

# ULUSLARARASI SOSYAL ARAŞTIRMALAR DERGİSİ THE JOURNAL OF INTERNATIONAL SOCIAL RESEARCH

Cilt: 12 Sayı: 68 Yıl: 2019  
www.sosyalarastirmalar.com  
Issn: 1307-9581



Volume: 12 Issue: 68 Year: 2019  
www.sosyalarastirmalar.com  
Issn: 1307-9581

Doi Number:  
<http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3891>

## TARIMSAL ÜRÜNLERİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ, TMS 41 VE VUK'A GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ŞEKER PANCARI ÜRETİM İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

### THE ACCOUNTING OF AGRICULTURAL PRODUCTS ACCORDING TO THE UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM, TAS 41 AND TAX PROCEDURE LAW: AN APPLICATION IN SUGAR BEET PRODUCTION ORGANIZATION

Beyhan BELLER DİKMEN\*

Ayşe Gül KÖKSAL\*\*

#### Öz

Tarımsal faaliyetlerin gerçekleştirildiği işletmeler tarımsal işletmeler olarak ifade edilmektedir. Önceleri ailelerin geçimlerini sağladıkları faaliyet olarak nitelendirilen tarımsal faaliyetlerin ticari nitelik kazanmasından dolayı tarımsal işletmelere ulusal ve uluslararası piyasalarda yapılan yatırımlarda her geçen gün artış meydana gelmektedir. Bu durum, tarımsal işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde kayıt altına alınması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Canlı varlık ya da tarımsal ürünlerin üretildiği bu işletmelerde doğru ve gerçeğe uygun mali nitelikli bilgi üretimi için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu'nun gerekleri doğrultusunda muhasebeleştirilme işlemleri yapılmaktadır. Çalışmanın amacı, tarımsal ürünlerin, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirme ve muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve Vergi Usul Kanunu'nda tarımsal ürünler ile ilgili olan açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra, tarımsal ürün olarak ifade edilen şeker pancarının TMS 41 standardı ve VUK kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

**Anahtar Kelime:** Tarımsal Ürün, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 41, Vergi Usul Kanunu, Muhasebeleştirme.

**Jel Sınıflandırması:** M41.

#### Abstract

Organizations in which agricultural activities are carried out are referred to as agricultural organizations. Because of agricultural activities, which were formerly considered as activities that families earned their livelihood, have gained commercial character, there has been an increase in investments made in agricultural organizations in national and international markets. This situation elicits the necessity of accurate and realistic recording of activities carried out in agricultural organizations. In those organizations in which live assets or agricultural products are produced, in order to generate accurate and realistic financial information, accounting procedures are performed in accordance with the requirements of TAS 41 Agricultural Activities Standard and Tax Procedure Law. The aim of this study is to determine principles of valuation and accounting of agricultural products in accordance with TAS 41 Agricultural Activities Standard and Tax Procedure Law. For this purpose, primarily, it has been included some explanations about agricultural products from which TAS 41 Agricultural Activities Standard and Tax Procedure Law. Then, procedures for the accounting of sugar beet, which is expressed as agricultural product, are explained with an application example within the scope of TAS 41 Agricultural Activities Standard and Tax Procedure Law.

**Keywords:** Agricultural Product, Turkey Accounting Standarts, TAS 41, Tax Procedure Law, Accounting.

**Jel Classification:** M41.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, b.beyhanbeller@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2260-6321>.

\*\* Doç. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, aysegul.hatipoglu@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3274-5029>.



## 1. GİRİŞ

İklim koşullarının değişmesi, doğal kaynakların azalması, nüfusun artması, teknolojinin gelişmesi ve tarım sektörüne aktarılan sermayenin artması tarımsal faaliyetleri gerçekleştiren işletmeleri, geleneksel tarım yöntemlerinden vazgeçerek modern tarım yöntemlerini kullanmaya yönlendirmektedir. Bununla birlikte, önceleri genellikle babadan oğula kalan veya aileler tarafından gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler, günümüzde uzman kişiler tarafından yapılmaktadır. Bu durum, tarımsal faaliyetlerin belgelere dayalı ve kayıt altına alınarak yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Tarımsal işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin belgelere dayalı olarak kayıt altına alınabilmesi için bu işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin kullanılması gerekmektedir. Bu durum, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde muhasebe bilgi sisteminde yeni düzenlemeler yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe bilgi sisteminde yapılacak düzenlemeler ile tarımsal işletmelerin ihtiyaçlarının karşılanması da mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda, "Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 41" 01 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından UMS 41 esas alınarak hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı 24 Şubat 2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Standart, yayımlandığı günden bu yana birçok kez tebliğler aracılığı ile güncellenmiştir.

