023, and 2024 were prepared and evaluated under both IAS 41 and the UCA. The analysis includes the facility establishment phase, production processes, and year-end accounting procedures, allowing for a detailed comparison of fair value-based and cost-based accounting systems.

Findings

The findings reveal that although IAS 41 and the UCA differ significantly in terms of valuation approaches, these differences do not always lead to variations in profitability. In 2022, a difference in calculated profit emerged mainly due to differences in depreciation practices. However, in 2023 and 2024, the two accounting approaches produced the same reported profit.

It was also found that the fair value approach under IAS 41 reflects the current market prices of agricultural products, whereas the cost-based approach under the UCA records products based on production costs. Therefore, even when profitability levels are similar, the calculation process and valuation basis differ substantially between the two systems.

Results and Conclusions

The results indicate that differences between accounting systems in agricultural activities are primarily related to measurement and valuation methods rather than profitability outcomes. While the fair value approach provides more market-sensitive information, the cost-based approach offers a more conservative basis of measurement.

This study contributes to the literature by providing a practical comparison between IAS 41 and the Uniform Chart of Accounts, an area that has received limited attention in previous research. It also highlights that accounting method selection should not be evaluated solely in terms of profit differences but also in terms of how financial results are measured and interpreted.

Finally, the study suggests that small-scale agricultural producers may benefit from maintaining accounting records within institutional structures such as cooperatives. This would improve cost tracking, enhance financial awareness, and support more rational decision-making in agricultural production.