

Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41 ve TDHP Çerçevesinde Muhasebesi: Kenevir Üretim Maliyetleri Üzerine Bir Uygulama*

Bahri Ozan YAMAN**

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, kenevir üretim faaliyetlerinde ortaya çıkan maliyet unsurlarının Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayımlanan Standart Hesap Planı ile vergi mevzuatına dayalı Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) çerçevesinde nasıl muhasebeleştirildiğini karşılaştırmalı olarak incelemek ve iki yaklaşım arasındaki muhasebe kayıt farklılıklarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışma, Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde faaliyet gösteren üreticilerden elde edilen gerçek maliyet verilerine dayalı örnek olay yöntemi ile yürütülmüştür. Analiz sonuçları, TMS 41'in canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yaklaşımını esas alması nedeniyle, TDHP'nin tarihi maliyet temelli yapısından önemli ölçüde ayrıldığını göstermektedir. TMS 41'e göre hasat anında belirlenen gerçeğe uygun değer farkları "Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları" hesabında gelir olarak raporlanırken, TDHP'de bu tür değerlendirme farkları muhasebe kayıtlarına yansıtılmamaktadır. Ayrıca TMS 41'de üretim sürecindeki maliyetler "170 Tarla Bitkileri" hesabında izlenirken, TDHP'de aynı süreç "151 Yarı Mamuller – Üretim" hesabı üzerinden takip edilmekte; bu durum hesap planı düzeyinde de yapısal bir farklılık ortaya koymaktadır. Elde edilen bulgular, iki muhasebe sisteminin hem maliyetin ölçümü hem de finansal tablo sunumu bakımından farklı sonuçlara yol açtığını; TMS 41'in işletmenin faaliyet performansını değer esaslı, TDHP'nin ise vergi odaklı bir yaklaşımla sunduğunu göstermektedir. Bu yönüyle çalışma, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatüre katkı yapmakta ve uygulayıcılar için her iki yöntemin pratik etkilerini somut biçimde ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS 41, Tekdüzen Hesap Planı, Tarımsal Faaliyetler, Kenevir Üretimi, Gerçeğe Uygun Değer

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

Accounting for Agricultural Activities within the Framework of TMS 41 and TDHP: An Application on Hemp Production Costs

ABSTRACT

The main objective of this study is to comparatively examine how cost elements arising from hemp production activities are accounted for under the Standard Chart of Accounts published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board (KGK) within the scope of Turkish Accounting Standard 41 (TAS 41) and the Uniform Chart of Accounts (TDHP) based on tax legislation, and to reveal the accounting record differences between the two approaches. To this end, the study was conducted using a case study method based on actual cost data obtained from producers operating in Gümüşhacıköy district of Amasya province. The analysis results show that TAS 41 differs significantly from the historical cost-based structure of the TDHP because it is based on the fair value approach for the measurement of biological assets and agricultural products. According to TMS 41, fair value differences determined at harvest time are reported as income in the "Agricultural Activities Valuation Increases" account, whereas in TDHP, such valuation differences are not reflected in the accounting records. Furthermore, while production process costs are tracked in account "170 Field Crops" in the TAS 41, the same process is tracked through account "151 Semi-Finished Products–Production" in TDHP; this reveals a structural difference at the chart of accounts level as well. The findings show that the two accounting systems lead to different results in terms of both cost measurement and financial statement presentation; TAS 41 presents the operating performance of the entity from a value-based perspective, while TDHP presents it from a tax-focused perspective. In this respect, the study contributes to the literature on the accounting of agricultural activities and concretely demonstrates the practical implications of both methods for practitioners.

Keywords: TAS 41, Uniform Chart of Accounts, Agricultural Activities, Hemp Production Fair Value

Jel Classification: M40, M41, M48,

* Published by The Journal of Accounting and Finance. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence.

Makale Gönderim Tarihi: 03.12.2025, **Makale Kabul Tarihi:** 04.03.2026, **Makale Türü:** Araştırma Makalesi

** Dr. Öğr. Üyesi, Amasya Üniversitesi, Gümüşhacıköy Hasan Duman Meslek Yüksekokulu, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, bahri.yaman@amasya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3078-7620

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, temel gıda ihtiyacını karşılamanın yanı sıra pek çok sanayi dalına hammadde sağlaması nedeniyle de ekonomik yapının stratejik unsurlarından biridir. Tarımsal üretim, toplumların sürdürülebilir kalkınma hedefleri açısından kritik bir rol üstlenmekte, üretim süreçlerinin doğru şekilde ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanması ise hem işletme yönetimi hem de finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli bir gereklilik oluşturmaktadır. Tarım işletmelerinde gerçekleşen işlemlerin sistematik biçimde muhasebeleştirilmesi, işletme performansının değerlendirilmesine, maliyet kontrolünün sağlanmasına ve doğru kararların alınmasına katkı sunmaktadır. Bu nedenle tarımsal faaliyetlerin finansal raporlamasında kullanılan muhasebe yaklaşımlarının niteliği, işletmelerin finansal görünümü üzerinde doğrudan etki yaratmaktadır.

Türkiye’de tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde temel olarak iki farklı uygulama dikkat çekmektedir. Bunlardan ilki, Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) Tarımsal Faaliyetler Standardı olup, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesini esas alan, uluslararası finansal raporlama ilkeleriyle uyumlu bir yaklaşım sunmaktadır. Bu kapsamda KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, ölçüm ve raporlama süreçlerinde standartlara dayalı bir hesap planı yapısı benimsemektedir. Diğer tarafta ise Türkiye’de uzun yıllardır kullanılan, vergi mevzuatına dayalı Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) yer almakta olup, tarihi maliyet yaklaşımı çerçevesinde maliyetlerin üretim sürecine yansıtılması ve dönemsel kârın hesaplanması esas alınmaktadır. Bu iki sistem arasında ölçüm temeli, hesap planı yapısı, gelir-giderin raporlanması ve değerlendirme süreçleri açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

TMS 41’in gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile TDHP’nin maliyet esaslı yapısı arasındaki farklılıkların özellikle tarımsal üretim faaliyetlerinde belirgin hale gelmesi, konuyu hem uygulama hem de akademik açıdan önemli bir inceleme alanı hâline getirmektedir. Gerçeğe uygun değerle ölçüm, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin piyasa koşullarındaki güncel değerini yansıtarak daha şeffaf ve ekonomik gerçekliğe yakın bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Buna karşın TDHP’nin vergi odaklı yapısında, maliyet bedeli esaslı ölçümün tercih edilmesi, finansal tabloların içerik ve kapsam bakımından farklı sonuçlar vermesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu iki yaklaşımın tarımsal faaliyetlere uygulanmasının finansal

raporlama, maliyet hesaplaması ve dönem kârı üzerindeki etkilerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi gerekmektedir.

Son yıllarda Türkiye’de kenevir üretiminin yeniden önem kazanması, bu bitkinin hem sanayi hem de tarım ekonomisi açısından stratejik değerini artırmıştır. Lif, tohum, yağ ve biyokompozit gibi pek çok alanda kullanılan kenevir bitkisi, geniş bir kullanım yelpazesi ve ekonomik potansiyeli nedeniyle alternatif bir tarımsal ürün niteliği taşımaktadır. Ancak literatürde kenevir üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kapsamlı bir çalışmanın bulunmaması, bu alanda önemli bir boşluk olduğunu göstermektedir. Bu nedenle kenevir üretimi, TMS 41 ve TDHP çerçevesinde muhasebeleştirme farklılıklarının uygulamalı olarak incelenmesine uygun bir araştırma alanı sunmaktadır.

Bu çalışma, kenevir üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurlarını gerçek veriler temelinde analiz ederek, bu maliyetlerin TMS 41 (KGK standart hesap planı) ile TDHP (vergi temelli hesap planı) kapsamında nasıl muhasebeleştirildiğini karşılaştırmalı olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde faaliyet gösteren üreticilerden elde edilen maliyet verilerinden yararlanılarak oluşturulan örnek olay üzerinden, her iki muhasebe sistemine göre kayıt süreçleri ayrıntılı biçimde incelenmiştir. Böylece, iki muhasebe yaklaşımı arasındaki değerlendirme, hesap planı kullanımı ve finansal tablo etkileri somut olarak ortaya konmuştur.

Bu yönüyle çalışma, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürdeki boşluğu doldurmayı, uygulayıcılar için TMS 41 ile TDHP arasındaki farkların pratik sonuçlarını göstermeyi ve gelecekte yapılacak çalışmalara kavramsal ve yöntemsel bir zemin sunmayı amaçlamaktadır.

2. KURAMSAL ÇERÇEVE VE MUHASEBE YAKLAŞIMLARI

2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Genel Bakış

Tarımsal faaliyetleri, hayvansal ya da bitkisel ürünlerin üretilmesine yönelik faaliyetler bütünü şeklinde tanımlayabiliriz. Tarımsal faaliyetler kırsal ekonominin canlanmasına katkıda bulunarak hem tarımsal hem de ekonomik anlamda kalkınmaya önemli bir destekte bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu katkıları sürdürülebilir bir hale getirebilmek için

tarımsal faaliyetlerin iyi yönetilebilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması son derece büyük bir öneme sahiptir. (Korga, 2026; 80).

Tarım Kanunu'nda tarımsal işletme; "*Üretim faktörlerini kullanarak; bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretimi için tarımsal faaliyet yapan veya söz konusu tarımsal faaliyete ilave olarak işleme, depolama, muhafaza ve pazarlamaya yönelik faaliyetlerde bulunan işletme*" şeklinde tanımlanmıştır (Tarım Kanunu, md: 3). Tarımsal faaliyet muhasebesi ise tarım işletmelerinde yapılan faaliyetlerin parasal işlem ve olayları kayıt altına alan, bu işlemleri özetleyen, yorumlayan ve bunlardan faydalı neticeler elde eden bir muhasebe dalıdır, şeklinde tanımlanmaktadır (Aras, 1988: 2). Tarımsal faaliyet muhasebesinin konusu ise canlı varlıklar ve bunlara ilişkin biyolojik dönüşümler, değerlemeler, amortismanlar ve bunlarla ilgili yapılan maliyet hesaplamalarıdır (Gültekin, 2019: 247).