Bu çalışmada tarımsal ürünlerin, TMS 41 ve Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre ilk kez kayda alınması, sonraki dönemlerde değerlemesi incelenmiştir. Bu kapsamda tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesine ait işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

## 2. TARIMSAL FAALİYET KAVRAMI

Tarım kavramı Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından; bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretiminin gerçekleştirilmesi, bu ürünlerin kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunarak işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2018).

Tarımsal faaliyet; toprağı ve tohumu kullanarak, bitkisel ve hayvansal maddeler üretmek ve üretilen bu maddeleri işleyerek yarı ve tam mamul haline getirmek için yapılan faaliyetler olarak ifade edilmektedir (Çetin ve Tipi, 2011, 15). TMS 41'e göre tarımsal faaliyet; "Satışa ya da geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi" şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, Madde 5). Standartta; hayvan yetiştiriciliğı, ormancılık, yıllık ya da daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliğı, meyve bahçesi ve fidan ekiciliğı, çiçekçilik ve balık çiftlikleri de dahil olmak üzere su ürünleri yetiştiriciliğı tarımsal faaliyetlere örnek olarak verilmektedir (TMS 41, Madde 6).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 52'nci maddesinde "zirai kazanç; zirai faaliyetten doğan kazanç" olarak tanımlanmış ve zirai kazançların elde edildiğı zirai faaliyet; "Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretilmesini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (GVK, Madde 52).

## 3. TARIMSAL FAALİYET TÜRLERİ

Tarımsal faaliyetleri; bitkisel üretim, hayvansal üretim, orman ürünleri üretimi ve su ürünleri üretimi olmak üzere dört grupta ele almak mümkündür (Akdoğan vd., 2011, 496).

### 3.1. Bitkisel Üretim

Bitkisel üretim; tarla ürünleri üretimi ve bahçe ürünleri üretimi olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Buğday, arpa, mısır gibi tahıllar, mercimek ve nohut gibi baklagiller, pamuk ve şeker pancarı gibi sanayi bitkileri, ayçiçeğı ve yerfıstığı gibi yağlı tohumlar ile patates ve soğan gibi yumru bitkiler tarla ürünü olarak ifade edilebilmektedir. Bahçe ürünleri ise, uzun ömürlü bitkilerin dikili olduğu arazilerde meyve vermesi sonucu elde edilen ürünlerdir. Bahçe ürünlerini yumuşak çekirdekli, sert çekirdekli, sert kabuklu, üzümü meyveler, turuncgiller olarak ifade etmek mümkündür (Cihangir, 2010, 21).

### 3.2. Hayvansal Üretim

İnsanların besin ihtiyaçlarını karşılamada önemli bir yer tutan hayvansal gıdalar farklı hayvanlardan elde edilmektedir. Kırmızı ve beyaz et, süt, yumurta, yapağı, tiftik, kıl, deri, boynuz, bağırsak gibi hayvansal ürünlerin hepsi hayvansal üretim içerisinde değerlendirilebilmektedir (Akdoğan vd., 2011, 497).

### 3.3. Orman Ürünleri

İnsanlar tarafından gereken özenin gösterilmediğı ormanlar, aslında hem insanlar hem de Dünya'muz için büyük bir öneme sahiptir. Ormanlar, oluşan çevresel kirliliklerine rağmen insanların oksijen kaynağıdır. Ormanlar, sadece oksijen kaynağı olarak kalmamakta hem de ormanlardan elde edilen ve



hammaddesi odun olan birtakım ürünlerle insanların yaşamlarını kolaylaştırmaya devam etmektedir (Akdoğan vd., 2011, 498).

### 3.4. Su Ürünleri

Dünya’da, son yıllarda kırmızı et gibi bazı hayvansal gıdalara dayalı olarak oluşan birtakım hastalıklar sonucu su ürünleri olarak ifade edilen ve protein oranı yüksek olan ürünler insanlar tarafından daha çok tercih edilmektedir. Açık denizlerde, göletlerde, nehirlerde ve balık üretme çiftliklerinde yapılan her türlü balık, sünger, kabuklu yumuşakçalar ile diğer su varlıkları avcılığı ve yetiştiriciliği su ürünleri faaliyetleri olarak açıklanmaktadır (Akdoğan vd., 2011, 498).

