

**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK KALEMİ OLAN TAŞIYICI
BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat Tuğkan TAŞTEKİN

Balıkesir, 2019

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK KALEMİ OLAN TAŞIYICI
BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Murat Tuğkan TAŞTEKİN

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hüseyin AKAY**

Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı 201612547003 numaralı öğrencisi olan Murat Tuğkan TAŞTEKİN'in hazırladığı "Yeni Bir Maddi Duran Varlık Kalemi Olan Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması " konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim ve Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 14/06/2019 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Hüseyin AKAY (Danışman)



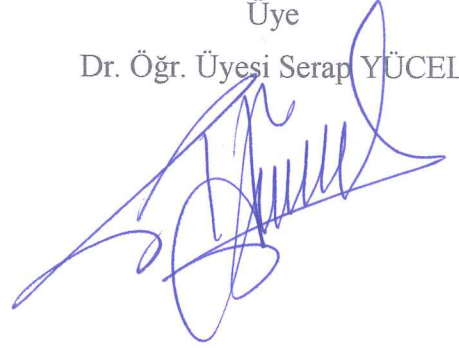
Üye

Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU



Üye

Dr. Öğr. Üyesi Serap YÜCEL



Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

17/06/2019
Doç. Dr. Koran Zeynep
Enstitü Onayı (Caylaklar)


ÖNSÖZ

Yeni bir maddi duran varlık kalemi olarak dikkate alınacak olan taşıyıcı bitkiler, özellikle tarım sektörü içerisinde faaliyet gösteren kuruluşların ve bu kuruluşların bazılarının Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında muhasebeleştirme işlemlerini yapması doğrultusunda, ilgili konu sektör içerisinde bazı karışıklıklara yol açmaktadır. Taşıyıcı bitkilerin, belirli ilke ve kurallar doğrultusunda işlemlerinin yapılması ve bu işlemlerin standart içerisinde açıklandığı düzeyde muhasebe işlemlerinin tek çatı altında toplanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, 2014 yılının Aralık ayında gerçekleşen değişim ile birlikte özellikle taşıyıcı bitkilerin TMS kapsamında muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında, kullanılması öngörülen hesap sınıflarının açıklanmasını, bu hesap sınıflarının taşıyıcı bitkinin türüne göre belli başlı sınıflandırmalara ayrılmasını, ilgili varlıkların değerlendirme işlemlerinin ve birçok farklı muhasebeleştirme durumunda yapılması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin açıklık getirmektir.

Bu çalışmanın meydana getirilmesinde bana her konuda yardımcı olan, değerli zamanını ayırmaktan çekinmeyen, bilgisi ve tecrübesi doğrultusunda çalışma ile alakalı tüm problemlerimi çözmemi sağlayan, çok kıymetli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Hüseyin AKAY'a, tezim ile alakalı görüşlerini ve yorumlarını en başından beri dile getirip, tezin belli bir düzeye gelmesinde katkısı olan Sayın Dr. Mustafa OĞUZ'a, tezinin uygulama bölümünde örneği geliştirebilmem ve tutarlılığı sağlayabilmem için bana çekinmeden her türlü bilgisini paylaşan Sayın Veysel TEKİN'e, tüm yaşantım boyunca hem kötü hem iyi zamanlarımda, hatalarımda ve doğrularımda, her zaman ellerini omuzlarımda hissettiğim, bana her zaman inanan, sabırlarını eksik etmeyen ve yapmış olduğum her olumlu gelişmede katkılarının çok yüksek olduğu sevgili aileme teşekkür etmeyi borç bilirim.

Murat Tuğkan TAŞTEKİN

Bahkesir, 2019

ÖZET

YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK KALEMİ OLAN TAŞIYICI BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

TAŞTEKİN, Murat Tuğkan

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2019, 134 Sayfa

Taşıyıcı bitkilere yönelik muhasebeleştirme işlemleri, tarım sektöründe varlığını sürdüren işletmeler için önem arz etmektedir. Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık niteliğindedir ve maddi duran varlıklar sadece tarım sektöründeki işletmeler için değil, tüm ticaret ve hizmet işletmeleri için vazgeçilmeyecek varlıklardır.

Türkiye’de ise taşıyıcı bitkilerin kayıtlanması ve raporlanması bazı standartların göz önüne alınmasıyla gerçekleşmektedir. Türkiye’de taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemleri belirleyen iki düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden ilki, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu tebliğlerdir. İkincisi ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve çevirisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yapılan Türkiye Muhasebe Standartlarıdır.

Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işlemleri zaman içerisinde değişikliğe uğramıştır. Önceleri TMS 41 kriterleri doğrultusunda muhasebe işlemleri yapılmaktaydı, fakat 2014 yılında yapılan düzenleme ile birlikte taşıyıcı bitkilerin de maddi duran varlıkların sahip olması gereken kriterlere uygunluk gösterdiği göz önüne serilmiştir ve taşıyıcı bitkiler TMS 16 kapsamına alınmıştır. Bu çalışmada taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine olanak sağlayan standartlar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 16, TMS 41, taşıyıcı bitkiler

ABSTRACT

ACCOUNTING AND REPORTING OF A NEW TANGIBLE FIXED ASSETS THE CARRIER PLANTS, WITHIN THE TURKISH ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORT STANDARDS

TAŞTEKİN, Murat Tuğkan

Master Degree With Thesis, Department of Business Administration

Field of Accounting and Finance

Advisor: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2019, 134 pages

Accounting procedures for the carrier plants is important especially for the companies in the agriculture sector. The carrier plants are attributed as tangible fixed assets and tangible fixed assets are not important only for the companies in agriculture sector, they are also vital for all companies in trade and service sectors.

In Turkey recording and reporting of the carrier plants are done within the frame of some standards. In Turkey there are two regulations linked for the accounting of carrier plants. The first one is the legal notifications done by the Ministry of Treasury and Finance and the second is the Turkish Accounting Standards published by International Accounting Standards Board and translated by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority.

Accounting and reporting procedures of the carrier plants have been varied many times from the beginning. Previously tangible fixed assets were attributed and processed within TMS 41 criteria, but with the regulation done in the year 2014, the carrier plants were determined of having the same criteria with tangible fixed assets and the carrier plants were taken in TMS 16. In this thesis the standards linked accounting of the carrier plants are examined.

Keywords: TMS 16, TMS 41, carrier plants

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xii
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Amaç.....	2
1.2. Yöntem.....	2
2. 16 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE MADDİ	
DURAN VARLIKLAR	4
2.1. Standardın Tarihçesi	4
2.2. Standardın Amacı	5
2.3. Standardın Kapsamına Giren ve Girmeyen Duran Varlıklar	6
2.4. Standartta Yer Alan Tanımlar	8
2.5. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilme Şartları.....	9
2.6. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması.....	10
2.6.1. Başlangıç Maliyetleri.....	13
2.6.2. Sonraki Maliyetler.....	14
2.7. Maddi Duran Varlıkları Değerleme Modelleri	15
2.7.1. Maliyet Modeli	15
2.7.2 Yeniden Değerleme Modeli	16
2.8. Maddi Duran Varlıklarda Oluşan Değer Düşüklüklerinin Ölçümü.....	20
2.8.1. Geri Kazanılabılır Tutar	20
2.8.2. Kullanım Değeri.....	23
2.8.3. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	25
2.9. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İptali	26
2.10. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışının Ölçümü	29
2.11. TMS 16' ya Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	29
2.11.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	33
2.11.2 Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	35

2.11.2. Üretim Miktarı Yöntemi.....	38
2.12. Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması.....	40

3. 41 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE TARIMSAL

FAALİYETLER.....	41
3.1. Standardın Tarihçesi	41
3.2. Standardın Amacı	42
3.3. Standartta Yer Alan Tanımlar	43
3.4. Standardın Kapsamı.....	45
3.5. TMS 41' e Göre Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Muhasebe İşlemleri.....	47
3.5.1. Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti.....	48
3.5.1.1 Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması.....	50
3.5.1.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı.....	51
3.5.1.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı.....	52
3.5.1.4. Sektör Emsal Fiyatları.....	53
3.5.2. Net Nakit Akışları Yöntemi.....	53
3.5.3. Maliyet Değeri Yöntemi	56
3.6. Tekdüzen Hesap Planının TMS 41 ile İlişkilendirilmesi.....	57
3.6.1. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Dönen Varlıklar Hesap Grubu....	58
3.6.1.1. TMS 41 Kapsamında Dönen Varlık Hesaplarının İncelenmesi	
.....	59
3.6.1.1.1. Tarla Bitkileri.....	60
3.6.1.1.2 Bahçe Bitkileri.....	60
3.6.1.1.3 Canlı Kümes Hayvanları.....	61
3.6.1.1.4. Canlı Su Hayvanları.....	61
3.6.1.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar.....	62
3.6.1.1.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar.....	64
3.6.1.1.7. Diğer Canlı Varlıklar.....	64
3.6.2. Yetiştirilip Satmak Amacıyla Yarı Mamul Olarak Alınan Canlı	
Varlıklar.....	64
3.6.3. İşletmede Doğan ve Bir Yıl İçinde Satılacak Olan Canlı	
Varlıklar.....	66
3.6.4. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	68
3.7. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Devlet Teşvikleri.....	71

3.7.1. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Koşulsuz Devlet Teşvikleri.....	73
3.7.2. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Koşullu Devlet Teşvikleri.....	74
3.8. Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman.....	78

4. TAŞIYICI BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA

MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI	79
4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Tanımı.....	80
4.2. Taşıyıcı Bitkilerin Özellikleri.....	80
4.3. Taşıyıcı Bitkilerin Kapsamı.....	82
4.4. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Kayda Alınması.....	84
4.4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Maliyetine Eklenecek Unsurlar.....	85
4.4.2. Taşıyıcı Bitkilerin Maliyetine Eklenmeyecek Unsurlar.....	89
4.5. Taşıyıcı Bitkilerin Sonraki Dönemlerde Kayda Alınması.....	90
4.6. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemleri.....	95
4.7. Taşıyıcı Bitkilerde Borçlanma Maliyetleri.....	98
4.8. Taşıyıcı Bitkilere Yönelik Devlet Teşvikleri.....	102
4.9. Taşıyıcı Bitkinin Üzerinde Yetişen Ürünün Kaydı.....	105

5. TAŞIYICI BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA

MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....106

5.1. Taşıyıcı Bitkinin Elde Edilmesine ve Yetişmesine Olanak Sağlamak Amacıyla Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması..	106
5.2. Taşıyıcı Bitkinin Olgunluk Çağına Ulaşması ile Birlikte Yapılan Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması.....	112
5.3. Taşıyıcı Bitkinin Dönemsonu Değerlemesine İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	113
5.4. Taşıyıcı Bitkiye İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	115

5.5. Taşıyıcı Bitkiye İlişkin Devlet Teşviki Alınmasının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	117
5.6. Taşıyıcı Bitkinin Verimli Çığa Ulaşmasıyla Birlikte Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	118
6. SONUÇ.....	125
KAYNAKÇA.....	128



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Tarihsel Gelişimi.....	5
Tablo 2. Yeniden Değerleme Yöntemi.....	18
Tablo3. Tarihi Maliyet Yöntemi ve Gerçeğe Uygun Değer Yönteminin Karşılaştırılması.....	19
Tablo 4. Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti	25
Tablo 5. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer ile Kullanım Değerinin Karşılaştırılması	26
Tablo 6. Değer Düşüklüğünün İptali.....	28
Tablo 7. Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	35
Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	36
Tablo 9. Üretim Miktarı Yöntemi.....	40
Tablo 10. TMS 41 Kapsamındaki Varlıklara İlişkin Örnekler.....	46
Tablo 11. Net Gerçeğe Uygun Değerin Bulunması.....	49
Tablo 12. Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri.....	55
Tablo 13. 16 CANLI VARLIKLAR Hesap Grubundaki Tarımsal Faaliyetleri Kapsayan Hesaplar.....	59
Tablo 14. Bahçe Bitkilerinin Sınıflandırılması.....	61
Tablo 15. Canlı Su Hayvanlarının Sınıflandırılması.....	62
Tablo 16. Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması.....	63
Tablo 17. Duran Varlık Grubundaki Tarımsal Faaliyetleri Kapsayan Hesaplar...	69
Tablo 18. Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı.....	77
Tablo 19. Taşıyıcı Bitki ve Canlı Varlık Ayrımına İlişkin Örnekler.....	84
Tablo 20. Taşıyıcı Bitkiye Ait Dönemlik Amortisman Dağılımı.....	98
Tablo 21. TMS 23 Değerleme Hiyerarşisi.....	101
Tablo 22. Taşıyıcı Bitkilere Yönelik Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi.	103
Tablo 23. İşletmenin Zeytin Arazisini Tarıma Uygun Duruma Getirebilmek Amacıyla Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler.....	107
Tablo 24. İşletmenin Zeytin Arazisinin Verimini Arttırmak Amacıyla Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler	108

Tablo 25. İşletmenin Zeytin Ağaçlarına Olgunluk Çağına Ulaşana Kadar	
Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler.....	111
Tablo 26. Zeytin Ağaçlarına İlişkin Değer Artış Tutarının Hesaplanması.....	114



KISALTMALAR

AŞ	: Anonim Şirket
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Vb.	: Ve benzeri.
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

İnsanların hayatlarının devamlılığını sağlaması ve ortaya çıkacak ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için gereksinim duydukları ekonomik faaliyetlerden en önemlileri tarımsal faaliyetlerdir. İnsan nüfusunun hızla artması beraberinde tarımsal faaliyetler içerisinde özellikle “canlı hayvan grubu” olarak tanımlanan büyükbaş ve küçükbaş hayvanların daha fazla tüketimine, aynı zamanda bu tarımsal faaliyetlerin temininin büyük ölçekli şirketler tarafından yapılmasına ve ticari bir boyut kazanmasına yol açmıştır. İşletmelerin belirli bir zaman süzgecinden sonra büyümesiyle, dış çevrenin ve işletme içerisinde ki yöneticilerin bilgi alma arzusu artmış ve bunun akabinde tarımsal faaliyetlere yönelik yeni muhasebe çalışmaları yapılmış, hesap grupları oluşturulmuştur (Yılmaz, 2014: 233).

Tarımsal faaliyetlere yönelik olarak yapılan muhasebe çalışmaları IAS’41’in oluşturulması ve 24 Şubat 2006’da TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından TMS 41 olarak yayımlanmasıyla tarımsal faaliyetlerin muhasebe bilgi sisteminde oluşturulacak genel çerçeve, usul ve esaslar belirlenmiştir (Top, 2009: 1).

TMS 41 standardı zaman içerisinde birçok değişikliğe uğramıştır. Bu standarda ilişkin yapılan en son değişiklik ise, taşıyıcı bitki olarak adlandırılan varlıkların standart kapsamından çıkarılmasıdır. İlgili varlıkların hem tarımsal faaliyetlerdeki rolü göz önüne alınarak hem de birçok özelliğinin TMS 16 kapsamında incelenen varlıklara yakın görülmesinden dolayı bu değişikliğe karar kılınmıştır.

2014 yılında yapılan değişiklikle birlikte taşıyıcı bitkiler TMS 16 standardının hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmeye başlanmıştır. Taşıyıcı bitki olarak adlandırılan varlıklar, bir bitkinin veya canlının yetişmesinde, olgunlaşmasında ve satışa hazır hale getirilene kadar ki süreçte yan rolde bulunan varlıklardır. Özetle, taşıyıcı bitki, bir ürün üreticisinin üretmek istediği mamül değil, mamülün üretilebilmesi için gerekli olan yan parçalardan bir tanesidir hatta en önemlisidir denilebilir. Fakat taşıyıcı bitkilere ilişkin bazı detaylar TMS 41 kapsamında incelenebilmektedir. Bunlara tez içinde yer verilecektir.

Çalışma beş bölümden meydana gelmiştir. Birinci bölümde giriş başlığı altında çalışmanın amaç ve yöntemi üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde taşıyıcı bitkilerin kendilerinin muhasebeleştirildiği TMS 16 standardına yönelik bilgilere ve hükümlere değinilmiştir. İlgili bölümde standardın tarihçesi, varlıkların muhasebeleştirilme esasları ve kayıtlarına yönelik örnekler verilmiştir. Üçüncü bölümde, taşıyıcı bitkilerin üzerinde yetişen mamullere ilişkin kayıtların ve muhasebe esaslarının inceleneceği TMS 41 standardı açıklanmıştır. Bu standardın tez kapsamı içerisinde olmasının sebebi, hem 2014 yılı öncesi taşıyıcı bitkilere ilişkin nasıl kayıt yapıldığını benimsemek hem de bu standardın aslında taşıyıcı bitkiler konusundan tam olarak çıkarılmadığını göz önüne getirmektir. Çünkü taşıyıcı bitki üzerinde yetişen bir canlı varlığın muhasebeleştirilmesi TMS 41 standardı çerçevesinde yapılmaktadır. Dördüncü bölümde ise taşıyıcı bitkilere yönelik olarak çeşitli bilgilere yer verilmiş ve taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve kurallar açıklanmıştır. Beşinci bölümde teorik olarak anlatılan bilgileri daha ayrıntılı bir biçimde açıklamaya yönelik bir uygulama geliştirilmiştir. Son bölüm olan altıncı bölümde ise elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

1.1. Amaç

Bu çalışmanın amacı, 2014 yılı itibariyle yayımlanan taşıyıcı bitkiler hakkında ki değişikliğe ilişkin, kavramsal terimlerin anlaşılmasını ve açıklanmasını sağlamak, Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında muhasebe işlemlerini yürüten ve taşıyıcı bitkilere ilişkin sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere ilgili varlıklara ilişkin muhasebeleştirilme işlemlerinin tanıtılmasına olanak sağlamak ve değişiklik sonucu ortaya çıkan bazı karışıklıkların en aza indirgenmesini sağlamaktır.

1.2. Yöntem

Çalışmada 2014 yılı öncesi taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirildiği ve raporlandığı standart olan TMS 16 hakkında çeşitli bilgilere ve tanıtlara yer verilecektir. Sonrasında ise 2014 yılı sonrası taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirildiği ve raporlandığı standart olan TMS 41 standardı göz önüne alınacaktır. Çalışma

hazırlanırken çeşitli bilimsel makalelerden, tezlerden, çeşitli şirketlerin yayınlamış olduğu verilerden, sektördeki insanların katılmış olduğu toplantılarda dile getirdikleri ve yazılı olarak internet üzerinden yayımlanmış çalışmalardan yararlanılmıştır.

Bunun dışında örnek uygulamanın istenilen düzeye getirilebilmesi için, bu sektör içerisinde bulunan birkaç bilirkişi ile iletişim kurulmuştur ve edinilen bilgiler, çalışmanın çeşitli bölümlerine serpilmiştir. Bunun sonucunda, Türkiye’deki taşıyıcı bitkiler muhasebesi uygulamaları kapsamlı bir örnek yardımıyla çalışma içerisinde ortaya konulacaktır.



2. 16 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmenin uzun vadede elinde bulunduracağı ve işletmeye fayda sağlaması amacıyla bir şekilde kullanılıp belirli bir zaman diliminde ömrünü yitireceği kıymetler muhasebe kültüründe maddi duran varlıklar sınıfının oluşmasına yol açmıştır. Çalışmamızın ilk bölümünde "Maddi Duran Varlıkların" TMS 16 Standardına göre muhasebeleştirilmesi ve sınıflandırılması gibi konular ele alınacaktır.

2.1. Standardın Tarihçesi

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken ortak bir dil kullanmasını amaçlayarak International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanmıştır. Standartların getirdiği en önemli konulardan biri ise, evrensel düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin kendi aralarında karşılaştırılmasına olanak sağlamasıdır. Bununla birlikte finansal tabloların anlaşılabilirliği, güvenilirliği ve şeffaflığı da göz ardı edilmeyecek düzeyde artmıştır (Kıymetli Şen, 2013: 22).

Ülkemizde ise IASB'ın hazırlamış olduğu standartlar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumu tarafından Türkçeye çevrilmiş ve Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

16 Numaralı Muhasebe Standardı "Maddi Duran Varlıklar" ise 1980 yılında taslak olarak hazırlanmış ve 1982 yılında komite tarafından kabul edilmiş ve 1983 yılında tam haliyle yürürlüğü girmiştir. 10 yıl kadar hiçbir şekilde değişmemiştir fakat daha sonraki süreçte yeni varlıkların oluşturulması ve işletmelerin ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması nedeniyle birkaç kez revize edilmiştir.

TMS 16'ya en son yapılan değişiklik ise, 2014 yılına kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kriterleri baz alınarak ölçümü yapılan ve muhasebeleştirilen "taşıyıcı bitkiler" konusunun eklenmesidir. Standart bu konunun eklenmesiyle birlikte son halini almıştır.

Tablo 1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Tarihsel Gelişimi

1983 Ocak	IAS 16 yürürlüğü girdi.
1992 Mayıs	43 nolu standart taslağı olarak revize edildi.
1993 Aralık	IAS 16' da finansal tabloların işletmeler arasında karşılaştırılmasının kolaylaştırılması amacıyla oluşturulan bir proje kapsamında değişiklikler yapıldı.
1995 Ocak	1993 yılında yapılan değişiklikler yürürlüğe girdi.
1998 Nisan ve Temmuz	Revize edildi.
1999 Temmuz	1998 yılında revize edilen IAS 16 tekrardan güncellenmiş haliyle yürürlüğe girdi.
2003 Aralık	IAS 16 'nın güncellenmiş hali IASB tarafından yayınlandı.
2005 Ocak	2003 yılında güncellenen IASB 16 yürürlüğe girdi.
2008 Mayıs	IAS 16' da değerlendirilen kiralanan varlıkların satışıyla ilgili değişiklikler yapıldı.
2009 Ocak	2008 yılında yapılan düzenlemeler yürürlüğe girdi.
2013 Aralık	IAS 16 amortisman konusunda bazı değişiklikler yapıldı. (yeniden değerlendirme yöntemine göre birikmiş amortismanın düzeltilmesi)
2014 Temmuz	2013 yılında yapılan değişiklikler yürürlüğe girdi.
2014 Haziran	TMS 41' de ele alınan taşıyıcı bitkiler yer değiştirerek TMS 16' nın içerisine alındı.
2016 Ocak	2014 yılında yapılan düzenleme yürürlüğe girdi.

Kaynak:<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16> (Erişim Tarihi: 02.12.2017)

2.2. Standardın Amacı

TMS 16 , finansal tablo kullanıcılarının işletme bilançosunun aktif tarafında kayıtlı olan maddi duran varlıklarında çeşitli sebeplerden dolayı meydana gelen farklılıkları ve bu farklılıkların nasıl oluştuğunun çözümlenmesine yardımcı olunması amacıyla oluşturulan standarttır. (TMS 16, paragraf 1).

TMS 16, işletmeye ait departmanlarda (pazarlama, satış, halkla ilişkiler vb.) bireysel olarak kullanılmak üzere elde edilen veya işletmenin nakit akışı sağlayan faaliyetlerinde devamlı surette kullanılan, bir yıldan daha uzun kullanım ömrüne sahip olan maddi duran varlıkların yıllar itibariyle değişimini izler ve değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi, raporlanması gibi muhasebe işlemlerini kapsamı içerisine alır.

TMS 16 içerisinde bulunan bir konuyla alakalı, başka bir standart da farklı bir hüküm veya muhasebe işlemi bulunmadığı sürece maddi duran varlıkların değerlemesi, izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda bu standardın hükümleri uygulanır (TMS 16, paragraf 3).

Standardın temel olarak ele aldığı konular, maddi duran varlıkların işletme bilançosun da gösterileceği değerin tespit edilmesi, tespit edilen değere ilişkin muhasebe işlemlerinin nasıl yapılacağıdır.

2.3. Standardın Kapsamına Giren ve Girmeyen Duran Varlıklar

TMS 16’da açıkça yer bulmasa da yer alan hükümler göz önüne alınarak düşünüldüğünde, TMS 16’nın temel anlamda kapsamına giren maddi duran varlıklar (Sarıay, 2012: 11) ;

- Arazi ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçleri ve

- Taşıyıcı bitkiler.

Standart bahsi geçen hükümler doğrultusunda, maddi duran varlıklarla çeşitli benzerlikleri ve özellikleri olan fakat işletmenin esas faaliyetlerini kapsamayan maddi duran varlıklar bu standart içerisinde yer almamaktadır.

Standart içerisinde yer almayan varlıklar (TMS 16, paragraf 3) ;

- İşletme tarafından yatırım amacıyla alınıp kısa bir vade içerisinde satılacak olan maddi duran varlıklar,
- TFRS 6 "Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardına ilişkin olarak maden elde etme amacıyla kullanılan araç ve gereçler,
- Kömür, petrol, fosil gibi yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar ve madenler üzerindeki medeni haklar.

Yukarıda belirtilen maddeler dışında, yatırım amaçlı gayrimenkuller de TMS 16 hükümlerine göre değil, TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı hükümlerine göre değerlendirilir. Fakat yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin bazı özellikli durumlarda TMS 16 hükümleri uygulanır. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkulü işletme kendi faaliyetleri sonucu inşa etmişse, varlığın tam anlamıyla kullanılabilecek hale gelmesine kadar katlanacağı bütün maliyetler, TMS 16 hükümleri esas alınarak raporlanır (Yılmaz, 2013: 275).

Bazı durumlarda ise, diğer standartlar, TMS 16'da yazılan hükümler dışında kalan yöntemlerle muhasebeleştirmeyi gerektirebilir. Bu duruma örnek olarak, "TMS 17 Kiralama İşlemleri" standardını verebilir. İşletme tarafından kiralanmış bir varlığın muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanım aktarması çerçevesi içerisinde değerlendirilmesini gerekir. Bu gibi durumlarda, varlığa ilişkin her türlü maliyet yüklenimi, amortisman ve diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir. (TMS 16, paragraf 4).

Bu konuya örnek olarak, yedek parça, bakım, onarım gibi işlerle uğraşan işletmelerin karşılaştığı durumlar örnek olarak verilebilir. Yedek parçalar ve bakım onarım malzemeleri herhangi bir istisna olmadığı sürece bilançoda "Stoklar" hesap sınıfında muhasebeleştirilir. Bu malzemeler kullanıldıkça gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Fakat işletme bu malzemelerden bir yıldan daha uzun bir süre zarfında yararlanmayı bekliyorsa bu durumda yedek parça, bakım, onarım malzemeleri "Maddi Duran Varlık" hesap sınıfında muhasebeleştirilir (Akgün, 2009: 399).

2014 yılı itibariyle TMS 16 kapsamına alınan son konu ise "Taşıyıcı Bitkiler"dir. 2014 yılına kadar TMS 41 "Tarımsal Faaliyetler" Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilirken değişiklik sonucu TMS 16 hükümlerine dahil olmuştur. Bu konuda taşıyıcı bitki ile canlı varlık arasında ki ayrımı iyi yapmak gerekmektedir. Örneğin, üzüm ağacında bulunan üzüm asmasının uzun süreli bir ömrü olduğu ve tek başına bir satış değeri olmadığından taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmaktadır. Bu durum da üzüm asması TMS 16 Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Fakat üzüm asmasının içerisinde yetişen üzüm ise canlı varlık olarak nitelendirilmektedir ve TMS 41 Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

2.4. Standartta Yer Alan Tanımlar

Standartta ait hükümlerin daha rahat anlaşılabilmesi için, standardın içerisinde çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bu tanımlar (Ataman ve Akay, 2004: 88-89) ;

Amortisman: Bir varlığın çeşitli hesaplamalar sonucu bulunacak olan amortisman tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak her yıla dağıtılmasıdır.

Maliyet: İktisap veya üretme tarihi itibariyle, bir varlığı elde etmek veya inşa etmek için ödenen nakit veya nakit benzerleri ile buna eşdeğer verilen kıymetlerin gerçeğe uygun değerinden oluşmaktadır.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın elde edilmesi için katlanılan maliyetlerden, varlığın yararlı ömrü sonunda oluşacak kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarı ifade eder.

İşletmeye Özgü Değer: İşletmeye ait olan bir varlığın devamlı olarak kullanılması ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasıyla birlikte kazanılması beklenen ya da bir borcun ödenmesinde oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Defter Değeri: Bir varlığın yıllar itibariyle biriken amortisman tutarı ve değerinde meydana gelen kümülatif düşüşün çıkarılmasıyla birlikte bilançoya yansıtılacak tutarı ifade etmektedir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. (TMS 16, paragraf 6).

Geri Kazanılabilir Değer: Varlığın faydalı ömrünün sonunda, ilgili varlıktan beklenen kalıntı değeri düşüldükten sonra, işletmenin bu varlıktan sağlamayı planladığı net değerdir.

Değer Düşüklüğü Zararı: Varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşan kısmıdır.

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Varlığın, çeşitli yöntemler sonucu tahmin edilen faydalı kullanım ömrü sonuna ulaşması ile birlikte elden çıkarılması sonucu, nakit veya nakit benzerleriyle elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarırken oluşması muhtemel maliyet tutarının düşülmesi sonucu bulunun değerdir.

Yararlı Ömür: Bir varlığın, işletme tarafından kullanılması sonucu fayda sağlayacağı dönem miktarını veya işletmenin faaliyetleri sonucu varlıktan elde etmeyi planladığı üretim birimini ifade etmektedir.

2.5. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilme Şartları

TMS 16, maddi duran varlıkların bilançoya yazılacak olan değerinin bulunması, nasıl raporlanacağını, amortisman tutarının hesaplanması ve işletme

faaliyetleri sonucu veya olağan haller dışında belli bir değer düşüklüğü yaşamış olan maddi duran varlıklarla ilgili yapılması gereken muhasebe işlemlerini düzenlemektedir.

Bir maddi duran varlığın aktifleştirilebilmesi yani bilançonun aktifinde yer alabilmesi için kesinlikle bulunması gereken çeşitli kriterler bulunmaktadır. Bunlar (TMS 16, paragraf 7) ;

- Bir maddi duran varlığın işletmeye ileriki dönemlerde fayda sağlaması,
- Maddi duran varlığın maliyetinin kesin ve tam bir şekilde ölçülmesidir.

Aktifleştirme, maddi varlığın işletme yönetiminin üretim açısından veya kendi faaliyetleri içerisinde bir şekilde faydalanabileceği konuma gelmesi ile gerçekleşir.

Bazı durumlarda işletmeye ekonomik fayda sağlayan maddi duran varlıklar bir gelir elde ettirmezler fakat bu varlıklar işletmenin gelirini fazlaştıran ya da maliyetini azaltan faaliyetlerin yapılmasına olanak sağlıyorsa ekonomik faydanın var olduğu söylenebilir ve aktifleştirilmesinde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. (Dağdemir, 2008: 184).

2.6. Maddi Duran Varlıkların İlk Kez Kayda Alınması

Maddi duran varlıklar, standart da belirtilen aktifleştirilme şartlarını taşıyabildiği sürece ilk muhasebeleştirilme sürecinde maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Maddi duran varlığın ilk olarak muhasebeleştirilmesinden sonra devam eden süreçte işletme maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden bir tanesini baz alarak muhasebe işlemlerini yapmalıdır. (TMS 16, paragraf 15).

İşletme, maddi duran varlığın ilk muhasebeleştirilme sürecinden sonra ki dönemler de, yeniden değerlendirme yöntemi ya da maliyet bedeli yöntemini seçmekte esnek bırakılmıştır. Fakat, işletme iki yöntemden hangisini seçerse seçsin,

muhasebenin temel kavramlarından olan "tutarlılık" gereği bunu tüm maddi duran varlık sınıfı için uygulamalıdır.

Maddi duran varlıkların ilk kez kayda alınmasında maliyet bedelinin kullanılması gerektiğini açıklamıştık. Fakat bazı mevcut uygulamalar maliyetin belirlenmesinde bazı farklar ortaya çıkarmaktadır. Maliyet bedeline dahil edilecek ve edilemeyecek olan unsurlar aşağıdaki gibidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2016: 194).

Maddi Duran Varlığın Maliyet Bedeline Dahil Edilecek Unsurlar

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve çağırmaç giderleri ile birlikte emlak ve taşıt alımına ilişkin vergiler maddi duran varlıklarla ilişkili olduğu sürece maliyet bedeline dahildir.
- Maddi duran varlığın esas amaçlı olarak işlevsel hale gelebilmesi için katlanılan giderler (inşa edilmesi, taşınması, sökülmesi vb.) ,
- Maddi duran varlık tam anlamıyla işletme faaliyetleri sonucu olarak üretiliyor ve özellikli bir varlık sıfatı taşıyor aynı zamanda ise inşa etmesi on iki aydan daha uzun bir süreci kapsıyor ise bu varlığa ilişkin finansman giderleri TMS 23 "Borçlanma Maliyetleri" Standardının hükümlerine uygun olarak maliyete dahil edilir.
- İşletme içerisinde çalışan insanlara ödenen ücretler (avukat, işçi, pazarlamacı v.b) ,
- Maddi duran varlıkların istenilen konuma getirilmesinde işletmenin emek sarf eden çalışanlarına sağladığı faydalar sonucu ortaya çıkan maliyetler (yemek ücretleri, sağlık yardımı, konaklama ücreti v.b) ,
- Maddi duran varlığın satın alımı sırasında elde edilecek iskonto ve indirimler, elde edilen varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi sırasında ortaya çıkan varlıkların satış tutarları (örneğin, eski makinenin parçalarının değiştirilmesi sırasında eski parçaların satışından elde edilen hasılat) , devlet teşvikleri ve

yardımları da maliyet bedelini etkilemektedir fakat bu tutarlar maliyet bedeline eklenmez, indirilir.

- Varlığın kullanımına amaçlanan konuma getirilmesiyle birlikte işletmenin faaliyetleri çerçevesinde kullanabileceği düzeyde çalışıp çalışmadığına ilişkin katlanılan test maliyetleri.