Tarım sektöründeki muhasebe departmanı ile diğer sektörlerin muhasebe departmanları karşılaştırıldığında tarım sektöründe yer alan muhasebe departmanlarının her ne kadar gelişmemiş olduğu görülse de aslında bu sektör için avantajlı bir durumdur. Bu durumun sebebi olarak ise tarımsal sektör muhasebesi kurulurken diğer sektörlerin rol model alınması ve o sektörlerde yaşanan olumsuz sonuçların, aksaklıkların göz önüne alınması gösterilmektedir (Çukacı ve Canpolat, 2024: 342). Bu gelişmelerin bir sonucu olarak kurumsal boyuttaki firmaların tarım sektörüne girmesiyle birlikte tarım muhasebesi sisteminin gelişmesine ve daha sistemli bir hal almasına olanak tanımaktadır.

Canlı varlıkların değerlemesi, bu kaynakların kendine özgü yapısı ile tarımsal ve hayvancılık faaliyetlerindeki merkezi rolü nedeniyle, tarım sektörü muhasebe yönetiminde stratejik bir unsur teşkil etmektedir. Bu varlıklar, sürekli biyolojik dönüşüme uğramalarıyla karakterize edilir ve bu da ölçüm ve muhasebe sunumlarında önemli zorluklar meydana getirmektedir. Piyasa belirsizliğinin, iklim değişikliğinin ve muhasebedeki şeffaflığın giderek artan öneme sahip olması, doğru değerlendirme yönteminin seçilmesini hem tarım işletmeleri hem de muhasebe politika yapımcıları için öncelik haline getirmiştir (Campos-Llerena, vd, 2025: 1).

Tarım sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin sayısı artıkça tarım muhasebesine verilen önem de artmaktadır. Tarım muhasebesi, sadece işletmelerin yapmış oldukları muhasebe kayıtlarından hareket ederek dönemde elde edilen karı veya zararı tespit etmek değil,

aynı zamanda işletmelerin ileriye yönelik kararlar almasında da önemli görevler üstlenmektedir.

Tarım sektöründe ortaya çıkan sermaye kaynaklı gelişmeler ile birlikte tarım işletmelerinin yaptıkları faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi önemli bir durum haline gelmiştir. Bu gelişmeler paralelinde, bu alanda hem ulusal hem de uluslararası düzenlemelerin yapılması zorunluluğu sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla, tarım işletmelerinin faaliyetlerine yön vermek ve muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı yayımlanmıştır (Şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018: 33).

TMS 41 tarımsal faaliyeti; *"Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir"* şeklinde tanımlamıştır (TMS 41, md: 5).

TMS 41'de tarımsal ürün, *"İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür."* şeklinde, canlı varlık ise *"Yaşayan hayvan veya bitkidir."* şeklinde tanımlamıştır (TMS 41, md: 5).

TMS 41'de canlı varlıkların ölçümü, canlı varlığın ilk muhasebeleştirildiği tarihte ve her finansal raporlama dönemi sonunda ortaya çıkan gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri indirilerek yapılmaktadır (TMS 41, md: 12). Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemin kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 41, md:28).

Tarım Kanunu'nda tarımsal ürün: *"Bitkisel, hayvansal ve su ürünleri alanında elde edilen her türlü işlenmemiş ham ürünler ile bunların birinci derece işlenmesi ile elde edilmiş ürünler"* şeklinde tanımlanmıştır (Tarım Kanunu, md: 3). TDHP'de ise tarımsal ürün ile canlı varlığın doğrudan bir tanımı verilmemiştir. Ancak hesap planındaki sınıflandırmalara ve tarım faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere dayanarak tarımsal ürünü; *"canlı varlıklardan elde edilen ve hasat edilerek satılabilir hâle gelen, örneğin süt, yün, yumurta, meyve, sebze, tahıl gibi, doğrudan tarımsal faaliyet sonucunda ortaya çıkan ürünler"* şeklinde, canlı varlığı ise *"tarımsal üretimde ekonomik fayda sağlamak amacıyla elde tutulan ve biyolojik dönüşüme tabi olan hayvan ve bitkisel varlıklardır."* şeklinde tanımlayabiliriz.

TDHP, tarımsal ürünlerin değerlemesinde Vergi Usul Kanunu (VUK)'nu esas almaktadır. VUK'un 276. maddesinde tarımsal ürünlerin değerlemesi "*Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275. maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.*" şeklinde ifade edilmiştir (VUK, md: 275). Aynı kanunun 262. maddesinde maliyet bedeli, "*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmü giderlerin toplamını ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır (VUK, md: 262). Ayrıca, 182. maddede ise bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin; yevmiye defteri; defterikebir ve envanter defteri tutmaları zorunlu kılınmıştır (VUK, md: 182).

VUK, maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda tarımsal ürününün maliyetinin belirlenebilmesinde emsal bedeli ve ücretinin esas alınması gerektiğini belirtmektedir. VUK'ta emsal bedel; "*gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*" şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, md:267). VUK'un 275. maddesinde, maliyet bedelinin; üretimde kullanılan ham madde gideri, işçilik gideri, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden ürüne düşen pay ile varsa ambalaj malzemesinin bedelinin toplamından oluştuğu belirtilmiştir.

2.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Tarımsal faaliyetlerin TDHP çerçevesinde muhasebeleştirilmesinin istenildiği kadar açık ve şeffaf olamaması, TDHP'nin uygulamada yetersiz kalmasına neden olmuştur. Tarımsal alanda son yıllarda yaşanan gelişmelerle birlikte tarımsal faaliyet muhasebesinin sektörde faaliyette bulunan işletmeler için önemi artmaya başlamıştır. Hem bu yetersizlikler hem ekonomik gelişmeler hem de teknolojik gelişmelerle birlikte ortaya çıkan ihtiyaçları gidermek maksadıyla 1 Ocak 2003'te Uluslararası Muhasebe Standardı 41 (UMS 41) yayınlanmıştır. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından borsada işlem gören tarım işletmelerinin faaliyetlerini düzenlemek amacıyla, 31 No.lu tebliğ yayımlamıştır. Bu gelişmelerin ardından 24 Şubat 2006'da Tarımsal Faaliyet Standardı olan Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) yürürlüğe girmiştir. Böyle bir düzenleme yapmaktaki temel amaç bütün ülkelerdeki tarımsal faaliyetlerde bir bütünlüğü yakalamanın yanı sıra şeffaflığı sağlayarak gerçek bilgiyi kullanıcılarına sunmaktadır

TMS 41'in amacı, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebeleştirme yöntem ve açıklamalarını belirlemektir. Bu standart; taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklara, hasat zamanındaki tarımsal ürünlere ve yine aynı standartta yer alan 34. ve 35. maddede açıklanan devlet teşviklerine de uygulanmaktadır (TMS 41, md: 1).

TMS 41, tarımsal faaliyetle ilgili; arsalara, taşıyıcı bitkilere, taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerine, maddi olmayan duran varlıklara, arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıklarına uygulanmaz. Ancak, bu standart taşıyıcı bitkilere uygulanmazken, onlardan elde edilen ürünlere uygulanmaktadır (TMS 41, md: 2)

TMS 41, canlı varlıklardan hasat edilen tarımsal ürüne hasat anında uygulanmakta, hasat sonrası ise "*TMS 2 Stoklar*" veya uygun olan bir başka standart uygulanmaktadır (TMS 41, md: 3).

TMS 41'in canlı varlıklara, tarımsal ürünlere ve hasat sonrası işleme sonucu meydana gelen diğer ürünlere uygulanması açısından bakıldığında; canlı varlıklar ile tarımsal ürünler TMS 41 kapsamındayken, hasattan sonra işleme sonucunda meydana çıkan ürünler bu standardın kapsamına girmemektedir.

İşletmenin, TMS 41'e göre tarımsal bir ürün ya da canlı bir varlığı muhasebeleştirmesi için (TMS 41, md: 10);

- Söz konusu varlığın kontrolü, geçmiş olayların sonucunda olması,
- Söz konusu varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye aktarılmasının bekleniyor olması,
- Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak tespit edilebiliyor olması gerekmektedir.

Canlı varlıkların ölçümü ise canlı varlığın ilk muhasebeleştirildiği tarihte ve her finansal raporlama dönemi sonunda ortaya çıkan gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri indirilerek yapılmaktadır (TMS 41, md: 12). Gerçeğe uygun değer kavramı, tarım sektöründeki ekonomik birimlerin başarılarının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde farklılıkları ortaya koymuştur. Bu kavramın canlı varlıkların değerlemesinde kullanılması, finansal sonucun işleyen aktif bir piyasa koşullarında tarım ürünlerinin elde edildiği an da dahil olmak

üzere belirlenen fiyata ulaşmanın mümkün olacağını varsaymaktadır (Kondraszuk, 2019: 160).

Eğer canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülemezse, bu durumda yalnızca ilk muhasebeleştirmeyle sınırlı olmak üzere ilgili canlı varlığın maliyet bedelinden o zamana kadar ki birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşülerek ölçümü yapılmaktadır (TMS 41, md: 31-32). Ancak, standartta tarımsal ürünlerin hasatında gerçeğe uygun değer her zaman güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği görüşü hakimdir (TMS 41, md: 32). Bununla birlikte, biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenirken farklı değerlendirme tekniklerinin ve varsayımlarının kullanılması, karşılaştırılabilirliği engellemekte ve tarım şirketlerinin finansal bilgilerinin kullanılabilirliği riskini doğurmaktadır. Yine benzer sorunların bir varlığın satış maliyetlerinin tahmininde de yaşanması beklenebilir (Vasilić ve Savić, 2025: 582).

Gerçeğe uygun değer, *"piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır."* şeklinde tanımlanmıştır (TFRS 13, md: 9). Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değer tek başına ya da grup halinde belirlenebilmesi ise mümkündür (TFRS 13, md. 13).

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü olmayan, piyasaya özgü bir değerdir. Varlıkların ve borçların bazıları için gözlemlenebilir piyasa işlemleri/bilgileri mevcutken, bazıları için ise mevcut olmayabilir. Her iki durum için de gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı aynıdır ve mevcut piyasa şartlarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine ilişkin olarak ölçüm yapılan tarihte olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesi, bir başka ifadeyle ölçüm tarihindeki çıkış fiyatı olmaktadır (TFRS 13, md:2).