### 4. TARIM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DÜZENİ

İnsanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal veya hizmet üreten ekonomik birimler işletme olarak ifade edilebilmektedir. İnsanların tarımsal ürünlerden kaynaklanan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan işletmeleri de tarımsal işletme olarak tanımlamak mümkündür.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarımsal işletmeyi, “Yasal durumu ne olursa olsun, sahip olduğu, ortaklık, yarıcılık ya da kiralama şeklinde işlediği arazinin büyüklüğüne bakılmaksızın kendi adına bitkisel üretim yapan ya da küçükbaş veya büyükbaş hayvan besleyen veya hem bitkisel üretim hem hayvancılık yapan tek yönetim altındaki ekonomik birimdir.” şeklinde tanımlamıştır (Tikas, 2010). Tarım işletmeleri, insanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tarımsal faaliyetlerin yapıldığı ekonomik birimler olarak ifade edilebilmektedir (Gökgöz, 2013, 7).

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve varlıkları sağlamak için elinde bulunan kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilebilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bilgi sistemidir (Önel, 2003, 19). İşletmeler hangi amaçla kurulsun kurulsun yaptıkları işlemleri muhasebeleştirme gerekmektedir. Bu muhasebeleştirme işlemlerini yerine getirirken temel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosu ilkelerinden oluşan “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri”ni dikkate almak zorundadırlar (Sevilengül, 2003, 19).

Sanayi ve üretim işletmelerinde kullanılan muhasebe işlemleri, tarım işletmelerinde de muhasebe sürecinin düzenli olarak takip edilmesi ile yerine getirilmektedir. Muhasebe sürecinde yapılması gereken ilk işlem yapılan alış ya da satış işlemlerinin belgelere dayandırılmasıdır. Düzenlenen belgelerdeki işlemleri yevmiye kayıtlarına aktarmada tarih sırası dikkate alınmakta ve yevmiye kayıtları yapılmaktadır. Yevmiye kayıtlarını düzenledikten sonraki aşama defter-i kebirlerin düzenlenmesidir. Defter-i kebirler düzenlendikten sonra ise muhasebenin özetleme fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için mali tablolar düzenlenmelidir. Mali tablolar, işletmenin muhasebe bilgileri ile ilgilenen kişi veya kurumlara anlaşılır şekilde sunulabilmesi için analiz edilip yorumlanmaktadır. Genel olarak, işletmelerde uygulanan muhasebe sürecini belirttikten sonra tarım işletmeleri için tarımsal faaliyet muhasebesini aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür.

Tarımsal faaliyet muhasebesi kavramını; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve ilgili kişi ve kuruluşlara yorumlayarak raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür (Gökgöz, 2013, 14). İşletmenin türü ne olursa olsun muhasebe işlemleri belgelere dayalı olarak kaydedilmekte, sınıflandırılmakta, özetlenmekte, analiz edilmekte ve yorumlanmaktadır.

Muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirebilmek için, muhasebenin temel kavramlarından biri olan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereği işletmeler birtakım belgeleri düzenlemek zorundadır. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelerin düzenlenmesini gerektirmektedir (Kavak, 2005, 6). Bu gereklilik doğrultusunda, tarımsal faaliyet muhasebesinde kullanılacak belgeleri de Tablo 1.’deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 1: Tarımsal İşletmelerde Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Yasal (Doğal) Belgeler	İsteğe Bağlı (Yapay) Belgeler	
Fatura	Malzeme İstek Formu	Gider Merkezi Detay Maliyet Tablosu
Sevk İrsaliyesi	Malzeme Ambar Giriş Formu	Üretim - Maliyet Değerlendirme Raporu
Perakende Satış Vesikaları	Malzeme Sarf Fişi	Özet Maliyet Tablosu
Gider Pusulası	Stok Kartları	Gider Dağıtım Tablosu
Müstahsil Makbuzu	Ambar Giriş Fişi	İş Emri
Ücret Bordrosu	Ambar Malzeme İade Fişi	İşçi Zaman Kartı
Diğer Vesikalar	Sipariş Maliyet Kartı	Günlük Personel Çalışma Raporu



Tablo 1’de gösterildiği gibi, tarımsal işletmelerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler, yasal ve isteğe bağlı belgeler olmak üzere iki grupta incelenebilmektedir. Yasal belgeler olarak belirtilen fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu vb. belgeler, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 229 - 242 maddelerinde de muhasebede kullanılması gereken belgeler olarak belirtilmiştir. Malzeme istek formu, stok kartları, ambar giriş fişi, iş emri, işçi zaman kartı vb. olarak belirtilen isteğe bağlı belgeler ise, işletmelerin üretim ve verimliliğinin ayrıntılı bir şekilde izlenebilmesi için düzenlenen belgeler olarak ifade edilmektedir (Gökgöz, 2013, 21).