İşletme eğer elde edeceği varlıktan ileri dönemlerde ekonomik açıdan tam anlamıyla fayda sağlayabileceği konusunda emin değilse bu varlıkların maliyeti maliyet bedeline eklenmez, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Kıymetli Şen, 2013: 23).

Maddi Duran Varlığın Maliyetine Dahil Edilemeyecek Unsurlar

TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmeyecek unsurlar;

- İşletme tarafından yeni bir tesis açılması sonucu ortaya çıkan maliyetler,
- İşletmenin faaliyetleri sonucu ürettiği hizmet veya mamule ilişkin reklam, tanıtım, sponsorluk harcamaları vb.
- İşletmenin yeni müşterilere hitap etmek ya da yeni bir pazara girişimde bulunabilmek adına katlandığı maliyetler,
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderlerdir (kırtasiye giderleri, kira giderleri v.b).

Bir maddi duran varlığın, işletmenin faaliyetleri için gerekli olacak yere taşınması, inşası gibi durumların maliyet bedeline ekleneceğini söylemiştik. Fakat bu maddi duran varlık yönetimin bireysel amaçları doğrultusunda bir yerden başka bir yere taşınıyorsa ya da inşa ediliyorsa, ortaya çıkan maliyetler maliyet bedeline eklenmez. Bu maliyetler gelir tablosu hesaplarına aktarılır ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlığın, işletme tarafından yapımı sırasında tüketilen normalin üzerindeki miktarda, fazla hammadde, çalışan sayısı gibi kaynakların varlığın maliyetine eklenmemektedir (Şahin, 2009: 75).

Aynı zamanda işletme maddi duran varlığı satın almanın dışında takas yoluyla da elde edebilir. Örneğin; işletme elindeki dikiş makinesini ve birkaç dikiş malzemesini vererek, karşılığında bir tezgah makinesi alabilir. Bu durumda tezgah makinesinin maliyeti ticari açıdan yoksun olmadıkça ve ilgili makinenin gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir durumda ölçülebildikçe, tezgah makinesi gerçeğe uygun değer ile ölçülür (Deran ve İncilay, 2014: 78).

Takas işleminin ticari içeriğinin bulunup bulunmamasının tespit edilmesinde, takas işleminin işletme faaliyetlerini hangi yönde etkilediğinin tespit edilmesi gerekir ve işletmeye özgü değerine bağlantılı olarak vergi sonrası nakit girişleri baz alınır (TMS 16, paragraf 25).

Maddi duran varlıklara ilişkin maliyetlerin finansal tablolara aktarılmasında iki farklı bölüm bulunmaktadır. Varlığın işletme tarafından ilk elde edildiğinde katlandığı maliyetler başlangıç maliyetleri bölümü, sonraki dönemlerde ki maliyetler ise, sonraki maliyetler bölümü içerisinde izlenmektedir (Kırlioğlu ve Bağdat 2016 :618).

2.6.1. Başlangıç Maliyetleri

İşletme bir maddi duran varlığı, işletmenin dış ve iç ortamında güvenliğini sağlama amacıyla ya da çevrede oluşabilecek tehditleri en az indirmek amacıyla elde etmiş olabilir. Bu maddi duran varlıklar, işletmenin esas faaliyetleri içerisinde kullanılan maddi duran varlıklar gibi işletmeye gelecekte doğrudan fayda sağlamasa da, dolaylı olarak diğer varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanmasını arttırabilir ve bu varlığın firmada bulunması hiç bulunmamasına göre daha fazla fayda sağladığı için, ilgili varlıkların maddi duran varlıklar standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmelerinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır (TMS 16, paragraf 11).

Örneğin, patlayıcı madde üreten bir firma düşünülürse, bu firmanın üretim sırasında yapacağı en ufak hata büyük bir felakete ve büyük zararlara yol açabilir. Bunun için firmalar çeşitli maddi duran varlıklarla kendi güvenliğine ve dış güvenliğinin artmasını destekleyebilir. Bu maddi duran varlıklar işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde işlevsel bir konumda olmasa da, güvenliğe katkıda bulunduğu için firmaya gelecekte oluşması muhtemel bir kaybı önlemesi nedeniyle ekonomik fayda sağlar ve varlık olarak muhasebeleştirilir.

2.6.2. Sonraki Maliyetler

Bir maddi duran varlığın, aktifleştirilme şartlarını yerini getirmesiyle birlikte gelecek dönemlerde yapılacak hangi harcamaların maliyet bedeline eklenip eklenemeyeceği aşağıda belirtilmiştir (TMS 16, paragraf 12) ;

- Maddi duran varlığa ilişkin yapılan günlük bakım maliyetleri maliyet bedeline eklenmez. Bunlar dönem gideri olarak gelir tablosu kapsamında muhasebeleştirilir.
- Bazı maddi duran varlıklara ait parçaların yapısı gereği olarak periyodik şekilde yenilenmesi gerekmektedir. Örneğin, yolcu taşımacılığı yapan bir otobüs şirketinin, esas faaliyetleri içerisinde kullandığı otobüslerin motorunun komple değişmesi otobüsün faydalı ömrünü uzattığı ve gelecekte ekonomik faydasını arttırıcı etkiye sahip olduğu için yenilenme kapsamı içerisine alınmaktadır. Bu maddi duran varlığın aktifleştirilme kriterlerini karşılamasıyla birlikte, firmanın yenilemeye yönelik olarak yaptığı harcamalar, ilgili varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirilir.
- Bir maddi duran varlığın aksaklık yaratmadan kullanımına devam edebilmesi için, parçalarının yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, periyodik olarak arıza kontrolleri yapılması gerekmektedir. Varlık, aktifleştirilme şartlarına uyduğu sürece varlığa ilişkin yapılan her türlü yüksek bütçe gerektiren arıza kontrolleri, yenileme maliyeti olarak varsayılır ve varlığın bilançoda kayıtlı değerine eklenir. Bir önceki kontrolden kalan maliyetler ise

varlığın bilanço değerinden çıkartılır. Gelecek dönemlerde ihtiyaç duyulduğu takdirde benzer bir kontrolün varsayılan maliyeti, varlığın edinimi veya inşası sonuçlandığında var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

TMS 16 Standardı'nda yer alan hükümlerden yola çıkarak, bir maddi duran varlığa ilişkin sonraki dönemlerde yapılan harcamaların varlığın maliyetine eklenebilmesi için günlük olarak yapılan bakımlar hariç olmak üzere işletmenin varlığın üretimde ya da hizmette bulunduğu sürece kullanılmasını sağlayacak her türlü kontrol, parça yenilemesi, değer arttırıcı harcamalar ve kullanım ömrünü uzatmasına yönelik harcamalar olması gerekmektedir.

2.7. Maddi Duran Varlıkları Değerleme Modelleri

Maddi duran varlıkların, TMS 16 Standardı'nda belirtilen aktifleştirilme kriterlerine uymasıyla birlikte, işletmelerin ilgili varlıkların ilk edinimlerinde maliyet modelini kullanması gerektiğini standart da açıklanmıştır. Fakat edinimden sonraki dönemlerde maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü veya artışı durumlarında işletme, maliyet modelini veya yeniden değerlendirme modelinden birini seçerek, tüm varlıkları aynı model üzerinden değerlemelidir. Bu başlık altında ise bu iki farklı model açıklanacaktır.

2.7.1. Maliyet Modeli

Tarihsel maliyeti yaklaşımı olarak da bilinen model, maddi duran varlıkların aktifleştirilme şartlarına uymasıyla birlikte, ilgili varlığın defter değerinden birikmiş amortismanı ve ilgili varlığın zamanla değer kaybetmesiyle ortaya çıkan değer azalışının indirilmesiyle bulunmaktadır (TMS 16, paragraf 30).

Yukarıdaki tanımdan da yola çıkarak standart, maddi duran varlık kaleminin bilançoda net değeri ile gösterilmesini istemektedir.

Maliyet modelinde, TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların ileride meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu da standardın

getirdiği önemli yeniliklerden biridir. Aynı zaman da değ er düş üklüğüne maruz kalan maddi duran varlığ a ilişkin ileride değ er artışı ortaya çıkarsa, değ er düş üklüğünden dolayı ayrılmış olan karş ılık değ er artışı oranında gelir olarak yazılıp, gelir tablosuyla iliş kilendirilir. Eğer maddi duran varlıktaki değ er artışı, değ er düş üklüğünden daha fazla ise artan kısım gelir kaydedilmeyerek, 5'li hesap grubu olan özkaynaklar hesap grubuna aktarılır (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

Tarihsel maliyet yöntemi maddi duran varlıklara ilişkin geçmiş zamanlarda yapılan mali iş lemlerin fiyatlarına göre hesaplanmaktadır ve bu durum maddi duran varlıkların güncel piyasa fiyatları üzerinden gösterilmesine olanak vermemektedir (Jaijariam, 2013: 2).

Maliyet modeline göre değ erleme yapılan şirketlerin ilk dönemde finansal tablolarının yatırımcılar tarafından anlaş ılması kolaydır. Çünkü her zaman aynı kalan, sabitlenmiş bir fiyat mevcuttur. Bu yüzden ilk değ erlemede herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır fakat varlıklara ilişkin zamanla oluş an değ er düş üklüğü, amortisman gibi muhasebe unsurları belirsizlik ortamı oluşturacaktır.

2.7.2. Yeniden Değ erleme Modeli

Maddi duran varlıklar finansal tablolarda yeniden değ erlemiş değ eriyle gösterilirler. Bu tutarın bulunması için ise, ilgili varlığ ın güvenilir olarak ölç ülen ve aktif bir piyasanın var olmasıyla birlikte elde edilmiş gerçeğe uygun değ erinden birikmiş amortisman tutarının ve değ er düzeltmelerinin indirilmesi gerekmektedir. Yeniden değ erlemeler, bilanço tarihi itib ariyle gerçeğe uygun değ er kullanılarak elde edilecek tutarın, ilgili varlığ ın bilanço değ eriyle arasında büyük bir fark olup olmamasına dikkat edilerek kullanılmalıdır. Eğer ki fark büyük ise varlık yeniden değ erlenmelidir. Bu değ erlemeler periyodik olarak, iş letmenin baz aldığı belirli aralıklarla yapılmalıdır. İlgili varlığ ın ne kadar zamanda bir yeniden değ erlemeye tabi tutulacağı varlıklarla ilgili meydana gelen değ iş imlere bağ lı olmaktadır (TMS 16, paragraf 31).

Yeniden değ erleme yönteminde alternatif olarak netleştirme yöntemi de kullanılmaktadır. Bu yönteme göre, maddi duran varlığ ın maliyet bedelinden

birikmiş amortisman tutarı düşürölüp net değere ulaşılır. Bulunan net değeri, gerçeğe ulaştırmak için yeniden değerlendirme artışı yapılır. Bu yöntem daha çok binaların değerlemesinde kullanılmaktadır (TMS 16, paragraf 35).

Maddi duran varlıklarda gerçeğe uygun değer aşğıdaki yöntemlerle tespit edilebilir (Örten vd. 2016: 196) ;

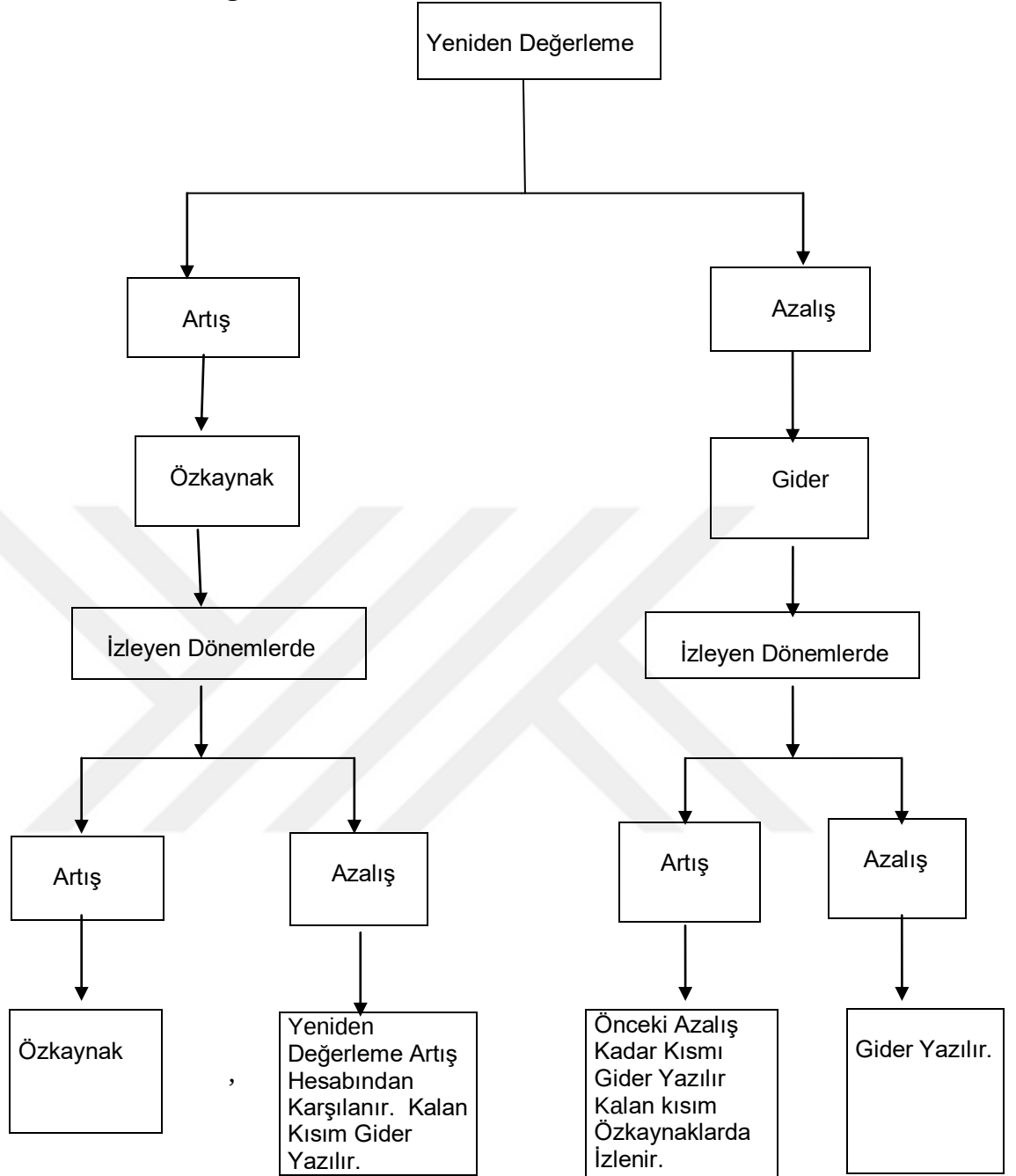
- Arsa ve binalara ilişkin, benzer faaliyet gösteren işletmelerin ödeme talebinde bulunduğu değer olup, mesleki deneyime sahip değerlendirme bilirkişilerince yapılmış hesaplardan yararlanır.
- Makine, tesis, cihazlar ve maddi duran varlıklara yapılan çeşitli eklentiler pazar değerinin tahmin edilmesiyle bulunur.
- Yukarıda sayılan maddi duran varlıkların dışında kalanlar ise, ilgili varlığın gelecekte yaratacağı fayda ile ölçölür.

Standartlarda ölçüm genel anlamda 2 farklı model ile gerçekleşmektedir. Bunlar; maliyet değerine dayalı modeller ve değer modelleri olarak 2 farklı kategoriye ayrılmaktadır. İki model arasındaki en önem arz eden fark maliyet modelinde gerçekleşmemiş kazançların kayda alınmaması, değer modelinde ise kayda alınmasıdır (Şensoy, 2003: 16-21).

Bir maddi duran varlığın, yeniden değerlendirilmesi sonucu değerinde bir artış meydana gelmiş ise artış bulunan kısım gelir tablosunun alt kısmında bulunan diğer kapsamlı gelir sınıfında muhasebeleştirilir ve özkaynaklar da bulunan 522 kodlu "Maddi Duran Varlık Değer Artışı" hesabına aktarılır. Değerinde artış meydana gelen varlık, bilançodan çıkarılırsa, artış sağlanan kısım geçmiş yıllar karlarına ya da varlığa aktarılabilir. (TMS 16, paragraf 39-40).

Aşğıdaki tablo yeniden değerlendirme yönteminin oluşan durumlara göre nasıl kullanılması gerektiği açıklanmaktadır:

Tablo 2. Yeniden Değerleme Yöntemi



Kaynak: (Akbulut v.d, akt., Yıldıztekin, 2010: 272)

IASB' ın ilk kurulduğu yıllarında hazırlamış olduğu "Uluslararası Muhasebe Standardı" isimli tebliğinde, varlıkların ve borçların ilk kayıtlarında "tarihsel maliyet" modelinin kullanılması sonraki dönemlerde ise cari değeri baz alan değerleme ölçülerinin kullanılması benimsenmiştir. Fakat 2000 yılı itibariyle çoğu standartlarda düzenlemeler yapılmış ve hem ilk kayıta hem de sonraki dönemlerde cari değer ve gerçeğe uygun değer ön plana alınmıştır. Gerçeğe uygun değer, çoğu

standartta temel değerleme ölçüsü olarak kullanılmakta olup, bazı standartlarda alternatif değerleme ölçüsü olarak da kullanılmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2005: 3).

Standart da yeniden değerleme yöntemi olarak açıklansa da çoğu muhasebe bilirkişisine göre bu yöntem temel anlamda gerçeğe uygun değer yöntemidir. Standartta da belirtildiği üzere gerçeğe uygun değer tespit edilmeği sürece yeniden değerleme yapabilmek olanaksızdır.

Tarihsel maliyet yöntemi ile gerçeğe uygun değer yöntemi arasında değişik kategoriler altında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Tablo 3. Tarihi Maliyet Yöntemi ile Gerçeğe Uygun Değer Yönteminin Karşılaştırılması

Kategori	Tarihi Maliyet Yöntemi	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi
Güvenilirlik ve İhtiyaca Uygunluk	Finansal tablolarda bulunan varlığın değerinin güvenilir olması ihtiyaca uygun olmasından daha önemlidir.	Aktif olmayan piyasalardaki değer gerçeği yansıtmayabilir. Fakat İhtiyaca uygunluk, tespit edilen değerin güvenilir olmamasını telafi etmektedir.
İhtiyatlılık	Gerçekleşmemiş zararlar finansal tablolara aktarılırken, gerçekleşmemiş gelirler aktarılmaz.	Gerçekleşmemiş kayıplar kayda alınır fakat gerçekleşmemiş kazançların kaydı azaltılır.
Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	Sadece gerçekleşmiş gelirler kayda alınır.	Hem gerçekleşmiş hem de gerçekleşmemiş gelirler kayda alınır.
Karmaşık Ticari İşler	Sadece gözlemlenen bazı haklar ve borçlar kayda alınmaktadır.	Tüm haklar ve borçlar kayda alınmaktadır.
Ölçüm	Sadece objektif belgelerle kanıtlanmış muhasebe işlemleri kayda alınır.	Objektif değerler kayda alındığı gibi bazı zamanlar subjektif değerlerde kayda alınabilir.
Finansal Raporlama	Daha çok bilanço odaklı.	Gelir tablosundan çok bilanço odaklı.
Gelir Tablosu	İşletmenin faaliyetlerinin sonucunu yansıtır.	Faaliyet sonuçlarını yansıttığı gibi bilançodaki varlıkların değerlerindeki değişimlerinde izlenmesini sağlar.

Kaynak: (Ramesh ve Graziano, 2004: 6).

2.8. Maddi Duran Varlıklarda Oluşan Değer Düşüklüklerinin Ölçümü

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıktan amortisman tutarı indirildikten sonra ilgili varlığın kalan bilanço değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılarak ölçülür (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012: 226).

Varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarını indirgenebilmesi için tek şart bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, ilgili varlığın defter değerinden düşük olmasıdır.

Maddi duran varlığın değerinde düşüş olup olmadığının belirlenmesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının getirmiş olduğu hükümler baz alınmaktadır. TMS 36 varlığın bilançoda gösterilen değerinin nasıl kontrol edileceğini, geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceği ve değer düşüşünden kaynaklanan zararın hangi koşulları sağladığında muhasebeleştirileceğini ya da iptale verileceğini belirler (TMS 36, paragraf 63).

Varlıklarda zaman içerisinde meydana gelmiş değer yitirmenin bulunabilmesi için, ilgili varlığın piyasa da oluşmuş fiyatıyla, işletmenin finansal tablolarındaki değer arasındaki farkın ölçülemediği ve her varlığın ikincil piyasalarda değerinin olmaması gerekir. Bu durumda işletmenin, varlıktan gelecekte sağlayacağı nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesi yöntemi kullanılabilir. Aynı zaman da bir varlığın piyasa fiyatı ve kullanım değeri sadece etkin piyasalarda birbirine eşittir (Demir ve Bahadır, 2007).

2.8.1. Geri Kazanılabilir Değer

Standart da belirtildiği üzere, geri kazanılabilir değer, varlığa ya da nakit yaratan bir birime ilişkin satış maliyetlerinin indirilmiş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Eğer işletme satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değeri tespit edemiyorsa, varlığa ilişkin kullanım değeri, geri kazanılabilir değer sayılmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere bir maddi duran varlığın geri kazanılabilir değerini bulabilmek için, varlığa ilişkin aktif bir piyasa olması şart değildir (TMS 36, paragraf 6).

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, varlıkların değerlerinde düşüş meydana gelmesi durumunda işletmenin yapması gereken işlemlere açıklık getirmiştir. Eğer varlığın defter değeri, satılması sonucu geri kazanılacak tutarından yüksek ise varlığın değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilebilir. İşletme değer düşüklüğünden meydana gelen zararı muhasebeleştirmelidir. Aynı zamanda değer düşüklüğüne ait iptalin ne zaman yapılması gerektiğine de açıklık getirilmiştir (Bilen ve Özkan, 2016: 3). Eğer kullanım değeri veya gerçeğe uygun değer, ilgili varlığın defter değerinden büyük ise değer düşüklüğü hesaplanmamaktadır.

Bir varlığın finansal tablolarda kayıtlı olan değeri, geri kazanılabilir değerini aştığı zaman varlığın değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilebilir. İşletme her muhasebe döneminde varlıklara ilişkin değer düşüklüğüne yönelik göstergelerin olup olmadığını gözden geçirmelidir (Sipahi ve Ögüz, 2010: 254).

Varlıkların defter değerlerinin düşmesinin birçok nedeni vardır. Bunlara, ekonomik ve siyasi yapı, teknolojik gelişme, iklim koşulları, işletme politikaları gibi daha birçok faktör örnek verilebilir. Bu faktörden dolayı varlıkların değerlerinde düşüş meydana gelebileceği, varlıklarda değer düşüklüğü varsayımını ön plana çıkarmıştır.

Aynı zamanda varlığın işletmeye sağlamış olduğu fayda zamanla azalabilir. Bu durumda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı, varlığın defter değerinin altına düşebilir.

İşletme finansal tablolarında kayıtlı maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin İşletme içi ve işletme dışı belirtiler olduğu durumda bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapılmalıdır. Bu durumda işletme içi ve işletme dışı belirtiler aşağıdaki gibidir (Sağlam vd. 2012: 226-227).

İşletme İçi Belirtiler

- Bir varlığın çeşitli hasarlara uğradığı ve kullanım ömrünü yitirmek üzere olduğuna ilişkin kanıtların olması.

- Varlığın kullanım ömrünü doldurmasına uzun süre olmasına rağmen, görünüşünde bozukluklar oluşması ya da faydalı çalışmasına engel olacak önemli değişikliklerin meydana gelmiş olması.
- İşletmenin faaliyetlerine ilişkin hazırlamış olduğu raporlarda, bir varlığa ilişkin ekonomik açıdan performansının yetersiz olduğu veya olacağı.
- Bir varlığın piyasa fiyatının işletmenin faaliyetlerinde kullanımı sonucunda olağan dışı bir düşüş meydana gelmiş olması durumlarıdır.

İşletme Dışı Belirtiler

- Varlığın piyasada oluşmuş olan fiyatının, bazı faktörlerin ortaya çıkmış olması sonucu, olağan dışı fazla azalmış olması.
- İşletmenin faaliyetleri çerçevesinde ya da varlığın dahil edildiği piyasada işletme açısından negatif etkisi olan değişikliklerin gerçekleşmesi yada gerçekleşmesinin muhtemel olması.
- Varlığın dahil olduğu piyasada, dönem içerisinde piyasa oranlarının çeşitli oynaklıklar göstermesi, varlığın iskonto oranının negatif etkilenmesi ve bunların akabinde varlığa ilişkin geri kazanılabilir tutarın büyük ölçüde azalması.
- Bilançoda netleştirilmiş olarak gösterilen varlıkların, bilançoda kayıtlı değerinin ilgili varlıkların piyasa fiyatından daha fazla olması durumlarıdır.

Varlığın, diğer varlıkların nakit akışlarına yüksek miktarda bağımlı nakit akışı meydana getirmediği sürece, geri kazanılabilir tutar tüm varlıklar için ayrı ayrı hesaplanır. Eğer varlık, diğer varlıklara yüksek miktarda bağımlı olarak nakit akışı sağlıyorsa, geri kazanılabilir tutar aşağıda belirtilen kriterlerden en az bir tanesi

gerçekleşmedikçe, varlığın bağımlı olduğu nakit akışı sağlayan birim için belirlenir (TMS 36, paragraf 22).

- Varlığın satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değerinin, ilgili varlığın bilanço da kayıtlı değerinden daha fazla olması veya
- Varlığın kullanım değeri ile varlığın işletme tarafından elden çıkarılması sonucu oluşacak maliyetin ilgili gerçeğe uygun değerinden indirilmesi sonucu oluşacak tutarın birbirine yakın olması ve bu değerlendirme kavramlarının ölçülebilir durumda olmasıdır.

2.8.2. Kullanım Değeri

Standartta belirtildiği üzere kullanım değeri, Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, paragraf 6). Kullanım değeri, genel anlamda varlıklara ilişkin geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi için kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile tarihsel maliyet yöntemine göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının elde edilmesinde dikkate alınır. Kullanım değerini işletme, geleceğe dönük olarak tahmin etmektedir (Pamukçu, 2011: 84).

Varlığın kullanım değerini tespit edebilmek için ilk olarak varlığın işletme tarafından kullanılması ve faydalı ömrünün sona erdiğinde yani hurda olarak satılması sonucunda, işletmenin elde etmeyi planladığı olası net nakit akışlarının tahmin edilmesi gerekmektedir.

Varlığın kullanım değerinin ölçülmesi 2 farklı süreçten oluşmaktadır. İlk süreç, işletmenin varlıktan gelecekte planladığı nakit giriş ve çıkışlarının tahmin edilmesi, ikincisi ise gelecekte oluşacak nakit akışlarının belirli bir iskonto oranı üzerinden bugünkü değerine indirgenmesidir (Akgün, 2009: 10).

Varlığın kullanım değeri hesaplanırken aşağıdaki kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir (TMS 36, paragraf 30) ;

- İşletmenin gelecekte varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarının tahmini,
- Varlığı ilişkin nakit akışlarının tutarı ve işletmenin nakit akışlarını elde edeceği zamanla ilgili oluşabilecek değişikliklere ilişkin beklentiler,
- Varlığın gelecek dönemlerde durumunun belirsiz olmasından dolayı katlanılan bedel,
- Piyasa riski hariç dahil edilmemiş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri.

İşletmenin ilgili varlıktan gelecekte elde etmeyi planladığı nakit akışları, elde edilecek para birimine göre tahmin edilir ve aynı para birimine uygun olan iskonto oranı üzerinden iskonto edilir. Bu oranın, enflasyondan dolayı ortaya çıkan fiyat artışlarını ve yatırımcıların ilgili varlığın benzeri olan bir varlığa yatırım yapması sonucu elde edeceği kazanç oranını yansıtması gerekir.

İskonto oranı, hem paranın zaman değerini hem de varlığa ilişkin risklere yönelik piyasa değerlendirilmesini sağlayan vergi öncesi oran olacaktır (TMS 36, paragraf 55).

Kullanım değeri, varlığa ilişkin nakit akışlarının doğru olarak tahmin edildiği sürece kullanışlı bir yaklaşımdır. Fakat nakit akışlarının iskonto edilmesi için tespit edilmesi gereken oranın nasıl elde edileceği sorunlu bir konudur. Aynı zamanda kullanım değeri işletmeye özgü bir değer olduğu için güvenilirliğinin zayıf olduğu söylenebilir (Ayçiçek, 2011: 130).

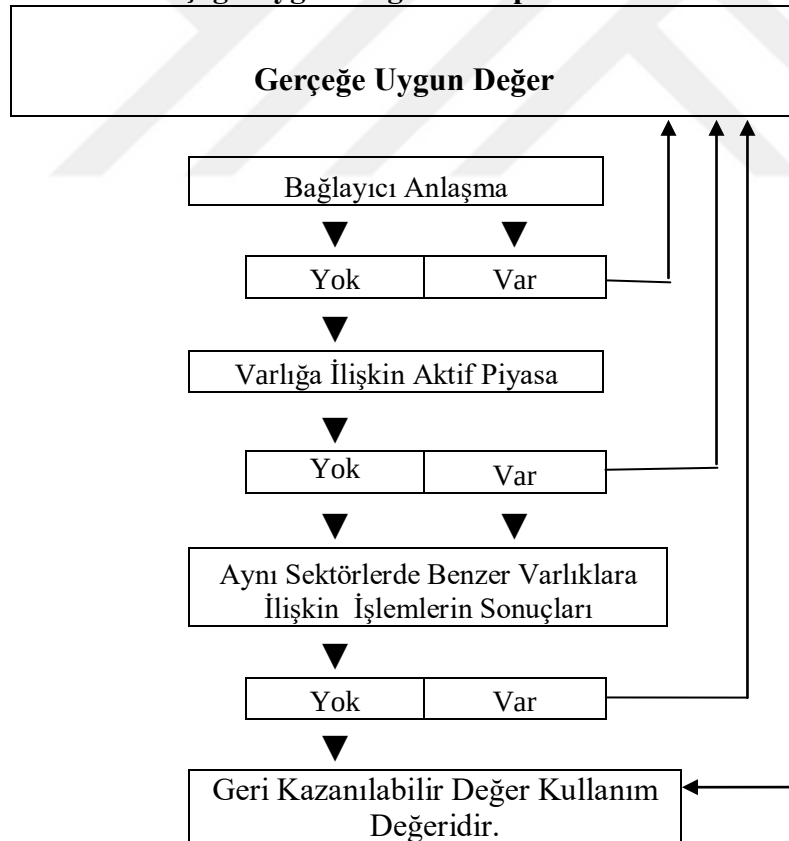
Kullanım değeri tüm maddi duran varlıkları kapsamı altına almamaktadır. Bir maddi duran varlığın bu değer kapsamında girebilmesi için, ilgili varlığın nakit yaratması gerekmektedir.

2.8.3. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, aktif bir pazar ortamında kişi veya kurumların karşılıklı ve bağlayıcı bir satış anlaşmasında varlığa yükleyecekleri değerden, varlığın satılması sonucu ortaya çıkacak maliyetlerin indirilmesi sonucu ulaşılabilecek tutardır. Eğer varlık aktif bir piyasada işlem görüyor fakat ortada bir bağlayıcı anlaşma yok ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Varlığa ilişkin piyasa fiyatı da mevcut değil ise, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer en son işlem fiyatı esas alınarak ölçülür (TMS 36, paragraf 25).

Gerçeğe uygun değer belirlenme süreci aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Şahin, 2010: 97).

Tablo 4: Gerçeğe Uygun Değer Tespiti



Kaynak: (Şahin, 2010: 97).

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değeri birbirine yakın olarak görülen kavramlardır. Fakat bu iki kavram arasında birkaç farklılık bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Tablo 5. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer ile Kullanım Değerinin Karşılaştırılması

Gerçeğe Uygun Değer	Kullanım Değeri
■ TFRS 13 standardı kriterlerine göre ölçülür.	■ TMS 36 standardı kriterlerine göre ölçülür.
■ Piyasada ki yatırımcıların varlığa ilişkin perspektifini yansıtır.	■ İşletmeye özgü bir değerdir.
■ Gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde varlıklara ilişkin piyasa fiyatlarının tahminini yansıtan değerlendirme tekniği kullanılır.	■ Subjektif faktörlere göre değerlendirilir. Bu faktörlere örnek olarak, ● Bir varlıktan türetilmiş ilave değer oluşması, ● Ölçülen varlık ile diğer varlıkların arasındaki uyum ve ● Varlığa ilişkin yasal haklar ve kısıtlamalar verilebilir.
■ Finansal olmayan varlıkların, en yüksek performansı göz önünde bulundurulur.	

Kaynak: (Wiecek ve Bowen, 2013: 21).

2.9. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün İptali

İşletme, şerefiye dışında elinde bulunan maddi duran varlıklara ilişkin önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı tespit etmiş olabilir. İşletme, ilgili varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün devam edip etmediğini ve zararın azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her bilanço döneminde değerlendirmelidir (TMS 36, paragraf 110).

Şerefiye hariç olmak üzere, önceden değer düşüklüğüne uğramış maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının bir kısmının veya tamamının ortadan

kalktığıının işletme tarafından tahmin edilmesi durumunda ilgili zarar iptal edilmelidir. Örneğin, bir maddi duran varlığa çeşitli teknik takviyeler yapılması sonucu varlığın performansı artmış olabilir ve işletmeye sağlamış olduğu nakit akışları da yükselmiş olabilir. Bu durumda varlığın işletmeye sağladığı fayda artmaktadır. İşletme, ilgili varlığa ilişkin önceki dönemlerde oluşmuş değer düşüklüğü zararının tamamını veya bir kısmını iptal etmelidir. Bu durumda, ilgili varlığın bilançoda ki kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine kadar arttırılmalıdır, bu artış değer düşüklüğünün iptalini ifade etmektedir (Dursun, 2007: 98).