İşletme eğer daha önce canlı varlıklarını gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşerek ölmüş ise söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam eder (TMS 41, md: 31).

Varlık veya yükümlüğün gerçeğe uygun değerinin tespitinde yaygın olarak; piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. İşletme, bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerlendirme yöntemlerini kullanır (TFRS 13, md: 62). Piyasa yaklaşımı, benzer nitelikteki varlıklar, borçlar veya bunların oluşturduğu gruplara ilişkin piyasa işlemlerinden elde edilen fiyat ve diğer ilgili verileri baz almaktadır (TFRS 13, md.

B5). Maliyet yaklaşımı ise bir varlığın sunduğu hizmet kapasitesini yeniden sağlamak için katlanılması gereken mevcut maliyeti esas alır ve çoğunlukla cari yenileme maliyeti olarak adlandırılır. Bu bağlamda, piyasadaki bir satıcının belirli bir varlık için elde edebileceği satış fiyatı, piyasadaki bir alıcının aynı faydayı sağlayabilecek benzer bir varlığı edinmek için katlanacağı, değer kaybı unsurları dikkate alınmış inşa veya ikame maliyetine karşılık gelmektedir (TFRS 13, md: B8-B9). Gelir yaklaşımı ise gelecekteki tutarları tek bir cari tutara dönüştüren yöntemdir (TFRS 13, md: B10).

TMS41 tarımsal finansal raporlama alanında oldukça önem arz etmektedir. Standardın en önemli unsuru canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin hasat anındaki değerinin gerçeğe uygun değer olarak ölçülmesini zorunlu kılmasıdır. Bu değişiklik, paydaşların tarımsal işletmelerin performansını ve finansal durumunu daha iyi değerlendirmelerini sağlayarak, zamanında ve ilgili finansal bilgiler sunulmasını sağlamaktadır (Mohammed, 2025: 1467).

Canlı varlıkların hasatından stoklara alınmasına kadar geçen süredeki maliyetler, KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nda "*17 Canlı Varlıklar*" hesap grubunda yer alan hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi ile yapılan ilk muhasebeleştirme sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar meydana geldikleri dönemin kâr veya zarar hesaplamasına dâhil edilmektedir (TMS 41, md: 28). Tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan değer artışları KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nda "*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları*" hesabında, değer azalışları ise "*653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları*" hesabında muhasebeleştirilmekte ve kar zarar tablosunda ayrı olarak raporlanmaktadır.

2.3. Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) Çerçevesinde Tarımsal Faaliyet Muhasebesi

Tarımsal ürünlerin değerlemesinde tarihi maliyet yöntemini benimseyen TDHP, VUK'nu referans almaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren TDHP, Türkiye'de bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olan işletmeler tarafından zorunlu olarak kullanılmaktadır.

Zirai kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 52. maddesinde; "*zirai faaliyetten doğan kazanç*" olarak tanımlamıştır. Yine aynı madde zirai kazançtan elde edilen faaliyetleri ise "*arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah*

yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması" şeklinde açıklamıştır (GVK, md: 52).

VUK'a göre tarımsal ürünler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli ise VUK'un 262. maddesinde, "*İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmü giderlerin toplamıdır*" şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK'un 275. maddesine göre, üretilen emtianın (tam ve yarı mamuller) maliyet bedeli; mamulün üretiminde kullanılan ham maddelerin bedeli, mamule ilişkin işçilik giderleri, genel üretim giderlerinden mamule düşen pay, isteğe bağlı olmak üzere genel yönetim giderlerinden mamule tahsis edilen pay ve ambalajlı olarak satışa sunulan ürünlerde ambalaj malzemesinin bedelinin toplamından oluşmaktadır. Bu çerçevede işletmeler, ürettikleri malın maliyet bedelini söz konusu düzenlemelerde belirtilen unsurları dikkate almak suretiyle belirleme yetkisine sahiptir.

TDHP'da vergi uygulamalarındaki maliyet bedeli esaslı değerlendirme yaklaşımı kullanıldığından, varlıkların edinim tarihinden sonra değerlerinde ortaya çıkan artışların maliyete yansıtılması mümkün değildir. Dolayısıyla, maliyet bedeliyle değerlendirilen varlıklar finansal tablolarda tarihî edinim maliyetleri üzerinden gösterilmektedir.

TDHP'de üretim süreci, işletmenin hammadde ve yardımcı maddeleri çeşitli üretim aşamalarından geçirerek mamul hâline dönüştürmesi sırasında ortaya çıkan maliyetlerin sistematik biçimde izlenmesi ve muhasebeleştirilmesidir. TDHP'de üretilen mamullerle ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesinde 7/A ve 7/B seçeneğine göre iki farklı kayıt sistemi bulunmaktadır. 7/A seçeneği giderlerin muhasebeleştirilmesinde fonksiyon esasını baz alırken, 7/B seçeneği ise çeşit esasını baz almaktadır. İşletmeler giderlerin bölümlenmesinde ve defteri kebirde izlenmesinde örgüt yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenlemeyebilmek için bu iki seçenektan birini kullanabilme esnekliğine sahiptir.

7/A seçeneğinde dönemde üretilen mamullerle ilgili giderler dönem boyunca 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabının borcunda muhasebeleştirilmektedir. Dönem sonunda

toplanan bu giderler yansıtma hesapları aracılığıyla 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabına, üretimi tamamlanan mamuller ise 152 Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Bu mamullerin satılmasıyla mamul maliyeti, satılan mamul maliyetine dönüşerek 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Dönemde ortaya çıkan faaliyet giderleri ise 75-77 No.lu Faaliyet Giderleri'nde yer alan ilgili hesapta takip edilmektedir. Dönem sonunda ise yine bu faaliyet giderleri yansıtma hesapları aracılığıyla 63 Faaliyet Giderleri hesap grubunda yer alan ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Dönemde ortaya çıkan finansman giderleri ise 780 Finansman Giderleri hesabında takip edilmektedir. Dönem sonunda ise yansıtma hesabı aracılığıyla 66 No.lu Borçlanma Giderleri sınıfında yer alan ilgili hesaba aktarılmaktadır.

7/B seçeneğinde ise giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarında takip edilir. Dönem sonunda ise çeşit hesaplarının toplam tutarları, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı karşılığında; üretim maliyetlerini ilgilendiren giderler 799 Üretim Maliyet Hesabı'na, faaliyet giderlerini ilgilendiren giderler 63 Nolu Faaliyet Giderleri hesabında yer alan ilgili hesaba, finansman giderlerini ilgilendiren giderler ise 66 Finansman Giderleri grubundaki ilgili hesabının borcuna kaydedilir. Daha sonra ise 799 Üretim Maliyet Hesabı, üretim işletmelerinde üretimi tamamlanan birimler 152 Mamuller hesabına, üretimi tamamlanmayan yarı mamuller ise 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabına aktararak kapatılır. Üretimi tamamlanan mamullerin satılmasıyla birlikte mamul maliyeti, satılan mamul maliyetine dönüşmekte ve 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabına aktarılmaktadır.

2.4. TMS 41 ile TDHP Uygulamaları Arasındaki Temel Farklılıklar

TMS 41 ile TDHP uygulamaları arasındaki en önemli farklılık, standartların bilgiyi ön plana çıkararak bir yaklaşımla ilke anlayışlı olmalarıdır, TDHP'nin ise vergisel yaklaşımla kural bazlı bir anlayışa sahip olmasıdır. Yine değerlendirme ölçütleri ise en önemli farklılıklardan biridir. Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 41 ile TDHP arasındaki temel farklılıklar Tablo 1.'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41 ve TDHP Düzenlemelerine Göre Karşılaştırılması

ÖLÇÜTLER	TMS 41	TDHP
Tarımsal Ürünlerin Ölçümü	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli
Canlı Varlıkların Sunumu	Canlı Varlıklar hesap grubunda	Herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.
Canlı Varlıkların İlk Defa Muhasebeleştirilmesi	Satış Maliyet Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer ¹	Maliyet Bedeli
Canlı Varlıkların Sonraki Dönemde Değerlemesi	Satış Maliyet Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Bedeli ya da Emsal Bedeli ²
Değerleme Farkları	Kâr veya Zarar Tablosunda ayrı olarak raporlanır.	Değer düşüklüğü Kâr ya da Zarar Tablosunda raporlanır. Değer artışı ise dikkate alınmaz.
Vergi Yaklaşımı	Dikkate almaz	Vergi Usul Kanunu'nu dikkate alır

Kaynak: TMS 41 ve VUK çerçevesinde yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablodan da görüldüğü üzere tarımsal faaliyetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde TMS 41 ve TDHP hem değerlendirme hem de raporlama açısından farklılıklar bulunmaktadır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Tarımsal faaliyetlerin ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi üzerine yapılan literatür taramasında, öncelikle TMS 41' göre yapılan çalışmalar incelenmiştir. Daha sonra, TMS 41 ile TDHP karşılaştırmalı çalışmalar, son olarak da tarla bitkileri üzerine yapılan çalışmalar incelenmiştir. En sonunda ise bu çalışmanın literatürdeki çalışmalardan farkı ve literatüre katkısı ele alınmıştır.

Badem ve diğerleri (2013), TMS 41 kapsamında örnek bir uygulamadan hareketle çay yaprağı tarımsal ürününün değerlendirilmesini ve muhasebeleştirilmesini incelemişlerdir. Çalışmada, çayın aktif piyasa değeri belirlenerek, net gerçeğe uygun değerle mamuller hesabında aktifleştirilmiş ve değer artış kazancı gelir hesaplarında muhasebeleştirilmiştir.

Aksoylu (2013), TMS 41 kapsamında tarım sektöründe meydana gelen faaliyetler ile bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesini incelediği çalışmada, canlı varlıkların edinimi ve değerlendirilmesi konularını ele alarak TMS 41'in

¹ Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıkların maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler mevcuttur. Ancak, canlı varlıkların ölçümünde esas olan yöntem, koşullar ne olursa olsun satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın esas alınmasıdır.