## 5. TARIMSAL FAALİYET İŞLEMLERİNİN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Tarımsal faaliyetlerle ilgili standart hazırlama projesini 1994’de gündemine alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), 01 Ocak 2003 tarihinden itibaren geçerli olan “UMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardını uygulamaya koymuş ve Türkiye’de de uluslararası muhasebe standartlarının aynen alınıp yayınlanması sonucu “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 2006 yılında yayınlanmış ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda (UFRS) meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla Tebliğ’ler aracılığıyla güncellenmiştir (Akdoğan vd., 2011: 493).

### 5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 41’in amacı; gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlere ait muhasebeleştirme yöntemlerini ve bunlara bağlı olarak yapılacak açıklamaları belirlemek olarak ifade edilmektedir (TMS 41).

Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyetlere ait devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi işlemleri tarımsal faaliyet standardının kapsamını oluşturmaktadır. Ancak tarımsal faaliyetlerle ilgili arsa, tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkiler, taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar ve hasat noktasından sonraki ürünlere bu standart uygulanmaz (TMS 41 Madde 1 - 2). Bu madde doğrultusunda, “Tarımsal Faaliyetler Standardının” kapsamını Tablo 2’deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 2: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik Ağaç Korusundaki Ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda Elde Edilmek Üzere Kesilen Sığır	Sosis, Pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat Edilmiş Pamuk	İplik, Giysi
Şeker Kamışı	Hasat Edilmiş Kamış	Şeker
Tütün Bitkileri	Toplanmış Yapraklar	İşlenmiş Tütün
Çay Çalılığı	Toplanmış Yapraklar	Çay
Üzüm Asmaları	Toplanmış Üzümler	Şarap
Meyve Ağaçları	Toplanmış Meyve	İşlenmiş Meyve
Palmiye Ağaçları	Toplanmış Meyve	Palmiye Yağı
Kauçuk Ağaçları	Hasat Edilmiş Lateks	Kauçuk Ürünler
Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamında bulunur. Fakat, taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41’in kapsamına girmektedir.		

**Kaynak:** TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Madde 4.

Tablo 2’de gösterildiği gibi tarımsal faaliyetler TMS 41’in kapsamında yer almasına göre; canlı varlıklar ve tarımsal ürünler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Tablo 2’nin üçüncü sütununda yer alan tarımsal ürünün hasat sonrası işlenmesiyle elde edilen ürünler TMS 41 standardının kapsamında yer almamaktadır. Bunun nedeni tarımsal ürünler hasat edilip işlendikten sonra işlenen bu ürünler “TMS 2: Stoklar Standardı” kapsamında değerlendirilmektedir. Örnek vererek açıklayacak olursak; standart, kayısı elde etmek için bahçeye dikilen kayısı ağacını canlı varlık, elde edilen kayısıları tarımsal ürün olarak kapsamına almasına rağmen, kayısıların işlenmesiyle elde edilen meyve sularını kapsamına almamaktadır.





Tablo 2’de gösterildiği gibi canlı varlıklar; koyun sürüsü, mandıra hayvanı, bitkiler, meyve ağaçları gibi benzer türde canlı hayvan ve bitkiler grubundan oluşmaktadır. Tarımsal ürün ise; canlı varlıktan hasat edilen yün, pamuk, sığır eti gibi ürünlerden meydana gelmektedir. Bu çalışmada ise; yün, kütük, pamuk, şeker pancarı gibi ürünlerin yer aldığı tarımsal ürünler konusu ele alınacaktır.

## 5.2. Raporlamada Kullanılacak Hesaplar

Bu standartta; gerçekleştirilen tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak Tekdüzen Hesap Planı’nda kullanılacak hesapları Tablo 3’teki gibi göstermek mümkündür:

**Tablo 3: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tekdüzen Hesap Planında Kullanılabilecek Hesaplar**

16 Canlı Varlıklar	21 Canlı Varlıklar	60 Brüt Esas Faaliyet
160 Tarla Bitkileri	210 Meyve Ağaçları	606 Canlı Varlık Değerleme Farkları
161 Bahçe Bitkileri	211 Meyve Vermeyen Ağaçlar	
162 Canlı Kümes Hayvanları	212 Canlı Kümes Hayvanları	
163 Canlı Su Hayvanları	213 Canlı Su Hayvanları	
164 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	214 Canlı Büyükbaş Hayvanlar	
165 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	215 Canlı Küçükbaş Hayvanlar	
168 Diğer Canlı Varlıklar	218 Diğer Canlı Varlıklar	
169 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	219 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	

**Kaynak:** Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *İSMMM Yayını Mali Çözüm Dergisi*, Kasım – Aralık 2007, S. 84, s. 46 - 57.