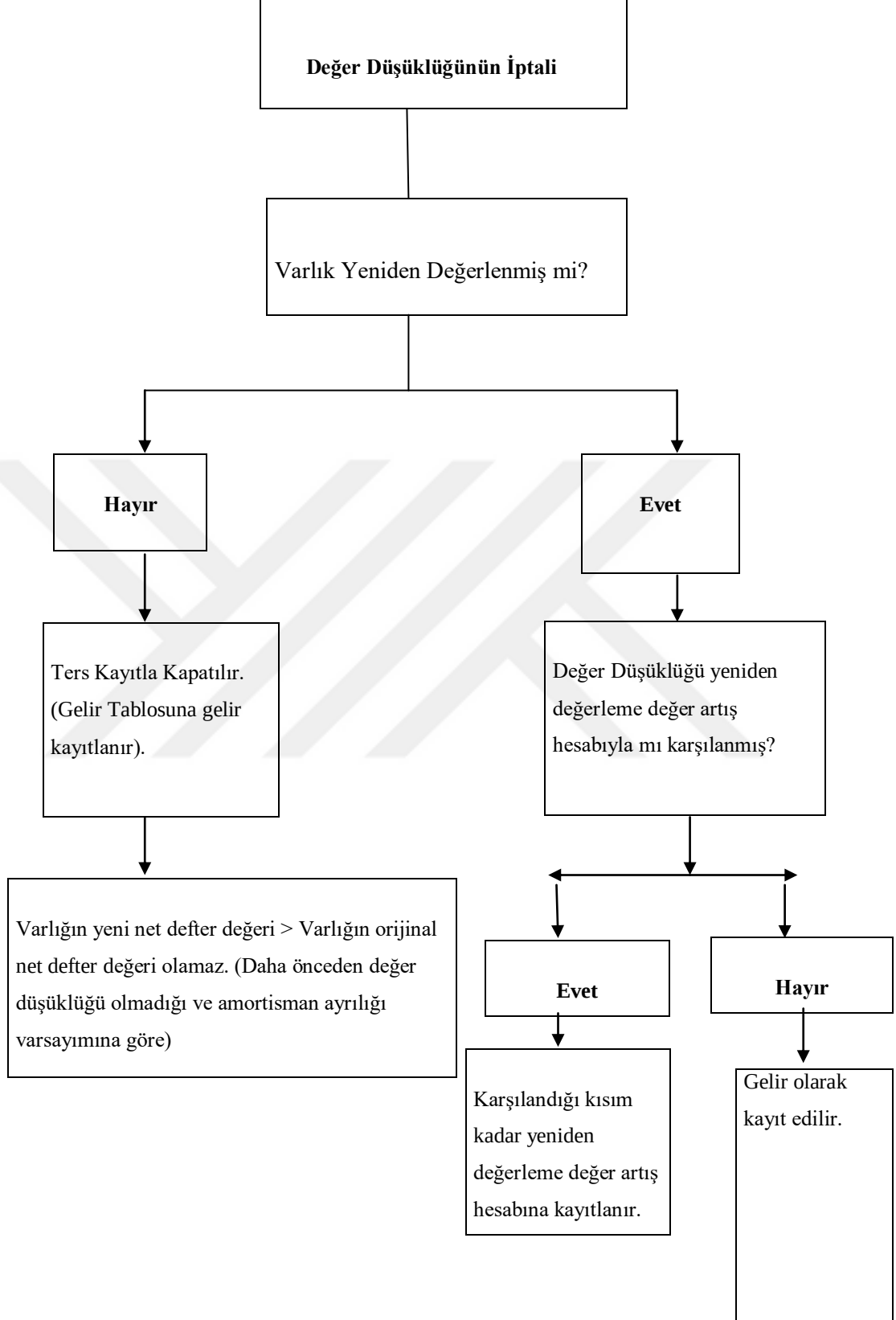
Şerefiye dışındaki varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi neticesinde, ilgili varlıkların işletme bilançosunda kayıtlı değerleri artış göstermektedir. Varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilmediği sürece, şerefiye dışında kalan varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün iptali kar veya zarar hesaplarına aktarılmaktadır. Fakat yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü iptali, yeniden değerlendirme artışı olarak izlenir ise bu tutar özkaynaklarda muhasebeleştirilir (TMS 36, paragraf 117-119).

Maddi duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı iptal edildikten sonra, ilgili varlığa ilişkin amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile, hurda değeri indirilmiş kayıtlı değerinin ileri ki dönemlerde kalan faydalı ömrüne sistematik olarak dağıtılması gerekmektedir. (TMS 36, paragraf 120).

Standart, şerefiyeye hiçbir şekilde değer düşüklüğü zararı ve iptalinin uygulanmasına izin vermemektedir. Bunun sebebi ise, şerefiyeye yapılan bu tür bir işlemin, elde edilen şerefiyeye ilişkin, değer düşüklüğü zararının ortadan kalkmasından ziyade, işletme içerisinde yaratılan şerefiyede artış olma ihtimalinin fazla olduğu düşünülmektedir (Dursun, 2007: 97).

Bir varlığa ilişkin iptal edilebilecek değer düşüklüğü zararının sınırı bulunmaktadır. Varlığın, bilançoda kayıtlı değeri ile ilgili varlığın ilk değer düşüklüğü zararı finansal tablolara aktarılmamış olsaydı, varlığın ulaşacağı kayıtlı değeri arasındaki tutar kadar değer düşüklüğü iptal edilir. Varlığa ilişkin değer düşüklüğü iptali, o tutarın üstüne çıkamaz (Akgün, 2009, 16).

Tablo 6. Değer Düşüklüğünün İptali



Kaynak: (Akbulut vd., 2010 akt., Yıldıztekin, 2010: 272)

2.10. Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışının Ölçümü

İşletmenin varlıklarını yeniden değerlemesi sonucu varlıkların bilançoda kayıtlı değerlerinde bir artış meydana gelmiş ise, ilgili varlıklara ilişkin bir değer artışı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu artış direkt olarak özkaynaklar hesap grubuna aktarılır. Eğer varlığa, ilişkin önceki dönemler de değer azalışı oluşmuş ise, azalan tutar, özkaynaklarda ki artışı takip eden hesaptan indirilir. Azalış tutarı, değerleme artışından fazla ise arada kalan tutar zarar olarak muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlıklarda meydana gelmiş olan azalış tutarı değerleme artışından fazla ise arada kalan tutar zarar olarak muhasebeleştirilir. Eğer değer artışı değer azalışından yüksek ise arada kalan tutar geçmiş yıl karları hesabına aktarılır. TMS 16 ölçüleri baz alınarak ölçülen değer artışları ile Vergi Usul Kanunu'ndaki değerleme ölçüleri baz alınarak ölçülen değer artışları arasında ki farklar için ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır ve özkaynaklarda değer artışlarını takip eden hesaptan indirilir (TMS 16, paragraf 41).

2.11. TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Amortisman terimi farklı meslek grupları açısından farklı anlamlar ifade etmektedir. Örneğin, mühendislik açısından maddi duran varlığın görsel açıdan yıpranması olarak görülürken, muhasebe ve finans açısından bir fon kaynağı olarak görülebilmektedir (Marşap, 2008: 131).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı içerisinde amortisman tanımına yer verilmiştir. Standarda göre amortisman, *bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması ifade eder*. Yararlı ömür ise, bir varlığın işletme tarafından çeşitli amaçlar doğrultusunda kullanmayı tahmin ettiği süreyi ve ilgili varlıktan elde etmeyi beklediği üretim sayısını açıklamaktadır. Amortismanına tabi tutar ise, bir varlığın maliyetinden, ilgili varlığın kalıntı değerinin düşülmesi sonucu elde edilecek tutarı ifade eder. (TMS 16, paragraf 6).

İşletmenin maddi duran varlığı kullanması sonucu varlığa ilişkin yıpranma, aşınma veya eskime gibi durumlar ortaya çıkar. İşte işletmede bu ortaya çıkan değer

kaybı amortisman yolu ile gider olarak muhasebeleştirilir. Değer kaybının tam anlamıyla gerçekleşmesi beklenmez (Pamukçu, 2010: 71). Amortismanına tabi olan varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklardır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 367).

İşletmenin varlıklarına ilişkin amortisman ayırmasındaki amaç, sabit varlıkların maliyetlerini, periyodik olarak işletmenin kullandığı süreye yaymak ve her yıl ilgili varlığın amortisman tutarını gider olarak kaydetmek suretiyle, varlığın faydalı ömrünü yitirdiği zaman yenilenmesi için fon yaratmaktır (Gençoğlu, 2015: 260).

İşletmelerin değer kayıplarını mali tablolarına yansıtması, işletmenin hem dış çevreye hem de iç çevreye gerçek durumunu göstermesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca üretim sektörü içerisinde faaliyet gösteren işletmelerde amortisman sadece dönem gideri değil aynı zamanda üretimi gerçekleştiren mamullerin maliyetini etkileyen bir maliyet unsurudur (Şen, 2011: 36).

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlığın işletmenin faaliyetleri içerisinde yer alması ve kullanılması sonucu gerçekleşmektedir. Varlığın amortismanının durdurulması ise, işletmenin ilgili varlığı faaliyetleri doğrultusunda kullanmak amacıyla değil de satış amaçlı olarak elinde bulundurması veya varlığın bilanço dışı bırakılması sonucu gerçekleşir.

Maddi duran varlıklara ilişkin ekonomik ve yararlı ömrün tespit edilmesi işletmenin tahminlerine dayanmaktadır. Bununla birlikte amortismanına tabi tutulacak olan tutar her bilanço döneminde gözden geçirilir. Toplu olarak varlık alınması durumunda ise her varlığa ilişkin amortismanına tabi tutarın tahmini yapılmaktadır (Sağlam vd., 2012: 242).

Maddi duran varlıklara ilişkin olarak işletmenin faydalı ömrü tahmin ederken çeşitli kriterleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bunlar (Fırat, 2008: 117);

- Varlığın işletme tarafından kullanılacağı süre,

- İşletmenin varlığa ilişkin beklediği fiziksel yıpranma,
- Teknolojik gelişmeler ve varlığın modasının geçmesi,
- Varlığın işletme veya tüm işletmeler tarafından kullanılmasına engel teşkil edecek yasal kısıtlamalardır.

Bir varlığın faydalı ömrü işletmenin varlıktan elde etmeyi planladığı faydanın dönemine ve miktarına göre değişir. İşletme varlık yönetimi politikası olarak, geçmiş tecrübelerine de dayanarak, varlığın belirli bir zaman diliminden sonra işletmeye faydasının azalacağını düşünüp, kullanılmasını istemeyebilir. Bir varlığa ilişkin faydalı ömrün tahmin edilmesinde, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübeleri önem arz etmektedir.

Varlıkların faydalı ömürlerinde bazı sebeplerden dolayı değişiklik meydana gelmiş ise amortisman tabi tutarlar tahmin edilen yeni sürede itfa edilir. Tahminlerin değişmesi durumunda, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki değişiklikler ve Hatalar Standardı kriterlerine göre hareket edilmelidir. İşletmenin varlığa ilişkin yapacağı yeni tahminler ileriye dönük olmalıdır (Gençoğlu, 2015: 62).

Amortisman ilişkili olarak standart bazı özellikli durumları ele almıştır. Bunlar (TMS 16, paragraf 43-49);

- Eğer bir maddi duran varlığa ait olan bir parça veya parçalar, ilgili varlığın kümülatif maliyetine oranla önemli bir maliyeti teşkil ediyorsa, bu parça veya parçalar tek başlarına amortisman tabi tutulur. Örneğin, bir uçağa ait gövde ve motora ayrı ayrı amortisman ayrılır.
- Bir işletme maddi duran varlığın, önem arz eden parçalarını ayrı ayrı amortisman tabi tuttuğunda, tek başına önem arz etmeyen parçalardan meydana gelen kalan kısım da amortisman tabi tutulur.

- Bir maddi duran varlığa ait birkaç önemli parçanın faydalı ömrü ve amortisman yöntemi eşdeğer olabilir. Bu durumda amortisman giderinin hesaplanmasında ilgili varlıklar kendi aralarında gruplandırılabilir.
- Her bilanço dönemi sonucu ortaya çıkan amortisman gideri, başka bir varlığın bilançoda ki kayıtlı değeri üzerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- Bilanço dönemi sonunda ortaya çıkan amortisman gideri, çoğunlukla gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Fakat bu duruma ilişkin bazı istisnalar bulunmaktadır. Bazı durumlarda maddi duran varlıktan gelecekte elde edilecek olan faydalar diğer varlıkların üretimi için kullanılabilir. Bu durumda, amortisman gideri, üretilen varlığın maliyeti içerisinde dahil edilir ve ilgili varlığın defter değerine eklenir.

Standartta amortismana tabi tutarın ve amortisman döneminin belirlenmesine açıklamalar getirilmiştir. Bunlar (TMS 16, paragraf 50-59) ;

- Varlığa ilişkin amortismana tabi tutar, varlığın yararlı ömrü süresince sistematik olarak her dönemle ilişkilendirilmelidir.
- Varlığın hurda değeri ve faydalı ömrü en az her bilanço dönemi sonunda gözden geçirilmelidir.
- Amortisman, varlığın hurda değeri bilançoda kayıtlı değeri aşmadıkça, gerçeğe uygun değer bilançoda kayıtlı değeri aşsa bile finansal tablolara dahil edilir.
- Bir varlığın hurda değeri, ilgili varlığın bilançoda kayıtlı değeriyle eş değer olabilir ya da yüksek tutara çıkabilir. Böyle bir durumda amortisman gideri, hurda değeri ileriki dönemlerde varlığın bilançoda kayıtlı değerinin altına düşene kadar sifıra eşit olur.

- Varlığa ilişkin işletmenin gelecekte elde edeceği faydalar, işletme faaliyetlerinde kullandıkça tüketilir. Fakat zaman içerisinde varlığa ilişkin ortaya çıkan yıpranma, aşınma veya teknik açıdan değerinin düşmesi, varlıktan ileriki dönemlerde elde edilecek faydanında düşmesine yol açar.
- Bazı varlıklar bir bütün olarak elde edilseler bile, ayrılabilir varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, arsa ve binalar. Çünkü arsaların ömrü kısıtlı değilken binaların ömrü kısıtlıdır. Arsaların ömürleri kısıtlı olmadığı için amortismanına tabi değildir fakat binalar kısıtlı olduğu için amortismanına dahildir. Arsanın faydalı ömrünün kısıtlı olduğu durumlarda bulunmaktadır. Bu durumlarda, arsaya ilişkin faaliyetlerden ortaya çıkacak faydaları yansıtabilecek şekilde amortisman ayrılmalıdır.
- Arsanın bulunduğu yerin sökülmesi, kaldırılması yada düzenleme yapılması, ilgili varlığın maliyetine dahil edilmesi durumunda, arsanın maliyete katlanıldığı kısmı, bu maliyetlere dahil edilmesinden dolayı ortaya çıkan faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur.

Maddi duran varlıkların amortismanlarının hesaplanmasına yönelik olarak standart, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olmak üzere 3 farklı amortisman yönteminden bahsetmiştir. İşletmenin bu üç yöntem içerisinde hangisini kullanırsa kullansın, seçilen yöntem varlığın gelecek dönemlerdeki ekonomik faydalarına yönelik olarak işletme tarafından uygulanması planlanan tüketim modelini yansıtmalıdır.

2.11.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, maddi duran varlığın hurda değeri herhangi bir değişiklik göstermediği sürece, amortisman tutarı ilgili varlığın faydalı ömrü süresince eşit tutarlı olarak dönemlere aktarılır (Öztürk, 2013: 82). Varlığa ilişkin hurda değeri oluşacağı tahmin ediliyorsa, amortisman tutarı aşağıdaki formül yoluyla bulunur (Gençoğlu, 2015: 261).

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Değeri- Hurda Değer}}{\text{Tahmini Faydalı Ömür}}$$

İşletme maddi duran varlığı, tamamen hurdaya çıkmadan önce elden çıkarmayı planlıyorsa hurda değeri belirlenecektir. Eğer hurda değeri belirlenmemiş ise, bu değer '0' TL olacaktır (Taştan, Mert ve Azaltun, 2012).

Standarda göre maddi duran varlığın işletme tarafından elde edildiği tarihten dönem sonuna kadar olan kısım için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Örnek: Akın A.Ş. 13 Eylül 2010 tarihinde 250.000 TL tutarında kamyonet satın almıştır. Kamyonetin ekonomik ömrü işletme tarafından 6 yıl olarak belirlenmiş olup, hurda değeri ise 70.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Bu kamyonete ilişkin: işletmenin doğrusal amortisman yöntemini uygulaması aşağıdaki gibidir:

$$\text{Amortisman tabi tutar} = (\text{Kamyonetin maliyeti} - \text{Hurda değeri})$$

$$\text{Amortisman tabi tutar} = 250.000 \text{ TL} - 70.000 \text{ TL} = 180.000 \text{ TL}$$

.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = (\text{Kamyonetin maliyeti} - \text{hurda değer} / \text{Faydalı Ömür})$$

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = (250.000 \text{ TL} - 70.000 \text{ TL} / 6 \text{ yıl} = 30.000 \text{ TL})$$

$$\text{Aylık Amortisman tutarı} = 30.000 \text{ TL} / 12 = 2.500 \text{ TL}$$

Varlık Eylül ayında elde edildiği için ilk yıl kıst dönem hesaplaması uygulanacaktır. O halde ilk yıl yazılması gereken tutar = 2.500 TL * 4 = 10.000 TL.

Kamyonete ait amortisman tutarı yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda da gösterilmektedir.

Tablo. 7. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Yıllar	Amortisman Gideri
2010	10.000 TL
2011	30.000 TL
2012	30.000 TL
2013	30.000 TL
2014	30.000 TL
2015	50.000 TL

Akın A.Ş. ilk yıl kıst dönem uygulaması nedeniyle amorti edemediği $(30.000 - 10.000) = 20.000$ TL tutarındaki amortisman giderini, ilgili varlığın faydalı ömrünün son döneminde yok etmelidir. Bu yüzden son yılın amortisman gideri bakiyesi $(30.000 + 20.000) = 50.000$ TL olarak yazılmalıdır.

2.11.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bir maddi duran varlığa azalan bakiyeler yöntemi yoluyla hesaplanacak olan amortisman tutarı, bir maddi duran varlığın, önceki dönemlerde ayrılmış olan amortisman tutarlarının tenzili ile tespit olmaktadır. Bu yöntemin amacı, duran varlığın ilk elde edildiği yıllarda, diğer yıllara nazaran daha fazla amortismanını ayırıp, ilgili varlığın ilk dönemlerin de işletmeye gider açısından daha fazla katkı sağlanmasıdır. Aynı zamanda çoğu maddi duran varlığın faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllarına nazaran daha fazla verim sağladığı söylenebilir. İşletme bu yöntemle, varlığın sağlamış olduğu verimle, amortisman giderini ters orantılı olarak ayarlayarak, ilk dönemlerde varlıktan yüksek miktarda fayda sağlayabilir.

Azalan bakiyeler yöntemine ilişkin standart herhangi bir tanıma yer vermemiştir, fakat bu yöntem kullanılarak amortisman ayrılabilceğinden bahsetmiştir.

Azalan bakiyeler yöntemi aşağıdaki şekilde formülize edilmektedir (Öztürk, 2013: 83) ;

Yıllık Amortisman Tutarı= (Varlığın Dönem Başı Defter Değeri) x (Normal Amortisman oranı x 2)

Azalan bakiyeler yönteminde varlığa ilişkin hurda değer bulunması durumunda, hurda değer varlığın defter değerinden indirilmez. Amortisman tabi tutar, defter değeri olarak hesaplanır. En son dönem kalan net değer hurda değere eşit olarak kabul edilir veya son yıl hurda değer defter değerine eşitlenecek şekilde amortisman ayrılır (Örten vd. 2015: 199).

Örnek: Cankat A.Ş. 01.01.2005 tarihi itibarıyla 80.000 TL tutarında makine satın almıştır. İşletme tarafından makinenin faydalı ömrü 4 yıl olduğu ve hurda değerinin de 5.000 TL olduğu tahmin edilmektedir. Bu makineye ilişkin azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Amortisman oranı= 1/ Faydalı Ömür

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman oranı= 1/ 4= 0.25x2= 0.50

Varlığa ilişkin dönemlik amortisman giderleri tablodaki gibidir;

Tablo 8. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Yıllar	Dönem Başı Defter Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Gideri	Yıl Sonu Defter Değeri
2005	80.000	0.50	40.000	40.000
2006	40.000	0,50	20.000	20.000
2007	20.000	0,50	10.000	10.000
2008	10.000	0,50	5.000	5.000

Azalan bakiyeler yöntemi kendi içerisinde, formüllü azalan bakiyeler yöntemi ve yıl sayılarının toplamı yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Formüllü azalan bakiyeler yönteminde yıllık amortisman tutarı maddi duran varlığın ilgili yılın başındaki net defter değeri üzerinden hesaplanmaktadır (Gençoğlu, 2015: 261). Sistematiiklik açısından bu yöntem azalan bakiyeler yöntemlerinin en uygun olanı kabul edilmektedir. Bu yöntemle göre, maddi duran varlığın hurda değeri yüksek ise amortisman erken durdurulmaz ve aynı şekilde hurda değeri sıfıra yakın ise son yıl daha önceki yıldan daha yüksek amortisman ayrılmasına neden olur. Mantıklı çerçeve içerisinde yapılan hesaplamalarla defter değeri hurda değere eşit olur (Erol ve Uyanık, 2014: 115).

Formüllü azalan bakiyeler yönteminde yıllık amortisman oranının hesaplanmasına yönelik oluşturulan formül aşağıdaki gibidir:

$$r = 1 - \sqrt[n]{s / c}$$

r = Amortisman oranı

n= Yıl sayısı

s= Kalıntı değeri

c=Varlığın değeridir.

Bu formüle dayanılarak hesaplanan amortisman oranıyla, maddi duran varlığın defter değeri ile çarpılarak o yılki amortisman payı hesaplanır. Bir sonraki dönem aynı oran bu kez ilgili varlığın defter değerinden önceki dönem ayrılan amortisman payı düşüldükten sonra kalan tutara uygulanır. Maddi duran varlığın faydalı ömrünün son dönemde ise kalan tutar amortisman gideri olarak değerlendirilir (Taştan vd., 2012: 10)

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlığın, işletmeye sağladığı katkı ve verim seviyesi her dönem itibariyle azalırken, bakım ve onarım masrafları da her geçen dönem artmaktadır. Bu gibi sebeplerden dolayı azalan bakiyeler yöntemi, amortismanın her dönem azaltılması ve ilgili varlığın işletmeye sağladığı katkıya

uyumlu olarak, amortisman payının dönemlere daha adaletli bir biçimde yükleneceği varsayımını esas almaktadır.

Yıl sayılarının toplamı yönteminde ise, yıllık amortisman tutarı, maddi duran varlığın faydalı ömrüne bağlı olarak bulunan ve her dönem bir önceki döneme göre azalan bir oran ile çarpılması sonucu hesaplanmaktadır. Amortisman oranındaki pay, duran varlığın faydalı ömrünün kalan kısmı payda ise duran varlığın ömrünü yıl sayıları toplamı ifade etmektedir. Örneğin, faydalı ömrü 3 yıl olan bir taşıtın amortisman payı, yıllar itibariyle $\frac{3}{6}$, $\frac{2}{6}$, $\frac{1}{6}$ şeklindedir. Payda yıl sayıları toplanarak hesaplanmaktadır (3 yıl+ 2 yıl+ 1 yıl= 6 yıl). Belirtilen oranlar her dönem ilgili maddi duran varlığın defter değerine uygulanır ve amortisman payı hesaplanır (Gençoğlu, 2015: 261).

Yıl sayıları yöntemi, bir maddi duran varlığa ilişkin artan tutarlı amortisman hesaplaması yapılacağı zamanda kullanılabilir. Eğer elde edilen sayılar, varlığın faydalı ömrüne küçükten başlayarak uygulanırsa, ilk yıllar düşük diğer yıllar ise daha yüksek amortisman hesaplanmış olur. Yukarıda örnekte ilk yıla $\frac{3}{6}$ yazılması yerine ilk yıla $\frac{1}{6}$ yazılıp son yıla $\frac{3}{6}$ yazılması gibi. İşletmeler farklı maddi duran varlıklara ilişkin farklı yöntemler uygulaması sebebiyle ortaya çıkan fazla amortisman giderlerini dengelemek amacıyla bazı maddi duran varlıklara artan tutarlı amortisman yöntemini uygulayabilir (Taştan, vd., 2012: 9).

2.11.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yöntemi kullanılarak hesaplanan yıllık amortisman payında, işletme maddi duran varlığın üretim miktarını esas alarak faydalı ömrü belirler. Aynı zamanda maddi duran varlığın işletme tarafından kullanımı ile yıpranması arasında bir ilişki kurulur ve ilgili varlığın fayda sağlayacağı yıl sayısına göre değil üretim miktarına göre faydalı ömür belirlenir (Çam, 2014: 15).

İşletmenin üretim miktarı yöntemini kullanmasının doğa ve insan sağlığı açısından da önemi bulunmaktadır. Sık sık kullanılan araçlara ilişkin hızlı bir şekilde amortisman ayrılması önemli ölçüde çevresel yararlar sağlamaktadır. Eskimiş, parçaları paslanmış araçların egzozundan çıkan dumanlar doğaya daha fazla zarar

verirken dolaylı olarak insana da zarar vermektedir. Aynı zamanda bu tür araçların trafikte uzun süre kalması trafik kazası riskini de arttırmaktadır. Bu gibi sebeplerden dolayı çevre sağlığı ve dolaylı olarak insan sağlığı da negatif yönde etkilenmektedir. Üretim miktarı yöntemi, bu tür araçların trafikten daha erken saf dışı bırakılmasına imkan verecektir.

Bu yönteme göre maddi duran varlığa ilişkin yıllık amortisman payının formülize edilmiş hali aşağıdaki gibidir (Tekşen ve Dağlı, 2017: 439) :

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{(\text{Defter değeri} - \text{Hurda değer})}{\text{Varlığın tahmini üretim miktarı}}$$

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \text{Amortisman oranı} \times \text{Yıllık üretim miktarı}$$

Örnek: Çeşitli konular üzerine eğitim veren bir işletme, 01.01.2017 tarihinde 5.000 TL' ye 4.000 saat çalışma kapasitesi olan bir projeksiyon cihazı almıştır. İşletme projeksiyon cihazını 31.12.2017 tarihine kadar 750 saat, 31.12.2018 tarihine kadar 600 saat, 31.12.2019 tarihine kadar ise 300 saat, 31.12. 2020 tarihine kadar 900 saat ve 31.12.2021 tarihine kadar ise 1450 saat kullanılması sonucu kullanım ömrü sona ermiştir. Varlığa ilişkin hurda değer ise 2.500 TL olarak tahmin edilmektedir. Projeksiyon cihazına ilişkin işletmenin üretim miktarı yöntemini kullanarak ayırması gereken amortisman payı aşağıdaki gibidir:

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{(\text{Defter değeri} - \text{Hurda değer})}{\text{Varlığın tahmini üretim miktarı}}$$

$$\text{Amortisman oranı} = (5.000 \text{ TL} - 2.500 \text{ TL}) / 4000 = 0,625$$

$$\text{Yıllık amortisman payı} = \text{Amortisman oranı} \times \text{Yıllık üretim miktarı}$$

$$2017 \text{ yılı amortisman payı} = 0,625 \times 750 = 468,75 \text{ TL}$$

2018 yılı amortisman payı= 0,625 x 600= 375 TL

2019 yılı amortisman payı= 0,625 x 300= 187,5 TL

2010 yılı amortisman payı= 0,625 x 900= 562,5 TL

2021 yılı amortisman payı= 0,625 x 1450= 906,25 TL

Projeksiyon cihazına ilişkin beş yıl içerisinde kullanım nedeniyle ayrılması gereken amortisman tutarı aşağıdaki tabloda da gösterilmiştir:

Tablo 9. Üretim Miktarı Yöntemi

Yıllar	Amortisman Oranı	Yıllık Üretim Miktarı	Yıllık Amortisman Payı (TL)
2017	0,625	750	468,75
2018	0,625	600	375
2019	0,625	300	187,5
2020	0,625	900	562,5
2021	0,625	1450	906,25

2.12. Maddi Duran Varlığın Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi duran varlığın işletme tarafından bilanço dışı bırakılabilmesi, işletmenin ilgili varlığı elden çıkarması veya gelecek dönemlerde işletmeye fayda akışı sağlayamayacağının düşünüldüğü durumlarda gerçekleşir. Varlığın bilanço dışı bırakılmasından dolayı ortaya çıkan kayıp ve kazançlar gelir tablosuna aktarılır. Fakat kazançlar hasılat olarak nitelendirilmez (TMS 16, paragraf 68-69).

Bilanço dışı bırakılan varlığa ilişkin kayıp ve kazançlar, ilgili varlığın elden çıkarılması sonucu işletmenin elde ettiği net tahsilat ile varlığın işletmenin finansal tablolarında kayıtlı tutarı arasındaki fark olarak belirlenir. Maddi duran varlığın herhangi bir parçasına ilişkin, yenileme maliyeti, ilgili varlığın kayıtlı değerine dahil edilmiş ise, yenilenen parçanın kayıtlı değeri bilanço dışı bırakılır (TMS 16, paragraf 71).

3. 41 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLER

İnsanların hayatlarının devamlılığını sağlaması ve ortaya çıkacak ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için gereksinim duydukları ekonomik faaliyetlerden en önemlileri tarımsal faaliyetlerdir. İnsan nüfusunun hızla artması beraberinde tarımsal faaliyetler içerisinde özellikle "canlı hayvan grubu" olarak tanımlanan büyükbaş ve küçükbaş hayvanların daha fazla tüketimine, aynı zamanda tarımsal faaliyetlerin düşük sermayeli işletmeler dışında büyük ölçekli şirketler tarafından yapılmasına ve ticari bir boyut kazanmasına yol açmıştır. İşletmelerin belirli bir zaman süzgecinden sonra büyümesiyle, dış çevrenin ve işletme içerisinde ki yöneticilerin bilgi alma arzusu artmış ve bunun akabinde tarımsal faaliyetlere yönelik yeni muhasebe çalışmaları yapılmış ve hesap grupları oluşturulmuştur (Yılmaz, 2014: 233).

Bu bölümde, tarımsal faaliyetler standardına ilişkin bilgilere yer verilecektir ve kapsamı içerisine giren varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gibi konular ele alınacaktır.

3.1. Standardın Tarihçesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, (International Accounting Standards Committee, IASC) tarım sektörü içerisinde yer alan işletmelerin globalleşme yolunda ilerlemeleri sonucunda, tarım işletmelerinin muhasebe işlemlerine ilişkin ortak bir dil oluşturulması gerektiğine hem fikir olmuştur ve tarım sektörü içerisinde faaliyet gösteren işletmelerinin muhasebe açısından yaşadıkları sorunlara yönelik taslak oluşturulması amacıyla 1996 yılında bir komite oluşturmuştur ve kamuoyundan öneriler almak istemiştir.

Komite, hem kendi bulguları yoluyla hazırlamış olduğu bilgiler ile kamuoyundan mektup yoluyla almış olduğu bilgiler sonucunda tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe işlemlerine bir taslak oluşturulmuştur ve taslak IASC'a sunulmuştur. IASC ise bu taslağı Nihai Taslak E-65, Tarım (E-65 Agriculture ExposureDraft) ismi ile Aralık 1999'da yayınlamış ve 2000 yılında uygulaması

başlamıştır. 2003 ve 2008 yıllarında revize edilmiştir (Badem, Savcı ve Kılınç, 2013: 116).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, tarım alanında ticari faaliyette bulunan işletmelerin bünyesinde bulunan tarıma yönelik varlıklara ilişkin muhasebe işlemlerinin yapılmasına yol göstermek amacıyla, Türkiye’ de faaliyet gösteren işletmelerin de ilgili muhasebe işlemlerini uygulayabilmesi adına, 24.02.2006 tarihinde ilgili standardın Türkçe çevirisi TMSK tarafından yayınlamıştır.

Standartta yapılan son değişiklik ise, Haziran 2014 tarihine kadar tarımsal faaliyetler standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilen taşıyıcı bitkilerin ilgili standarttan çıkartılıp, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmasıdır. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 tarihi itibarıyla geçerli olmuştur.

3.2. Standardın Amacı

TMS 41’in amacı, tarımsal faaliyetlere yönelik olarak hizmet veren işletmelere ait canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve bunlarla bağlantılı olarak verilen belirli özelliklere sahip devlet yardımlarına ilişkin özellik arz eden muhasebe işlemlerini ve tarımsal faaliyetlere yönelik açıklamaları tespit ederek, uluslararası alanda tarımsal faaliyetlere ilişkin ortak bir alan belirleyerek ülkeler arasındaki farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılmasıdır veya en aza indirgenmesidir (Sağlam vd. 2009: 1089-1010).