² Canlı varlıkların maliyet değerinin belirlenemediği hallerde, söz konusu varlıkların değerlendirilmesi emsal bedel esas alınarak yapılabilmektedir.

uygulanışını tarla bitkisi ile meyve bahçesine ait örnek bir uygulamadan hareketle karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışma sonucunda, TMS 41'in tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe uygulamalarını düzenlemek amacıyla geliştirildiği ve canlı varlıkların ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsendiği belirtilmiştir.

Büyükipekçi ve Kağıtçı (2015), canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesini karşılaştırmalı olarak TMS 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi' ne göre teorik olarak ele almışlardır. Çalışmada, TMS 41'in canlı varlıklar ile tarım ürünlerinin ilk defa muhasebeleştirilmesinde ve daha sonraki dönemde yapılan değerlemede gerçeğe uygun değer ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise tarihsel maliyetler ile ölçüldüğünü vurgulamıştır.

Hatunoğlu ve Kılılı (2016), buğday üretim faaliyetlerini bir tarım işletmesindeki örnek uygulamadan hareketle TMS 41 çerçevesinde incelemişler ve standartlar doğrultusunda muhasebe kayıtlarının yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda, tarım işletmeleri için yapılacak muhasebe kayıtlarında 7/B seçeneğinin 7/A seçeneğine göre TMS 41'e daha uygun olacağı görüşünü paylaşarak, maliyetlerin 7/B seçeneğine göre izlenmesine yönelik bir model önerisi geliştirmişlerdir.

Dikmen ve Köksal (2019), tarımsal ürünlerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesini TMS 41 ile VUK çerçevesinde ele aldıkları çalışmalarında, şeker pancarının TMS 41 ve VUK açısından muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemleri örnek bir uygulamadan hareketle açıklamışlar, örnek tarımsal ürünün TMS 41'e göre dönen varlıkların altında canlı varlıklar grubuna, VUK'a göre ise stoklar grubuna muhasebe kaydını yapmışlardır.

Gültekin (2019), yumurta üretimi yapan bir işletmenin gerçek verilerinden hareketle TMS 41'e göre yapılması gereken muhasebeleştirme işlemini ele almıştır. Çalışmada, canlı varlıkların mali tablolara yansıtılmasında net gerçeğe uygun değer yönteminin kullanıldığını ve tarım ürünlerinin hasat noktasına kadar olan maliyetlerin net gerçeğe uygun değerler ile raporlanması gerektiğini belirtmiştir.

Yalçın ve Şendurur (2021) çalışmalarında, serada üretimi yapılan domateslerin dikim zamanından hasat zamanına kadar geçen sürede yapılan işlemlerin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini örnek bir uygulamadan hareketle gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada, hasattan sonra stoklara alınan tarım ürünlerine ait gider kalemlerini kendi alanlarında

maliyetlendirerek gerçek maliyet değerlerine ulaşmaya çalışmışlardır. Seracılık işletmelerinde canlı varlıkların değerlemesinden oluşan değerlendirme farkının TMS 41'e göre gelir tablosunda raporlandığı sonucuna varmışlardır.

Keleş (2022) çalışmasında, tarımsal faaliyetlere ilişkin mevzuatta yer alan VUK ile TMS/IFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağı düzenlemelerini karşılıklı olarak inceleyerek benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koymuştur. Sonuç olarak tarımsal faaliyetlere ait düzenlemelerde KÜMİ FRS taslağı ile BOBİ FRS'nin birbirlerine benzediğı, ancak söz konusu bu iki standart ile TMS/IFRS arasında ve çalışmada kullanılan üç standart düzenlemesi ile VUK arasında farklılıkların olduğu sonucuna varmıştır.

Çukacı ve Canpolat (2024), kayısı üretimi yapan bir tarım işletmesinin muhasebe kayıtlarını TMS 41 ve VUK kapsamında ele almışlardır. Çalışmada, maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde VUK' a göre maliyet bedeli ile TMS 41'e göre ise gerçeğe uygun değer ile kayıtlar yapılmıştır.

Merdana ve Özulucan (2024), örnek bir uygulamadan hareketle büyükbaş canlı varlıklara ilişkin değerlendirme, muhasebeleştirilme ve finansal tablolara yansıtılma işlemlerini TMS 41 ve VUK kapsamında inceleyerek, uygulamada meydana gelen sorunları ele almışlar ve bu sorunların çözümü için önerilerde bulunmuşlardır.

Güneş ve Şimşek (2025), şeker pancarı üretim maliyetlerini ortaya koymak ve bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesini TMS 41 ve TDHP çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelemek amacıyla yaptıkları örnek olay çalışmasında, şeker pancarı üreticilerinden elde ettikleri gerçek maliyet unsurlarını bir işletme varsayımı altında muhasebeleştirmişlerdir. Çalışma'da TMS 41'e göre maliyetlerin hesaplanmasında gerçeğe uygun değer yöntemini, TDHP'ye göre yapılan hesaplamada ise maliyet değeri yöntemini kullanmışlardır. TMS 41'e göre ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışını gelir olarak kaydetmişlerdir.

Literatür incelendiğinde; yapılan çalışmaların tarımsal faaliyetlere ilişkin düzenlemelerde, TMS 41 ile TDHP kapsamında ve daha çok örnek uygulamalardan yola çıkarak incelendiğı sonucuna varılmaktadır. Yine çalışmaların daha çok hayvancılık, meyve, sebze, buğday, yumurta, şeker pancarı gibi sektörler üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir. Literatürde yer alan çalışmalar bu çalışma ile benzeşmekte birlikte, bu çalışmanın daha önce literatürde rastlanılmayan kenevir bitkisinin üretim sürecinde

gerçekleşen maliyet unsurlarını detaylı olarak ele alması ve TMS 41'e göre muhasebeleştirmede KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nda yer alan ilgili hesapları kullanılması, çalışmayı diğer çalışmalardan farklılaştırmaktadır. Bu yönüyle çalışmanın literatüre ve uygulayıcılara katkıda bulunacağı değerlendirilmektedir.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE VERİLER

4.1. Araştırma Amacı

Bu çalışmanın amacı, kenevir üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurlarını tespit ederek, bu maliyetlerin TMS 41 ve TDHP kapsamında muhasebeleştirilmesini, değerlemesini ve raporlanmasını karşılıklı olarak incelemek ve ortaya çıkan farklılıkları belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda, gerçek verilerden yola çıkarak oluşturulan kenevir üretim işletmesi ele alınmıştır. Örnek işletmenin kenevir üretimine ait maliyet ve gelir verilerinden hareketle muhasebe kayıtları yapılmış ve her iki muhasebe sistemindeki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Bu çalışmanın kapsamını, bir kenevir üretim işletmesinin üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesi işlemleri oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında, kenevir üretim süreci ile ilgili ortaya çıkan maliyet unsurlarına ait veriler Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde faaliyet gösteren kenevir üreticilerinden elde edilerek, bir tarım işletmesi oluşturulmuş ve örnek olay yöntemi ile TMS 41 ve TDHP kapsamında karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'na göre yapılan muhasebe kayıtlarında, KGK tarafından hazırlanan "*Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı*" kullanılmıştır.

4.3. Yöntem: Örnek Olay (Case Study) Yaklaşımı

Bu çalışmada, üretim maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin süreçleri ayrıntılı biçimde incelemek amacıyla örnek olay (case study) yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, belirli bir işletmeye ait maliyet oluşum süreçlerinin kendi örgütsel ve operasyonel bağlamı içinde bütüncül bir yaklaşımla analiz edilmesine olanak sağlayan bir araştırma stratejisidir. Bu yöntem kapsamında, örnek olarak oluşturulan kenevir üretim işletmenin üretim sürecinde ortaya çıkan; ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim

giderlerinin belirlenmesi ile maliyetlerin ürün, dönem ve faaliyet bazında nasıl sınıflandırıldığı ayrıntılı olarak incelenmiştir. Dolayısıyla, kenevir üretim maliyetlerinin TMS 41 ve TDHP düzenlemeleri kapsamında muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanmasına ilişkin süreçleri incelemek için örnek olay yönetimi kullanılarak, işletmenin tarımsal faaliyetlerinin bu düzenlemeler ve süreçler doğrultusunda muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

4.4. Veri Toplama Süreci ve Gerçek Maliyet Unsurları

Araştırma kapsamında kenevir üretim süreci ile ilgili gerçekleşen maliyet unsurlarına ait veriler Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde faaliyette bulunan kenevir üreticilerinden yapılan görüşmeler ile elde edilmiştir. Elde edilen maliyet unsurları ile örnek olay yöntemi kullanılarak "TMS 41" ve "TDHP" kapsamında karşılaştırmalı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Kenevir üretimi toplamda 7-8 aylık bir süreci kapsamaktadır. İşletme Şubat ayında ekimi yapılacak tarlanın sürüm işlemlerine başlamış, Eylül ayında ise hasat işlemlerini tamamlayarak hasattan elde ettiği keneviri ilçede faaliyette bulunan kenevir üretim işletmesine satmıştır. Kenevir üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurları ise derin sürüm işlemi, kazayağı sürüm işlemi, tırmıklama işlemi, tohum alımı ve ekimi işlemi, toprak sıkılaştırma işlemi, gübre alımı ve uygulanması işlemi, sulama ve hasat işlemlerinden oluşmaktadır.

5. KENEVİR ÜRETİM MALİYETLERİNİN TMS 41 VE TDHP ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

5.1. Kenevir Bitkisine İlişkin Genel Bilgiler

Kenevir, başta lif ve yağlı tohum olmak üzere asırlardır endüstriyel ve tekstil ürünleri amacıyla yetiştirilen bir bitki türüdür. Endüstriyel kenevir günümüzde birçok dünya ülkesinde yetiştirilmekte ve elde edilen ürünler pazarlara sunulmaktadır.