Tablo 3’te gösterildiği gibi tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak kullanılması gereken hesaplar işletmelerde kullanım sürelerine göre “16 Canlı Varlıklar” ya da “21 Canlı Varlıklar” hesap gruplarında gösterilmektedir. İşletmede bir yıl veya daha az süre ile elde bulundurulmuş tarımsal ürünler; “16 Canlı Varlıklar” hesap grubunda yer alan hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. İşletmenin bir yıldan daha uzun süre ile elinde bulundurduğu canlı varlıklar ise; “21 Canlı Varlıklar” hesap grubunda yer alan hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedir.

Tablo 3’ün son sütununda ise; işletmede var olan canlı varlık ve tarımsal ürünlerin değerlendirme farklarının mali tablolarında gösterilmesini sağlayabilmek amacıyla “60 Brüt Satışlar” hesap grubunun altında “606 Canlı Varlık Değerleme Farkları” hesabının kullanımı önerilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2009, 630).

Tablo 3’te gösterildiği gibi bu çalışmada, şeker pancarı üretimi örneğine yer verildiği için “160 Tarla Bitkileri Hesabı” kullanılacaktır. Bu hesap, işletmede yetiştirilen ve tek yıllık tarla bitkileri için katılan maliyetleri ve bu bitkilerdeki değer değişikliklerini gösteren hesaptır (Akdoğan vd., 2011, 560).

## 5.3. Tarımsal Ürünlerin Edinimi İle İlgili Muhasebeleştirme İşlemleri

Tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinin yapılabilmesi için; söz konusu tarımsal ürünün işletme tarafından kontrol edilebilmesi, bu üründen sağlanacak olan ekonomik faydanın işletmeye aktarılması ve ürüne ait gerçeğe uygun değer ya da ürünün maliyetinin güvenilir şekilde ölçülmesi gerekmektedir (TMS 41, Madde 10).

## 5.4. Tarımsal Ürünlerde Değerleme

TMS 41, tarımsal ürünlerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimsemiş ve gerçeğe uygun değer kavramını sekizinci maddede belirtmiştir. Bu maddeye göre, gerçeğe uygun değer; “piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satılması durumunda elde edilen ya da bir borcun devrilmesinde ödenen fiyattır” şeklinde ifade edilmektedir (TMS 41, Madde 8).

Tarımsal ürünlerin edinimi sırasında belirtilen özellikleri taşıyan tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değer olan ve piyasa fiyatını esas alan net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir (TMS 41, Madde 12). Piyasa fiyatı belirlenirken ise; piyasada geçerli olan fiyatın esas alınması ile gerçeğe uygun değer belirlenmektedir (Aksoylu, Mart 2013, 70).

Tarımsal ürünler hasat anında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek daha sonraki bilanço dönemlerinde ise TMS 2: Stoklar standardının gerektirdiği şartlara göre değerlendirilmektedir (Aksoylu, Mart 2013, 70).



## 5.5. Değerlemeden Kaynaklanan Kar ve Zararların Raporlanması

Hasat zamanı gelen tarımsal ürünlerin maliyet değerleri ve benimsenmiş olan net gerçeğe uygun değerleri arasında oluşan olumlu ve olumsuz fark ise mali tablolarda kar veya zarar olarak kayıtlıdır (TMS 41, Madde 28).

## 6. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TARIMSAL ÜRÜNLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Bu kısımda, vergi mevzuatımızın tarımsal ürünlerin aktifleştirilmesi, değerlendirilmesi, zirai kazanç ile zararlar hakkındaki düzenlemeler açıklanacaktır.

### 6.1. Tarımsal Ürünlerin Aktifleştirilmesi

Tarımsal ürünlerin hangi şartlarda finansal tablolara alınacakları ile ilgili vergi mevzuatımızda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Fakat, 90 Seri Nolu G.V.K. Genel Tebliği'nde zirai üretim, "zirai faaliyetin bir safhası ve mahsullerin yetiştirilip elde edilmesi işidir" şeklinde tanımlanmıştır. Bu açıklama doğrultusunda, tarımsal ürünleri elde etme işi gerçekleştiği anda tarımsal ürünlerin finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (Hatipoğlu, 2012, 89).