Standardın önemli amaçlarından biri de, tarımla ilgili faaliyet gösteren sektörleri çerçevesi içine alan ortak bir genel amaçlı finansal tabloların inşa edilmesi ve bunlara uygun olarak yapılacak muhasebe işlemlerini geliştirmektir. Genel amaçlı bazı muhasebe standartlarının bazı sektörlerin gereksinimlerini tam olarak karşılayamaması sonucunda, belirli bir faaliyet alanı ve sektörü içerisinde yer alan işletmelere yönelik muhasebe standardı oluşturma gayesine yol açmıştır. Tarımsal anlamda muhasebe standartlarının oluşturulma sebebi de budur. Bu gereksinimi meydana getiren sebeplerden bazıları, ülkeler arasındaki değişik uygulamalar, geleneksel muhasebe uygulamalarının işletmelerinin gereksinimlerini tam olarak

karşılayamaması ve tarım işletmelerinin de halka açılıp borsada yer alması ve kredi kullanımına yönelik istekleridir.

3.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Tarımsal faaliyetlerin anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla, standart içerisinde çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bunlar;

Tarımsal Faaliyet: Satılabilecek veya geri dönüştürülebilecek canlı varlıkların tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (TMS 41, paragraf 5).

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar. Örneğin, balık veya kümes hayvanlarının yetiştiriciliği, at ve sığır gibi damızlık hayvanların yetiştiriciliği ve plantasyon yetiştiriciliği tarımsal faaliyet kapsamına girmektedir. Hayvanat bahçesindeki hayvanların yetiştirilmesi ve okyanus balıkçılığı gibi faaliyetler ise tarımsal faaliyet kapsamına girmemektedir (Pwc, 2009: 3).

Varlığın, tarımsal faaliyet kapsamına girip girmediğinin ayrımı aşağıdaki özellikler sonucu yapılmaktadır. Aşağıdaki üç özelliğe de sahip olan varlık, tarımsal faaliyet olarak nitelendirilir ve TMS 41 Standardı kriterleri göz önüne alınarak muhasebeleştirilir (TMS 41, paragraf 6).

- *Değişimin Kapasitesi:* Yaşamını sürdürmekte olan canlı varlıklar dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptirler.
- *Değişimin Yönetilmesi:* : Yönetim, varlığın geçirmesi muhtemel olan evreleri geçirebilmesi için gereken koşulları sağlar ve dönüşümü kolaylaştırmaya yönelik çalışmalar yapar. Varlığın değişiminin yönetilebilir olması, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır.
- *Değişimin Ölçülmesi:* Biyolojik olarak gerçekleşen değişim sonucunda, hasat sonrasında kalitede veya miktarda oluşması muhtemel farklılıklar, her zaman yapılan bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

Tarımsal Ürün: İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür (TMS 41, paragraf 5).

Canlı Varlık: Yaşayan hayvan veya bitkileri kapsar. Bu varlıklar tarımsal faaliyetin temel unsurudur. Tarım işletmeleri ileride bu varlıkların dönüşebileceğini düşünerek elde tutarlar ve böylelikle bu varlıklardan varlığın değişmesi (sebzelerin olgunlaşıp tüketilecek duruma gelmesi gibi) ve tarımsal ürün haline dönüşmesine sonucu kazanım elde ederler (Sağlam ve Salim, 2009: 1092).

Biyolojik Dönüşüm: Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir (TMS 41, paragraf 5). Fakat biyolojik dönüşümün gerçekleşmesi, ilgili varlığın muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolarda kayıtlanmasına ilişkin bazı sorunlarda ortaya çıkaracaktır. Örneğin, dönüşümü gerçekleşen bir varlığın hangi hesap sınıfı içerisinde yer alacağı ve hangi kayıtlar da izlenmesi gerektiği muhasebeleştirme açısından karışıklığa yol açmaktadır (İçöz, 2015: 1231).

Canlı Varlık Grubu: Birbiriyle benzer özelliklere sahip olan canlı varlıkların oluşturduğu gruba denmektedir. Bir canlı varlık grubunun oluşturulabilmesi için taşınması gereken en önemli kriter, grubu oluşturan varlıkların doğasının ve grubun bir arada bulunmasını gerektiren faaliyetin homojen olmasıdır (Sağlam ve Salim, 2009: 1092).

Hayvan ve bitki toplulukları yaş, tür, cins gibi özelliklere göre sınıflanabilmektedir. Örneğin; bir balık üretim çiftliğindeki balıklar; çipura balıkları, levrek balıkları, orkinos balıkları şeklinde sınıflanabilir.

Canlı varlıklar, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak da ayrılabilir. Olgunlaşmış canlı varlıklar, hasat edilebilmesi için gerekli evrimi tamamlayıp hasat edilebilecek duruma gelen veya periyodik olarak hasat edilmeleri mümkün olan canlı varlıklardır. Olgunlaşmamış canlı varlıklar ise, henüz satışa hazır hale gelmeyen fakat gelecek dönemlerde hasat vermesi mümkün olan varlıklardır.

Balık çiftliklerinde yetiştirilen kültür balıkları, olgunlaşmamış canlı varlıklara örnek verilebilir (Badem ve Savcı, 2013: 125).

Hasat: Ürünün artık canlı varlıklar kategorisi içerisinde incelenmeyecek duruma gelmesi veya canlı varlığın yaşamının sona ermesidir (Sağlam vd. 2009: 1092).

Taşıyıcı Bitki: Standart da tam olarak tanımı yapılmamıştır fakat aşağıdaki üç özelliğe sahip olan bir bitkinin taşıyıcı bitki kapsamına gireceği açıklanmıştır. Bunlar (TMS 16, paragraf 6).

- Herhangi bir tarımsal ürünün elde edilmesi amacıyla kullanılması
- Bir bilanço döneminden daha uzun süre ürün vermesinin beklenmesi
- Küçük miktarlarda ki hurda satışları dışında tarımsal ürün olarak satılmasının ihtimalinin olmaması veya çok az olması.

Taşıyıcı bitkilere örnek olarak, üzümü taşıyan asma veya çay bitkisini yetiştiren çay yaprağı verilebilir (Yazarkan, 2016: 412).

3.4. Standartın Kapsamı

Bu standart, tarımsal faaliyetlere ilişkin olarak gruplandırılan, taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat edilmiş tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyete ilişkin olarak devlet tarafından bu işlerle uğraşan kurum ve kuruluşlara yapılan yardımların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

Standartta göre, tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak koşuluyla aşağıda belirtilen varlıklar tarımsal faaliyetler kapsamında değerlendirilmektedir;

Tablo 10. TMS 41 Kapsamındaki Varlıklara İlişkin Örnekler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği
Ağaç	Kütük	Kereste
İnek	Süt	Peynir
Siğır	Gıda elde etmek amacıyla güdülen siğır	Sosis, pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap

Kaynak: (TMS 41, paragraf 4).

Tarımsal faaliyet standardına göre bir işletmenin söz konusu yukarıdaki varlıkları elde etmesi, kullanması ve işlemesi gibi işlemleri yaptıkları zaman muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini TMS 41’de belirtilen esaslara göre yapması gerekir (Tuğay, 2013: 150).

Standart, tarım ürünlerinin hasat ediniminden önceki kısmı kapsamaktadır. Hasattan sonraki kısım, TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında incelenmektedir. TMS-41, okyanus balıkçılığı, ormanları yok etme gibi tarım faaliyetleri içerisinde yönlendirilmeyen faaliyetleri kapsamaz. Ayrıca tarım faaliyetleri ile ilgili maddi duran varlıklar TMS-16 çerçevesinde, maddi olmayan duran varlıklar ise TMS-38 çerçevesinde incelenmektedir (Karakelleoğlu ve Gönen, 2017: 13).

Örneğin, kerestecilik ile uğraşan bir işletmenin toprağa dikmiş olduğu tohum veya fidenin büyüyünceye kadar yani olgunlaşmıncaya kadar ki muhasebe işlemleri TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kriterleri göz önüne alınarak muhasebeleştirilir. Bu ağacın evrimini tamamladıktan sonra kesilmesi sonucu hasat edilmiş tarımsal ürün meydana gelir. Kesilen ağaçtan kereste elde edilmiş ise, bu

işlenmiş tarımsal ürün kapsamına girer ve TMS 2 Stoklar Standardı kriterleri göz önüne alınarak muhasebeleştirilir. İşletmeninde elde etmiş olduğu keresteleri satması sonucu elde edilen kazanç ise hasılat kriterleri göz önüne alınarak muhasebeleştirilir (Wiecek and Young, 2009: 84).

3.5. TMS 41'e Göre Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Muhasebe İşlemleri

Bir varlığın tarımsal faaliyetler standardı içerisinde muhasebeleştirileceği belirlendikten sonra, ilgili varlığı elinde bulunduran kurum veya kuruluşun, varlığı bilançonun aktifine aktarılabilmesi için üç şartın sağlanması gerekmektedir. Bunlar (TMS 41, paragraf 10) ;

- Bilançonun aktifine aktarılacak olan varlığı işletmenin elinde bulundurması,
- İlgili varlığın gelecek dönemlerde meydana getireceği faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İlgili varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesidir.

Varlığın, yukarıda belirtilen üç kriterden herhangi birini karşılayamaması bilançonun aktifine aktarılamamasına neden olmaktadır.

Bir canlı varlığın bilançonun aktifine alınabilmesi için gerekli kriterlerden olan kontrol; girişimcinin canlı varlıklara sahip olması, ya da geçmiş olayların bir sonucu olarak canlı varlıkların sahipliğe çok yakın derecede girişimcinin kontrolü altında olması anlamına gelmektedir. Değer kriteri ile anlatılmak istenen; canlı varlıklardan beklenen nakit akışlarının, gelecekte bir ekonomik fayda yaratma olasılığıdır. Ölçüm kriteri ise; varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi anlamına gelmektedir (Deran, 2005: 81).

Canlı varlık olarak nitelendirilmelerine rağmen yukarıdaki özelliklerin tamamını karşılayamaması sonucu TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

kapsamına girmeyen varlıklarda bulunmaktadır. Bu tür canlı varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir (Pop ve Deaconu, 2008: 9) :

- Hayvanat bahçesi, botanik bahçe, eğlence parkları için alınan hayvan ve bitkiler,
- Atmosferde oluşan karbondioksiti azaltmak için bir ormana yapılan yatırımlar,
- Korunmak için alınan hayvanlar, (köpekler)
- Dövüşler için alınan hayvan ve kuşlar,
- Fuar ve yarışmalar için alınan hayvan ve bitkiler.

3.5.1. Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti

Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS 16, paragraf 6).

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, bir varlığın elden çıkarılıp üçüncü kişilere satılmasına veya bir borcun devrine ilişkin işlemin; varlığa veya borca ilişkin gerçek piyasada ya da gerçek piyasanın var olmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği göz önüne alınır (TMS 13, paragraf 78). En avantajlı piyasa teriminden anlatılmak istenen ise, varlıklara ilişkin taşıma ve satış maliyetlerinin düzeltilmesi yapıldıktan sonra, varlığın elden çıkarılması sonucu elde edilmesi muhtemel tutarın en yüksek düzeye yükselten veya herhangi bir borcun devri için üçüncü kişilere ödenmesi muhtemel tutarı en düşük seviyeye indiren piyasa olarak tanımlanır.

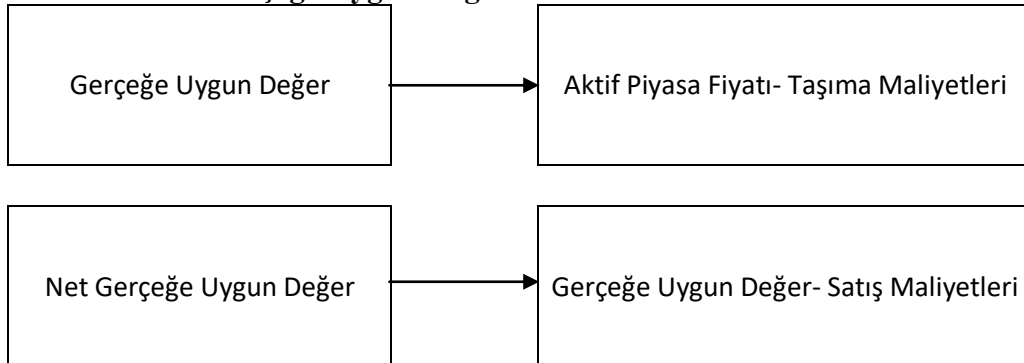
Tarımsal faaliyetlerin tarihi maliyet yöntemiyle değil de gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinin bazı sebepleri vardır. Örneğin, hasat aşamasındaki tarımsal

faaliyeti değerlemenin temel nedeni, ilgili varlığın dönüşüm sürecinin hızlı bir şekilde mali tablolarda gösterilmesi ve yatırımcının varlığa ilişkin elde edeceği faydanın düzeyini tahmin edebilmesidir. Tarihi maliyette, varlıklara ilişkin özellikle tarım ve ormancılık faaliyetlerinde üretimin gelirlerinin uzun zaman sonra açığa çıkmasından dolayı yatırımcı, varlığa ilişkin geliri tahmin etmesi çok fazla zorlaşacaktır. Bu ayrımın temel sebebi, gerçeğe uygun değer yatırımcılara varlığa ilişkin güncel verileri göstermesi, tarihi maliyet yönteminin ise güncel verileri göz ardı etmesidir (Lefter ve Roman, 2007: 15).

Fakat bazı durumlarda gerçeğe uygun değer, tarihi maliyet değerine yakın bir tutar olarak karşımıza çıkabilir. Bu durumun gerçekleşebilmesi için, ilgili varlığa ilişkin ilk edinim maliyetinin eklendikten sonraki dönemlerde çok az veya hiç biyolojik dönüşüm gerçekleşmemiş olması veya varlığın geçirmiş olduğu biyolojik dönüşümün fiyatlar üzerinde etkisinin çok düşük olması gerekmektedir (TMS 41, paragraf 24).

Tarımsal faaliyet kapsamına giren varlıkların, bilançoya ilk alınımı ile dönem sonu değerlemesinde güvenilir olarak ölçülebilmesi şartıyla, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanılması beklenen tahmini pazar yeri maliyetleri (simsarlara ödenecek komisyonlar, borsalara ödenecek vergiler, gümrük vergileri v.b.) indirildikten sonra ortaya çıkan net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir (Sağlam vd., 2012: 129).

Tablo 11. Net Gerçeğe Uygun Değerin Bulunması



Kaynak: Antepli, 2015: 4

Taşıma maliyetleri, nakliye ve varlığın pazara taşınabilmesi için katlanılan giderleri kapsamaktadır. Satış maliyetleri ise, simsarlara ödenecek komisyonlar, borsalara ödenecek vergiler, gümrük vergileri gibi giderleri kapsamaktadır.

TMS 41 kapsamındaki net gerçeğe uygun değer, başka bir değerlendirme ölçüsü olan net gerçekleşebilir değere benzetilmektedir. Çünkü net gerçekleşebilir değer ile ölçülen varlıklar fırsat maliyetleri göz önüne alınarak değerlendirilir. Fırsat maliyetleri ise, normal şartlar içerisinde kişi veya kurumların elinde bulunmamasına rağmen satılmalarıyla birlikte elde edilmesi muhtemel gelirden, hesaplanan giderlerin düşülmesi sonucu bulunan net tutarı ifade etmektedir (Tuğay, 2015: 41).

Canlı varlıklara veya tarımsal ürünlere ilişkin gerçeğe uygun değer hesaplanırken, bu varlıkların özelliklerine göre gruplandırılmaları ölçümün karışıklığını azaltacaktır. Örneğin, damızlık hayvanların, yaşları ve ağırlıkları göz önüne alınarak gerçeğe uygun değeri saptanmalıdır (TMS 41, paragraf 15).

Tarımsal faaliyetlerin kapsamına giren varlıkların gerçeğe uygun değerleri çeşitli yöntemlerle bulunabilmektedir. Bunlar, piyasa fiyatının dikkate alınması, net nakit akışları yöntemi ve maliyet değeri yönteminden oluşmaktadır.

3.5.1.1. Piyasa Fiyatının Dikkate Alınması

Gerçeğe uygun değere ilişkin tanımlardan yola çıkarak, bu kavramın tam rekabet koşullarının bulunduğu piyasalarda "piyasa fiyatı" olarak karşımıza çıktığı görülmektedir. Piyasa fiyatının gerçeğe uygun değer olarak kabul edilebilmesi için, varlığın bulunduğu piyasada tam rekabet koşullarının bulunması zorunludur (Senel, Tuncay ve Karslı, 2011: 63). Fakat gerçek hayatta tam rekabet koşullarını karşılayabilecek bir piyasa var olamayacağından dolayı, gerçeğe uygun değer kavramının, birçok kavramı içerisinde bulunduran bir çerçeve niteliğinde kavram olduğu söylenebilir (Uyar, 2009: 138).

TMS ve TFRS' de temel olarak, varlıkların gerçeğe uygun değerinin piyasa değerine eşit olması istenmektedir. Bu iki değer eşitlenebilmesi için, ilgili varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması zorunludur. Fakat tarımsal faaliyetler

kapsamında değerdendirilen varlıkların aktif piyasa sayısı oldukça azdır. Yani tam rekabet koşullarını karşılayamamaktadır. Bu da varlıkların, gerçeğe uygun değerdinin, piyasa değerdine eşit olmasına engel teşkil etmektedir (Wilson ve Ersnt, 2001: 28).

Tarımsal faaliyetler kapsamındaki varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın bulunması halinde ise, söz konusu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerdin belirlenmesinde esas alınabilecek olan fiyattır. Eğer işletme farklı piyasalara ulaşma imkânı bulursa, ulaşmış olduğu piyasalarda oluşan en uygun fiyatı kullanır (Ersoy ve Çakır, 2008: 15-25).

Standart, canlı varlık veya tarımsal ürünlerin birden fazla aktif piyasasının olması durumunda içlerinden en uygununu seçmeyi işletmeye bıraktığı gibi, burada da aynı şekilde en uygun fiyatı seçme kararını işletmeye bırakmaktadır (Demirkol, 2008: 117).

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise; işletme, en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatı ve sektör emsal fiyatları yöntemleriyle bulduğu fiyatlardan en uygun olanını gerçeğe uygun değerdin tespitinde kullanabilir (TMS 41, paragraf 18).

3.5.1.2. En Son Piyasa İşlem Fiyatı

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmadığı durumlarda ve ilgili varlığın işlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda büyük değişiklikler olmaması halinde, en son piyasa işlem fiyatı gerçeğe uygun değerdin tespitinde esas alınabilir (TMS 41, paragraf 18).

En son piyasa işlem fiyatına ilişkin özellik arz eden konu, tarımsal faaliyetler kapsamında incelenen varlıklara ilişkin aktif bir piyasanın oluşmamasından dolayı, varlığı elinde bulunduran kişi veya kurum, canlı varlıkta meydana biyolojik dönüşümün düzeyinin yanında ekonomik koşullarda ki değişimi de göz önünde bulundurmalıdır (Demirkol, 2008: 117).

Örnek: Şerit Tarım İşletmesi, 13.11.2017 tarihinde 20 TL'ye kiraz fidanı alıp arazisine dikmiştir. İşletme, 31.12.2017 tarihli finansal tablo döneminde, kiraz fidanlarının biyolojik dönüşüme uğramış olduğunu tespit etmiştir ve bunu değerlemek istemiştir. Fakat işletme, son aylarda kiraz fidanına ilişkin piyasada durgunluk yaşandığı için belirli bir piyasa fiyatı tespit etmekte zorlanmaktadır. Şerit Tarım İşletmesi, kiraz fidanına ilişkin gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi tespit edebilir.

Kiraz fidanları, edinimlerinden itibaren geçen dönemde biyolojik dönüşüme uğramış olsa da önemli olan piyasada oluşacak fiyatıdır. Piyasada durgunluk bulunması da piyasa fiyatının tespit edilmesine engel teşkil etmektedir ve fidan biyolojik dönüşü geçirmiş olsa bile değerinde meydana gelecek artış ve azalış tespit edilememektedir. İşletme bu durumda en son piyasa işlem fiyatı olan 20 TL'yi gerçeğe uygun değer olarak kabul edebilir.

3.5.1.3. Benzer Varlıkların Piyasa Fiyatı

Piyasada çeşitli sebeplerden dolayı piyasa fiyatı oluşmayan canlı varlığın veya tarımsal ürünün yerine, piyasa fiyatı oluşan, emsal alınacak varlıkla benzer özelliklere sahip bir varlık emsal alınıp, iki varlığın farklılıklarına ilişkin düzeltme yapıldıktan sonra ulaşılan tutar, gerçeğe uygun değer olarak baz alınabilir (TMS 41, paragraf 18).

Örnek: Şen Tarım İşletmesi, balık çiftliğinde alabalık üretimi yapmaktadır. 31.12.2017 tarihi itibarıyla, işletmenin elinde 2.500 adet alabalık bulunmaktadır. Fakat değerlendirme tarihi itibarıyla, ilgili varlığa ilişkin aktif bir piyasa mevcut olmadığı için işletme, varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemekte zorluk çekmektedir. İşletme, alabalıkla benzer özellikler gösteren sazan balığına ilişkin piyasa fiyatına ulaşmıştır. Sazan balığının piyasa fiyatı 8,00 TL'dir. Bu iki balığın beslenme açısından farkı, sazan balığının alabalığa nazaran daha az miktarda balık ununa ihtiyaç duymasıdır. Bir adet alabalığa 1,5 TL'lik balık unu harcanırken, bir adet sazan balığı ise 0,5 TL tutarında balık ununa ihtiyaç duymaktadır. Bu durumda işletme alabalığın gerçeğe uygun değerini aşağıdaki şekilde ölçebilir.

Öncelikle, bir adet balık için ihtiyaç duyulan balık ununa ait tutarın düzeltilmesi yapılmalıdır.

Alabalık için balık unu (1,5 TL) – sazan için balık unu (0,5 TL) = 1,00 TL

İkinci aşamada ise sazan balığına ait piyasa fiyatından, balık unu tutarının düzeltilmesi yapılır.

8 TL + 1 TL= 9 TL.

Bu durumda işletme, 9 TL' yi alabalığın gerçeğe uygun değeri olarak belirleyebilir.

3.5.1.4. Sektör Emsal Fiyatları

Piyasa fiyatı oluşmayan canlı bir varlığın veya tarımsal ürünün yerine, bir tarlanın ağaç veya dönüm değeri, bir dananın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri göz önünde alınarak gerçeğe uygun değeri tespit edilir (TMS 41, paragraf 18).

Örnek: Aktan Tarım İşletmesinin raporlama dönemi sonu itibariyle 1.000 adet zeytin ağacı bulunmaktadır. Dönem sonu itibariyle işletme, zeytin ağaçlarının gerçeğe uygun değerini tespit etmek istemekte fakat ilgili varlığa ait aktif bir piyasaya ulaşamamaktadır. İşletme 1.000 adet zeytin ağacından 25.000 kilo zeytin elde edeceğini tahmin etmektedir. Zeytinin kilosunun markette 15 TL olduğunu tespit etmektedir. Bu durumda işletme, zeytinin market fiyatını baz alarak, zeytin ağaçlarının gerçeğe uygun değerini tespit edebilir. O halde işletme, zeytin ağaçlarının gerçeğe uygun değeri; $25.000 \text{ kg} \times 15 \text{ TL} = 375.000 \text{ TL}$ olarak tespit edebilir.

3.5.2. Net Nakit Akışları Yöntemi

Canlı varlığın veya tarımsal ürünün piyasada oluşan bir fiyatı bulunmayabilir. Bu durumda, işletme gerçeğe uygun değerini hesaplarken, ilgili varlıklardan

gelecek dönemlerde elde edilmesi muhtemel net nakit akışlarının, belirli bir iskonto oranı üzerinden iskontoya tabi tutulmaları sonucu elde edilecek bugünkü değerlerini gerçeğe uygun değer tutarı olarak belirleyebilir (TMS 41, paragraf 20).

İskonto oranı, belirli bir varlığın veya borcun fiyatlandırılırken yatırımcılar tarafından tespit edilen varsayımları içermelidir ve sadece ölçüme konu olan varlık veya borçlara ait unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Aynı zamanda iskonto oranına ait varsayımlar ve nakit akışlarının para birimine ilişkin ekonomik unsurlarla tutarlı olmalıdır (TMS 13, paragraf 14).

Net nakit akışları yöntemi yoluyla gerçeğe uygun değer tespiti yapılırken, işletmenin ilgili varlıklardan gelecek dönemlerde elde etmesi muhtemel nakit akışlarının tahminini içermesi sebebiyle belirsizlik ve risk yüksektir. Çünkü nakit akışlarının tam olarak hangi zaman dilimi içerisinde gerçekleşeceğini kesin yargılarla tahmin etmek olanaksızdır. Yatırımcılar, bahsedilen risk ve belirsizlikten dolayı, risk primi isteğinde bulunabilirler. Bu yüzden gerçeğe uygun değer, risk primi tutarını da içermelidir. Risk priminin dahil olmadığı gerçeğe uygun değeri doğru verileri yansıtmaz. Risk priminin belirlenmesinin zor olduğu koşullar, risk priminin ölçülmesine engel teşkil etmemelidir.

Net nakit akışları yöntemi yardımıyla gerçeğe uygun değer hesaplanması üç aşama halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir (Demirkol, 2008: 121);

- İlk aşama, varlık veya borçlara ilişkin her dönem sonu itibarıyla elde edilecek nakit girişleri ve nakit çıkışına sebep olmayacak giderlerin tahmin edilmesi sonucunda elde edilen tutar, net nakit akışını ifade etmektedir. Nakit girişleri, tarımsal faaliyet kapsamına giren varlıkların hasat edilmesi sonucu elde edilmesi tahmin edilen gelirler, nakit çıkışları, ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, üretim giderleri v.b nakit çıkışı gerektirmeyen giderler ise amortismanlardır.
- İkinci aşama, ilgili varlıkların bugünkü değerine indirgenmesini sağlayacak iskonto oranını tespit etmektir. Bugünkü değer $1 / (1 + i)^n$ formülü yardımıyla hesaplanır.

- Üçüncü aşama, varlığa ait net nakit akışlarını, iskonto kullanılarak tespit edilen bugünkü değer faktörüne oranlanır ve bilanço gününe aktarılır.

Bu yöntemin önemli hususlarından biri ise, yıllık gelir kalemlerinin yıllar itibariyle sabit mi veya değişken mi olduğudur. Yıllık gelirlerin sabit olması durumunda, ölçüm yapmak kolaylaşacaktır. Gelirlerin yıllar itibarıyla farklılık göstermesi durumunda ise, ölçüm biraz zorlaşacaktır ve her dönem itibariyle beklenen gelirler, iskonto oranı ile indirgenerek gerçeğe uygun değer tespit edilecektir.

Örnek: Tekan Tarım A.Ş. bir yıl boyunca 3 aylık dönemler itibariyle, varlıklarını ve borçlarını değerlemeye tabi tutmaktadır. İşletme raporlama dönemi başlangıcından itibaren, elinde bulundurduğu tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini tespit etmek istemektedir. Net nakit akışlarının bugünkü değerine indirgenebilmesi için işletme, 1. Ara dönem için %3,4, 2. Ara dönem %2,8, 3. Ara dönem %4,2, 4. Ara dönem ise %5,00 iskonto oranı kullanılmıştır. İlgili varlıklara ilişkin net nakit akışlarının bugünkü değerinin hesaplanması için aşağıdaki tabloda bilgiler verilmiştir.

Tablo 12. Net Nakit Akışlarının Bugünkü Değeri

Maddeler	1. Ara Dönem	2. Ara Dönem	3. Ara Dönem	4. Ara Dönem
Nakit Girişi (TL)	3.000	4.500	8.000	9.300
Nakit Çıkışı (TL)	7.000	3.250	4.700	2.000
Amortisman (TL)	200	350	700	1.200
Nakit Akışı (TL)	-3.800	1.600	4.000	8.500
İskonto Oranı	3,40%	2,80%	4,20%	5,00%
Bugünkü Değer Faktörü $(1 / (1 + i)^n)$	0,967	0,946	0,884	0,823
Net Nakit Akışı (Bugünkü değer x Nakit Akışı) (TL)	-3674,6	1513,6	3536	6995,5

Tablodan hareketle işletmenin elinde bulundurduğu tarımsal ürünlerin 31.12.2017 döneminin sonu itibarıyla, net nakit akışlarının bugünkü değeri $(-3674,6 + 1513,6 + 3536 + 6995,5)$ 8.370,5 TL' dir. İşletme bu değeri elinde bulundurduğu tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri olarak kullanabilir.

3.5.3. Maliyet Değeri Yöntemi

Varlıklar ve borçlar, elde edildikleri dönemlerde edinimleri için tahsil edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenir. Bu noktada tarihi maliyet, genelde gerçeğe uygun değeri temsil eder. Tarihi maliyet esaslı ölçüm, göreceli olarak daha güvenilir bilgilerin üretilmesine katkı sağlarken, özellikle enflasyon dönemlerinde finansal tabloların gerçeklerden uzak veri ve bilgi sunmasına yol açar. Bu nedenle, ilk kayıt anından sonraki bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde tarihi maliyetlerin ölçü olarak alınması, finansal tablo kullanıcıları açısından yetersiz kalmaktadır (Tokay ve Deran, 2008: 90).

Tarımsal faaliyet kapsamına giren varlıkların, gerçeğe uygun değerinin maliyet bedeli ile ölçülmesi için gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülememesi veya ilgili varlığın borçların ilk muhasebeleştirilme ve ilk raporlama döneminden itibaren herhangi bir şekilde yüksek etki gösterecek bir biyolojik dönüşüm geçirmemesi gerekmektedir (Tuğay, 2013: 153).

Normal şartlarda canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesinde herhangi bir sorun olmayacağı esas alınmaktadır. Ancak işletmenin, ilgili varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; aktif bir piyasaya ulaşılamaması ve gerçeğe uygun değer tespit edilmesi için kullanılan alternatif yöntemlerinde güvenilir bilgi üretmeyeceği belli olduğu durumlarda, gerçeğe uygun değer hesaplanması mümkün olamamaktadır. Bu durumda, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değerinin, maliyet değerinden, buna ilişkin birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi sonucu hesaplanmaktadır. Sonraki süreçte, varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak hesaplanabileceği bir ortamın oluşması sonucunda varlığın gerçeğe uygun

değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle varlık ölçülür (TMS 41, paragraf 30).

İlk muhasebeleştirme sürecinden sonra gerçeğe uygun değer için önemli bir süreç olan ilk bilanço dönemi gelmektedir. İlk muhasebeleştirme ile ilk bilanço dönemi arasındaki süre işletmenin kullandığı finansal tablonun düzenlenme sıklığına göre değişiklik göstermektedir. Bu noktada önemli olan husus aradan geçen süre zarfında canlı varlığın fiziki durumunda meydana gelen değişimin önemli olup olmadığıdır (Demirkol, 2008: 116).

Tarımsal faaliyetler kapsamında incelenen varlıkların, ilk muhasebeleştirme sürecinden sonraki dönemlerde niteliksel ve niceliksel açıdan önemli bir değişikliği barındırmadığı sürece, ilgili varlıkların değerlemesinde maliyet bedeli yöntemi kullanılabilir. Değer artışları ve değer azalışları ile ilgili kayıt yapılmaz.

3.6. Tekdüzen Hesap Planının TMS 41 ile İlişkilendirilmesi

26 Aralık 1992 tarihinde Maliyet Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 no'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde, Tekdüzen Hesap Planı adıyla açıklanan hesap planının, faaliyet alanı bankacılık ve sigortacılık olan işletmeler hariç olmak üzere, tüm kurum ve kuruluşlar tarafından kullanılması zorunludur. Fakat, ilgili hesap planında tarımsal faaliyetler kapsamına giren varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin hesap sınıfları ve hesap grupları belirtilmemiştir (Gökgöz, 2012: 102).

Tarımsal faaliyetler ile ilgili muhasebe kaydı yapan kişi veya kurumlar, kendi görüşleriyle ya da uzman kişilere danışarak kayıt yapmaktadırlar. Fakat, canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin hangi hesaplarda izleneceği, varlıkların hangi amaçla elde edildiği, üretildiği veya elde tutulduğuna göre değişiklik göstermektedir.

Uygulamada, tarımsal faaliyetleri kapsayan varlıkların muhasebe kayıtlarına aktarılma işlemi yapılırken dönen varlık niteliğinde bulunan tarımsal ürün veya canlı varlıklar 152 MAMULLER veya 153 TİCARİ MALLAR hesabında izlenmektedir.

Duran varlık niteliğinde bulunan ilgili varlıklar ise 256 DİĞER DURAN VARLIKLAR veya 255 DEMİRBAŞLAR hesabında izlenmektedir. Ancak, önceki paragraflarda da belirtildiği üzere uygulamada kullanılan hesaplar, tarımsal ürün veya canlı varlıkları tam anlamıyla açıklamakta yetersiz kalmaktadır.

Örneğin, canlı varlıklar elde tutuldukları süre içerisinde değişim geçirme özelliğine sahip bir varlık grubudur. Bu özelliğiyle diğer varlıklardan ayrılmaktadır. Bu yüzden canlı varlıkları elinde bulunduran kişi veya kurumun amaçları doğrultusunda sınıflandırma yapılmalıdır (Usul ve Top, 2010: 74). Eğer canlı varlık, besi amacıyla elde tutuluyorsa dönen varlık hesap grubunda, sağmal ve damızlık olarak elde tutuluyor ise duran varlık hesap grubunda izlenir.

Tekdüzen hesap planı kapsamında bulunan hesapların, tarımsal faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına aktarılmasında yetersiz kalması sonucunda, Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" ve "Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması" isimli çalışmalarında tarımsal faaliyetleri de kapsayan özel bir hesap grubu oluşturmuşlardır. Bu çalışma da, dönen varlık hesap sınıfındaki tarımsal ürün veya canlı varlıklar için 16 CANLI VARLIKLAR hesap grubunun, duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar için ise 23 CANLI VARLIKLAR hesap grubunun oluşturulması önerilmiştir. İlgili varlıklara ilişkin değer artışları 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI hesabında, değer düşüklükleri ise 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI hesabında izlenebilir.(Tunçez, 2011: 319).