Kenevir, endüstriyel bir bitki olarak değerlendirildiğinde, yaklaşık 25 bin alternatif ürünün hammaddesi olma potansiyeli göstermektedir. Fakat kenevirden esrar üretilmesi nedeniyle de sıkça tartışmalara maruz kalmaktadır (Aydoğan vd., 2020: 36). İlk önce Asya ve Hindistan'da ortaya çıkan, kökeni M.Ö. 850'ye kadar uzanan ve Cannabinaceae familyasına ait olan kenevir; tek yıllık, otsu, dioik, çiçekli bir bitki türüdür. Kenevir bazı alt türlere de

ayrılmakla birlikte genel olarak lif ve ilaç ham maddesi elde etmek için yetiştirilmektedir (Başer ve Bozoğlu, 2020: 128).

Anadolu'da M.Ö. 1500'lü yıllara kadar kenevir üretiminin olduğu bilinmektedir. Günümüzde ise kenevir üretimi iyice azalma gösterse de 2019 yılından itibaren Cumhurbaşkanımız tarafından ürünün ülke gündemine taşınması, öneminden bahsedilmesi ürüne olan ilgiyi hızlı bir şekilde artırmıştır. Eski zamanlardan beri Kastamonu kenevir üretim merkezi olarak bilinmektedir. Ancak 2009-2018 yılları arasında bu ilimizde kenevir tarımı hiç yapılmamıştır. 2020 yılında Türkiye genelinde kenevir ekim alanı 4.599 dekara çıksa da pazarlamada yaşanan sorunlar nedeniyle 2021 yılında 678 dekara kadar gerilemiştir. Yaşanan pazarlama sorunlarının çözümüyle beraber ekim alanı tekrar artarak 2022 yılında 2.304 dekara çıkmıştır. Daha sonra ise devletin teşvikiyle beraber özel sektörün alana inmesiyle 2023 yılında 6.269 dekara, 2024 yılında ise 15.662 dekara kadar yükselmiştir (Acar vd, 2025: 3-4). Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde uzun yıllardır kurulu olan ancak atıl halde bulunan kenevir işleme fabrikasının modernizasyonu sonrasında işlemeye başlamasıyla, ayrıca Samsun ili Havza ilçesinde kurulan yeni bir fabrika ile birlikte kenevir ürünü işleme sorunları bölge bazında çözülerek çiftçiler için alternatif bir ürün ve gelir kapısı haline gelmiştir.

5.2. Üretim Aşamaları

Kenevir üretimi için yapılacak ilk işlem ekimi yapılacak arazinin toprak hazırlığıdır. Toprak sırasıyla; derin sürüm (tarla aktarma), yüzeysel (kazayağı) sürüm ve tırmıklama aşamasından sonra ekim için hazır hale gelmektedir. Derin sürüm işlemi genellikle kış aylarında yapılmaktadır. Tarlanın derin sürümü yapıldıktan sonra ilkbahar aylarında ekimden yaklaşık 5-10 gün önce kaz ayağı ile yüzeysel sürümü yapılmaktadır. En son da tohum ekiminden bir kaç gün öncesinde tarlanın düz ve tohum ekiminin randımanlı olması için tırmıklama işlemi yapılarak tarla tohum ekimine hazır hale getirilmektedir. Burada tarlanın ekime hazır olması iyi işlenmiş, güzel bir tohum yatağının hazırlanması; çimlenme, çıkış ve istenen bitki yoğunluğunun sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Yukarıda sayılan toprak hazırlık işlemleri yapıldıktan sonra tohum ekimi aşamasına geçilmektedir. Tohum ekim ise mibzer ile yapılmaktadır. Tohum ekimi yapıldıktan sonra tohumun çevresindeki havayı azaltıp toprağa iyice temas etmesini, bitkinin düzgün çimlenmesini ve sağlıklı bir başlangıç yapmasını sağlamak amacıyla ekimi yapılan tarla kürün adı verilen aletle sıkılaştırılmaktadır.

Kenevir üretiminde bir diğer aşama ise gübreleme aşamasıdır. Gübreleme süreci, bitkinin büyüme dönemleriyle uyumlu, çevresel koşullara göre düzenlenen ve toprak-besin-bitki etkileşimlerine dayalı bir süreçtir. Gübre, hem ürünün verim ve kalitesini artırmakta hem de sürdürülebilir tarımsal üretim açısından toprak sağlığını korumaktadır. Kenevirde ilk gübreleme işlemi tarlanın verim durumuna ve isteğe göre bitkinin ekiminden önce hayvan gübresi veya taban gübresi şeklinde uygulanmaktadır. İkinci gübreleme işlemi ise ekimle beraber uygulanmaktadır. Daha sonra ise kenevirin büyümeye başlamasıyla birlikte üçüncü gübreleme uygulaması yapılmaktadır. Üçüncü gübrelemedeki amaç, özellikle kenevirin yaprak ve gövde gelişimini güçlendirmektir. Tüm bu adımlar doğru şekilde uygulandığında, kenevir daha sağlıklı büyümekte, daha verimli olmakta ve toprak uzun vadede daha iyi durumda kalmaktadır.

Kenevir, hızlı büyüyen bir bitki olduğu için düzenli ve kontrollü suya ihtiyaç duymaktadır. Çimlenme ve erken büyüme döneminde toprağın hafif nemli olması bitkinin gelişimi açısından son derece önemlidir. Bu yüzden ilkbahar yağmurları kenevir üretimi için son derece önem arz etmektedir. Bitki boylandıktan sonra ise su ihtiyacı artmakta, bu nedenle sulama aralıkları bitkinin gelişimine ve hava koşullarına göre ayarlanmaktadır. Genellikle iki defa sulama kenevir bitkisi için yeterli olmaktadır.

En son aşama ise hasat aşamasıdır. Lif kalitesi açısından en önemli ölçüt liflerin esnekliği ve dayanıklılığıdır. Kaliteli lif elde etmek için uygun bir hasat zamanı gözlemlenmelidir. En uygun hasat zamanı ise bölgeden bölgeye değişmekle birlikte eylül-ekim aylarıdır. Hasat zamanı belirlenirken; saplar çok sertleşmeden, fakat yeterince uzadıktan sonra kesilmeli, bitki henüz tam çiçeklenmeye geçmemiş olmalıdır. Yine alt yapraklarda sararmanın başlaması olgunlaşmanın yaklaştığını göstermektedir. Hasat işlemi ise biçerdöver benzeri özel bir makine ile gerçekleştirilmektedir. Hasat yapıldıktan sonra kenevir bağlama işlemi yapılır ve ürün bir kaç gün sonra işlenmek üzere fabrikaya götürülmektedir.

5.3. Üretim Sürecinde Ortaya Çıkan Maliyet Kalemleri

Ana faaliyet konusu endüstriyel kenevir üretimi olan, ABC Endüstriyel Kenevir Üretim İşletmesi'nde 2025 yılı üretim döneminde toplam 48 dekarlık araziye kenevir ekimi yapmıştır. Kenevirin üretiminde her hangi bir zirai ilaç kullanılmamıştır. Ayrıca çiftçilere ödeme, hasadı yapılan ürün fabrikaya ulaştığında tartımı yapıldıktan sonra gerçekleşecek, öncesinde herhangi bir avans ödemesi yapılmayacaktır. Yine üreticiler devletten ya da bir

başka kurum/kuruluştan herhangi bir destek ya da teşvik de almamıştır. ABC Endüstriyel Kenevir Üretim İşletmesi'nin 2025 yılı kenevir üretim sürecinde ortaya çıkan maliyet unsurlarına ilişkin mali işlemlerin TMS 41 ve TDHP kapsamında; KDV, stopaj ve ücret tahakkukları hesapları göz ardı edilerek karşılaştırmalı olarak muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması yapılmıştır.

ABC Kenevir Üretim İşletmesi'nin 2025 yılı kenevir üretim sürecinde; araziye ekilen kenevirin toprak hazırlığından hasadına kadar katlanılan maliyetlerin TMS 41'e ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıda sıralanmıştır. Ayrıca TMS 41 ve TDHP kapsamındaki muhasebe kayıtlarının aynı olduğu işlemler için yalnızca bir muhasebe kaydı yapılarak tekrara düşülmemek amaçlanmıştır.

- **Derin Sürüm (Tarla Aktarma) İşlemi**

15.02.2025 tarihinde ekimi yapılacak arazinin dekar başına işçilik gideri için 100 TL (toplam 4.800), mazot gideri için 400 TL (toplam 19.200TL) olmak üzere toplamda 24.000 TL peşin ödenerek derin sürüm (tarla aktarma) işlemi yapılmıştır. Derin sürüm işleminin TMS 41'e ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleşir.

15.02.2025		
720 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ 48 dekar x 100 TL=4.800TL	4.800	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Mazot gideri 48 dekar x 400TL=19.200TL	19.200	
100 KASA		24.000
Derin sürüm(aktarma) işlemi		

- **Kazayağı (yüzeysel) Sürüm İşlemi**

05.04.2025 tarihinde ekimi yapılacak arazinin kazayağı sürümü için dekar başına 100 TL işçilik gideri (toplam 4.800TL), 100 TL mazot gideri (toplam 4.800 TL) yapılmış ve toplamda 9.600 TL peşin olarak ödenmiştir. Kazayağı sürüm işleminin TMS 41'e ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

05.04.2025		
720 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ 48 dekar x 100 TL=4.800TL	4.800	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ mazot gideri 48 dekar x 100TL=4.800TL	4.800	
100 KASA		9.600
Kazayağı sürüm işlemi		

Tırmıklama İşlemi

13.04.2025 tarihinde ekimi yapılacak arazinin dekar başına işçilik gideri için 100 TL (toplam 4.800 TL), mazot gideri için 100 TL (toplam 4.800 TL) olmak üzere toplamda 9.600 TL peşin ödenerek tırmıklama işlemi yapılmıştır.

Tırmıklama işleminin TMS 41'e ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılır.

13.04.2025		
720 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ 48 dekar x 100 TL=4.800TL	4.800	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ mazot gideri 48 dekar x 100TL=4.800TL	4.800	
100 KASA		9.600
Tırmıklama işlemi		

• Tohum Alımı İşlemi

14.04.2025 tarihinde araziye ekilmek üzere dekar başına 5 kg, toplamda (48 dekar x 5 kg) 240 kg sertifikalı kenevir tohumu alınmıştır. Tohumun kg fiyatı 350 TL'dir. Bu alım için toplam (240 kg x 350 TL) 84.000 TL peşin olarak ödenmiştir. Tohum alımına ait muhasebeleştirme işlemi TMS 41'e ve TDHP'ye göre şu şekilde gerçekleşir.