### 6.2. Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun çok kapsamlı olarak açıklamalarda bulunduğu değerlendirme kavramı; tarımsal ürünler açısından, maliyet bedeli ile değerlendirme yapılmasını gerektiriyor öngörmektedir. Elde edilecek tarımsal ürünlere ait maliyet bedelleri ise, Maddede belirtilen maliyet unsurları temel olmak üzere Maliye Bakanlığı tarafından tarımsal ürünlerin özelliklerine göre hesaplanacaktır. Ancak, maliyet bedelinin belirlenememesi durumunda ise, değerlendirme ölçüsü; işletmenin yer aldığı bölgedeki zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen ortalama maliyet bedeli kavramı ile ifade edilen emsal bedelinin kullanılması gerektiğini ifade etmektedir (VUK, Madde 276).

### 6.3. Tarımsal Ürünlerde Kar veya Zarar Hesaplaması

Tarımsal faaliyetlerle uğraşan gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanunu'nda çiftçi olarak nitelendirilmiş ve bu kişilerin tarımsal faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar ise vergi mevzuatımızda, tarımsal kazanç olarak kabul edilmiştir (Akdoğan vd., 2011, 554 - 555). Gelir Vergisi Kanunu'na göre küçük çiftçi muafiyeti dışında kalan tarım işletmeleri, vergilerini gerçek usule göre beyan etmelidir. Gelir Vergisi Kanunu, tarım işletmelerinde meydana gelen gelir ve giderlerin gerçekleştiği yılın gelir tablosuna yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir (GVK, Madde 56).

## 7. TARIMSAL ÜRÜNLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Selçuk Tarım İşletmesi, yıllık finansal tablo çıkarmaktadır. İşletme, 10 dönümlük tarlaya şeker pancarı tohumu ekmektedir. Söz konusu tarlaya ekilen şeker pancarının ekiminden hasadına kadar katlanılan maliyetler aşağıdaki gibidir:

- İşletme, Nisan ayında tarlaya ekilmesi amacıyla kilosu 2,5 TL'den 150 kg şeker pancarı tohumu almış ve karşılığında çek vermiştir.
- Şeker pancarı üretiminde kullanılmak amacıyla 700 TL'lik taban gübresi ve 700 TL'lik kimyasal gübre alınmış olup karşılığında çek vermiştir.
- Tarla, ekime hazırlanmak amacıyla sürülmüştür. Bu işlem için 100 TL direkt işçilik gideri ve 300 TL genel üretim gideri meydana gelmiştir. Ödeme nakit olarak yapılmıştır.
- Tarlaya ekimden önce 700 TL'lik taban gübresi atılmıştır.
- Tohumların tamamı tarlaya ekilmiştir.
- Tarlaya 700 TL'lik kimyasal gübre atılmıştır.
- Şeker pancarı için 500 TL sulama giderine katlanılmış ve tutar nakit olarak ödenmiştir.
- 24.10.2019 tarihinde şeker pancarının hasadı yapılmış ve hasat gideri olarak 1.000 TL nakit olarak ödenmiştir.
- 24.10.2019 tarihi itibarıyla hasadı yapılan şeker pancarının gerçeğe uygun değeri 9.800 TL'dir. Pazara götürme ve satış noktası maliyetleri 600 TL'dir.
- 24.10.2019 tarihinde hasat edilen şeker pancarının tamamı 11.000 TL'ye satılmıştır. Tutar nakit olarak alınmıştır.

Selçuk Tarım İşletmesi'nin şeker pancarı ekiminden hasadına kadar yapacağı yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.



## 7.1.TMS 41'e Göre Tarımsal Ürünün Muhasebeleştirilmesi

### İlk madde ve malzemelerin alınmasına ait yevmiye kaydı

	150 İLK MADDE VE MALZEMELER		1.775	
	150.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	150.02 Taban Gübresi :700 TL			
	150.03 Kimyasal Gübre :700 TL			
	103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLE.			1.775
	Şeker Pancarı İlk Maddelerinin Alımı			

### Tarlanın sürülmesine ait yevmiye kaydı

	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		100	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		300	
	100 KASA			400
	Tarlanın Sürülmesine Ait Ücret Ödemesi			

### Tarlaya taban gübresi atılmasına ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		700	
	710.02 Taban Gübresi: 700 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			700
	150.02 Taban Gübresi:700 TL			
	Tarlaya Taban Gübresi Atılması			