3.6.1. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Dönen Varlıklar Hesap Grubu

Tarımsal faaliyetler kapsamında bulunan canlı varlıkların dönen varlıklar hesap grubu içerisinde izlenebilmesi için, ilgili varlığın en fazla bir yıl içerisinde satılması veya en fazla bir yıl içerisinde canlı varlık olma niteliğini değiştirebilmesi gerekmektedir. Bu kriterleri sağlayan canlı varlıklar veya tarımsal ürünler 16 CANLI VARLIKLAR grubunda açılacak hesaplarda izlenmelidir. Tarımsal faaliyetler kapsamında incelenen varlıklar bir değişim kapasitesine sahiptir ve bu değişimler elinde bulunduran kişi veya kurumlar tarafından yönetilebilir ve ölçülebilir

niteliktedir. Bu varlıklar belirli bir süre elde tutulup sonradan satılmasından dolayı stoklarla benzerlik göstermektedir fakat ilgili varlıklara ilişkin değişim kapasitesinin bulunması, canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin stoklardan ayrılmasına neden olmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007; 45).

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünlerin dışında kalan varlıklar ise 15 STOKLAR hesap grubunda izlenmektedir. Örneğin, canlı varlıklardan hasadı yapılmış ürünler (süt, sebze ve meyveler, vb.) ve faydalı ömrünün sonuna gelmiş canlı varlıklar veya tarımsal ürünler.

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından, tarımsal faaliyetlere ilişkin önerilen 16 CANLI VARLIKLAR hesap grubunda yer alan dönen varlık hesapları aşağıdaki gibidir:

Tablo 13. 16 CANLI VARLIKLAR Hesap Grubundaki Tarımsal Faaliyetleri Kapsayan Hesaplar

Hesap Kodu	Hesap İsmi
160	TARLA BİTKİLERİ
161	BAHÇE BİTKİLERİ
162	CANLI KÜMES HAYVANLARI
163	CANLI SU HAYVANLARI
164	CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
165	CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
168	DİĞER CANLI VARLIKLAR
169	CANLI VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ (-)

3.6.1.1. TMS 41 Kapsamında Dönen Varlıklar Hesaplarının İncelenmesi

Dönen varlıklar içerisinde yer alması gereken tarımsal faaliyetler kapsamındaki yukarıdaki tabloda belirtilen hesapların açıklaması aşağıdaki gibidir.

3.6.1.1.1. Tarla Bitkileri

160 TARLA BİTKİLERİ hesabı; arpa, kenevir, nohut, patates gibi varlıkların inceleneceği hesaptır. Tarla bitkileri tek dönemi kapsayan bitkilerden meydana gelmektedir ve bu yüzden dönen varlıklar hesap grubunda yer almalıdır. Aynı zamanda tarla bitkilerinin, toprağa ekiminden olgunlaşma çağına gelmesi arasında geçen süreç bir yıl içerisinde tamamlanmaktadır.

Değerlemeye konu olacak tarla bitkilerinin yetiştirme ve hasat edilmeleri arasındaki süreç farklılık göstermektedir. Aynı zamanda, bazı tarla bitkilerinin ekim ve dikim zamanları diğerlerine göre farklı zaman dilimlerinde gerçekleşmektedir. Örneğin, buğday bitkisinin ekim işlemi Ekim ayı içerisinde yapılır ve hasadı bir sonraki yılın Temmuz- Ağustos aylarında yapılmaktayken, nohut bitkisinin ekimi Mart ayında yapılır ve hasat işlemi ise aynı yıl içerisinde Temmuz ayı içerisinde yapılmaktadır (Öcal, 2016: 8).

Tarla bitkilerinin, her dönem belirli aralıklarla toprağa ekilmesi, belirli oranlar dahilinde gübreleme işleminin yapılması, çapalanması, bakımı ve yetiştirilmesinin devamlılığını sağlamak amacıyla sulama işleminin yapılması ile birlikte standart içerisinde belirtilen ve canlı varlıkların ortak özelliği olan "değişimin yönetilmesi" gerçekleşmektedir (Top, 2009: 7).

Tarla bitkilerinin yetiştirme çağını tamamlamasıyla birlikte, ilgili varlıktan elde edilen ürünlerin çeşitli ölçüm araçları vasıtasıyla ölçülebilmesi ise, "değişimin ölçülmesi" ortak özelliğini sağlamaktadır.

3.6.1.1.2. Bahçe Bitkileri

161 BAHÇE BİTKİLERİ hesabı; bahçe bitkileri, meyve, sebze ve süs bitkileri gibi bitkilerden meydana gelen varlıkların izlendiği hesaptır. Fakat, bazı bahçe bitkilerinin faydalı ömrü bir yıldan uzun süreyi kapsamaktadır. Bu durumda hangi bahçe bitkisinin hangi hesaplarda izleneceği belirlenirken yaşam süresi göz önünde bulundurulmalıdır (Sağlam vd., 2012: 104).

Tablo 14. Bahçe Bitkilerinin Sınıflandırılması

Yaprağı Yenen Sebzeler	Meyvesi Yenen Sebzeler	Baklagil Taze Sebzeler	Soğansı ve Yumru Sebzeler
Marul	Kavun	Fasulye	Havuç
Ispanak	Karpuz	Barbunya	Turp
Lahana	Domates	Baklagil Sebzeler	Taze Soğan
Nane	Salatalık	Bezelye	Sarımsak
Kereviz	Biber	Börölce	Yer Elması

Kaynak: (Sağlam, 2012: 104).

3.6.1.1.3. Canlı KÜmes Hayvanları

162 CANLI KÜMES HAYVANLARI hesabı; tavuk, horoz, kaz gibi kümes içerisinde yaşamını sürdüren varlıkların izlendiğı hesaptır. Bu varlıkların bir yıllık olarak mı yoksa bir yıldan daha uzun süremi elde bulundurulma amacı ayrımı yapılmalı ve tespit edilen amaç doğrultusunda ilgili hesaplara aktarılması gerekmektedir.

Canlı kümes hayvanlarının amaçlanan ürünleri verebilmesi için, yem, aydınlatma, ilaç gibi çeşitli maliyetlere katlanması gerekmektedir. Katlanan maliyetler sonucu hayvanlar belirli bir yetiştirme çağına ulaştırıp elde edilen ürünlerin ölçüm araçlarıyla ölçülebilmesi ve satışının yapılması ilgili varlığa ilişkin değişim kapasitesinin olması, değişimin yönetilebilmesi ve ölçülebilirliğini göstermektedir (Top, 2009: 9).

3.6.1.1.4. Canlı Su Hayvanları

163 CANLI SU HAYVANLARI hesabı; suda yetişen balık, karides, ahtapot vb. hayvanların izlendiğı hesaptır.

TMS 41'e göre canlı varlıkların ortak özelliklerinden biri olarak belirtilen "değişimin yönetilmesi" kriterinin sağlanması gerekmektedir. Fakat canlı su hayvanlarına ilişkin olarak tatlı veya tuzlu sulardan yapılan balıkçılık işlemi TMS 41 kapsamına girmemektedir. Çünkü balık avcılığı yoluyla elde edilen su hayvanlarının

değişiminin yönetilmesi olanaksızdır. Canlı su hayvanının TMS 41 içerisinde incelenebilmesi için ilgili varlıkların, canlı varlıklara ait olan tüm ortak özellikleri sağlaması gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda TMS 41 kapsamına girip girmediğine bakılmaksızın, canlı su hayvanlarının gruplandırılması yapılmıştır ve her gruba ilişkin örnekler verilmiştir:

Tablo 15. Canlı Su Hayvanlarının Sınıflandırılması

Balıklar	Kabuklular	Çift Kabuklu Yumuşakçalar	Kafadan Bacaklılar	Karıncadan Bacaklılar	Gömlekliler	Derisi Dikenliler
Çipura	Karides	Akides	Ahtapot	Salyangoz	Eklice	Deniz Yıldızı
Levrek	Kerevit	Kara Midye	Kalamar		Salpa	Deniz Kestanesi
Samon	Yengeç	İstiridye	Sübye			Deniz Hıyarı
Alabalık	İstakoz	Kidonya	Sarımsak			

Kaynak: (Türk v.d, 2006: 155).

Canlı su hayvanı yetiştiriciliğinde, yetiştirme amaçları doğrultusunda işletmeler kısmi işletmeler ve tam işletmeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kısmi işletmeler çeşitli faaliyetler sonucu yavru balık üretmekte ve satmaktadır. Aynı zamanda kısmi işletmeler, balığı yavru olarak satın alıp belirli bir yetiştirme evresine ulaşmasıyla birlikte satan işletmeleri de kapsamaktadır. Tam işletmeler ise, balığın yumurta halinden, yemeklik hale gelmesine kadar ki tüm aşamaları gerçekleştiren işletmelerdir. Buradan anlaşılacağı üzere, kısmi işletmelere ait canlı su hayvanları dönen varlık hesap grubu içerisinde, tam işletmelere ait su hayvanları ise duran varlık hesap grubu içerisinde değerlendirilir (Nergiz, 2013: 27).

3.6.1.1.5. Canlı Büyükbaş Hayvanlar

164 CANLI BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR hesabı; manda, inek, boğa, sığır gibi varlıkların izlendiği hesaptır. Kişi veya kurumlar bu hayvanları genellikle etinden ve sütünden faydalanmak amacıyla ellerinde bulundurlar.

Esas faaliyeti canlı büyükbaş olan işletmeler, üç farklı amaç doğrultusunda ilgili varlıkları elinde bulundururlar. Bu durumda büyükbaş hayvancılıkla uğraşan işletmeler 3 grupta incelenmektedir. Bunlar (Özkan, 2001: 135);

- **Besi İşletmeleri:** Büyükbaş hayvanı belirli bir yetiştirme dönemine getirip, olgunluk çağına ulaştırdığında kasaplık et üreten işletmelerdir. Bu işletmelere ait büyükbaş hayvanlar dönen varlıklar hesap grubu içerisinde izlenir.
- **Damızlık Üretim Yapan İşletmeler:** Bu işletmeler, büyükbaş hayvanları süt ve besi hayvanı olarak yetiştirmek amacıyla damızlık yavru üretirler. Bu işletmelere ait büyükbaş hayvanlar duran varlıklar hesap grubu içerisinde izlenir.
- **Süt Üreten İşletmeler:** Süt üretimi sağlamak ve satmak amacıyla kurulan işletmelerdir. Bu işletmelere ait büyükbaş hayvanlar duran varlıklar hesap grubu içerisinde izlenir.

Büyükbaş hayvanlar, canlı varlıklarda bulunması gereken üç ortak özelliği sağlamaktadır. Örneğin, doğumu gerçekleşen bir buzağının 7. Ayına ulaşmasıyla birlikte yavru haline kıyasla kilosunda ciddi bir değişim gerçekleşmektedir. Bu "değişimin kapasitesi" özelliğini karşılamaktadır. Gerçekleşen değişimin ölçüm araçlarıyla ölçülebilecek düzeyde olması ise "değişimin ölçülmesi" özelliğini sağlamaktadır. Aynı zamanda, buzağıya doğumunun ilk haftalarında besin olarak tam yağlı süt içirilirken, belli bir zaman sonra yarım yağlı veya yağsız süt verilebilir. Bu da, değişimin yönetilmesi özelliğini karşılamaktadır.

Tablo 16. Büyükbaş Hayvanların Sınıflandırılması

Yaş	Erkek	Dişi
0-6 Aylık	Buzağı	Buzağı
7-12 Aylık	Dana	Dana
13- 24 Aylık	Tosun	Düve
24 Aylık ve Üzeri (Damızlık)	Boğa	
24 Aylık ve üzeri (Sağmallar)		İnek

Kaynak: (23.03.1987 Tarihli Resmi Gazete, Sayfa: 13).

3.6.1.1.6. Canlı Küçükbaş Hayvanlar

165 CANLI KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR hesabı; koyun, tiftik keçisi ve kıl keçisi gibi hayvanların izlendiği hesaptır. Kişi veya kurumlar bu hayvanları genellikle etinden, sütünden, derisinden ve yününden faydalanmak amacıyla ellerinde bulundururlar. Ülkemizde bozkır alanlarının geniş yer kaplaması ve besleme maliyetinin düşük olması nedeniyle en çok yetiştirilen küçükbaş hayvan ise koyundur (Gençyürek, 2014: 19).

Koyunlar ve keçiler, standart da belirtilen canlı varlıklara ait üç ortak özelliği de karşılamaktadır. Örneğin, kuzu belirli bir değişim evresini gerçekleştirdikten sonra koyun olarak sınıflandırılır bu "değişim kapasitesi" özelliğini karşılamaktadır. Koyunun belirli bir büyüklüğe ulaşmasıyla birlikte yününden faydalanmak isteyen kişi veya kurum, yünün miktarını çeşitli ölçüm araçlarıyla ölçebilir. Bu da, "değişimin ölçülmesi" özelliğini karşılamaktadır. Son olarak ise, yeni doğmuş kuzuya, ilk bir haftalık süreçte ağız sütü verilir daha sonra yavru ana ile bırakılarak beslenmesi sağlanır ya da yapay emzirme uygulanır. Süt miktarı 4. Haftanın sonuna kadar yavaş yavaş arttırılır. Bu ise "değişimin yönetilmesi" kriterini sağlamaktadır.

3.6.1.1.7. Diğer Canlı Varlıklar

168 DİĞER CANLI VARLIKLAR hesabı; önceki başlıklarda incelenen hayvan grupları içerisinde bulunmayan varlıkların izlendiği hesaptır. Örneğin, ticari amaçlı yetiştirilen tavşan, geyik, keklik, deve kuşu ve yabani ördekler bu hesap sınıfında izlenmelidir.

3.6.2. Yetiştirilip Satmak Amacıyla Yarı Mamul Olarak Alınan Canlı Varlıklar

Hayvancılık üzerine faaliyet gösteren şirketler, çeşitli yerlerden satın aldıkları bışaç, düve, şişek gibi hayvanları besleyip belirli bir olgunluk düzeyine getirip satabilirler. Ancak bu hayvanlar yarı mamul niteliğinde olduğu için, bu hayvanlara ilişkin katlanılan giderler 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesaplarına kaydedilir. Raporlama döneminde gerçeğe uygun değerdeki artışların, 605 CANLI

VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI hesabına alacak kaydedilmesi, azalışların ise, 628 CANLI VARLIK DEĞERLEME AZALIŞLARI hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilmesi mümkündür.

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretime yüklenmesiyle birlikte mevcut uygulamamız ile muhasebe standartları arasında özellikle muhasebe kayıtları açısından farklılıklar oluşacaktır. Mevcut uygulamamız 151 YARI MAMULLER hesabının kullanılmasını önerirken, muhasebe standartlarına göre canlı varlıklara ait hesapların kullanılması gerekmektedir (Hacıhasanoğlu ve Ünlü, 2017: 400).

Gelişimini tam olarak tamamlamamış canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin satın alınmasında, ilgili varlığın çoğalmasında veya değerleme dönemi itibariyle değerlerinde artış olması durumunda ilgili canlı varlık hesabı borçlandırılır. Sonraki süreçte ise ilgili varlığın satılmasında veya kesilerek stoklara aktarılması sonucunda ilgili canlı varlık hesabı alacaklandırılır (Taştan, 2013: 133-134).

Örnek: Cenga Tarım İşletmesi 03.02.2014 tarihinde yetiştirip satmak amacıyla 5.000 adet civcivi tanesi 10 TL’ den peşin olarak satın almıştır. 31.12.2014 tarihine kadar civcivlere ilişkin 6.000 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 10.000 TL işçilik giderine ve 3.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır. Dönem sonu itibariyle civcivlerin net gerçeğe uygun değeri 20 TL olarak tespit edilmiştir. TMS 41 kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

03.02.2014		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	50.000	
100 KASA		50.000
<i>Civciv alımı nedeniyle</i>		

31.12.2014		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	6.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	10.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.000	
İLGİLİ HESAPLAR		19.000
<i>Giderleri oluşması nedeniyle</i>		
31.12.2014		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	19.000	
711 D.İ.M.M YANS. HES.		6.000
721 D.İ.G YANS. HES.		10.000
731 G.Ü.G YANS. HES.		3.000
<i>Giderlerin yansıtma hesapları aracılığıyla bilançoya aktarılması nedeniyle</i>		

Civcivlere ilişkin toplam 19.000 TL gidere katlanılmıştır. Bu durumda 5.000 adet civcivin net gerçeğe uygun değerinin 100.000 TL (5.000 adet x 20 TL) olduğu görülmektedir. 162 no'lu hesabın borç kalanı 69.000 TL olduğuna göre varlığa ilişkin (100.000- 69.000) 31.000 TL' lik değer artışı olduğu tespit edilebilmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

31.12.2014		
162 CANLI KÜMES HAYVANLARI	31.000	
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		31.000
<i>Değer artışı nedeniyle</i>		

3.6.3. İşletmede Doğan ve Bir Yıl İçinde Satılacak Olan Canlı Varlıklar

Tarım işletmelerinde yetiştirilen büyükbaş veya küçükbaş hayvanların doğum yapmasıyla birlikte, ilgili varlığı elinde bulunduran işletmeye yeni bir değer kazandırmaktadır. Bu durumda yeni varlığın, gerçeğe uygun değerinin tespit edilip

kayıtlara aktarılması gerekmektedir. Yavru büyükbaş veya küçükbaş hayvanlara ait değer artışları ve yetiştirilme dönemine kadarki katlanılan maliyetler 219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI hesabında izlenir. İlgili varlıklar belirli bir yetiştirme dönemini geçirdikten sonra bir yıl içerisinde satılacak ise dönen varlıklar grubu içerisinde kayıtlıdır.

Örnek: Şahin Tarım İşletmesi'nin 15.03.2013 tarihinde varlıkları arasında bulunan develerden 6 tanesi doğum yapmış ve 6 adet köşek meydana gelmiştir. Doğan köşeklerin gerçeğe uygun değeri 1.500 TL'dir. 31.12.2013 tarihine kadar doğan bu köşekler için yapılan harcamalar ilgili hesaplara aktarılmış ve 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabında 3.000 TL, 720 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ hesabında 2.000 TL ve 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabında 1.000 TL'nin bu köşeklerin payı olarak biriktiği tespit edilmiştir. Yılsonunda bu köşekler belli bir büyüklüğe ulaştıklarından "develer" alt hesabına aktarılmış ve gerçeğe uygun değerleri tanesi 3.000 TL olarak tespit edilmiştir. 05.06.2014 tarihinde bu 6 deve tanesi 5.000 TL'den nakit olarak satılmıştır.

15.03.2013		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	9.000	
219.02. Köşekler		
605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		9.000
<i>Doğan köşeklerin gerçeğe uygun değeri nedeniyle</i>		
31.12.2013		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI		
219.02. Köşekler	6.000	
711 DİMMG YANS. HES.		3.000
721 D.İ.G YANS. HES.		2.000
731 GÜG YANS. HES.		1.000
<i>Köşekler için katlanılan gider kaydı</i>		

31.12.2013		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	15.000	
219.01. Develer		
219 YAPILMAKTA OLAN CAN. VAR. YAT.		15.000
219.02. Köşekler		
<i>Çağ değişimi nedeniyle</i>		
31.12.2013		
219 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	3.000	
605 CANLI VARLIKLAR DEĞERLEME ARTIŞLARI		3.000
<i>Yeniden değerlendirme nedeniyle</i>		
31.12.2013		
164 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	18.000	
164.01. Develer		
219 YAPILMAKTA OLAN CAN. VAR. YAT.		18.000
219.01. Develer		
<i>Köşeklerin belirli bir düzeyde çağ atlayıp deve olarak sınıflandırılması nedeniyle</i>		
05.06.2014		
100 KASA	30.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30.000
<i>Develerin satışı nedeniyle</i>		
05.06.2014		
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	18.000	
164 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR		18.000
164.01. Develer		
<i>Maliyet kaydı nedeniyle</i>		
/		

3.6.4. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Duran Varlıklar Hesap Grubu

TMS 41 kapsamı içerisinde bulunan varlıklar elinde bulunduran kişi veya kurumlar tarafından bir yıldan daha uzun bir süre boyunca elden çıkarılmayacak olması, varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilmesi ve

ilgili varlığın işletmenin kontrolünde olması şartıyla, bu varlıklara ait muhasebe işlemleri duran varlık hesap grubu içerisinde izlenir. Bu varlıklar ürün veren canlı varlıklar olarak kabul edilmektedir. Örneğin, meyve veren ağaçlar, süt veren keçi ve inekler bu sınıflandırma içerisinde yer almaktadır. Tarla bitkileri gibi kısıtlı yaşam sürecine sahip olan varlıklar ise dönen varlıklar hesap grubu içerisinde yer alır ve tüketilebilir canlı varlıklardır (Aksoylu, 2013: 71).

Duran varlıklar hesap grubu içerisinde incelenecek olan canlı varlıklar diğer maddi duran varlıklar gibi eskimeye, yıpranmaya maruz kalmaktadır. Bu yüzden dolayı, bu hesap grubu içerisinde incelenen varlıklara ilişkin TMS 16 standardı kriterleri doğrultusunda faydalı ömür tahmini yapılmalı ve amortisman ayrılmalıdır. Örneğin, süt veren ineklerin, süt vermeye başladıkları dönem ile kasaplık hale gelmeleri arasındaki süreç faydalı ömür olarak belirlenir ve bu doğrultuda amortisman ayırma işlemi yapılır. Buradan anlaşılabileceği üzere, canlı varlıklara amortisman ayrılabilmesi için, belirli bir yetiştirme evresini tamamlaması gerekmektedir.

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından, tarımsal faaliyetlere ilişkin önerilen 23 CANLI VARLIKLAR hesap grubunda yer alan duran varlık hesapları aşağıdaki gibidir.

Tablo 17. Duran Varlık Grubundaki Tarımsal Faaliyetleri Kapsayan Hesaplar

Hesap Kodu	Hesap İsmi
230	MEYVE AĞAÇLARI
231	MEYVE VERMEYEN AĞAÇLAR
232	BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR
233	KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR
234	KANATLI HAYVANLAR
235	SU HAYVANLARI VE DİĞER CANLI VARLIKLAR
236	CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
237	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
238	YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI

Tablodan görüldüğü üzere, tarımsal faaliyetler kapsamındaki dönen varlık hesap grubu ile duran varlık hesap grubu arasında dört farklı hesap bulunmaktadır. Bunlar meyve ağaçları, meyve vermeyen ağaçlar, birikmiş amortismanlar ve yapılmakta olan canlı varlık yatırımlarıdır. Bu hesapların açıklamaları aşağıdaki gibidir:

- **Meyve Ağaçları:** Bu hesap, armut, böğürtlen, incir, kayısı gibi meyveleri yetiştiren ve bir yıldan daha uzun süre elde tutulan meyve ağaçlarını kapsamaktadır.
- **Meyve Vermeyen Ağaçlar:** Bu hesap, çınar, kavak, defne gibi yaşam süresi bir yıldan daha uzun olan ve meyve vermeyen ağaçları kapsamaktadır.
- **Birikmiş Amortismanlar:** Duran varlık hesap grubunda incelenen ve tarımsal faaliyetler kapsamına giren varlıklara ait amortisman giderlerinin izlendiği hesaptır.
- **Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları:** Henüz gelişimini tamamlamamış ve yarı mamül niteliğinde olan canlı varlık veya tarımsal ürünlere ait muhasebe işlemleri bu hesapta incelenir (Yılmaz, 2014: 245).

Örnek: Taştekin Tarım İşletmesi, sağmal olarak kullanmak amacıyla 02.01.2016 tarihinde 50 adet düveyi tanesi 3.000 TL'den banka havalesi yoluyla satın almıştır. İşletme, düve başına 31.12.2016 tarihine kadar birim başına toplam 2.000 TL değerinde ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderine katlanmıştır. 31.12.2016 tarihi itibarıyla düve süt vermeye başlamıştır ve düvelerin birim başına gerçeğe uygun değeri 5.750 TL'ye yükselmiştir. İşletmenin TMS 41 kapsamında yapması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

02.01.2016		
232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	150.000	
102 BANKALAR		150.000
<i>Düve satın alınması nedeniyle</i>		
31.12.2016		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
İLGİLİ HESAPLAR		100.000
<i>Dönem içerisinde düvelere katılan gider kaydı</i>		
31.12.2016		
238 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI	250.000	
711 DİMMMG YANSITMA HESABI 721. D.İ.G YANSITMA HESABI 731 GÜĞ YANSITMA HESABI		250.000
<i>Giderlerin yansıtması nedeniyle (50*30.000+ 50*2.000= 250.000)</i>		
31.12.2016		
232 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR	287.500	
238 YAPILMAKTA OLAN CAN. VAR. YAT. 605 CANLI VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI		250.000 37.500
<i>Düvelerin süt verecek çağa ulaşmasıyla birlikte değerinde artış sebebiyle</i>		

/

3.7. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Devlet Teşvikleri

Devlet teşvikleri, TMS 20 "Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardına göre, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında

işletmeye kaynak transferi şeklinde devlet yardımları olarak tanımlanmaktadır (TMS 20, paragraf 3).

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamındaki devlet teşvikleri, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ilişkin devlet teşviklerini kapsamı içerisine almamaktadır. TMS 41 Standardı içerisindeki devlet teşvikleri, tarımsal faaliyetler standardı kriterleri göz önüne alınarak muhasebeleştirilir (TMS 20, paragraf 2). Ancak TMS 20'nin de kullanıldığı durumlar bulunmaktadır. Tarımsal faaliyet kapsamındaki bir varlığın TMS 20 Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilebilmesi için, ilgili varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının ilgili tutardan indirilmesi sonucu ölçülmüş bir canlı varlığa ilişkin olması gerekmektedir (TMS 20, paragraf 37).

Standart devlet teşviklerini; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, maliyet değerı ile değerlendirilmiş canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri şeklinde sınıflandırmış ve bu teşviklerin muhasebe işlemlerini açıklamıştır (cal, 2016: 72).

İşletme, canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yardımıyla değerliyorsa ve şarta bağlı olmayan bir devlet teşvikine hak kazandıysa, teşvik alınabilir hale geldiğinde gelir olarak kaydedilir. Ancak teşvikin teslimi için işletmenin herhangi bir şartı karşılaması gerekiyorsa, işletme bu şartı karşıladığı zaman teşviki gelir olarak kaydetmelidir. Eğer şartı karşılamadan bir teşvik elde edildiyse, teşvik bilançonun pasifinde borç olarak açıklanmalıdır (Antepli, 2014: 111).

İşletme, elde etmiş olduğu devlet teşvikini gelir olarak kaydetmesi durumunda "643 DEVLET TEşVİK GELİRLERİ" hesabını kullanmalıdır. Koşullu olarak alınan teşvikler, koşulun işletme tarafından karşılanacağı süreye kadar vadelerine bağlı olarak " 382 ALINAN DEVLET TEşVİKLERİ VE YARDIMLARI " veya " 482 ALINAN DEVLET TEşVİKLERİ VE YARDIMLARI " hesabını kullanmalıdır.

Eğer canlı varlıklar gerçeğe uygun değeriyle değil de maliyet değeriyle ölçülüyorsa bu durumda, ilgili teşvik TMS 41 Standardı hükümlerine göre değil, TMS 20 Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Bu yüzden tarımsal faaliyetler kapsamına giren devlet teşvikleri, gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmiş devlet teşvikleridir. Bu durumda teşvik, ya ilgili varlığın maliyetinden indirilir veya varlıktan yararlanılacak süreyle orantılı olarak gelire aktarılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012:645).

Tarımsal faaliyetleri içeren devlet teşviklerine ilişkin örnekleri üç başlık altında inceleyebiliriz. Bunlar (Tuğay, 2015: 95) ;

- Koşulsuz tarımsal faaliyetleri kapsayan devlet teşvikleri,
- Koşullu tarımsal faaliyetleri kapsayan devlet teşvikleri,
- TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilecek tarımsal faaliyetleri kapsayan devlet teşvikleridir.

3.7.1. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Koşulsuz Devlet Teşvikleri

Koşulsuz devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine TMS 41 Standardı içerisinde yer verilmiştir. Standarda göre tarımsal faaliyetler kapsamı içerisinde bulunan varlığa ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşviki, sadece işletme için alacak haline gelmesi gerçekleştiği zaman gelir tablosuna aktarılır (TMS 41, paragraf 34). Bu teşvikler, işletmenin geçmiş dönemlerde gerçekleşen bir giderinin ve zararının karşılanması amacıyla da verilmiş olabilir. Bu tür teşviklerin, kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince, işletmenin finansal tablolarının dipnotlarında açıklamaları yapılmalıdır (Sönmez, 2005: 129).

İşletmenin, devlet tarafından koşulsuz olarak yapılan teşviklere ilişkin hak kazanabilmesi için, işletmenin hiçbir şekilde bir yükümlülük altına girmesi gerekmez. Bu tür teşvikler genellikle, işletmenin finansal açıklarını kapatması amacıyla verilir. Örneğin, tarım işletmelerine, ürettikleri varlıkları hormondan uzak tutarak, doğal yoldan yetiştirilmesine özendirilmesi amacıyla devletin işletmelere vermiş olduğu maddi yardımlar bu tarz teşviklerin kapsamına girmektedir.

Örnek: İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirdiği bölgede kasırga oluşmuş ve arazisindeki ağaçlara bir miktar zarar vermiştir. Devlet, işletmeye bu zararın tamamının veya bir kısmının karşılanması amacıyla destek de bulunacağını belirtmiştir. İşletmeye teşvik olarak 15.000 TL verilmiştir. Elde edilen teşvikin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:

/			
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	15.000		
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		15.000	
<i>Alacağın ortaya çıkması nedeniyle</i>			
/			
100 KASA	15.000		
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		15.000	
<i>Alacağın tahsil edilmesi sebebiyle</i>			

3.7.2. Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Koşullu Devlet Teşvikleri

Koşullu devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ise; ilgili varlıkların gerçeğe uygun değerden satış maliyeti indirilmesi sonucu ölçülen varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, ilgili işletmenin belirli tarımsal faaliyetlerde bulunulmaması da dahil olmak üzere, belirli şartları karşılaması sonucu, sadece gelir olarak muhasebeleştirilir. Karşılıyana kadar geçen süreçte gelir olarak kaydedilmesi söz konusu olamaz (TMS 41, paragraf 35).

Söz konusu teşvikler sadece ve sadece belirlenen şartlar eksiksiz olarak yerine getirildiğinde gelir olarak kaydedilir. Gelir tablosu ilkelerine göre koşula bağlı gelir ve karlar herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmadan sadece dipnotlarda açıklanır (Öcal, 2016:74).

Örneğin, devlet bazı dönemler itibarıyla, çeşitli bölgelerde tarımı çeşitlendirmek amacıyla, işletmelere traktör yardımıyla bulunabilir. Fakat bu

traktörün işletme tarafından elde edilebilmesi için, o bölge içerisinde en az 3 yıl faaliyette bulunma şartı aranabilir. Bu durumda işletme, o bölgede 3 yıl boyunca faaliyetini gerçekleştirdiğinde traktör teşvikine hak kazanır. Veya işletmenin, devlet tarafından belirlenen bir araziye 5 yıl boyunca ekim yapması şartıyla 100.000 TL tutarında devlet yardımına hak kazanacağını düşünelim. Eğer işletme 5 yıldan daha kısa süre ekim yaparsa ilgili teşvik geri alınacaktır. İşletme 5 yılı tamamlarsa 5 yılın sonunda 100.000 TL'yi gelir olarak kaydedecektir. Fakat teşvik, 5 yıl boyunca işletmenin ekim yapacağı her yıla bölündürülmüş şekilde verilecekse, her dönemin sonunda devlet yardımının 1/5'i gelir olarak kaydedilecektir.

Koşullu devlet teşvikleri, devlet tarafından belirlenen şartın türüne göre varlıklara ilişkin teşvikler ve gelire ilişkin teşvikler olmak üzere iki grup içerisinde incelenmektedir (Ayralı ve Terim, 2012: 37).

Varlığa ilişkin teşviklere hak kazanan işletmenin duran varlık elde etme veya inşa etmesinin ön şart olduğu teşvik türüdür. Bu teşvik türüne, duran varlığın cinsini, faaliyete geçeceği yeri veya elde etme dönemini kısıtlayan tali şartlarında eklendiği görülmektedir (TMS 20, paragraf 3). Varlıkların satın alımı ve teşviklerin elde edilmesi, nakit akımında yüksek düzeyde değişikliğe yol açmaktadır. Bu tür değişiklikler genellikle, işletmenin ilgili varlıklar üzerinde yapmış olduğu yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla bilanço sunumu sırasında nakit akım tablosu içerisinde ayrı kalemler olarak açıklanır (Tekşen, 2010: 444).

Eğer varlığa ilişkin teşvik amortismanına tabi olmayan bir maddi duran varlık için verilecek ise, aynı şekilde belirli şartların yerine getirmesi gerekebilir ve işletmenin ilgili varlığa ait şartları yerine getirirken katlanıldığı veya katlanacağı maliyetler ortaya çıktığı dönemlerde gelir tablosuna aktarılır. Örneğin, bina inşa edilmesi amacıyla devlet tarafından alınan bir arsa teşviki, binanın faydalı ömrü boyunca muhasebeleştirilir (Onay, 2016: 40).

Gelire ilişkin teşvikler ise, varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin dışında kalan koşullu devlet teşvikleridir. Devlet, işletmenin belirli faaliyetlerini gerçekleştirmesi şartıyla katlanacağı giderlerin bir kısmını veya tamamını karşılayarak belirli konularda teşvik etmektedir (Karasioğlu ve Kınalı, 2017: 142). Örneğin, dans üzerine

eğitim veren özel bir kurumun, seyircilere sergileyeceği gösteriler karşılığında, devletin belirli bir tutarda maddi yardımlarda bulunacağını belirtmesi gibi.