14.05.2025		
150 İLK MADDE VE MAZLEME 48 dekar x 5kg x 350 TL=84.000TL	84.000	
100 KASA		84.000
Tohum bedeli		

• Tohum Ekim İşlemi

15.04.2025 tarihinde mibzer ile tohum ekimi yapılmış, bunun için dekar başına işçilik gideri için 100 TL (toplam 4.800TL), mazot gideri için 100 TL (toplam 4.800 TL) olmak üzere toplamda 9.600 TL peşin ödenmiştir. Tohum alımına ait muhasebeleştirme işlemi TMS 41'e ve TDHP'ye göre şöyle yapılır.

15.04.2025		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 150 İLK MADDE VE MALZEME	84.000	
Tohumun ekimi		84.000

Tohum ekim giderlerine ait muhasebeleştirme işlemi ise TMS 41'e ve TDHP'ye göre şöyle yapılır.

15.04.2025		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ <i>48 dekar x 100 TL=4.800TL</i>	4.800	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ <i>mazot gideri 48 dekar x 100TL=4.800TL</i>	4.800	
100 KASA		9.600
<i>Tohum ekim giderleri</i>		

- **Toprak Sıkılaştırma (kürün) İşlemi**

16.04.2025 tarihinde ekimi yapılan tarlaya toprak sıkılaştırma faaliyeti olan kürün işlemi yapılmış, bu işlem için dekar başına işçilik gideri için 100 TL (toplam 4.800TL), mazot gideri için 100 TL (toplam 4.800 TL) olmak üzere toplamda 9.600 TL peşin ödenmiştir.

Bu işlemin TMS 41'e ve TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi şu şekilde yapılır.

16.04.2025		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ <i>48 dekar x 100 TL=4.800TL</i>	4.800	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ <i>48 dekar x 100TL=4.800TL</i>	4.800	
100 KASA		9.600
<i>Kürün (toprak sıkılaştırma) işlemi giderleri</i>		

- **Organik Gübre Alımı**

17.04.2025 tarihinde ekimi yapılan araziye, 1 dekarına 20 kg olmak üzere toplam (48 dekar x 20 kg) 960 kg organik gübre alımı yapılmış, aynı gün araziye uygulanmıştır. Gübrenin kg fiyatı 17 TL'dir. Gübre bedeli olan (960 kg x 17 TL) 16.320 TL ile gübrenin araziye uygulanması işlemi için yapılan 1.000 TL mazot gideri, 1000 TL'de işçilik gideri peşin ödenmiştir.

Ekimi yapılan tarlaya uygulanmak üzere alınan organik gübrenin muhasebeleştirilmesi TMS 41'e ve TDHP'ye göre aşağıdaki şekilde yapılır.

17.04.2025		
150 İLK MADDE VE MAZLEM <i>48 dekar x 20 kg x 17TL=16.320TL</i>	16.320	
100 KASA		16.320
<i>Organik gübre alımı</i>		

- **Organik Gübrenin Toprağa Uygulanması İşlemi**

Gübrenin tarlaya uygulanması işleminin muhasebeleştirilmesi TMS 41'e ve TDHP'ye göre şu şekilde yapılır.

17.04.2025		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	16.320	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000	
100 KASA		2.000
150 İLK MADDE VE MALZEME		16.320
Organik gübrenin tarlaya uygulanması		

- **Evlek (sulama hendeği) Açım İşlemi**

17.05.2025 tarihinde ekimi yapılacak arazinin sulanması için 9 adet evlek açımı yapılmış ve bu işlem için toplamda 500 TL peşin olarak ödenmiştir.

Bu işleme ait muhasebeleştirme TMS 41'e ve TDHP' ye göre aşağıdaki şekilde yapılır.

17.05.2025		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500	
100 KASA		500
Evlek açımı gideri		

- **Gübre Alımı**

14.06.2025 tarihinde dekar başına 12 kg olmak üzere toplam (48 dekar x 12 kg) 576 kg gübre alınmış ve aynı gün tarlaya uygulanmıştır. Gübrenin kg fiyatı 17 TL'dir. Gübre alım bedeli olarak toplamda (576 x 17 TL) 9.792 TL ile gübrenin araziye uygulanması işlemi için 1.000 TL işçilik ve 1.000 TL mazot gideri yapılmış ve peşin ödenmiştir.

Ekimi yapılan tarlaya uygulanmak üzere alınan gübreye ait muhasebeleştirme işlemi TMS 41'e ve TDHP'ye göre şöyle yapılır.

14.06.2025		
150 İLK MADDE VE MAZLEME	9.792	
<i>48 dekar x 12 kg x 17TL=9.792TL</i>		
100 KASA		9.792
Gübre alımı		

- **Gübrenin Tarlaya Uygulanması İşlemi**

TMS 41'e ve TDHP'ye göre gübrenin tarlaya uygulanması işleminin muhasebeleştirilmesi ise şöyle yapılır.

14.06.2025		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	9.792	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000	
100 KASA		2.000
150 İLK MADDE VE MALZEME		9.792
Gübrenin tarlaya uygulanması		

- **Birinci Sulama İşlemi**

15.06.2025 tarihinde kenevirin ilk sulaması yapılmıştır. Sulamada 31,5 dekarlık alanda ilçede bulunan baraj suyu kullanılmıştır. Bu sulama işlemi için dekar başına 500 TL su ücreti olmak üzere toplamda (31,5 dekar x 500 TL) 15.750 TL ile sulama yapan işçilere 24.500 TL işçilik gideri peşin olarak ödenmiştir. Ayrıca ekimi yapılan tarlanın 16,50 dekarına kuyu suyundan yağmurlama sulaması yapılmış, bu işlem için ise 5.000 TL mazot gideri ile 2.000 TL'lik işçilik gideri yapılmış ve peşin ödenmiştir. Bu işlemin muhasebeleştirilmesi TMS 41'e ve TDHP'ye göre aşağıdaki şekilde yapılır.

15.06.2025		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	26.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.750	
<i>Su ücreti 31,5 dekar x 500 TL=15.750 TL</i>		
<i>Mazot gideri 16.5 dekar için 5.000 TL</i>		
100 KASA		47.250
Birinci sulama		

- **İkinci Sulama İşlemi**

20.07.2025 tarihinde kenevirin ikinci sulaması yapılmıştır. Bu sulamada ekim alanının tamamı için ilçedeki baraj suyu kullanılmıştır. Dekar başına su ücreti 500 TL olmak üzere toplamda (48 dekar x 500 TL) 24.000 TL ile sulama yapan işçilere 24.500 TL işçilik ücreti peşin olarak ödenmiştir. Bu işlemin muhasebeleştirilmesi TMS 41'e ve TDHP'ye göre şu şekilde yapılır.

20.07.2025		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	24.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	24.000	
<i>Su ücreti 48 dekar x 500 TL=24.000 TL</i>		
100 KASA		48.500
İkinci sulama		

- **Hasat İşlemi**

25.09.2025 tarihinde kenevirin hasatı yapılmıştır. Hasat ile hasat edilen kenevirin fabrikaya nakliyesi ilçede faaliyette bulunan kenevir işleme fabrikası tarafından ücretsiz olarak gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla bu iki işlem için herhangi bir gider yapılmamıştır. Ancak, hasatı yapılan kenevirin bağ yapımı için toplam 50.000 TL işçilik ücreti peşin ödenmiştir.

Hasat işleminin muhasebeleştirilmesi TMS 41'e ve TDHP'ye göre aynıdır ve şu şekilde yapılır.

	25.09.2025		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		50.000	
100 KASA			50.000
<i>Hasat işçilik gideri</i>			

Kenevir Üretim Sürecinde Gerçekleşen İşlemlerin Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

- **Kenevir Üretim Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi**

Kenevir üretim maliyetlerinin TDHP'ye göre muhasebeleştirilmesi şöyle yapılır.

	25.09.2025		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		322.762	
711 DİMM G YANSITMA HESABI			110.112
721 DİG YANSITMA HESABI			127.000
731 GÜG YANSITMA HESABI			85.650
<i>Üretim maliyetlerinin bilanço hesabına aktarılması</i>			

Kenevir üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde; TDHP'den farklı olarak TMS 41'de "151 YARI MAMULLER-ÜRETİM" hesabı yerine "170 TARLA BİTKİLERİ" hesabı kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bu işlemin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki şekilde yapılır.

	25.09.2025		
170 TARLA BİTKİLERİ		322.762	
711 DİMMG YANSITMA HESABI			110.112
721 DİG YANSITMA HESABI			127.000
731 GÜG YANSITMA HESABI			85.650
<i>Üretim maliyetlerinin bilanço hesabına aktarılması</i>			

- **Hasadı Yapılan Kenevirin Stoklara Alınması**

Kenevir üretim maliyetlerinin stoklara alınmasında her iki sistem arasında farklılıklar bulunmaktadır. TDHP'ye göre tarımsal ürünlere ilişkin giderlerin stoklara yansıtılmasında maliyet bedeli ile değerlendirme yapıldığından 322.762 TL tutarındaki maliyet bedelinin kayıtlara alınması gerekmektedir. Buna göre ilgili tutar "152 MAMULLER" hesabına kaydedilmektedir. Dolayısıyla bu işlemin muhasebeleştirilmesi ise şöyle olmaktadır.

	25.09.2025		
152 MAMULLER		322.762	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM			322.762
<i>Üretim maliyetlerinin mamul hesabına alınması</i>			

TMS 41'de ise tarımsal ürünler hasat zamanında gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüldüğünden hasat zamanında kenevirin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede kenevirin gerçeğe uygun değeri piyasa değerinden satış

maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmektedir. Dolayısıyla kenevire ait gerçeğe uygun değer ise aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Gerçeğe Uygun Değer = Piyasa Fiyatı – Fabrikaya Götürme Maliyet

Hasat edilen kenevirin satış tutarı (33.600 kg x 15 TL)504.000 TL'dir.