### Tohumların ekilmesine ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		375	
	710.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			375
	150.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	Tarlaya Şeker Pancarı Tohumunun Ekilmesi			

### Kimyasal gübre atılmasına ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		700	
	710.03 Kimyasal Gübre: 700 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			700
	150.03 Kimyasal Gübre:700 TL			
	Tarlaya Kimyasal Gübrenin Atılması			

### Sulama giderine ait yevmiye kaydı

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		500	
	730.03 Sulama Gideri: 500 TL			
	100 KASA			500
	Sulama giderine katlanması			

### Hasat giderine ait yevmiye kaydı

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.000	
	100 KASA			1.000
	Hasat gideri için katılan			



Üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesine ait yevmiye kaydı

	160 TARLA BİTKİLERİ		3.675	
	160.01 Şeker Pancarı			
	711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. YANS.		1.775	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		100	
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		1.800	
	Dönem Sonu Maliyet Kaydı			
	711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. YANS.			
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		3.675	
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.			
	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.		1.775	
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		100	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.800	
	Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

Hasadı yapılan tarımsal ürünlerin stok hesabına alınmasına ait yevmiye kaydı

Şeker pancarının gerçeğe uygun değeri (9.800 - 600) = 9.200 TL

	152 MAMULLER		9.200	
	152.01 Şeker Pancarı			
	160 TARLA BİTKİLERİ		3.675	
	606 CANLI VARLIK DEĞER ARTIŞLARI		5.525	
	Hasadı Yapılan Şeker Pancarının Stoklara Alınması			

Tarımsal ürünlerin satılmasına ait yevmiye kaydı

	100 KASA		11.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		11.000	
	Şeker Pancarının Satılması Kaydı			
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		9.200	
	152 MAMULLER		9.200	
	Maliyet Kaydı			

7.2. VUK'na ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Tarımsal Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemelerin alınmasına ait yevmiye kaydı

	150 İLK MADDE VE MALZEMELER		1.775	
	150.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	150.02 Taban Gübresi :700 TL			
	150.03 Kimyasal Gübre :700 TL			
	103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİRLE.		1.775	
	Şeker Pancarı İlk Maddelerinin Alımı			





	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		100	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		300	
	100 KASA			400
	Tarlanın Sürülmesine Ait Ücret Ödemesi			

Tarlaya taban gübresi atılmasına ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		700	
	710.02 Taban Gübresi: 700 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			700
	150.02 Taban Gübresi:700 TL			
	Tarlaya Taban Gübresi Atılması			

Tohumların ekilmesine ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		375	
	710.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			375
	150.01 Tohumluk Şeker Pancarı: 375 TL			
	Tarlaya Şeker Pancarı Tohumunun Ekilmesi			

Kimyasal gübre atılmasına ait yevmiye kaydı

	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		700	
	710.03 Kimyasal Gübre: 700 TL			
	150 İLK MADDE VE MALZEMELER			700
	150.03 Kimyasal Gübre:700 TL			
	Tarlaya Kimyasal Gübrenin Atılması			

Sulama giderine ait yevmiye kaydı

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		500	
	730.03 Sulama Gideri: 500 TL			
	100 KASA			500
	Sulama giderine katlanması			

Hasat giderine ait yevmiye kaydı

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.000	
	100 KASA			1.000
	Hasat gideri için katlanması			

Üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesine ait yevmiye kaydı

	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		3.675	
	151.01 Şeker Pancarı			
	711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. YANS.			1.775
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.			100
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.			1.800



Dönem Sonu Maliyet Kaydı			
711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. YANS.		1.775	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		100	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		1.800	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.			1.775
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			100
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			1.800
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

Hasadı yapılan tarımsal ürünlerin stok hesabına alınmasına ait yevmiye kaydı  
Şeker pancarının gerçeğe uygun değeri (9.800 - 600) = 9.200 TL

152 MAMULLER		3.675	
152.01 Şeker Pancarı			
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM			3.675
Hasadı Yapılan Şeker Pancarının Stoklara Alınması			

Tarımsal ürünlerin satılmasına ait yevmiye kaydı

100 KASA		11.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			11.000
Şeker Pancarının Satılması Kaydı			
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		3.675	
152 MAMULLER			3.675
Maliyet Kaydı			

## 8. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ülkemizde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından borsaya kayıtlı tarım işletmeleri için 01 Ocak 2005 tarihinde yayınlanan (SPK 31) numaralı tebliğdir. 24 Şubat 2006 tarihinde ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, UMS 41'i Türkçeye çevrilerek söz konusu standardı tarım işletmelerinin kullanımına sunmuştur. TMS 41 ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın belirlediği ilkeler benimsenmiştir.