Gelire ilişkin teşvikler, bazı koşullarda gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Aynı zamanda kapsamlı gelir tablosu içerisinde "Diğer Gelirler" başlığı altında, belirli düzeltmeler yapıldıktan ve giderler indirildikten sonra gösterilir (TMS 20, paragraf 29).

Gelire bağlı teşvike ilişkin yukarıda belirtilen her iki yöntemde kabul edilmektedir. İşletmenin mali tablolarının eksiksiz bir şekilde anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamalar yapılmalıdır. Eğer teşvikin diğer gelir veya gider kalemlerinde etkisi bulunuyorsa kamuya açıklanması gerekir (Tekşen, 2010: 442).

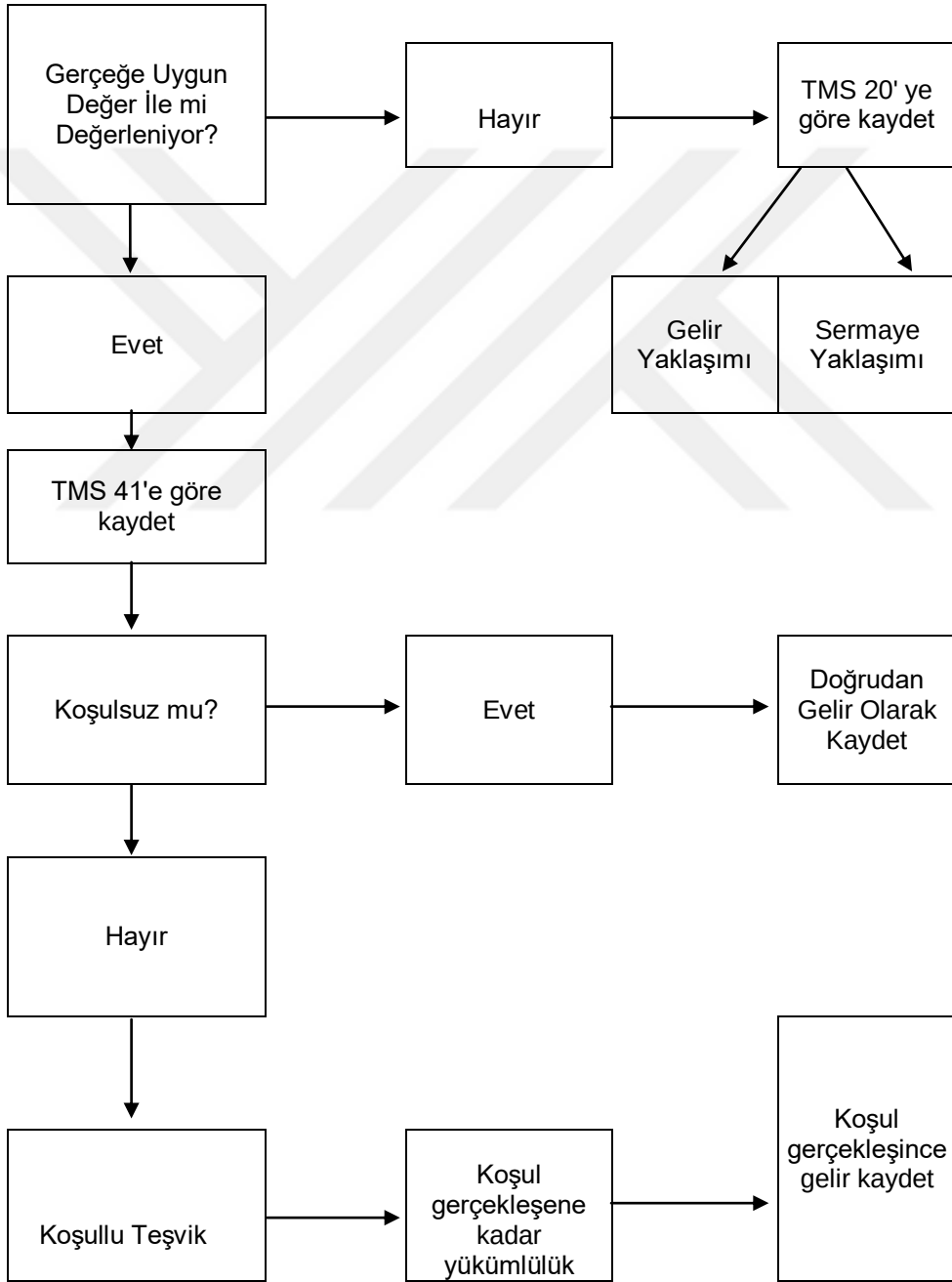
Örnek: Balık üretimi yapan bir işletme 4 yıl ile sınırlandırılmış olarak belirli bir bölgede faaliyette bulunmak şartıyla 01.01.2017 tarihinde 52.000 TL devlet teşvikini banka aracılığıyla almıştır. İşletmenin her yıl sonunda, yıl başına düşen teşvik miktarını kaydetmesi istenmektedir. Bu durumda teşvike ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

01.01.2017			
102 BANKALAR	52.000		
482 ERTELENMİŞ GELİRLER		52.000	
<i>Teşvik kaydı</i>			
31.12.2017			
482 ERTELENMİŞ GELİRLER	13.000		
382 ERTELENMİŞ GELİRLER		13.000	
<i>Her yılın sonunda yapılması gereken kayıt (52.000 TL/4 yıl = 13.000 TL / yıl)</i>			
31.12.2017			
382 ERTELENMİŞ GELİRLER	13.000		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		13.000	
<i>Ertelenmiş gelirin ilgili gelir hesabına aktarılması nedeniyle</i>			

Yukarıdaki son iki yevmiye kaydı önümüzdeki üç yıl boyunca tekrar yapılır.

Tarımsal faaliyetler kapsamında verilen teşviklerin hangi durumlarda TMS 20 hangi durumlarda TMS 41 kapsamında değerlendirileneceğine ilişkin ve TMS 41 kapsamına giren teşviklerin türlerine göre yapılması gereken işlemler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 18. Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Akış Diyagramı



Kaynak: (Yılmaz, 2014: 65).

3.9. Tarımsal Faaliyetlerde Amortisman

Tarımsal faaliyetler kapsamında faaliyetlerini gerçekleştiren tarım işletmelerinde amortisman uygulamaları iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar (Tunçez, 2011:324);

- **Hayvan varlığında amortisman:** Henüz ürün verebilecek evrime ulaşmamış damızlık küçük ve büyükbaş hayvanlar amortismanına tabi tutulmaz. Küçük ve büyükbaş hayvanlar, belirli bir evrim düzeyine ulaşip ürün vermeye başlamaları ile kasaplık hale gelmeleri arasındaki süreçte amortismanına tabidir. İşletmenin besi amacıyla elde etmiş olduğu ve satma amacı güdülen küçük ve büyükbaş hayvanlar işletmede bir yıldan daha uzun bir süre kalmış olsa dahi amortismanına tabi tutulmaz.
- **Meyve bahçelerinde amortisman:** Meyve bahçelerinde ağaçların verim sağlayacak evreye ulaştıkları zamandan itibaren, yararlı ömürlerinin sonuna geldiği yani kesim çağına kadar ki süreçte amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Tarımsal faaliyetler standardı kapsamında yer alan canlı varlıkların, diğer maddi duran varlıklarla benzer özellikler göstermesi ve aynı zamanda yararlı ömürlerinin genel olarak bir yıldan daha uzun süreyi kapsamı nedeniyle amortismanına tabi tutulmaları gerekmektedir. Fakat dönen varlık grubu içerisinde muhasebeleştirilecek canlı varlıklarda bulunmaktadır ve bunlar amortismanına tabi değildir. Örneğin, balık üretiminde, balıklar niteliklerine ve işlevlerine göre dönen varlık grubunda veya duran varlık grubuna dahil edilebilir. Balık üretiminin gerçekleşmesi amacıyla yumurtalarından devamlı olarak faydalanılan anaç balıklar duran varlık niteliğindeyken, yumurtalarından çıkartılıp büyütülüp belli bir evrim seviyesi geçirtilip satılan balıklar ise dönen varlık niteliğindedir (Kırlioğlu ve Gökgöz, 2012: 115).

TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilen varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmiş ise, ilgili varlıklara ilişkin amortisman oranını ve süresini işletme kendi tahminleri sonucu belirleyebilir. Ancak gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş

varlıkların amortisman süresi ve oranı belli değildir. Amortisman oranı, her dönem piyasada ki duruma göre varlıkların değerlerinde meydana gelen azalmaya bağlı olarak kendiliğinden oluşur (Özulucan, 2008: 169).

TMS 41 Standardı içerisinde bulunan varlıkların amortisman uygulamaları ve amortisman tutarları hesaplanırken kullanılması gereken yöntemlere açıkça yer verilmemiştir. Fakat ilgili varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Buradan hareketle TMS 41 kapsamında incelenen varlıklara ilişkin kullanılması gereken amortisman yöntemleri, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleridir.

4. TAŞIYICI BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) IAS 41'in hem taşıyıcı varlıklara ilişkin hem de tüketilebilir varlıklara ilişkin tek bir muhasebe standardı olmasından dolayı, komite mensupları, IAS 41'e ait gerçeğe uygun değer ölçümünün taşıyıcı bitkilere uygun olmadığı düşüncesini ortaya atmışlardır. Taşıyıcı bitkilere ait özelliklerin, IAS 16 içerisinde incelenen varlıklara ait özelliklerle benzerlik gösterdiği ve maliyet modeli ile değerlendirilmesi gerektiğinin düşüncesine varılmıştır. Çünkü taşıyıcı bitkiler belirli bir olgunlaşma dönemini tamamlamalarıyla birlikte hiçbir şekilde biyolojik dönüşüme uğramazlar ve sadece üzerinde ürünün yetişmesine olanak sağlar. Ve bu da maddi duran varlıklarla benzerlik göstermektedir (Damian, Manoiu ve Bonaci, 2014: 721).

Bu düşünce doğrultusunda değişikliğe gidilmiş ve ülkemizde, tarımsal faaliyet içerisinde bulunan kurum ve kuruluşların bilanço aktifinde önemli bir yeri bulunan taşıyıcı bitkilere yönelik olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 12.11.2014 tarihi itibarıyla Resmi Gazete'de yayınlamış olduğu 30 ve 31 no'lu tebliğler doğrultusunda, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı hükümleri uyarınca muhasebe işlemleri yapılan taşıyıcı bitkiler, TMS 16 "Maddi

Duran Varlıklar" Standardı içerisine aktarılmıştır. Bu değişiklik, 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren hesap dönemleri için geçerli kılınmıştır.

4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Tanımı

TMS 41 standardında açıklandığı üzere, taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretilmesi ve temin edilmesi amacıyla kullanılan, bir bilanço döneminden daha uzun süre boyunca fayda sağlaması beklenen ve önemsiz kalıntı satışları haricinde tarımsal faaliyetler kapsamındaki ürünlerden farklı olarak satılma ihtimalinin çok düşük olduğu bitkileri ifade etmektedir (TMS 41, paragraf 4-5).

Tanımdan hareketle taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürün olarak kategorize edilmemektedir. Bu bitkiler, kendi üzerlerinde tarımsal ürünlerin hasat edildiği bitkilerdir (Akbaba, 2015: 81).

4.2. Taşıyıcı Bitkilerin Özellikleri

Bir varlığın taşıyıcı bitki olarak nitelendirilebilmesi için, söz konusu varlığın tanımında da bahsi geçen üç özelliği kapsamaması gerekmektedir. Bunlar (TMS 41, paragraf 4-5) ;

- Taşıyıcı bitkiler, başka bir tarımsal ürünün üretilmesi, korunması veya elde edilmesi amacıyla kullanılmalıdır.
- Bir bilanço döneminden daha uzun bir süre boyunca işletmeye fayda sağlamalıdır.
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tek başına satış açısından elden çıkarılma ihtimalinin çok düşük olması gerekmektedir.

12.11.2014 tarihi itibarıyla Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğler doğrultusunda taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alındığından daha önce bahsetmiştik. Fakat bu değişiklik, bazı önemli hususları da ön plana çıkarmaktadır. Bir bitkinin taşıyıcı bitki kapsamına girebilmesi için tanımında bahsi geçen üç kriteri

kapsaması gerekmektedir. Fakat bu durum taşıyıcı bitki ile canlı varlığın ayrıştırılması gerektiğini de ortaya çıkarmaktadır. Çünkü taşıyıcı bitki üzerinde yetişen canlı varlığın TMS 41 Standardı hükümleri kapsamında muhasebe işlemleri yapılırken, taşıyıcı bitkinin kendisi ise TMS 16 Standardı hükümleri kapsamında muhasebe işlemleri yapılır. Örneğin, asma üzerinde olgunlaşmasını gerçekleştiren üzüm bitkisi TMS 41 hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirilirken, üzüm bitkisini koruyarak ve tutarak yetişmesine olanak sağlayan asma ise TMS 16 hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirilmektedir (Kaya ve Atasel 2016: 112).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk kez kayda alınması, ölçümü ve değerlemesi gibi konularda önemli açıklamalara yer vermektedir. Fakat ilgili değişiklikte birlikte TMS 41, tarım işletmelerinin taşıyıcı bitkileri kapsamına almayacak bir biçimde taşıyıcı bitkilere ait canlı varlıklara ve tarımsal ürünlere uygulanır duruma gelmiştir (Hatunoğlu ve Kılılı, 2016: 27).

Çoğu taşıyıcı bitkilerin, işletme tarafından amaçlanan kullanıma getirilmesi uzun bir süreyi kapsayacağı ve satışa hazır duruma getirilmesi de aynı şekilde uzun bir süreyi kapsayacağı için, ilgili bitkiler TM 23 "Borçlanma Maliyetleri" Standardında bahsi geçen "özellikli varlık" olarak nitelendirilebilir. Taşıyıcı bitkinin özellikli varlık olarak sınıflandırılması ile birlikte, ilgili varlığa ilişkin yapılan borçlanma maliyetlerine TMS 23 Standardına ait hükümler doğrultusunda muhasebe işlemleri yapılmalıdır. TMS 23 Standardına göre, taşıyıcı bitkinin elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri aktifleştirilir (Gökgöz ve Temelli 2016: 152).

Aynı zamanda taşıyıcı bitkilerin zaman içerisinde değerlerinde azalma meydana gelmesi sonucunda, belirli kriterleri karşılamasıyla birlikte, ilgili değer düşüklükleri "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirilmektedir.

4.3. Taşıyıcı Bitkilerin Kapsamı

Taşıyıcı bitki olarak nitelendirilen varlıklara örnek olarak, çay çalılıkları, palmye ağacı, üzüm asmaları, kauçuk ağacı benzerinde işlevi bulunan varlıklar verilebilir. Fakat bu varlıkların üzerinde yetişen, üzüm, lateks, çay yaprağı gibi ürünler ise taşıyıcı bitki olarak ele alınmayıp, canlı varlıklar grubu içerisinde incelenmektedir (TMS 41, paragraf 4-5).

Aynı zamanda az önce belirtilen örnekler dışında şeker kamışı da bu kapsam içerisine girmektedir. Bu bitkiler çok yıllık bitki olup, kökleri bir sonraki dönemin ekinleri için filizlenebilecek durumdadır. İlgili bitkiyi elinde bulunduran işletme, köklerinden bir kereden daha fazla üretim elde edilebilmesi için koruyorsa, kökler taşıyıcı bitki tanımında belirtilen kriterleri kapsamaktadır (Hoogervorst, 2013: 25).

Taşıyıcı bitki kapsamına fındık ocakları da girmektedir. Çünkü, fındık ocağı, fındık meyvesinin üretiminin gerçekleşmesi amacıyla kullanılır. Ortalama 25-30 yıl boyunca faydalı ömrü bulunmaktadır. Ayrıca önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılabilme özelliğine sahip değildir. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, fındık ocağı, taşıyıcı bitki tanımında bahsi geçen özellikleri karşılamaktadır (Yazarkan, 2016: 413).

Taşıyıcı bitkilerden referans alınarak bazı taşıyıcı hayvanlarında belirli ürünleri taşıdıkları söz konusudur fakat taşıyıcı hayvanlar bu kapsamın dışında tutulmaktadır. Çünkü ilgili varlıklar maddi duran varlık olarak sınıflandırılacak özelliklerin çoğunu karşılayamamaktadır. Taşıyıcı hayvanlar TMS 41 Standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir (Bozzolan, Laghi ve Mattei, 2016: 164).

TMS 41'e son olarak dahil edilen 5A, 5B ve 5C paragraflarında taşıyıcı bitkilere yönelik olarak daha detaylı açıklamalar maddeler halinde sıralanmıştır. 5A paragraflarına göre aşağıda sıralanan maddelere uyum sağlayan varlıklar taşıyıcı bitki kapsamına girmemektedir.

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmesi amacıyla yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması amacıyla yetiştirilen ağaçlar) ,

- İşletmenin ilgili varlıklara ilişkin ufak miktardaki hurda satışları dışında taşıyıcı bitkiyi tarımsal ürün gibi hasat edip satacağına yönelik olarak çok düşük bile olsa bir ihtimalin söz konusu olması durumunda tarımsal ürün meydana getirmek amacıyla yetiştirilen bitkiler (Örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ,
- Her dönem sonunda düzenli olarak hasat edilen mahsüller (örneğin, mısır ve buğday) taşıyıcı bitki kapsamına girmemektedir.

TMS 41 5B paragrafı içerisindeki açıklama ise aşağıdaki gibidir:

- Bazı taşıyıcı bitkilerin belirli bir dönemden itibaren ürün elde etmek amacıyla kullanılma işlevini kaybettikleriyle birlikte, elinde bulunduran kişi veya kurum söz konusu varlıktan çeşitli faydalar sağlayabilir. Örneğin, yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu kapsam içerisine giren taşıyıcı bitkilerin kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki olmasını engellemez.

Son olarak ise TMS 41 5C paragrafı içerisindeki açıklama ise aşağıdaki gibidir:

- Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.

Taşıyıcı bitki kapsamına girmeyen varlıklara örnek olarak ceviz ağacı verilebilir. Bu örneğin verilmesinin sebebi ise taşıyıcı bitki tanımında bahsi geçen özelliklerin bir kısmını karşılayabilmesinden dolayı bir karışıklığa yol açmasından dolayıdır. Ceviz ağaçları, tarımsal ürünün temin edilmesi ve üretilmesi için kullanılır ve faydalı ömrü bir bilanço döneminden daha uzun süreyi kapsamaktadır. Fakat ceviz ağacının meyvesinin dışında ağacın gövdesi kereste olarak da kullanılabilir. Bu ağaç, işleme özellikleri açısından gayet geçerli bir durumda olup, dekoratif bir yapıya sahiptir. Aynı zamanda faydalı ömrü sonuna gelen bir ceviz ağacı boyut olarak çınar ağacıyla kıyaslanabilecek büyüklüktedir (Akça, 2012: 37).

Yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı ceviz ağaçları özellikle mobilya sektöründe önem arz eden bir ağaç durumundadır. Bununla birlikte, ceviz ağacına ait kütük ve tomruklar evrensel düzeyde önem taşımaktadır. Buradan da anlaşılaçağı üzere, ceviz ağacının taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmemesinin sebebi, söz konusu bitkinin tanımında bahsi geçen " önemsiz kalıntı satışları dışında satılma ihtimalinin düşük olması " özelliğini karşılayamamasıdır (Taştan, 2013: 29).

Tabloda, taşıyıcı bitki kapsamına giren ve girmeyen varlıkların daha rahat anlaşılabilmesi için tek bir varlığa ait iki farklı durum tablo şeklinde gösterilmektedir.

Tablo.19. Taşıyıcı Bitki ve Canlı Varlık Ayrımına İlişkin Örnekler

Taşıyıcı Bitki (TMS 16 Kapsamında)	Canlı Varlık (TMS 41 Kapsamında)
Çay Çalılıkları	Çay Yapağı
Zeytin Ağacı	Zeytin
Palmiye Ağacı	Palmiye Ağacı Meyvesi
Şeker Kamışı	Şeker
Kauçuk Ağacı	Lateks
Şeftali Ağacı	Şeftali
Fındık Ocağı	Fındık Meyvesi

4.4. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Kayda Alınması

Taşıyıcı bitkiler, önceki paragraflarda da belirtildiğı üzere, KGK 30 ve 31 numaralı tebliğler doğrultusunda TMS 16 kapsamı hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. TMS 16'ya göre aşağıda maddeler halinde sıralanmış

koşulların gerçekleşmesiyle birlikte ilgili bitkiler "varlık" olarak kayda alınıp, bilançonun aktif kısmında raporlanırlar. Bu koşullar (TMS 16, paragraf:7) :

- Taşıyıcı bitkilerin gelecek dönemlerde işletmeye sağlayacağı ekonomik faydaların, elinde bulunduran işletmeye aktarılma ihtimalinin olması,
- Taşıyıcı bitkilere ilişkin tüm maliyetlerin güvenilir bir biçimde saptanabilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki iki şartı da sağlayan taşıyıcı bitkiler ilk kez finansal tablolara yansıtılacağı zaman maliyet değerleri tespit edilir ve elde edilen tutar üzerinden muhasebeleştirilme işlemleri yapılır (Alexender ve Jorissen, 2005: 207).

Taşıyıcı bitkilere ilişkin ilk edinimden katlanılan maliyetler ve sonraki dönemlerde ortaya çıkacak çeşitli maliyetler, ortaya çıktıkları tarih itibariyle muhasebeleştirilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 316).

4.4.1. Taşıyıcı Bitkilerin Maliyetine Eklenecek Unsurlar

Taşıyıcı bitkilerin ilgili şartları karşılamasıyla birlikte, varlığın maliyetine eklenecek ve eklenmeyecek unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyetini aşağıdaki unsurlar kapsamaktadır (TMS 16, paragraf 16) :

- Varlığın değerinden indirimlerin ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri de dahil olmasıyla birlikte oluşan satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkinin bulunmasının istendiği yere ve işletme yönetiminin ilgili varlıktan amaçladığı koşullarda verim sağlayacağı duruma getirebilmesi için katlanılan tüm maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve bulunduğu konumdan başka bir konuma taşınması ile yeni konumunun restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili varlığı elde edilmesi ya da stok üretimi dahil olmamak üzere

başka bir amaçla önceden belirlenmiş bir süre kapsamında kullanılması sonucu katlandığı maliyetlerden oluşmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin maliyetleriyle doğrudan alakalı olabilecek maliyetlerden bazıları aşağıdaki gibidir (TMS 16, paragraf 7) :

- Taşıyıcı bitkinin bulunacağı konumun hazırlanmasına ilişkin ortaya çıkan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin ilk edinimine ilişkin ortaya çıkan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin amaçlanan konuma dikilmesi amacıyla ortaya çıkan maliyetler,
- İşçi ve çalışanlara ilişkin mesleki ücretler.

Taşıyıcı bitkilerin daha fazla güçlenmesi, faydalı ömürlerinin artması ve hasat zamanı oluşan ürünlerinin daha sağlıklı ve kaliteli olması amacıyla bir dönem içerisinde belirli zaman aralıklarıyla ilaçlama işlemi yapılmaktadır. Örneğin, zeytin ağaçları için yılda en az 4 defa belirli aylarda ilaçlama işlemi yapılır. Bu işlem aynı zamanda ilgili varlığın değerini de arttıracak öneme sahiptir. Taşıyıcı bitkilere ilişkin ilaçlama, sulama ve budama gibi sonraki dönemlerde ortaya çıkacak maliyetler de taşıyıcı bitkinin maliyetine aktarılmalıdır.

Fakat ilaçlama, budama, gübreleme gibi taşıyıcı bitkinin verimini arttıran maliyetler, taşıyıcı bitkiye ait ürününde değerini arttıracaktır. Bu değer artışının da finansal tablolar da gösterilmesi gerekmektedir fakat tarımsal ürünün değerinin artmasıyla birlikte, ilgili varlıklara ilişkin yapılan maliyetlerin hangilerinin taşıyıcı bitkiye yükleneceği, hangilerinin tarımsal ürüne ekleneceğine ait kesin bir hüküm bulunmamaktadır (Deloitte, 2014: 3).

Taşıyıcı bitkiye ait maliyetler, taşıyıcı bitkiye ait tarımsal ürünün veya canlı varlığın hasat zamanı gelinceye kadar geçici bir hesap olarak nitelendirilen 258

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR hesabına aktarılır. Taşıyıcı bitkinin belirli bir zamandan sonra mahsul verebilecek duruma gelmesiyle birlikte 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Hesabı'nın bakiyesi 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesabı'na aktarılıp, ilgili muhasebe işlemleri yapılır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 42).

Taşıyıcı bitkinin bulunduğu konum ve taşıyıcı bitki, TMS 16 hükümleri uyarınca bir bütün olarak muhasebeleştirilmeyip aksine ayrı ayrı hesaplarda izlenerek muhasebeleştirilir. Örneğin, dut ağacına ait maliyetler 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Hesabı'nda izlenirken, dut ağacının bulunduğu araziye yönelik olarak katlanılan maliyetler 250 ARAZİ VE ARSALAR hesabında incelenmektedir. Bunun sebebi ise, TMS 16 paragraf 58'de bahsi geçen "Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve birbirlerinden bağımsız olarak muhasebeleştirilirler" maddesidir (Kaya ve Atasel, 2016: 117).

Örnek: Siyah İnci A.Ş. Edremit'de zeytin yetiştiriciliği üzerine faaliyet gerçekleştirmektedir. İşletme, 2017 tarihinde 10 dönüm araziye zeytin ağacı dikmiştir. İşletmenin yapmış olduğu maliyetler ise aşağıdaki tabloda ki gibidir: (Ödeme işlemleri peşin olarak gerçekleşmiştir ve amortisman işleme alınmamıştır)

Maliyet Türü	Maliyet Tutarı(TL)
Arazinin Satın Alınması	150.000
Zeytin fidanının tedarik edilmesi	15.000
Gübreleme masrafları	8.000
Tapu harcı (binde iki)	300
Fidanın dikilmesi işlemini yapacak elemanların temini ve ödenen ücretler	20.000
Sondaj işlemi yapılarak suyun bulunması	7.000
İlaçlama Masrafları	5.000
Arazinin etrafının dikenli tellerle çevrilmesi	2.500

Taşıyıcı bitkinin maliyeti göz önüne alınırken, araziye yapılan harcamalar ile taşıyıcı bitkiye ait yapılan harcamalar birbirinden ayrıştırılmalıdır. Buna göre yukarıda ki tablo göz önüne alınarak taşıyıcı bitkinin maliyeti kapsamına giren harcamalar, zeytin fidanının tedarik edilmesi (15.000 TL), gübreleme masrafları (8.000 TL) , fidanın dikilmesi işlemini yapacak elemanların temini ve onlara ödenen ücretler (20.000) ve ilaçlama masraflarından (5.000 TL) oluşmaktadır. Bu maliyetlere ilişkin 2017 yılı itibariyle ilgili varlığa ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

..../2017		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	48.000	
258.1. Zeytin Ağacı		
100 KASA		48.000
<i>Zeytin ağacına yönelik yapılan harcamalar nedeniyle (15.000+ 8.000+ 20.000+ 5.000 TL)</i>		
i		

İşletmenin zeytin ağacının bulunduğu araziye yönelik olarak yapmış olduğu harcamalar ise, tapu harcı (3.000 TL), arazinin satın alınması (150.000 TL), sondaj işlemiyle suyun bulunması (7.000 TL) ve arazi etrafının dikenli tellerle çevrilmesi (2.300 TL) harcamalarından oluşmaktadır. Yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

..../ 2017		
250 ARAZİ VE ARSALAR	159.600	
250.01Taşıyıcı Bitki Arazisi		
100 KASA		159.600
<i>Zeytin ağacının bulunduğu araziye yönelik harcamalar nedeniyle (300 TL+ 150.000 TL+ 7.000 TL+ 2.300 TL)</i>		
I		

Taşıyıcı bitkinin 2018 yılı itibariyle normal verim çağına ulaşması ve ürün verecek duruma gelmesiyle birlikte yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2018		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	48.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		48.000
<i>Taşıyıcı bitkinin normal verim çağına ulaşması ile birlikte 258 no'lu hesabın kapatılması nedeniyle</i>		
/		

4.4.2. Taşıyıcı Bitkilerin Maliyetine Eklenmeyecek Unsurlar

Taşıyıcı bitkilerin maliyet unsurları içerisinde bulunmayan maliyetler ise aşağıdaki gibidir (TMS 16, paragraf 19).

- İşletmenin ilgili varlıklara ilişkin yeni bir tesis oluşturmak amacıyla katlandığı maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin veya taşıyıcı bitkiye ait ürünlerin tanıtılması amacıyla işletme tarafından katlanılan reklam ve tanıtım giderleri,
- İşletmenin, satışa sunduğu ürünlere ilişkin, yeni bir müşteri kitlesi oluşturma amacıyla katlandığı maliyetler ve
- İşletmenin yönetim ve diğer giderleridir.

Yukarı da bahsi geçen maddeler dışında belirli bir dönem içerisinde stok üretimi amacıyla kullanılan bir taşıyıcı bitkinin bulunduğu konumdan başka bir konuma aktarılması amacıyla sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın bulunduğu konumun restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetler TMS 2 STOKLAR Standardı kapsamında değerlendirilir. Aynı zamanda ilgili varlığa ilişkin ortaya çıkacak yükümlülükler, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilir ve ilgili muhasebe işlemleri yapılır (TMS 16, paragraf 18).

Aynı zamanda, işletmenin amaçları doğrultusunda verim sağlayan fakat normal verim kapasitesine ulaşamamış taşıyıcı bitkilere ilişkin katlanılan maliyetler ve taşıyıcı bitkinin üzerinde olgunlaşma aşaması henüz gerçekleşmemiş ve dolayısıyla piyasada henüz talebi oluşmayan canlı varlık veya tarımsal ürünlere ilişkin talep oluşana kadar ki süreçte katlanılan pazarlama giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri veya dağıtım giderlerine ilişkin katlanılan maliyetler de taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenmez (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 36).

4.5. Taşıyıcı Bitkilerin Sonraki Dönemlerde Kayda Alınması

Taşıyıcı bitkilerin, ilk kez muhasebe kayıtlarına maliyet bedelleri tespit edilerek aktarılmasından sonra, işletme ilgili varlığın sonraki dönemlerde değerlemesini maliyet modeli veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini işletme politikası olarak seçerek yapmalıdır. İşletme, ilgili varlığın değerlemesi için seçmiş olduğu yöntemi, bütün taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde kullanmalıdır (TMS 16, paragraf 29).

Maliyet modeli, taşıyıcı bitkinin finansal tablolara aktarılmasından sonra, ilgili varlığın maliyetinden birikmiş amortisman tutarının ve değer düşüklüğü zararının indirilmesi sonucu tespit edilmektedir (TMS 16, paragraf 30).

Taşıyıcı bitkilerin ilk olarak maliyet modeli kullanılarak finansal tablolara aktarılmasıyla birlikte, ilgili varlığın sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri güvenilir kaynaklarla desteklenmiş bir şekilde ölçülebiliyorsa, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden finansal tablolara aktarılması "yeniden değerlendirme modelidir" .

Taşıyıcı bitkinin yeniden değerlendirilmiş tutarı ise, işletmenin varlığa ilişkin yeniden değerlendirme testleri yaptığı tarihteki yeniden değerlendirilmiş tutarından, aynı tarihteki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek tespit edilir (TMS 16, paragraf 31).

Taşıyıcı bitkiye ilişkin yapılacak yeniden değerlemenin hangi sıklıklarla gerçekleşeceği, varlığın gerçeğe uygun değerinde ki volatiliteye bağlı olarak değişmektedir. Eğer ilgili varlık, sürekli olarak piyasada işlem gören ve değerinde

sürekli olarak iniş veya çıkış gerçekleşen bir varlık ise, yeniden değerlemesi her dönem itibariyle yapılabilir. Örneğin, elma ağaçları ilk dikildiği yılda dahil olmak üzere her yıl mahsul vermektedir. Bu yüzden, daha sık olarak işlem görmektedir fakat tik ağacı dikildikten 25 yıl sonra mahsul vermektedir. Bu durumda bu iki varlığa ait yeniden değerlendirme sıklığının aynı şekilde olması olanaksızdır.

Taşıyıcı bitkiye ilişkin yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda, varlığın bilanço da kayıtlı değerinde artış meydana gelirse, artış miktarı kapsamlı gelir tablosunun " diğer kapsamlı gelirler " bölümünde yani özkaynaklar da 522 MADDİ DURAN VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI hesabın da muhasebeleştirilir. Eğer varlığa ilişkin, önceki dönemlerde gelir tablosuyla ilişkilendirilmiş değer azalışı mevcut ise, ilk olarak bu değer azalışı tutarı kadar gelir muhasebeleştirilir. İlgili varlığın bilanço dışı bırakılmasıyla birlikte ise, varlığa ilişkin değer artış tutarı, direkt olarak 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI hesabına aktarılabilir. (TMS 16, paragraf 39-41).

Eğer yeniden değerlendirme sonucunda taşıyıcı bitkiye ilişkin bilançoda kayıtlı değerinde bir azalış tespit ediliyorsa, azalan tutar kadar ki kısım gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Fakat varlığa ilişkin önceki dönemlerde değer artışı söz konusu ise, tespit edilen azalış tutarı öncelikle diğer kapsamlı gelirdeki tutardan indirilmelidir. TMS 16, paragraf 40).