Hasat işleminin ilçede bulunan kenevir üretim işletmesi tarafından ücretsiz olarak gerçekleştiği için fabrikaya götürme maliyeti oluşmamıştır Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer şu şekilde hesaplanacaktır:

Kenevirin gerçeğe uygun değeri: 504.000 TL-0 TL = 504.000 TL'dir.

Kenevirin değer artışı: 504.000 TL-322.762TL = 181.238 TL'dir.

Böylece, kenevirin gerçeğe uygun değeri 504.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Kenevirin gerçeğe uygun değeri ile maliyet bedeli arasındaki 181.238 TL'lik fark, canlı varlıkların hasat anında belirlenen gerçeğe uygun değeri olmaktadır. Canlı varlıklara ait söz konusu bu değer farkı ise kazanç olmakta ve kâr/zarar tablosunda ayrı bir kalemden raporlanmaktadır. Bu bağlamda, Finansal Raporlamaya Uygun Hesap Planı'nda canlı varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan bu değer artışı "643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabına gelir olarak kaydedilmekte ve TDHP'den farkı da burada ortaya çıkmaktadır. TDHP'de ise değerlendirme maliyet bedeliyle yapıldığı için böyle bir değer artışı meydana gelmemekte ve dolayısıyla raporlama işlemi yapılmamaktadır. Bu işlemin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi ise şöyle yapılır.

25.09.2025		
152 MAMULLER	504.000	
170 TARLA BİTKİLERİ		322.762
643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI		181.238
<i>Üretim maliyetlerinin mamul hesabına alınması</i>		

• Kenevirin Satım İşlemi

Kenevirin hasat işleminin tamamlanmasının ardından ilçede faaliyette bulunan kenevir fabrikasına satışı yapılmıştır. Herhangi bir avans işlemi olmadığı için doğrudan satış kaydı yapılacaktır. Hasat sonucunda 48 dekar alanda toplam 33.600 kg kenevir elde edilmiştir. Kenevirin kg fiyatı 15 TL'den satılmıştır. Bu satış işlemi sonucunda toplamda (33.600 kg x 15 TL) 504.000 TL peşin olarak alınmıştır.

Satış işlemine ait muhasebe kaydı,TMS 41'e ve TDHP'ye göre aynıdır ve aşağıdaki şekilde yapılır.

	29.09.2025		
100 KASA	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	504.000	504.000
<i>Kenevir satışı</i>			

- **Satılan Kenevirin Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi**

TDHP'de kenevirin maliyetinin muhasebeleştirilmesi direkt olarak üretilen mamullerin maliyetiyle yapılmaktadır. Dolayısıyla yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

	29.09.2025		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	152 MAMULLER	322.762	322.762
<i>Kenevir maliyeti</i>			

TMS 41'de kenevirin maliyetinin muhasebeleştirilmesinde ise TDHP'den farklı olarak üretilen mamulün maliyeti ile değil de gerçeğe uygun değer ile maliyet hesabına aktarımı yapılmaktadır. Bu işlemin muhasebe kaydı ise şöyle yapılır.

	29.09.2025		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	152 MAMULLER	504.000	504.000
<i>Kenevir maliyeti</i>			

Yukarıdaki kenevirin maliyetinin muhasebeleştirilmesine bakıldığında, her iki hesap yönteminde de kayıtlar aynı olmakla birlikte tutarlarda farklılık görülmektedir. Bu fark TDHP'de mamul maliyeti, TMS 41'de ise gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Söz konusu fark olan 181.238 TL, daha önce TMS 41'de yapılan kenevirin stoklara alınması kaydında "643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışı" hesabının alacağına kaydedilmiştir.

- **Kapanış Kayıt İşlemleri**

TDHP'ye göre kapanış kayıtları aşağıda yer almaktadır.

	29.09.2025		
711 DİMMG YANSITMA HESABI		110.112	
721 DİG YANSITMA HESABI		127.000	
731 GÜG YANSITMA HESABI		85.650	
710 DİMM GİDERLERİ			110.112
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			127.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			85.650
<i>Maliyet hesapları</i>			

	29.09.2025		
690 DÖNEMKÂRI VEYA ZARARI	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	322.762	322.762
<i>Gider hesapları</i>			

	29.09.2025		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	504.000	504.000
	<i>Gelir hesapları</i>		
	29.09.2025		
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	181.238	181.238
	<i>Dönem karı</i>		
	29.09.2025		
	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI	181.238	181.238
	<i>Dönem net karı</i>		

TMS 41'e göre kapanış kayıtları ise aşağıda yer almaktadır.

	29.09.2025		
	711 DİMMG YANSITMA HESABI 721 DİG YANSITMA HESABI 731 GÜG YANSITMA HESABI 710 DİMM GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	110.112 127.000 85.650	110.112 127.000 85.650
	<i>Maliyet hesapları</i>		
	29.09.2025		
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	504.000	504.000
	<i>Gider hesapları</i>		
	29.09.2025		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	504.000 181.238	685.238
	<i>Gelir hesapları</i>		
	29.09.2025		
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 699 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	181.238	181.238
	<i>Dönem karı</i>		
	29.09.2025		
	699 DÖNEM NETKÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI	181.238	181.238
	<i>Dönem net karı</i>		

Kapanış kaydında; TMS 41'de, TDHP'den farklı olarak "643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI" ve "699 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI" hesapları kullanılmıştır.

Yukarıdaki bilgiler paralelinde işletmenin faaliyetlerine ilişkin dönem sonunda oluşan gelir ve giderlerini gösteren TMS 41'e göre Kar veya Zarar Tablosu, TDHP'ye göre ise Gelir Tablosu karşılaştırmalı bir şekilde Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2. Kar veya Zarar Tablosu/Gelir Tablosu (TL)

TMS 41		TDHP	
2025 Yılı Kar veya Zarar Tablosu		2025 Yılı Gelir Tablosu	
+ Yurt içi Satışlar	504.000	+ Yurt içi Satışlar	504.000
- Satılan Mamul Maliyeti	(504.000)	- Satılan Mamul Maliyeti	(322.762)
Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları	181.238		
Brüt kar	181.238	Brüt Satış Karı	181.238

Tablo 2 incelendiğinde, TMS 41 ve TDHP'ye göre hazırlanan kar veya zarar/gelir tablosunda işletmenin 504.000 TL satış geliri elde ettiği, satış maliyetinin ise TMS 41'e göre 504.000 TL, TDHP'ye göre ise 322.762 TL olduğu görülmektedir. TMS 41 çerçevesinde hazırlanan kar veya zarar tablosunda değerlendirme artış ve azalışları da yer almaktadır. TDHP'de ise maliyet yöntemi kullanıldığından gelir tablosunda böyle bir kalem yer almamaktadır. Her iki tablo formatında da işletmenin brüt satış karı aynı olmakta ve 181.238 TL olarak gerçekleşmektedir.

TMS 41'e göre hazırlanan kar veya zarar tablosunda faaliyet giderleri düşüldükten sonra hesaplanan kar işletmenin esas faaliyet kar/zararı olarak raporlanır. TDHP'de ise bu kavram yer almamaktadır ve bu rakam faaliyet karı olarak raporlanmaktadır.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tarım sektörü, toplumların beslenme ihtiyaçlarını karşılarken aynı zamanda ekonominin birçok sektörüne de girdi sağlayarak istihdama yaptığı katkı ile önemini gittikçe artıran bir sektör konumundadır. Bundan dolayı tarım işletmeleri de önemli bir konuma sahip olmaktadır. Tarım işletmelerinde tarımsal işlemlere ait finansal bilgilerden hareketle kayıtların yapılması, bu kayıtların analiz edilerek yorumlanması sonucunda, işletme sahiplerine ve yöneticilerine önemli ve gerekli bilgiler sağlanmaktadır. Son dönemde tarımsal faaliyette bulunan işletme sayısının artmasıyla beraber bu alanda faaliyette bulunan işletmelerin tarım muhasebesine verdikleri önem giderek artmaktadır. Bu durum, özellikle tarım işletmelerinde maliyet hesaplamalarını daha da ön plana çıkarmıştır. Tarımsal üretim işletmelerinde bu ihtiyaçların giderilmesi ve özellikle de gerçeğe uygun değere ulaşılabilmesi için girdilerin sistematik bir şekilde tespit edilmesi, üretimde kullanılan maliyet unsurlarının belirlenmesinde sistemli bir muhasebe alt yapısını gerektirmektedir.

Türkiye'de son yıllarda kenevir üretiminin tekrar önem kazanmasıyla birlikte bu bitkinin hem sanayi hem de tarım ekonomisi açısından stratejik değeri ön plana çıkmıştır. Özellikle lif, tohum, yağ ve biyokompozit alanında kullanılan kenevir bitkisi ekonomik potansiyeli nedeniyle alternatif bir tarımsal ürün haline gelmiştir.

Bu çalışma, kenevir üretim faaliyetlerinde ortaya çıkan maliyet unsurlarını; TMS 41 kapsamında KGK tarafından yayımlanan Standart Hesap Planı ile vergi mevzuatını esas alan TDHP çerçevesinde karşılaştırmalı olarak muhasebeleştirerek, her iki kayıt sistemi arasındaki muhasebe farklılıklarını ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışmada, Amasya ili Gümüşhacıköy ilçesinde faaliyet gösteren üreticilerden elde edilen gerçek maliyet verilerine dayalı örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Kenevir üretim faaliyetlerinin TMS 41 ve TDHP kapsamında muhasebeleştirilmesinde, üretim, hasat ve satış işlemleri olarak karşılaştırıldığında birim maliyetlerin belirlenmesinde bazı giderlerin mali raporlara yansımada farklılık olduğu tespit edilmiştir. Kenevirin pazar maliyetleri ile ürünü pazar yerine taşıma maliyetlerinin kayıtlara alınması bu farklılıklardandır. Uluslararası muhasebe standartları paralelinde; Tarımsal Faaliyetler Standardı, gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile birlikte bilgiyi esas alan bir anlayışı benimsemişken, TDHP ise vergiyi esas alan tarihi maliyet yaklaşımı anlayışını benimsemiştir. Dolayısıyla her iki yaklaşımdan kaynaklanan bu farklılıkların işletmelerin finansallarına yansımaları ise farklı olmuştur.