Çalışmada tarımsal faaliyetin tanımı, türleri, tarımsal faaliyetlere ait işlemlerin TMS 41 ve Vergi Usul Kanunu'na göre muhasebe kayıtları bir örnek yardımıyla ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Örnek uygulamamızda görüldüğü gibi, TMS 41'e göre dönen varlıkların altında canlı varlıklar grubunda yer alan tarımsal ürün, VUK'na göre stoklar grubunda gösterilmektedir. Çünkü vergi mevzuatı düzenlemelerimizde tarımsal ürünlerle ilgili olarak herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durum, tarımsal ürünlerin mamul olarak muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda; muhasebeleştirme işlemleri yapılan örnek uygulamamızda tarımsal ürün olan şeker pancarı TMS 41'e göre, 16 Canlı Varlıklar hesap grubunun altında yer alan "160 Tarla Bitkileri Hesabı"nda gösterilmiştir. VUK'na göre ise, 15 Stoklar hesap grubunun altında yer alan "152 Mamuller Hesabı" kullanılarak muhasebeleştirilmiştir.

TMS 41 ve VUK arasındaki bir başka farklılık ise, tarımsal ürünlere ait değerlendirme yapma aşamasında ortaya çıkmaktadır. TMS 41'e göre net gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilen tarımsal ürünlerin, VUK'na göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen maliyet bedeli ile ya da işletmenin bağlı bulunduğu bölgedeki zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen emsal bedel ile değerlendirileceği ifade edilmektedir. TMS 41 ve VUK arasındaki bir diğer farklılık ise, tarımsal ürünlere ait kar ve zararın raporlanması aşamasında oluşmaktadır. TMS 41, kar veya zararın sadece satış anında değil ilk kayda alınma



aşamasında da oluşabileceğini öngörmektedir. Buna rağmen VUK, tarımsal ürünlerden sadece satış zamanında kar veya zarar elde edilebileceğini belirtmektedir.

TMS 41 tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerle mali tablolarda sunulması konusunda önemli bir yenilik getirmiştir. Tekdüzen Hesap Planında tarımsal ürünlere ilişkin bir hesap bulunmamaktadır. Tarımsal ürünler stok olarak kaydedilmekte ve izlenmektedir. TMS 41 ile tarımsal ürünler işletmenin diğer stoklarından ayrı bir hesap grubunda ve ayrı hesaplarda sunulmaktadır. Ayrıca TMS 41 ile tarımsal ürünler, mali tablolarda maliyet bedeli ya da emsal bedeli ile değil gerçeğe uygun değeri ile sunulacaktır. VUK'a göre maliyet değeri ile değerlendirilen tarımsal ürünlerin değer artışları kayda alınmamaktadır. Ancak TMS 41'e göre gerçeğe uygun değer azalışları ve artışları mali tablolarda kar ya da zarar olarak raporlanmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMMÖ Yayımlı Mali Çözüm Dergisi*, Kasım - Aralık 2007, S. 84, s. 29 - 71.
- Akdoğan, Nalan, Aktaş, Rafet, Deran, Ali, U.Erhan, Deniz ve Acar, Vedat (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoylu, Semra (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mart, s. 65 - 79.
- Cihangir, Ahmet Erkan, (2010). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama. *Hitit Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çorum.
- Çetin, Bahattin ve Tipi, Tolga (2011). *Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, Şubat.
- Gökgöz, Ahmet (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Gökgöz, Ahmet (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, S. 4, C.4, s.95 - 108.
- Hatipoğlu, Ayşe Gül (2012). Tarımsal ürünlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Ulusal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.1, s.87-102.
- Karapınar, Aydın, Ayıkoğlu Zaif, Figen, Bayırlı, Rıdvan, Altay, Adem ve Torun, Salih (2012). *KOBİ TFRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi. Kasım.
- Kavak, Şeref (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı.
- Önel, Sabri (2003). *Tekdüzen Hesap Planına Göre Bilgisayarlı Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları (TMS - TFRS)*. Ankara: Gazi Kitabevi, 3. Baskı.
- Sevilengül, Orhan (2003). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi, 11.Baskı.
- Gelir Vergisi Kanunu  
Türkiye Muhasebe Standartları  
Vergi Usul Kanunu  
<http://www.tuik.gov.tr/arastirmaveprojeler/tikas/tikas.html>, (Çevrimiçi), 18.10.2013.  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b3a58db1ac949.64868809](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b3a58db1ac949.64868809)