Taşıyıcı bitkilerin sonraki dönemlerde değerlerinde düşüş meydana gelmesi durumunda, diğer maddi duran varlıklarda da olduğu gibi TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart kapsamında ise, taşıyıcı bitkinin bilançoda kayıtlı değerinin nasıl gözden geçirileceği, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi için gerekli kriterler ve ilgili varlığa ilişkin ortaya çıkan zararın ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği veya iptal edileceği tespit edilir.

Örnek (Maliyet Modeli): Ceylan A.Ş. işletme politikası olarak tüm maddi duran varlıklarını maliyet modeli ile değerlemeye tabi tutmaktadır. İşletmenin 31.12.2017 tarihi itibariyle bilançoda kayıtlı değeri 170.000 TL olan incir ağaçlarını değerlemek istemektedir. İlgili varlığın 31.12.2017 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 140.000

TL ve kullanım değeri 145.000 TL olarak tespit edilmiştir. İşletme 31.12.2018 tarihi itibariyle ilgili varlığı tekrar değerlemeye tabi tutmuştur ve gerçeğe uygun değerini 150.000 TL, kullanım değerini ise 195.000 TL olarak tespit etmiştir. (Amortisman işleme alınmamıştır).

İlk olarak işletme, ilgili varlığın değerinde meydana gelen değişimin niteliğini tespit etmelidir. O halde öncelikle varlığa ilişkin geri kazanılabilir tutarın tespit edilmesi gerekir. Bir sonraki adımda ise ilgili varlığın bilançoda kayıtlı değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılır. Eğer gerçeğe uygun değer kayıtlı değerden yüksek ise varlığa ilişkin değerleme artışı bulunmaktadır, küçük ise değerleme azalışı bulunmaktadır.

Geri kazanılabilir tutar, bir maddi veya maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin karşılaştırılmasıyla bulunur ve bu iki değerden yüksek olanı baz alınarak muhasebe işlemleri yapılır.

Taşıyıcı bitkinin 31.12.2017 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 140.000 TL kullanım değeri ise 145.000 TL' dir. Bu durumda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı 145.000 TL olarak tespit edilir. Varlığın kayıtlı değeri 170.000 TL olduğuna göre 25.000 TL'lik değer azalışı söz konusudur. O halde yapılması gereken değerleme kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2018		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	25.000	
Taşıyıcı Bitki Değer Düşüklüğü Karşılığı		
25X MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI		25.000
<i>Taşıyıcı bitkiye ilişkin değer düşüklüğü nedeniyle</i>		
/		

Taşıyıcı bitkinin 31.12.2018 tarihi itibariyle ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri 150.000 TL ve kullanım değeri 195.000 TL olarak tespit edilmiştir. O halde geri kazanılabilir tutar 195.000 TL'dir. Varlığın kayıtlı değerinin 170.000 TL olduğu bilindiğine göre, varlığa ilişkin 25.000 TL'lik bir değerleme artışı mevcuttur. Bu

durumda ilk olarak varlığa ilişkin 31.12.2017’de meydana gelen azalış iptal edilmelidir. O halde yapılması gereken değerleme kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2018		
25X MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HESABI	25.000	
Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü Karşılığı		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Değer Düşüklüğü İptali		25.000
<i>Varlığa ilişkin değer düşüklüğünün iptal edilmesi nedeniyle</i>		
/		

Örnek (Yeniden Değerleme Yöntemi): Ceylan A.Ş. maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme yöntemini kullanarak değerlemektedir. İşletmenin Endonezya’ da 15 dönümlük arazisi bulunmaktadır ve bu arazide kakao ağacı yetiştirmektedir. Bu ağaçların işletme bilançosundaki kayıtlı değeri 350.000 TL’dir. Varlığa ilişkin 35.000 TL tutarında birikmiş amortisman bulunmaktadır. İlgili varlığa ilişkin geri kazanılabilir değer 31.12.2017 tarihin itibarıyla 320.000 TL olarak tespit edilmiştir. Aynı zamanda işletmenin ilgili varlığa ilişkin 31.12.2015 tarihinde finansal tablolarına aktardığı 2.300 TL tutarında yeniden değerlendirme artış fonu bulunmaktadır.

Varlığın Net Defter Değeri= Kayıtlı Değer- Birikmiş Amortismanlar

Varlığın Net Defter Değeri= 350.000 – 35.000 = 315.000 TL

Değerleme Azalışı= Net Kayıtlı Değer – Geri Kazanılabilir Tutar

Değerleme Azalışı= 315.000 – 320.000= (5.000) TL

Yeniden Azalış Oranı= Azalış tutarı / Net Defter Değeri

Yeniden Azalış Oranı= 5.000 / 315.000= %1,5

Varlığın Kayıtlı Değerindeki Azalış= Kayıtlı Değer x Yeniden Değerleme Oranı

Varlığın Kayıtlı Değerindeki Azalış= $350.000 \times \%1,5 = 5.250$ TL

Amortismanla İlişkin Azalış= Birikmiş Amortisman x Yeniden Değerleme Oranı

Amortismanla İlişkin Azalış= $35.000 \times \%1,5 = 525$ TL

Yeniden Değerleme Azalışı= Kayıtlı Değer Azalışı – Amortisman Azalışı

Yeniden Değerleme Azalışı= $5.250 - 525 = 4.725$ TL

Kakao ağacına ilişkin 31.12. 2017 tarihi itibarıyla 4.725 TL tutarında değer azalışı tespit edilmiştir. Fakat işletmenin finansal tablosunda ilgili varlığa ilişkin bir önceki dönemden kalan 2.300 TL tutarında değerleme artış fonu bulunmaktadır. O halde işletmenin kar veya zarara yansıtması gereken tutar, değer azalış tutarından, artış fonunun indirilmesi sonucu bulunudur. İşletmenin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2017		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI	525	
Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı		
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.300	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.425	
Taşıyıcı Bitki Değer Düşüklüğü Karşılığı		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		5250
Kakao Ağaçları		
<i>Kakao ağaçlarının yeniden değerlemesi nedeniyle</i>		

Vergi Usul Kanununa göre değer düşüklüğü gider olarak kayda alınmamaktadır. Bu durumun sonucunda TMS ve VUK açısından 2.425 TL tutarında indirilebilir geçici fark oluşacaktır ve vergi oranı %20 olarak kabul edilirse, $2.425 \times \%20 = 485$ TL tutarında ertelenmiş vergi tutarı tespit edilecektir. Fakat 31.12.2015 tarihinde 2.300 TL tutarında değerleme artışı söz konusu olduğu için bu tutarda işleme alınacaktır. Bu tutar 31.12.2015 tarihinde $2.300 \text{ TL} \times \%20 = 460$ TL olarak işletmenin finansal tablolarına aktarılmıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Kaya ve Atasel, 2018: 123) :

31.12.2017			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		945	
52X ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ			460
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI			485

4.6. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemleri

Taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman işlemleri, değerlemesinde de olduğu gibi TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümleri doğrultusunda yapılmaktadır. TMS 16 paragraf 6'da belirtildiği üzere amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutulan miktarının, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak her yıla dağıtılmasını ifade etmektedir.

Taşıyıcı bitkilerin amortismanına tabi tutulacakları tutarı tespit edebilmek için, ilgili varlığın hesaplanmış olan maliyetinden, faydalı ömrü sonunda ortaya çıkacak olan hurda değerinin düşülmesiyle bulunur. Eğer, hurda değeri herhangi bir şekilde önem arz edecek tutarda değil ise bu değer maliyetten düşmesi söz konusu olamaz.

Bir varlığın taşıyıcı bitki sınıfına girilebilmesi için üç kriteri kesinlikle karşılaması gerektiği önceki paragraflarda açıklanmıştı. Bu üç kriterden bir tanesi, önemsiz kalıntı satışları dışında tek başına satış açısından elden çıkarılma ihtimalinin çok düşük olması maddesiydi. Buradan da yola çıkarak, taşıyıcı bitkinin hurda değerinin genellikle önemsiz olduğu söylenebilmektedir.

Taşıyıcı bitkilerin verim sağlayacakları evreye ulaştıkları zamandan, yararlı ömürlerinin sonuna gelinen zamana yani kesim zamanına kadar ki süreçte amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Çünkü taşıyıcı bitki, bu süreç boyunca elinde bulundurduğu kişi veya işletmeye fayda sağlamaktadır (Tunçez, 2011: 324).

Bir taşıyıcı bitkinin işletme fayda sağlayacağı dönem, işletmenin ilgili varlıktan elde etmeyi planladığı faydanın dönemine ve miktarına göre değişir. İşletme varlık yönetimi politikası olarak, geçmiş tecrübelerine de dayanarak, taşıyıcı bitkinin belirli bir zaman diliminden sonra işletmeye çok düşük seviyede veya hiç fayda sağlayamayacağını düşünüp, kullanımdan çıkarılmasını isteyebilir. Bir varlığa ilişkin faydalı ömrün tahmin edilmesinde, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübeleri önem arz etmektedir.

İşletme, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömürlerinde aynı zamanda da amortisman oranlarında bazı sebeplerden dolayı değişikliğe gitmek durumunda kalmış olabilir. Bu durumda, taşıyıcı bitkiye ait amortisman tabi tutarın tahmin edilen yeni sürede itfa edilmesi gerekir. Tahminlerin değişmesi durumunda, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki değişiklikler ve Hatalar standardı kriterlerine göre hareket edilmelidir. Bu tahminler ileriye dönük olarak gerçekleşmelidir (TMS 16, paragraf 51).

Eğer ki işletme taşıyıcı bitkiden sadece bir dönem boyunca yararlanmayı planlıyorsa, ortaya çıkan maliyet dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına aktarılır. Taşıyıcı bitkiden, bir bilanço döneminden daha uzun bir süreyi kapsayacak bir şekilde yararlanılacaksa, taşıyıcı bitkinin maliyeti, ilgili varlığın her dönem boyunca uğrayacağı tükenmelerin sistematik olarak dönemlere dağıtılmasıyla muhasebe kayıtlarına aktarılır. Maliyetlerin dönemlere bölümlendirilmesi için bazı varsayımlarında bölümlendirilmesi gerekmektedir. Bu yüzden, taşıyıcı bitkinin maliyetinin işletme tarafından belirlenen amortisman oranı ve faydalı ömrü sonucunda belirli bir kısmının amortisman gideri olarak kayıtlanması gerekmektedir (Çelik, 2009: 83).

Taşıyıcı bitkilere ait amortisman tabi tutarın belirli dönemlere aktarılmasında kullanılması gereken amortisman yöntemleri, TMS 16 kapsamında bulunan maddi duran varlıkları kapsayan amortisman yöntemlerinden oluşmaktadır. Bu yöntemler, doğrusal amortisman yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim miktarı yönteminden oluşmaktadır. Fakat bu üç yöntemden sadece iki tanesini taşıyıcı bitkiler için uygulamak doğru olacaktır. Üretim miktarı yönteminin uygulanamamasının nedeni, bir taşıyıcı bitkiden elde edilecek mahsülün kesin

rakamlarla tespit edilmesinin olanaksız olmasıdır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 38).

Örnek: Cevher A.Ş. Artvin’ in Hopa ilçesinde çay bitkisi üretmektedir. İşletme, elinde bulundurduğu çay bitkilerini ilk kez 2013 tarihinde finansal tablolarına aktarılmıştır. İşletme çay çalılıklarının kayıtlı değerini 220.000 TL olarak tespit etmiştir. İlgili varlıklara ilişkin 10 yıl yararlı ömür tahmin edilmiştir ve işletme hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanmaktadır. Çay çalılıkların hurda değeri bulunmamaktadır. İşletmenin yapması gereken amortisman işlemleri ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Amortisman Oranı= 1/ Faydalı Ömür

Amortisman Oranı= 1/ 10= 0,10

Amortisman Tabi Tutar= Kayıtlı Değer- Hurda Değer

Amortisman Tabi Tutar= 220.000- 0= 220.000 TL

Azalan Bakiyeler Yöntemi Oranı = Amortisman oranı x 2

Azalan Bakiyeler Yöntemi Oranı = %10 x 2= %20

İşletmenin varlığa ilişkin her yıl ayırması gereken amortisman tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 20. Taşıyıcı Bitkiye Ait Dönemlik Amortisman Dağılımları

Yıllar	Dönem Başı Defter Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Gideri	Yıl Sonu Defter Değeri
2013	220.000	0,2	44.000	176.000
2014	176.000	0,2	35.200	140.800
2015	140.800	0,2	28.160	112.640
2016	112.640	0,2	22.528	90.112
2017	90.112	0,2	18.022	72.090
2018	72.090	0,2	14.418	57.672
2019	57.672	0,2	11.534	46.138
2020	46.138	0,2	9.228	36.910
2021	36.910	0,2	7.382	29.528
2022	29.528		29.528	0

İşletme her yıl itibariyle yukarıda yazan tutarlar doğrultusunda kayıt yapmalıdır. Ve ilgili varlık faydalı ömrünün sonuna geldiği yıl, defter değerinde kalan bakiye yok edilir. İşletmenin yıllar itibariyle yapması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.12.2013		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
Çay Çalılıkları Amortisman Tutarı	44.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR -Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı		44.000
<i>Taşıyıcı bitkiye ilişkin yıla isabet eden amortisman tutarının kayıtlanması nedeniyle</i>		

İşletme yukarıdaki kaydı, varlığın faydalı ömrünün sonu gelinceye kadar ve ilgili yıla isabet eden amortisman tutarını tespit ederek her bilanço dönemi sonu itibariyle yapmalıdır.

4.7. Taşıyıcı Bitkilerde Borçlanma Maliyetleri

İşletmeler kaynak ihtiyaçlarını karşılamak için ilk olarak özkaynaklarını kullanırlar. Fakat, ilgili ihtiyacın özkaynağı aşması veya hepsinin özkaynaktan

karşılanması istenmemesi durumunda, ihtiyaçlarının bir kısmını veya tamamını yabancı kaynaklar ile karşılarlar. Bunun en önemli sebebi ise, yabancı kaynakların ortaya çıkaracağı maliyetlerin, özkaynak maliyetinden daha düşük olmasıdır. Aynı zamanda yabancı kaynaklardan elde edilecek tutara ilişkin faiz giderleri, kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesi, işletmenin ödeyeceği vergi miktarını da azaltacak niteliktedir (Çonkar, Gökçe ve Tellioğlu, 2007: 74).

Borçlanma maliyetinin ortaya çıkabilmesi için, borçlanılan varlığın özellikli varlık niteliğinde olması gerekmektedir. Taşıyıcı bitkiler de TMS 23 paragraf 7’de de belirtildiği üzere özellikli varlık sınıfına girmektedir.

Standart özellikli varlığı, işletmenin amaçları doğrultusunda kullanılabileceği duruma getirmesi uzun bir süreyi kapsayan varlıklar olarak tanımlamaktadır. Taşıyıcı bitkiler bu tanıma karşılık gelmektedir (TMS 23, paragraf: 5).

İşletmenin bir özellikli varlığı elde etmesi, inşası ve üretimi ile direkt olarak ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetine dahil edilmelidir. Bunlar dışında kalan maliyetler ise gider olarak muhasebeleştirilmelidir (TMS 23, paragraf 1).

İşletme, özelliği varlığı elde etmek amacıyla borçlanmak durumunda kalmış ise, aktifleştirilecek borçlanma tutarı, borçlanılan dönem boyunca borçlanmayla alakalı olarak oluşan borçlanma maliyetlerinden, işletmeye ait fonların, geçici bir süre içerisinde nemalandırılması sonucundan sağlanan gelirlerin indirilmesi suretiyle tespit edilir. Kısacası, aktifleştirilecek borçlanma maliyeti, özellikli varlığın elde edilmesi için katlanılan kümülatif borçlanma maliyetinden, işletmenin fonlarına ilişkin elde ettiği faiz gelirlerinin düşülmesiyle bulunur. (Deran ve Savaş, 2014: 115).

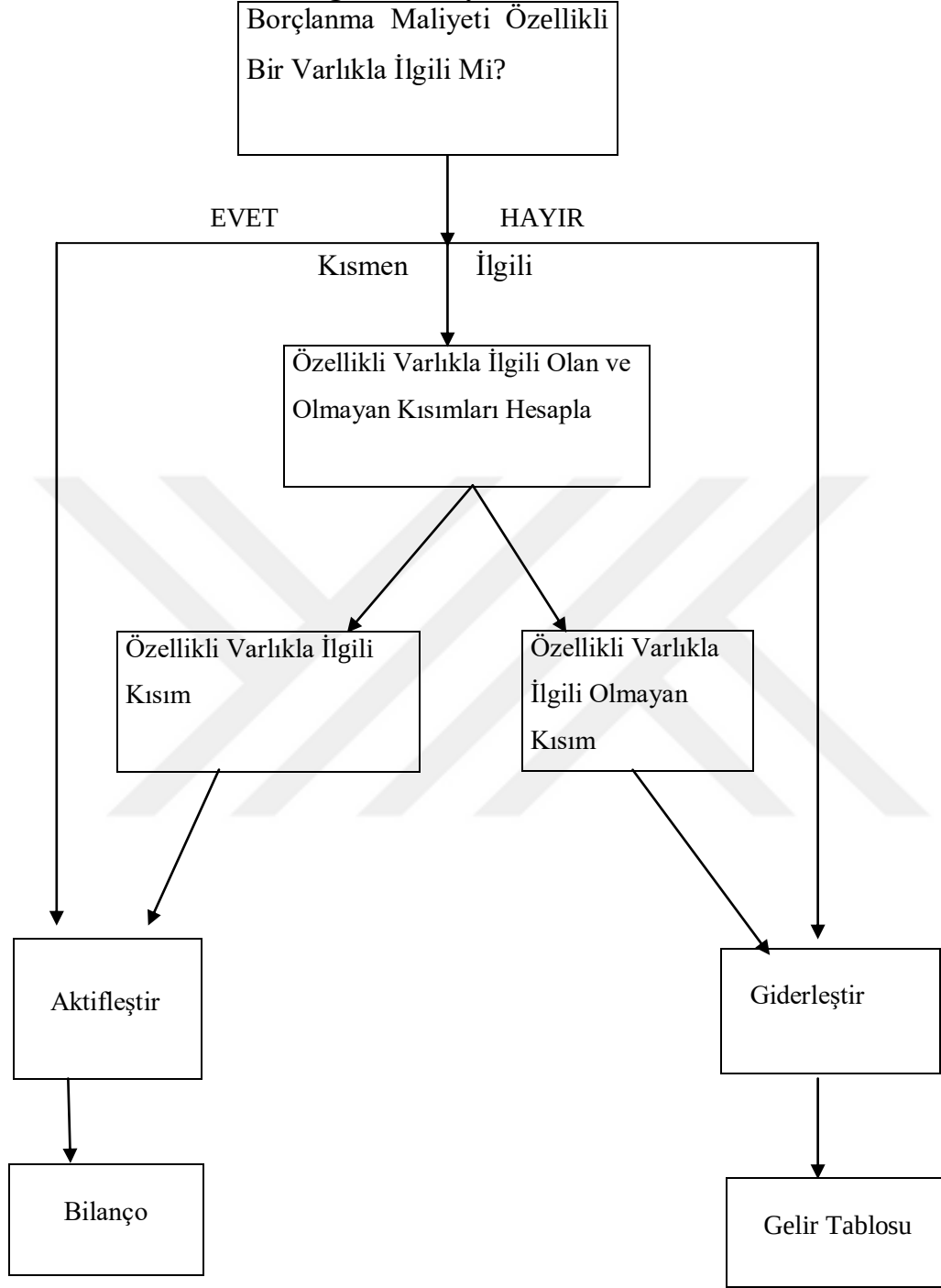
İşletmenin yabancı kaynaklar ile ihtiyaçlarını karşılaması sonucunda borçlanma maliyetleri oluşmaktadır. Borçlanma maliyetleri TMS 23 Standardında açıklanmaktadır. İlgili standarda göre borçlanma maliyeti aşağıdaki unsurlardan meydana gelmektedir (TMS 23, paragraf 6):

- Uzun ve kısa vadeli banka kredileri ve bu kredilere uygulanan faizler,

- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- TMS 17 "Kiralama İşlemleri" Standardı doğrultusunda finansal tablolara aktarılan finansal kiralamaya ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Kıdem tazminatı karşılık giderlerine ait faiz maliyeti,
- Faiz maliyetleri ile ilişkilendirilebilen kur farkları.

TMS 23 standardı yalnızca yabancı kaynak kullanımı sonucu ortaya çıkacak olan borçlanma maliyetlerinin finansal tablolara aktarılması konusuna değinmiştir. Bu nedenle borçlanma olarak nitelendirilmeyen unsurlar (imtiyazlı hisse senedi, tahmini maliyetler) bu standardın kapsamı içerisine alınmamaktadır (Mirza, Holt ve Orrel, 2008: 170).

Tablo 21. TMS 23 Değerleme Hiyerarşisi



Kaynak: (Aydın, 2016: 1243).

Taşıyıcı bitkilere ilişkin sadece tek bir yabancı kaynaktan karşılanan borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetlerini hesaplamanın bir karışıklığı bulunmamaktadır. Fakat işletmeler genellikle belirli bir proje için farklı vade ve farklı faiz oranları içeren yabancı kaynaklardan fon sağlamaktadır ve bunları farklı

projelerde kullanılmaktadır. Bu durumda borçlanma maliyetlere ilişkin biraz karışıklık oluşmaktadır. İşletme, farklı projelere ait farklı krediler alması sonucunda taşıyıcı bitkiler ve aynı zamanda özellikli varlıklar kapsamında bir aktifleştirme oranı belirlemelidir ve borçlanma maliyetleri bu oran baz alınarak varlıklara dağıtılmalıdır (Karataş, 2010: 125).

Aktifleştirme oranı ise, işletmenin üçüncü kişilerden almış oldukları kredilerin, aktifleştirme işlemi uygulanabilecek varlık elde etmesinin finanse edilmesi için kullanılması durumunda; aktifleştirilebilecek tutarı hesaplayabilmek için dönem içerisinde kullanılan kredilerle ilgili ortalama borçlanma maliyeti oranı tespit edilerek hesaplanır ve bu oran aktifleştirilebilecek finansman giderlerinin belirlenmesinde kullanılır. Bu oran aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır (Örten ve Bayırlı, 2007: 42).

$$\text{Ortalama Borçlanma Maliyeti Oranı} = \frac{(1. \text{Kredi} \times \text{Faiz Oranı}) + (2. \text{Kredi} \times \text{Faiz Oranı})}{1. \text{Kredi Tutarı} + 2. \text{Kredi Tutarı}}$$

4.8. Taşıyıcı Bitkilere Yönelik Devlet Teşvikleri

Teşvik, işletmenin gerçekleştireceği bir grup ekonomik faaliyetlerin olağandan daha erken bir şekilde gelişmesini gerçekleştirmek amacıyla, işletmelerin çeşitli kriterleri sağlaması sonucunda, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen, maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirmelerden oluşmaktadır (Sönmez, 2005: 126).

Devlet teşviki ve devlet yardımı birbirleriyle iç içe bulunan iki farklı kavramdır. Devlet teşviki, devlet yardımı olarak sınıflandırılmaktadır fakat ekonomik olarak gücünün büyük bir kısmını kaybetmiş olan işletmelere, eski güçlerine ulaşabilmeleri için devlet tarafından yapılan yardımlar devlet teşviki kapsamına girmeyip, sadece devlet yardımı olarak nitelendirilir (Paçacı, 2011: 7-8).

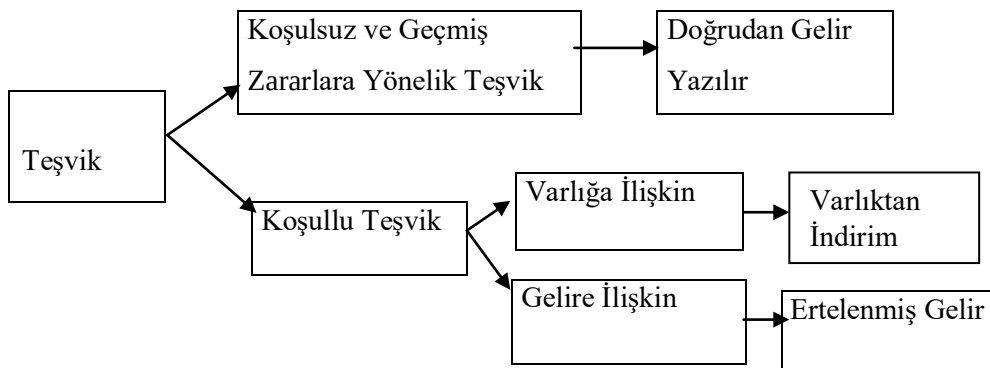
Devlet teşviklerini ve devlet yardımlarına ilişkin işlemleri kapsamı içerisine alan TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının

Açıklanması Standardı, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına yönelik olarak yapılan devlet teşvik ve yardımlarını kapsamamaktadır. Tarımsal faaliyet kapsamındaki bir varlığın TMS 20 Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilebilmesi için ilgili varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığının ilgili tutardan indirilmesi sonucu ölçülmüş bir canlı varlığa ilişkin olması gerekmektedir (TMS 20, paragraf: 37).

Fakat taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı içerisine aktarılmasıyla birlikte, ilgili varlıklar her koşulda TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilebilmektedir. Aynı zamanda taşıyıcı bitkilerin bulunduğu araziye yönelik ve gerekli olan sertifikaların elde edilmesine ilişkin alınan devlet teşvikleri ve yardımları da TMS 20 Standardı kapsamına girmektedir (Kaya ve Atasel 2016: 130).

İşletmelere verilen teşviklerin kendi içerisinde ayrımları söz konusudur. İlk ayırım da, teşvik verilecek işletmeye ait varlığın niteliği göz önüne alınmaktadır. Bunlar, parasal ve parasal olmayan teşvikler olarak iki farklı grupta incelenmektedir. İkinci ayırım da işletmeye sağlanan teşvikin türü göz önüne alınmaktadır. Bunlar, geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış gider ve zararları karşılamak için sağlanan teşvikler, koşullu ve koşulsuz teşviklerden oluşmaktadır. Son ayırım ise koşullu teşviklerde ortaya çıkmaktadır. Koşullu teşvikler, varlığa dayalı teşvikler ve gelire dayalı teşvikler olarak kategorize edilmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011: 297).

Tablo 22. Taşıyıcı Bitkilere Yönelik Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: (Elitaş ve Elitaş, 2010: 130).

Devlet teşviklerinin finansal tablolara aktarılması amacıyla yapılması gereken muhasebe işlemlerine yönelik iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Sermaye yaklaşımı aşağıdaki gerekçelerden oluşmaktadır (TMS 20, paragraf 14).

- İşletmeye ait bir finansman aracı olarak gösterilen devlet teşvikleri, finanse edilmesi amacıyla kullanılan borcun veya varlığın netleştirilmesi için gelir tablosunda gösterilmemelidir, bu tutar bilanço'ya aktarılmalıdır. Elde edilen teşvikin geri ödenmesi gibi bir konu söz konusu olmadığından ilgili teşvikler direk özkaynaklar hesap gruplarına aktarılmalıdır.
- Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyetleri sonucu kazanmış olduğu bir gelir değildir ve bunun sonucunda da bu gelirin elde edilmesi için herhangi bir maliyete katlanılmamaktadır bu sebeple devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Bir diğer yaklaşım olan gelir yaklaşımı ise aşağıdaki gerekçelerden oluşmaktadır (TMS 20, paragraf 15):

- Devlet teşvikleri, işletmenin paylarına sahip olan hissedarlar dışında farklı bir kaynaktan elde edildiklerinden dolayı doğrudan özkaynak olarak nitelendirilmemelidir ve teşvikler elde edildikleri dönem içerisinde gelir tablosuna aktarılmalıdır.
- Devlet teşvikleri çoğunlukla karşılıklı olarak verilmektedir. İşletmeler önceden belirlenen kriterleri veya yükümlülükleri sağlar ve teşvik almaya hak kazanır. Bu yüzden koşullu olarak verilen teşvikler gelir olarak kaydedilmelidir ve işletmenin önceden belirlenmiş kriterlere uymak amacıyla yapmış olduğu harcamalarda giderlerle eşleştirilmelidir.
- Tüm vergilerin, gelir tablosunda gelirden düşülmesi düşünülerek, mali politikaların bir devamı olarak gösterilen devlet teşvikleri de gelir tablosunda gösterilmelidir.

TMS 20 Standardı, taşıyıcı bitkilere ve taşıyıcı bitkilerin bulundukları araziye ilişkin devlet tarafından verilen teşviklerinin muhasebe kayıtlarına aktarılmasında işletmenin gelir veya sermaye yaklaşımından bir tanesini seçmesi gerektiğini belirtmiştir ve hangi yöntemi seçeceğini işletmenin tercihine bırakmıştır.

4.9. Taşıyıcı Bitkinin Üzerinde Yetişen Ürünün Kaydı

Taşıyıcı bitkiler, 2014 tarihinde gelen değişiklikle birlikte TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına girmiştir fakat taşıyıcı bitki üzerinde bulunup, belirli bir dönemden sonra gelişimini sağlayıp işletmeye fayda sağlayan tarımsal ürünler ise TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamında incelenmektedir. Bu durumda taşıyıcı bitki ile tarımsal ürün ayrımının dikkatli olarak yapılması gerekmektedir aksi halde muhasebe işlemlerinde karışıklık meydana gelecektir.

Taşıyıcı bitki üzerinde yetişen varlığa ilişkin kullanılması önerilen muhasebe hesapları, Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül'ün 2007 tarihinde yayınlamış oldukları makalede belirtilmiştir. Taşıyıcı bitkilere ait ürünlere ve tüm TMS 41 kapsamına giren varlıklara ilişkin kullanılması önerilen hesaplar önceki bölümde incelenmiştir.

Taşıyıcı bitkilere ait ürünler TMS 41' de açıklandığı üzere net gerçeğe uygun değer modeli ile değerlendirilmektedir. Bu değer, gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi yoluyla hesaplanmaktadır.

5. TAŞIYICI BİTKİLERİN TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA MUHASELEŞTİRİLESİ VE RAPORLANMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu bölümde, taşıyıcı bitkilerin Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları kapsamında muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin açıklık sağlamak amacıyla bir uygulamaya yer verilecektir. Uygulama oluşturulurken taşıyıcı bitkiye sahip olan işletmenin faaliyetleri gerçeğe uygun olarak uyarlanacaktır ve bu faaliyetlere ilişkin ilgili muhasebe kayıtları yapılacaktır.

Tarafımızca uyarlanan bu uygulamanın hazırlanmasında, (Gökgöz ve Temelli, 2016: 142-154) ile (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 27-48) ait olan ve taşıyıcı bitkileri konu alan makalelerden esinlenilmiştir.

5.1. Taşıyıcı Bitkinin Elde Edilmesine ve Yetiştirmesine Olanak Sağlamak Amacıyla Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Mutata A.Ş. zeytincilik sektöründe faaliyette bulunmak üzere Bursa'nın Gemlik ilçesinde kurulan bir şirkettir.

Mutata A.Ş. Gemlik ilçesinde, zeytin ağacı yetiştirmeye uygun niteliklere haiz olan 80 dönümlük boş bir arazi satın almıştır. İşletme araziye 600.000 TL ödemiştir ve ilgili tutarı banka hesabı üzerinden havale etmiştir. Bunun dışında binde iki oranında tapu harcı ve %1 oranında emlakçı komisyonu ödemiştir. TMS 16 standardı, araziye yönelik tapu ve emlak komisyonu ödemelerinin varlığın maliyetine eklenmesi gerektiğini açıklamaktadır. Bu durumda işletme ilgili araziye yönelik $[600.000 + (600.000 \times \text{binde iki}) + (600.000 \times \%1)]$ 607.200 TL ödemiştir. İşletmenin araziye ilişkin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

250 ARAZI VE ARSALAR 250.00 Taşıyıcı Bitki Arazileri	607.200	
102 BANKALAR		607.200
<i>Arazinin banka yoluyla alımı nedeniyle</i>		

İşletme satın aldığı araziyi, zeytin fidanlarının dikimine hazır hale getirmeye yönelik aşağıdaki tabloda belirtilen faaliyetlerde bulunmuş ve maliyetlere katlanmıştır.

Tablo 23. İşletmenin Zeytin Arazisini Tarıma Uygun Durumu Getirebilmek Amacıyla Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler

Faaliyetler	Maliyetleri (TL)
Arazinin taban suyunun zeytin yetiştirilecek düzeye getirilmesine yönelik çalışmalar (Drenaj)	25.000
Arazinin iş makineleriyle düzleştirilmesi	17.000
Uzman kişiler tarafından hazırlanan fizibilite raporu ve analizi	12.000
Fidan dikilecek noktaların saptanması ve işaretlenmesi	1.500
Fidan dikilecek noktalara ilişkin 7x7 m boyutlarda çukur kazımının yapılması	5.000
Topraktaki kireç oranının %6,6 ila %7,5 aralığına getirilmesine yönelik çalışmalar	8.000
Tuzluluğun %4 seviyelerine indirgenmesi	13.000
Araziye yönelik temizleme çalışmaları	4.000
Toplam	85.500

İşletme araziye yönelik yapılan harcamaları, taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ve yetiştirmesi amacıyla yapmış olduğu için, TMS 16 standardı ilgili maliyetlerin arazinin maliyetine değil, direkt olarak taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenmesi

gerektiğini açıklamaktadır. Taşıyıcı bitkilerin ilk kez kayda alınmasıyla doğrudan ilişkili maliyetler olarak düşünülmesi gerekmektedir. İşletmenin ilgili harcamaları peşin olarak yaptığını düşünürsek, bu durumda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları 100 KASA <i>Taşıyıcı bitkinin yetişmesine olanak sağlamak amacıyla yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi</i>	85.500	85.500
--	--------	--------

İşletme, araziye fidan dikmeden önce arazinin daha verimli olması için işaretlenen her dikim çukurlarına temel gübreleme maliyetlerine katlanmıştır. İşletme toplamda 2.500 farklı noktaya dikim yapacaktır. Bu maliyetler aşağıdaki gibidir.