Çalışma sonucunda; canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ölçümünde; TMS 41'e göre hasat anında belirlenen gerçeğe uygun değer farkları "*643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları*" hesabında gelir olarak raporlanmışken, TDHP'de bu tür değerlendirme farkları muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır. Yapılan bu muhasebeleştirme işlemi TDHP'ye göre muhasebeleştirme işleminden farklılık arz etmektedir. Bu farklılık da TMS 41'göre maliyet hesaplamalarında maliyet tutarında bir değişikliğe yol açmıştır. Ayrıca, TMS 41'de canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işleminde kenevirin hasadından stoklara alınmasına kadar geçen süredeki maliyetler "*170 Tarla Bitkileri*" hesabında muhasebeleştirilmişken, TDHP'de ise üretim için yapılan tüm maliyetler "*151 Yarı Mamuller Üretim*" hesabında muhasebeleştirilmiş, üretimi tamamlanan ve hasadı yapılan kenevir ise "*152 Mamuller*" hesabına aktarılmıştır. Bu bulgular, her iki muhasebe sisteminin de hem maliyetin ölçümü hem de finansal tablo sunumu bakımından farklı sonuçlara yol açtığını göstermektedir. Dolayısıyla, bu da TMS 41 esasında hesaplanan maliyetin, TDHP esasına göre hesaplanan maliyetten daha yüksek çıktığı sonucunu doğurmuştur.

İki farklı muhasebe sistemi arasındaki farklılık, işletmenin TMS 41'e göre düzenlediği kar veya zarar tablosu ile TDHP'ye göre düzenlediği gelir tablosundaki kalemler açısından da farklılıklar oluşturmaktadır. Her iki muhasebe sistemine göre oluşturulan mali tablolarda brüt satış karı veya zararı hesabında ortaya çıkan tutar farklılıkları brüt satış karlılığını etkilemektedir. Yine iki muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar satılan mamul maliyetinin de farklı çıkmasına yol açarak, faaliyet oranlarının farklı çıkmasına sebebiyet vermekte, bu da farklı yorumlamalara yol açabilmekte, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir. Bu bağlamda, işletmelerin TMS 41 çerçevesinde raporlama yapması oldukça önemli hale gelmektedir. Dönem net karının muhasebeleştirilmesinde ise TDHP'ye göre yapılan muhasebe kayıtlarında "*692 Dönem Net Kârı Veya Zararı*" hesabı kullanılmışken, TMS 41'e göre yapılan kayıtlarda ise bu hesabın yerine "*699 Dönem Net Kârı Veya Zararı*" hesabı kullanılmıştır. Ancak bu farklılığa rağmen iki kayıt sisteminde tutarda farklılık ortaya çıkmamış, yalnızca hesap kodlarında bir farklılık oluşturmuş, gelir tablosunun içerik bakımından farklılaşmasına yol açmıştır.

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 41 gerçeğe uygun değeri benimsediğinden muhasebe kayıtlarının tutarlı ve gerçekçi olmasını sağlayabilmek için tarımsal faaliyette bulunan tüm işletmeler tarafından TMS 41' in uygulanmasının zorunlu olması gerekmektedir.

Tarımsal faaliyet işletmelerinin varlıklarının büyük bir kısmı canlı varlıklardan oluşması nedeniyle bu canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla birlikte bilgi kullanıcılarına doğru ve şeffaf bilgilerin sunulacağı öngörülmektedir.

Öte yandan, Türkiye'de TDHP vergi mevzuatını benimsediğinden dolayı iki farklı raporlama ortaya çıkmaktadır. Bu farkları ortadan kaldırabilmek için vergi mevzuatı ile standart uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Böylece özellikle uluslararası yatırımcıların gerek karar alırken gerek işletmeyi finansal ve faaliyet açısından değerlendirirken karşılaştırılabilirlik, gerçeğe uygunluk ve şeffaflık sağlanmış olacaktır.

TMS 41, canlı varlıklar için gerçeğe uygun değer ölçümünü teşvik ederek, tarım sektöründeki finansal bilgilerin geçerliliğini, şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Bu iyileştirmeler, bilinçli kararlar almak için doğru ve güncel değerlemelere ihtiyaç duyan paydaşlar için özellikle faydalıdır.

Bu sonuçlardan hareketle, kenevir üretim faaliyetlerin muhasebeleştirilme sürecinde TDHP'nin yetersiz olduğu, bu yetersizliği gidermek adına TMS 41'in tarımsal işletmeler tarafından kullanılmasını uygun olacağı değerlendirilmektedir. Çünkü, TMS 41'in mali tabloların faydalı ve gerçeğe uygun sunumu açısından bilgi ve ilkesel odaklı yaklaşımının daha faydalı olduğu düşünülmektedir. Ayrıca, kenevir üretimi Türkiye'de bitkisel üretim türlerinden tarla ürünü üretim tipinin son dönemde önemi artan ürünlerinden birisidir. Yine kenevirin tohum ekiminden, olgunlaşmasına ve hasat sürecinin tamamına kadar TMS 41'de yer alan tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi şartlarına tam olarak uymaktadır. Bu açıdan çalışmanın tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda literatüre katkı sağlayacağı, bu alandaki eksikliğe dikkat çekeceği ve ilgililere merak uyandıracacağı, gelecekte yapılacak çalışmalara gerek kavramsal, gerek yöntemsel olarak katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKLAR

- Acar, M.- Yiğen, Ç.- Şahin, M.- Aytaç, S.(2025). "Kenevir tarımı ve mevzuatı".T.C.Tarım ve Orman Bakanlığı Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü Karadeniz Tarımsal Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Yayınları, Samsun
- Aksoylu, S. (2013). "Tarımsal faaliyetlerin Türkiye muhasebe standardı 41'e göre muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe uygun değer muhasebesi". Muhasebe ve Denetime Bakış, 39, 65-78.
- Aras, A (1988). "Tarım Muhasebesi". İzmir: Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları Yayın No:486.
- Aydoğan, M.- Terzi, Y. E.- Gizlenci, Ş.- Acar, M.- Esen, A.- Meral, H. (2020). "Türkiye'de kenevir yetiştiriciliğinin ekonomik olarak yapılabilirliği: Samsun ili Vezirköprü ilçesi örneği". Anadolu Tarım Bilimleri Dergisi, 35(1), 35-50.
- Badem, A. C.- Savcı, M. - Kılınç, Y. (2013). "Türkiye'de çay yaprağı üretimi ve TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı uygulaması". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15(3), 113-147.
- Başer, U.- Bozoğlu, M. (2020). "Türkiye'nin kenevir politikası ve piyasasına bir bakış". Tarım Ekonomisi Araştırmaları Dergisi, 6(2), 127-135.
- Büyükipekçi, S.- Kağıtçı, A. (2015). "Tarımsal faaliyetlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi". Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12(1), 105-113.
- Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025). "Biological assets in agricultural accounting: A systematic review of the application of IAS 41." Journal of Risk and Financial Management, 18(7), 380.

- Çukacı, Y. C.- Canpolat, İ. (2024). "Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı ile vergi usul kanununun karşılaştırılması: Bir kayısı üretim işletmesinde uygulama". *The Journal of Turk-Islam World Social Studies*, 11(43), 340-362.
- Dikmen, B. B.- Köksal, A. G. (2019). "Tarımsal ürünlerin tekdüzen muhasebe sistemi, TMS 41 ve VUK'a göre muhasebeleştirilmesi: Şeker pancarı üretim işletmesinde bir uygulama". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 68(12), 1051-1060.
- Mohammed, E. (2025). "The impact of international accounting standards (IAS 41) on agricultural financial reporting". *Sivas International Conference on*. 30-31 May 2025.
- Gelir Vergisi Kanunu.
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>(Erişim Tarihi: 15.11.2025)
- Gültekin, N. (2019). "Yumurta üretim faaliyetinde bulunan işletmelerin tarımsal faaliyetler (TMS 41) standardına göre muhasebeleştirilmesi". *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 246-265.
- Güneş, D.- Şimşek, K.(2025). "Şeker pancarı üretim maliyetlerinin tekdüzen hesap planı ve Türkiye muhasebe standartları TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi: Bir işletme örneği". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 27(1), 27-56.
- Hatunoğlu, Z.- Kılılı, M. (2016). "Tarım işletmelerinde bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi". *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1).
- Keleş, D. (2022). "Türkiye'deki finansal raporlama çerçevesi kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK çerçevesinde bir karşılaştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 620-640.
- Kondraszuk, T. (2019). "The theory of economics and organization of agricultural farms in the context of National Accounting Standard no.12. Agricultural activities." *Roczniki (Annals)*, 2019(2).
- Korga, S. (2026). "Taşırıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi: Türkiye muhasebe standartları ve vergi usul kanunu çerçevesinde bir uygulama." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 25(77), 79-106.
- Merdane, Ş.- Özulucan, A. (2024). "TMS 41 tarımsal faaliyetler standardı ve vergi usul kanunu çerçevesinde büyükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirilme işlemlerinin incelenmesi ve örnek uygulamalar". *Uşak University Journal of Social Sciences/Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(2).
- Şentürk, K. C., ve M. Yardımcıoğlu.(2018). "Türkiye'de tarımsal faaliyetlerin vergi ve muhasebe uygulamalarındaki durumu." *Social Sciences Studies Journal*, 4 (13): 18-34.
- Tarım Kanunu.
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5488&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>(Erişim Tarihi: 10.12.2025)

Tekdüzen Hesap Planı. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://ismmmo.org.tr/dosya/415/Mevzuat-Dosya/tekduzhesaplanı.pdf. (Erişim Tarihi: 10.11.2025).

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı (2018). KGK

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı. (2019). KGK

Vasilić, M., & Savić, B. (2025). "Accounting for agricultural activity: How transparent are Serbian companies?." *Economic of Agriculture*, 72(2), 577-597.

Vergi Usul Kanunu.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> (Erişim Tarihi: 20.11.2025)

Yalçın, E.- Şendurur, U. (2021). "Tarım işletmelerinde bahçe bitkileri üretim faaliyetlerinin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi". *İşletme Akademisi Dergisi*, 2(2), 55-175.