Tablo 24. İşletmenin zeytin Arazisinin Verimini Arttırmak Amacıyla Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler

Faaliyetler	Maliyetleri (TL)
75 ton yanmış çiftlik gübresi	56.500
2 ton diamonyum fosfat	33.000
Toplam	89.500

Tabloda ifade edilen tutarlar taşıyıcı bitkinin daha verimli hale getirilebilmesine yönelik olarak gerçekleştiği için, ilgili maliyetler taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenir. Bu durumda işletmenin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		89.500	
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
100 KASA			89.500
<i>Taşıyıcı bitkinin yetişmesine olanak sağlamak amacıyla</i>			
/			

İşletme yöneticileri, arazinin zeytin üretimine hazır hale gelmiş olduğu kararına varmıştır ve zeytin fidanlarının dikimi için kasım ayını beklemişlerdir. Kasım ayının gelmesi ile birlikte, zeytin fidanlarını anlaşmalı olduğu bir şirketten tedarik etmiştir. Uzman kişiler tarafından hazırlanan bahçeye ilişkin raporda bahçeye uyum sağlayacak zeytin fidanının 1.5 yaşında olması gerektiğine ve fidanların trilye fidan olmasına karar kılınmıştır. İşletme tanesi 6 TL'den 2.500 adet trilye zeytin fidanını peşin olarak satın almıştır.

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		15.000	
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
100 KASA			15.000
<i>Zeytin fidanı satın alınması nedeniyle</i>			
/			

Fidanların dikimi 10 gün sürmüştür ve işletme zeytin fidanı dikimi için günlüğü 80 TL'den 20 işçi çalıştırmıştır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		16.000	
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
100 KASA			16.000
<i>Zeytin fidanlarının dikimi sebebiyle işçilere ödenen ücret</i>			
/			

İşletme zeytin ağaçlarına ilişkin enerji verimliliğini arttırmak ve su tasarrufu yapmak amacıyla arazide damlama sistemi kurmuştur. İşletme damlama sistemini kurabilmek için 12.000 TL maliyete katlanmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		12.000	
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
100 KASA			12.000
<i>Damlama sistemi kurulması nedeniyle</i>			

İşletme zeytin ağaçlarında yetiştirilecek olan mamullerin kalitesini arttırmak ve ağaçların temizliğini sağlamak amacıyla çeşitli işlemler yapmıştır. Bu işlemler, budama, çapalama, dipkeli kırma ve dal toplamadır.

İşletme bu işlemlerin yapılması için yevmiyesi 200 liradan 20 işçi ile anlaşmıştır. Budama işlemi için bakırlı ilaçlama da yapılmıştır. İşletme onun içinde 7.500 TL ödemiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		11.500	
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
100 KASA			11.500
<i>Zeytin ağacının temizliği için yapılan işlemler nedeniyle</i>			

Zeytin ağaçlarının gelişimini tamamlaması için gereken temel işlemlerin sona ermesinin ardından, zeytin ağaçlarının istenilen olgunluğa gelebilmesi için rutin olarak yapılması gereken bazı faaliyetler vardır bu faaliyetler ve maliyetleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 25. İşletmenin Zeytin Ağaçlarına Olgunluk Çağına Ulaşılan Kadar Yaptığı Faaliyetler ve Katlandığı Maliyetler

Faaliyetler	2. Yıl	3.Yıl	4. Yıl
Dal Toplama	4.000	4.700	5.200
Çapalama	4.000	4.700	5.200
Uzmanlara Danışma	8.700	9.000	9.500
Kompoze Gübre (%15 azot, %15 potasyum % 15 fosfor, %9 kükürt, %1 Çinko)	10.200	10.850	11.050
Gübreleme İçin İşçilik Harcamaları	4.500	4.550	4.950
Damlama Sistemi(Sulama Maliyeti)	3.500	3.500	3.500
İlaçlama	5.600	5.600	6.000
Yıl Başına Düşen Toplam Tutar	40.500	42.900	45.400
İlk Yıllık Harcamaların Eklenmesi ile Oluşan Kümülatif Tutar	270.000	312.900	358.300

İşletmeye ait zeytin ağaçları yukarıda yapılan harcamalardan sonra olgunluk çağına gelmiştir. İşletme artık ilgili varlıkları ait harcamaları " 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR " hesabından çıkartmalıdır. Zeytin ağaçları 5 yıl itibariyle işletme için artık bir maddi duran varlık niteliğindedir. Bu yüzden, işletme ilgili varlıklara ilişkin gelişmeleri " 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR " hesabında izlemeye karar vermiştir ve bugüne kadar katlanmış oldukları maliyetleri bu hesaba aktarmışlardır.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		358.300	
256.01. Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.001. Zeytin Ağaçları			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			
258.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			358.300
<i>Zeytin ağaçlarının ilgili maddi duran varlık hesabına alınması nedeniyle</i>			

5.2. Taşıyıcı Bitkinin Olgunluk Çağına Ulaşması ile Birlikte Yapılan Amortisman İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Zeytin ağaçlarının artık işletmeye verim sağlayacak düzeye gelmesi gerçekleşmiştir. İşletme artık bir maddi duran varlık olarak sınıflandırılan taşıyıcı bitkiye amortisman ayırmak zorundadır. İşletmenin çeşitli uzmanların görüşlerini ve raporlarını dikkate alması sonucu ilgili varlığın işletmeye fayda sağlayacağı dönemi 175 yıl olarak tespit etmiştir. İşletme ilgili maddi duran varlıktan uzun dönem boyunca fayda sağlayacağını düşündüğü için, ilgili varlığa ilişkin kullanılacak en doğru amortisman yönteminin " doğrusal amortisman yöntemi " olacağı kanısına varmıştır.

İşletme varlığın faydalı ömrünü 175 yıl olarak belirlediği için, varlığa her yılın sonunda uygulanacak amortisman oranı %0,057'dir. Yıllık amortisman tutarı ise ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin amortisman oranıyla çarpılması sonucu bulunmaktadır. İlgili varlığın yıllık amortisman tutarı (358.300×0.0057) 2.042 TL'dir. Zeytin ağaçlarına ilişkin herhangi bir değerleme farkı oluşmadığından, elde ettiğimiz amortisman tutarını ilgili yılın finansal tablolarına kayıt etmeliyiz.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10. Amortisman Giderleri	2.042	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		2.042
<i>Zeytin ağaçlarına amortisman ayrılması Nedeniyle</i>		

5.3. Taşıyıcı Bitkinin Dönemsonu Değerlemesine İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletme bir sonraki yıl sonu itibariyle zeytin ağaçlarına ve bunun akabinde tüm maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe politikasını yeniden değerlendirme yöntemi olarak tercih ederken, ilgili varlıkların piyasa değerinde oynaklığın yüksek olduğunu gözlemlenmiştir ve her yılın sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulmasına da karar vermiştir.

İşletme dönem sonu itibariyle tüm zeytin ağaçlarının gerçeğe uygun değerini 395.200 TL olarak tespit etmiştir. Zeytin ağaçlarında değer artışı olduğu saptanmıştır ve işletmenin ilgili artış miktarını hesaplaması ve ilgili artışı özkaynak hesaplarında raporlaması gereklidir. İşletme varlığın değer artış tutarını hesaplayabilmek adına aşağıdaki tabloyu oluşturmuştur.

Tablo 26. Zeytin Ağaçlarına İlişkin Değer Artış Tutarının Hesaplanması

Muhasebesel Kavram	Formülü	Tutarı (TL)
Net Defter Değeri	Bilançoda Kayıtlı Tutar – Yıllık Birikmiş Amortisman	$358.300 - 2.047 = 356.253$
Yeniden Değerleme Oranı	Gerçeğe Uygun Değer / Net Defter Değeri	$395.200 / 356.253 = 1,109$
Zeytin Ağaçlarının Yeniden Değerlemesi	Bilançoda Kayıtlı Tutar x Yeniden Değerleme Oranı	$358.300 \times 1,109 = 397,355$
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlemesi	Birikmiş Amortisman Tutarı x Yeniden Değerleme Oranı	$2.047 \times 1,109 = 2.270$
Zeytin Ağaçlarının Değer Artışı	Yeniden Değerlenmiş Tutarı – Bilançodaki Kayıtlı Tutarı	$397,355 - 358.300 = 39.055$
Amortisman Değer Artışı	Yeniden Değerlenmiş Amortisman Tutarı – Amortisman Tutarı	$2.270 - 2.047 = 223$

İşletmenin yukarıdaki tabloda bulunan bilgiler ışığında, zeytin ağaçlarının değer artışını aşağıdaki gibi kayıt etmesi gerekmektedir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR 256.01. Taşıyıcı Bitkiler	39.055	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		223
522 MDV YENİDEN DEĞ. ART. 522. 10. Taşıyıcı Bitkiler Değ. Art.		38.832
<i>Zeytin ağacındaki değer artışının tespiti nedeniyle</i>		

Dönem sonu itibariyle " 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR " hesabında izlenen zeytin ağaçlarının hesaptaki görünümü ise aşağıdaki gibidir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	
B	A
358.300	
39.055	
397.355	

5.4. Taşıyıcı Bitkiye İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletme, zeytin ağaçlarına ilişkin çeşitli maliyetleri karşılamak amacıyla birkaç farklı bankadan kredi talebinde bulunmuştur. Kredi talebi bankalar tarafından onaylanmıştır ve ilgili işletmenin ticari mevduat hesabına aktarılmak üzere farklı faiz oranlarını ve farklı vadeleri kapsayan kredi sözleşmeleri yapılmıştır. Üretim hattının maliyeti 80.000 TL' dir. Şirketin bankalardan almış olduğu krediler aşağıdaki gibidir:

Bankalar	Kredi Tutarı (TL)	Faiz Oranı (%)	Yıllık Faiz Gideri (TL)
A Bankası	30.000	8	2.400
B Bankası	45.000	11	4.950
C Bankası	25.000	14	3.500
Toplam	100.000		10.850

Ortalama Borçlanma Maliyeti Oranı = Toplam faiz gideri / Toplam borç

Ortalama Borçlanma Maliyeti Oranı = 10.850 / 100.000= %10.85

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti= Yapılan Harcamalar x Aktifleştirme Oranı

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti= 80.000 x %10.85 = 8.680 TL

/			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	8.680		
300 BANKA KREDİLERİ		8.680	
Faiz giderlerinin tahakkuku nedeniyle			
/			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	8.680		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		8.680	
Faiz giderlerinin yapılmakta olan yatırımlara aktarılması nedeniyle			
/			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			
- Taşıyıcı Bitkiler	8.680		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		8.680	
Kredi faizlerinin Aktifleştirilmesi nedeniyle			
/			

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	8.680	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		8.680
<i>Dönem sonu yansıtma hesaplarının kapatılması nedeniyle</i>		

5.5. Taşıyıcı Bitkiye İlişkin Devlet Teşviki Alınmasının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Bursa'nın Gemlik ilçesinde zeytin üretimini ve verimini arttırmak amacıyla, bünyesinde 1.500 ve üzeri zeytin ağacı barındıran işletmelere yönelik bir teşvik paketi açıklamıştır. Bakanlık 1.500 ve üzeri ağacı olan işletmelere damla sulama sistemini koşulsuz olarak hibe etmektedir. Bu kapsamda bünyesinde 2.500 adet ağaç barındıran işletmemiz teşvike hak kazanmıştır ve 50.000 TL değerindeki damla sulama sistemini teşvik olarak almıştır.

İşletme almış olduğu teşviği gelir yaklaşımını veya sermaye yaklaşımını göz önünde bulundurarak muhasebe kayıtlarına aktarmalıdır.

Gelir yaklaşıma göre yapılması gereken kayıt,

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		50.000
<i>Teşviğe ilişkin gelir yaklaşımı kapsamında kayıt nedeniyle</i>		

Sermaye yaklaşımına göre yapılması gereken kayıt,

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
52X DEVLET TEŞVİKLERİ		50.000
<i>Teşviğe ilişkin sermaye yaklaşımı kapsamında kayıt nedeniyle</i>		
/		

5.6. Taşıyıcı Bitkinin Verimli Çağa Ulaşmasıyla Birlikte Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletmeye ait zeytin ağaçlarının verimli çağına ulaşması sonucu, işletme ağaçtaki zeytinlerin toplanmasına karar vermiştir. Zeytin ağaçlarına ait ürünlerin hasat edilebilir duruma gelmesi ile birlikte, ilgili varlıklara ilişkin maliyetlerin TMS 41 kapsamında incelenmesi gerekmektedir. İşletme Şubat ayında ağaçların budama işlemleri için 15 işçi tutmuştur, işçilerin yevmiyesi 120 TL'dir ve işçiler budama işlemini 4 günde tamamlamıştır. İşçi ücretleri peşin olarak ödenmiştir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	7.200	
100 KASA		7.200
<i>Budama sonucu ortaya çıkan maliyet nedeniyle</i>		
/		

İşletme Mart ayının gelmesi ile birlikte zeytin ağaçlarına ilişkin gübreleme faaliyetlerinde bulunmuştur. İşletme zeytin ağaçlarına gübrelemek amacıyla 17.200 TL değerinde gübre ve 5.000 TL değerinde bordo bulamacı peşin olarak satın almıştır. Aynı zamanda bordo bulamacı için traktör kiralınmış ve 1.500 TL tutarında maliyet oluşmuştur. İşçilerin maliyeti 4.200 TL'dir.

<i>I</i>			
150 İLK MADDE VE MALZEME			
150.01 Gübre			
150.02 Bordo Bulamacı	22.200		
100 KASA		22.200	
<i>Gübreleme ve bordo bulamacı nedeniyle</i>			
<i>I</i>			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	22.200		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	4.200		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.500		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		22.000	
100 KASA		5.700	
<i>Maddelerin üretime sevki ve diğer giderler nedeniyle</i>			
<i>I</i>			

İşletme haziran ayında zeytinlerin üzerindeki sineklerde artış olduğunu gözlemlemiştir ve bunun üzerine ilaçlama yapma kararı almıştır. İşletme 6.000 TL değerinde haşere ilacı satın almıştır ve 2.000 TL değerinde işçi maliyetine ve 1.500 TL değerinde traktör maliyetine katlanmıştır.

		/				
150 İLK MADDE VE MALZEME					6.000	
150.03 Haşere İlacı						
	100 KASA					6.000
<i>Haşere ilacı alımı nedeniyle</i>						
		/				
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ					6.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					2.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ					1.500	
150 İLK MADDE VE MALZEME						6.000
	100 KASA					3.500
<i>Maddelerin üretime sevki ve diğer giderler nedeniyle</i>						

İşletme Temmuz ayında sulama işlemlerini yapmıştır ve 1.500 lira su takviyesi masrafına ve ağaçların kök gövdelerine damlalık yerleştirmek amacıyla tutmuş olduğu çalışanlara ilişkin 1.600 TL maliyete katlanmıştır.

		/			
150 İLK MADDE VE MALZEME				1.500	
150.04 Su Takviyesi					
	100 KASA				1.500
<i>Sulama nedeniyle</i>					
		/			

/			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	1.500		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.600		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		1.500	
100 KASA		1.600	
<i>Maddelerin üretime sevki ve diğer giderler nedeniyle</i>			
/			

İşletme, Aralık ayının gelmesi ile birlikte zeytinlerin hasadını gerçekleştirmiştir. Zeytinlerin toplanması için 2.800 TL tutarında işçi maliyetine katlanmıştır ve zeytinlerin istenilen yere getirilebilmesi için traktör kiralanmıştır ve 1.800 TL traktör kiralama ücreti ödenmiştir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	2.800		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.800		
100 KASA		4.600	
<i>Zeytinlerin hasadı nedeniyle</i>			
/			

İşletmeye ait zeytinler gelişim çağını sona erdirmesi ile birlikte, ilgili varlıkların gelişimin sürecine kadar yarı mamul safhası oluşmamıştır. Bu yüzden zeytinler hasat zamanının sona ermesi ile birlikte mamul olarak sınıflandırılır ve mamul hesabına aktarılır. İşletme dönem içerisinde toplam 49.200 TL tutarında direkt ilk madde ve malzeme giderine, 17.800 TL tutarında direkt işçilik giderlerine ve 4.800 TL tutarında genel üretim giderine katlanmıştır.

		/	
152 MAMULLER		71.800	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI			49.200
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI			17.800
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI			4.800
<i>Giderlerin mamüllere yansıtılması nedeniyle</i>			
		/	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		49.200	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		17.800	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		4.800	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ			49.200
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			17.800
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			4.800
<i>Zeytinlerin mamüle dönüşmesi ile birlikte gider hesaplarının yansıtma hesapları yardımıyla kapatılması nedeniyle</i>			
		/	

6. SONUÇ

Tarım sektörü içerisinde faaliyet gösteren hemen hemen tüm kurum ve kuruluşların bünyesinde barındırdığı taşıyıcı bitkiler, üzerinde taşıdığı bitkisel mamulün yetişmesine uzun veya kısa vadede olanak sağlamaktadır.

Varlıkların taşıyıcı bitki sınıflandırmasına girebilmesi için standart tarafından belirlenen bazı koşulları sağlaması gerekmektedir. Bu varlıklar, kişi veya işletmeler tarafından istenen ürünün elde edilmesi için aracı rolü görmesi gerekmektedir. Yani esas ürüne dahil olmamalıdır. İlgili varlıklara hurda değeri dışında yüksek bütçeli değerler biçilmemelidir ve uzun vadede işletmeye fayda sağlaması gerekmektedir.

2014 yılında taşıyıcı bitkileri kapsayan değişiklik yürürlüğe geçene kadar, ilgili varlıklar, TMS 41 standardı doğrultusunda, hem ilk kayda alınırken hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değerini doğru bir şekilde saptandığı durumlarda, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin indirilmesi sonucu varlığın değeri tespit edilmekteydi. Fakat 2014 yılından sonraki süreçte, TMS 16 standardı doğrultusunda, ilk muhasebe kayıtlarına alınırken ilgili varlıklara ilişkin maliyetlerin güvenilir olarak saptanması durumunda maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Sonraki dönemlerde ise işletmenin insiyatifine bağlı olarak maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemi yoluyla varlığın değerine ulaşılmaktadır.

Taşıyıcı bitkiyi bünyesinde bulunduran işletme, ilgili varlığa ilişkin maliyet modelini uygulayarak muhasebe işlemlerini yapması durumunda, varlığa dönemsel olarak değer düşüklüğü testi yapılmalıdır ve tespit edilen tutar işletmeye ait finansal tablolara aktarılmalıdır. Aynı zamanda, varlığa ilişkin herhangi bir değer artışı kayda alınmamalıdır. İşletmenin, varlığa ilişkin muhasebe işlemlerini yaparken yeniden değerlendirme modelini uygulamayı tercih etmesi durumunda, taşıyıcı bitkilere ilişkin değer artışları diğer kapsamlı gelir tablosunda, değer artış fonu olarak finansal tablolara aktarılmalıdır. Varlığa ilişkin değer azalışları ise, kar veya zarar ile ilişkilendirilir ve kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır.

Maddi duran varlık kapsamında incelenen taşıyıcı bitkiler, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, işletme içi üretim sonucu meydana gelmektedir. Bu sebeple, taşıyıcı bitkilerin işletme tarafından en kullanışlı ve en uygun duruma gelmesiyle birlikte, o sürece getirilene kadar işletmenin katlanmış olduğu üretim maliyetlerinin toplamı ile aktifleştirilmesi gerekmektedir. Taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlıklara ait olan özellikleri karşılayabildiği için, diğer maddi duran varlıklar gibi amortismanla tabidir. Taşıyıcı bitkilere ilişkin, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinden birisi seçilir ve tercih edilen yöntem kullanılarak varlığa ilişkin yıllık amortisman ayrılır. İşletme taşıyıcı bitkiye ilişkin faydalı ömrü ise; geçmiş tecrübelerinden ve varlığa ilişkin tahminlerinden yararlanarak tespit edebilir.

Zeytin ağaçları da, birçok ağaç gibi taşıyıcı bitki sınıfına girmektedir. Bu sebeple çalışma içerisindeki uygulamada zeytin ağaçlarına ilişkin bir fidan olarak toprağa ekilmesinden, olgunlaşma dönemini tamamlayıp hasat verme dönemine kadarki süreç dikkate alınmıştır ve bu sürece ilişkin, çalışmanın içerisinde belirtilen koşulların sonucunda kişi ve işletmeler tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları göz önüne serilmiştir.

Taşıyıcı bitkilere ilişkin kişi veya insanlar tarafından katlanılan maliyetler, ilgili varlıkların TMS 16 kapsamı içerisine alınması ile birlikte " 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR " hesabında kayıt altına alınmaya başlamıştır. Varlıkların belirli bir zaman aralığını doldurması ve bunun sonucunda ürün vermeye başlaması ile birlikte " 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR " hesabındaki bakiyesi, " 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR " hesabına aktarılmaktadır. Bu hesap altında muhasebeleştirilen bir varlık, artık işletme veya kişi için tam kapasite ile çalışan bir maddi duran varlık niteliğindedir.

Zeytin ağaçlarının, ürün verme çağına ulaşması ile birlikte, ilgili varlığa ait ürünün daha verimli ve sağlıklı olması amacıyla alınan gübre, ilaç gibi harcamalar stok olarak izlenmektedir ve TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Aynı şekilde, ilgili varlıklara ait dış merkezli borçlanmalar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. İlgili varlığın değerinde düşüş meydana gelmesi ile birlikte ise TMS 36 Varlıklarda Değer

Düşüklüğü standardı göz önüne alınmaktadır. İlgili varlığın ürün vermesi ile birlikte, tarımsal faaliyetlerin incelendiği TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı kriterleri uygulanmaktadır.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan, Yumuşak, Sedat ve Uyar, Esmâ. (2014). Vergi Usûl Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:43, ss. 364-398.
- Akbaba, Ayşe Nur (2015). Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul’ da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz. *Beu. Sbe. Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 2, ss. 82-105.
- Akça, Yaşar (2012), *Ceviz Yetiştiriciliği*, Ankara: Anıt Matbaa.
- Akdogan, Nalan ve Sevilengul, Orhan. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 84, ss. 29-70.
- Akgül, Başak Ataman ve Hüseyin Akay (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’ de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, Ali İhsan. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı:3, ss. 1-34.
- Aksoylu, Semra. (2013). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 39 , ss. 65-78
- Alexander, David, Britton Anne ve Jorissen, Ann. 2005. *International Financial Reporting And Analysis. 2nd Edition London England*.
- Antepli, Ali. (2014). 41 nolu Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Büyükbaş Hayvancılık İşletmesinde Bir Uygulama. Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Ayalı, Nilgün. ve Terim, Burak. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Dayanışma Dergisi*, Sayı:115, ss. 34-43.
- Aydın, Sevgi. (2016). TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, ss. 1239-1249.
- Ayçiçek, Fahriye. (2011). Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak. Kullanım Değeri”, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 103, ss. 121-131.

- Badem, A. C, Savcı, M, ve Kılınç, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *MÖDAV Sayı: 3*, ss. 115-147.
- Bilen, Abdulkadir ve Özkan, Fatih. (2016). TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına Göre Kullanım Değerinin Hesaplanması. *Journal of Accounting Finance*, Sayı: 70, ss. 1-13.
- Bozzolan, Saverio, Laghi, Enrico, and Mattei, Marco. (2016). Amendments to IAS41 and IAS 16: implications for accounting for bearer plants. *Zemeldelska Ekonomika*, Cilt:62, Sayı: 4, ss. 160-171.
- Çam, Mustafa. (2014). Tms-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, ss. 11-19.
- Çonkar, Kemalettin, Gökçe, Naciye ve Tellioglu, Tülay. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:36, 67-85.
- Çelik, Çiğdem. (2009). Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dağdemir Serdal. (2008) Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-I. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:184, ss. 72-91.
- Deloitte (2016). *Bearer Plants: Amendments to IAS 41*.
- Damian, Maria, Manoiu, Sorana, Bonaci, Carmen and Strouhal, Jiri. (2014). Bearer Plants: Stakeholders' View. *Accounting and Management Information Systems*, 13(4), 719.
- Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 23, ss. 1-20
- Deran, Ali, Savaş, İncilay ve Sürer, Atilla. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı:2, ss. 75.
- Demirkol, Ömer Faruk. (2008). Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, ss. 113-124

- Deran, Ali. (2005), Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuram Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamalar, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Deran, Ali ve Savaş, İncilay. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt:24, Sayı:124, ss. 113-128.
- Dursun, Nuri. (2007). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Elitaş, Cemal Ve Elitaş, Bilge Leyli. (2010). Tms Tfrs Yorumlar Ve Örnek Uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erol, Ahmet ve Uyanık, Ragip Yüce. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesini İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:124, ss. 91-112.
- Ersoy, Ayten ve Çakır, Serkan. (2008). Makul Deger Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Degerin Ölçümü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 37, ss. 15-25.
- Fırat, Hikmet, (2008). Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS Ve VUK Açısından İncelenmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu* (Mart 2008) Antalya.
- Gençyürek, Göktürk. (2014), Bursa İli Uludağ Yöresinde Küçükbaş Hayvancılık Faaliyetleri, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
- Gökgöz, Ahmet (2012). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 4, ss. 95-108.
- Gökgöz, Ahmet (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gökgöz, Ahmet ve Temelli, Fatma, (2016). Tasiyici Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe, Finans. Denetim ve Çalışma Dergisi*, Cilt:2, Sayı:4, ss. 142-154.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy. (2005), Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı. *Analiz Dergisi*, Cilt:5, Sayı:14, ss.1-12
- Gençoğlu, Ümit Gücenme. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu İşlemleri*. Bursa: Alfa Aktüel.

Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hacıhasanoğlu, Tansel ve Ünlü, Ahmet, (2017). Canlı Varlıkların TMS 41 ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies*. ss. 394-410

Hatunoğlu, Zeynep ve Kılılı, Mustafa. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *KSE Sütçü İmam Üniversitesi*. Cilt:13, Sayı:1, ss. 27- 48.

Hennie Van Greuning (2006), *International Financial Reporting Standarts, A Pratical Guide*. Washington D.C.: The World Bank.

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>(ErişimTarihi:02.12.2017)

Hoogervorst, Hans (2013). Proposed amendments to IAS 16 and IAS 41: Agriculture – Bearer Plants. *Financial Reporting Council*.

İçöz, Ahmet (2015). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler. *Uluslararası Sosyal Araştırma Dergisi*, Cilt:8, Sayı:41, ss. 1230-1235.

Jaijairam, Paul (2013). Fair value accounting vs. historical cost accounting. *The Review of Business Information Systems (Online)*, Cilt: 17, Sayı:1, ss. 1-12.

Karakelleoğlu, Mehmet İlker ve Gönen, Seçkin (2017). An Insght On Accounting For Agricultural Transactions: Recent Perception of IAS 41 With Applications. *Ecoforum Journal*, Cilt: 6, Sayı: 10.

Karasioğlu, Fehmi ve Kınalı, Fırat (2017). TMS–20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilme ve Finansal Raporlama Süreci. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. Cilt: 20, Sayı:2, ss. 140-150.

Karataş, Muharrem (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, Kobi’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, Sayı: 98, ss. 117-142.

Kaya, Gamze Ayça. (2009). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi. *Social Sciences*, Cilt: 4, Sayı: 1, ss. 59-71.

Kaya, Uğur ve Atasel, Oğuz Yusuf. (2016). Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Trakya Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 184, ss. 112-135.

- Kırhoğlu, Hilmi ve Gökgöz, Ahmet. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, ss. 107-128.
- Kırhoğlu, Hilmi ve Bağdat, Aylin. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt:30, ss. 615-627.
- Kıymetli Şen, İlker. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 21-36.
- Kıymetli Şen, İlker ve Karagül, Arman Aziz. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 3, ss. 27-48.
- Lefter, Viorel & Roman, Aureliana Geta (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and applied Economics*, Cilt:5, Sayı: 510, ss. 15-22.
- Marşap, Beyhan. (2008). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi. *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası*, ss. 1-258.
- Mirza, Abbas Ali, Holt, Graham Junior ve Orrell, Magnus. (2008). *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. USA: John Wiley and Sons Inc.
- Nergiz, Murat. (2013), Tarımsal Faaliyetler ve Canlı Varlık Yetiştiriciliği Konularına İstigal Eden İşletmelerde Stok. Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (TMS 2 VE TMS 41 Çerçevesinde), KSÜ, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- Onay, Ahmet. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı: 3, ss. 31-45.
- Öcal, Derman. (2016). 41 nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemi. *Kırıkkale Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale*.
- Örten, Remzi ve Bayirli, Rıdvan. (2007). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Cilt:36, ss. 34-49.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. (2013). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS): Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. (2016). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Özkan, Azzem. (2001). Büyükbaş Hayvancılık İşletmelerinde Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara
- Öztürk, Belgin. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Ayrılmasının Vuk ve Tms Uygulamaları Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özulucan, Abitter. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyetler Standardı Çerçevesinde Devamlı Olarak Ürününden Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt:10, Sayı: 1-2, ss. 157-182.
- Paçacı, Serkan. (2011). Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardına Göre Şirketlere Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Pamukçu, Fatma. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 32, ss. 70-71.
- Pamukçu, Fatma. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayfa: 103, ss. 79-95.
- Pop, Atanasiu and Deaconu, Sorin Constantin. (2008). Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture. *Theoretical and Applied Economics*, Cilt: 7, Sayı: 7, ss. 3-18.
- PricewaterhouseCoopers. (2009). A Practical Guide to Accounting For Agricultural Assets. *PwC IFRS and Corporate Governance Publications and Tools*.
- Ramesh, Kevin and de Mesa Graziano, Cheryly. (2004). Fair Value Accounting: A Status Report. *Financial Executives Research Foundation*.
- Sağlam, Necdet, Yolcu, Mehmet ve Eflatun, Ali Osman. (2012). *UFRS Uygulama Rehberi*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Sağlam, Necdet ve Şengel, Salim. (2009). *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Sarıay, İbrahim. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 110-124.

- Senel, Alpagut Said, Tuncay, Merve ve Karşlı, Cihad. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer. *E-Journal Of New World Sciences Academy*, Cilt: 6, Sayı: 1, ss. 48-76.
- Sipahi, Barış, Şenel, Oğuz ve Ayça Akarçay. (2013). TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi. *Journal of Accounting Finance*, Sayı: 45, ss. 253-262.
- Şahin, Burak (2009). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin, Emrah. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması. Hitit Üniversitesi, Doktora Tezi, Çorum.
- Şen, Çiğdem. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 106, ss. 133-162.
- Şensoy, Necdet. (2003). Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler. *Türkiye XXII. Muhasebe Eğitim Sempozyumu*, Antalya.
- Sönmez, Feriştah. (2005). Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:28, ss. 125-140.
- Taştan, Hakan, Mert, Hüseyin ve Azaltun, Murat. (2012). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi. II. *Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu*, ss. 16-17.
- Taştan, Hakan. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Journal of Accounting Finance*, Cilt: 60, ss. 123-144.
- Tekşen, Ömer. (2010). TMS 20 Standardındaki Devler Teşvikleri ile Türkiye'de Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 29, Sayı:2, ss. 431-453.
- Tekşen, Ömer, Dağlı, Sevinç Şahin. (2017). Maddi Duran Varlıkların Tek Düzen Hesap Sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Açısından İncelenmesi. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, *Cilt:9, Sayı: 20*, ss. 424-447.
- TMS 41. (2003). *Tarımsal Faaliyetler*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara

- TMS 20. (2005). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 16. (2005). *Maddi Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 36. (2006). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 13. (2013). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara
- Tokay, Semih Hüseyin ve Deran, Ali. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *Mali Cozum Dergisi*, Sayı:90
- Top, Tülay. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi. Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Tunçez, Hacı Arif. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı- 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, ss. 311-328.
- Tuğay, Osman. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 4, ss. 148-165.
- Türk, Nilay ve Yabanlı, Murat. (2006). Balık, Balıkçılık Ürünleri ve İnsan Sağlığı. *I. Türkiye Zoonotik Hastalıkları Sempozyumu*, Ankara, ss. 151-161
- Uğur, Kaya ve Dinç, Engin. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 2, ss. 343-364.
- Uşul, Hayrettin ve Top, Tülay. (2010). TMS 41' e Göre Büyükbaş Hayvanların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Cilt: 7, ss. 65- 76..
- Uyar, Basar. (2009). TMS 2- Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, ss. 131-144.
- Wiecek, İ ., Dunlop, M., Bowen, J. (2013). *Guide to International Financial Reporting Standards*. Canada.
- Wilson, A. and Ernst, Young., (2001). Fair Value and Measurement: Where the Conflicts Lie. Balance Sheet. *MCB University*, Cilt: 9, Sayı: 4, ss. 26–33.

Wiecek, I. M., & Young, N. M. (2009). *IFRS Primer International GAAP Basics*. John Wiley & Sons.

Yazarkan, Hakan. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Findik Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Durak Findik AS. *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 23, Sayı: 2 409-420.

Yılmaz, Erdal. (2013). Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı:4, ss. 273-289.

Yılmaz, Erdal. (2014). TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 12, Sayı. 22, ss. 232-248.

Yıldıztekin, İhsan. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Örnekler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 4, ss. 259-288.

Ziraî Kazanç Ölçülerinin Tespiti Hakkında Yönetmelik (15.06.1961 Gün ve 10829 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanan Aynı Yönetmelik Yürürlükten Kaldırılmıştır), 23.03.1987 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 19409, 5 Numaralı Cetvel.

