

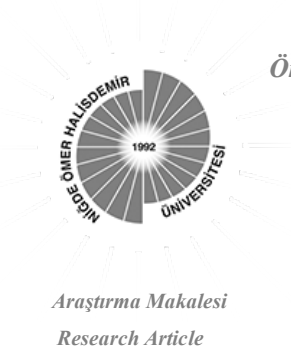
PAPER DETAILS

TITLE: Tasiyici Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varliklar Standardi Çerçevesinde Degerlemesi ve Muhasebelestirilmesi: Ceviz Üretim Isletmesinde Bir Uygulama

AUTHORS: Beyhan BELLER DIKMEN,Ayse Gül KÖKSAL

PAGES: 82-96

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/518369>



Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: Temmuz 2018 Cilt-Sayı: 11(3) ss: 82-96

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: July 2018 Vol-Issue: 11(3) pp: 82-96

<http://dergipark.gov.tr/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.433058

Geliş Tarihi / Received: 11.06.2018

Kabul Tarihi / Accepted: 03.07.2018

Araştırma Makalesi
Research Article

TAŞIYICI BİTKİLERİN TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARTI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: CEVİZ ÜRETİM İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

Beyhan BELLER DİKMEN¹
Ayşe Gül KÖKSAL²

Özet

Tarımsal işletmeler; tarımsal faaliyetler sonucunda koyun, keçi, meyve ağaçları gibi canlı varlıklar ve yün, üzüm, ceviz gibi tarımsal ürünlerin üretiminin gerçekleştirildiği işletmelerdir. Bu işletmelerde üretimi gerçekleştirilen canlı varlıklar ve bitkiler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Ancak, 2014 yılında 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerle bir yıldan uzun süre ürün veren ve tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan taşıyıcı bitkiler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmıştır. Çalışmanın amacı, taşıyıcı bitkilerin, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirme ve muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle TMS 41 ve TMS 16 standartlarında 2014 yılında yapılan değişiklikler açıklanmıştır. Daha sonra, taşıyıcı bitki olarak nitelendirilen ceviz ağaçlarının TMS 16 standardı kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler : Taşıyıcı Bitki, Tarımsal İşletme, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 16.

Jel Sınıflandırılması : M40, M41, R40.

THE EVALUATION AND ACCOUNTING OF BEARER PLANTS WITHIN THE FRAME OF TAS 16 TANGIBLE ASSETS STANDARD: AN APPLICATION IN A WALNUT PRODUCTION ENTERPRISE

Abstract

Agricultural enterprises are those which produce both living assets such as sheep, goats, fruit trees and agricultural products such as wool, grapes, walnuts in consequence of their agricultural activities. The living assets and plants which are produced in these enterprises are accounted for in accordance with TAS 41

¹ Öğr. Gör. Dr., Giresun Üniversitesi, SBMYO, b.beyhanbeller@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2260-6321>

² Doç. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, aysegul.hatipoglu@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3274-5029>

Agricultural Activities Standard. However, in 2014, there were made amendments in communiques numbered 30 and 31, as well as TAS 41 Agricultural Activities Standard and TAS 16 Tangible Assets Standard. Accordingly, the bearer plants which produce products for a long period of one year and which are unlikely to be sold as agricultural products are included in the TMS 16 Tangible Assets Standard. The purpose of this study is to establish the principles of evaluating and accounting of bearer plants within the scope of TAS 16 Tangible Assets Standard. For this purpose, the amendments made in TAS 41 and TAS 16 standards in 2014 have been firstly explained. Secondly, transactions regarding accounting for walnut trees, considered as bearer plants, in accordance with TAS 16 Tangible Assets Standard have been explained with an application example.

Key Words : Bearer Plant, Turkish Accounting Standards, TAS 16

Jel Classification : M40, M41, R40.

GİRİŞ

25 Nisan 2006 tarihli 26148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5488 sayılı Tarım Kanunu'na göre tarımsal işletme; üretim faktörlerinin kullanımı ile bitkisel ve/veya hayvansal ve/veya su ürünlerinin üretilmesi amacıyla tarımsal faaliyet yapan ya da bu tarımsal faaliyete ek olarak işleme, depolama, muhafaza etme ve pazarlama faaliyetlerinde bulunan işletme olarak tanımlanmıştır (Tarım Kanunu, Madde: 3). Tarım işlemelerinin en önemli varlıkları tarımsal ürünler ve canlı varlıklardır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin uygulamaya girmesiyle birlikte tarımsal ürün ve canlı varlıklar, bilançoda stoklar ve maddi duran varlıklardan ayrı raporlanmaya başlanmıştır (Şen ve Karagül, 2014: 28).

Tarımsal ürün ve canlı varlıkların muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirlemek amacıyla, 24 Şubat 2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı yayımlanmıştır. TMS 41, 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu standart, 12 Kasım 2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 sıra no'lu tebliğ aracılığı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak için güncellenmiştir. Taşıyıcı bitkilere yönelik yapılan güncelleme ile standardın 1- 5, 8, 24 ve 44. maddeleri değiştirilmiş ve bu standarda 5A- 5C ve 63. maddeler eklenmiştir. Yapılan güncelleme, 1 Ocak 2016 tarihinde ya da sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaktadır (TMS 41: Madde 62). Bu güncellemeye paralel olarak Kasım 2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30 sıra no'lu tebliğ ile taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmıştır. 30 sıra no'lu Tebliğ ile TMS 16 Standardının 3, 6 ve 37. maddeleri değiştirilmiş ve bu standarda 22A ve 80B- 80C maddeleri eklenmiştir. Söz konusu güncelleme, 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulayamaya girmiştir.

Bu çalışmada 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler aracılığıyla yapılan güncellemelerin taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme esasları üzerindeki etkisi ele alınmaktadır. Bu doğrultuda ceviz ağacı yetiştiren tarım işletmesinin faaliyetleri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından incelenmiştir. Ayrıca taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ait işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

I. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDINA GÖRE TAŞIYICI BİTKİLER VE ÖZELLİKLERİ

TMS 41 standardı taşıyıcı bitkiyi, tarımsal ürünlerin üretilmesi ya da elde edilmesi amacıyla kullanılan, birden fazla hesap döneminde ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkiler olarak tanımlamaktadır (TMS 41: Madde 5). Üzüm asmaları, çay çalılıkları, kauçuk ağaçları ve palmye ağaçları gibi bazı bitkiler taşıyıcı bitkilere örnek olarak verilebilmektedir. Ancak taşıyıcı bitkilerden elde edilen çay yaprağı, üzüm, palmye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler tarımsal ürün olarak ifade edildikleri için TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilmektedir (TMS 41: Madde 4).

Bu standarda göre; tarımsal ürün şeklinde hasat edilmesi amacıyla yetiştirilen bitkiler, işletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkilerin tarımsal ürün olarak hasat edilebileceği ve satılacağına ait çok düşük bir olasılığın bulunduğu tarımsal ürün üretilmesi amacıyla yetiştirilen bitkiler ve yıllık mahsul üretiminin gerçekleştirildiği bitkiler taşıyıcı bitki değildir. Herhangi bir taşıyıcı bitkinin ürün elde edilmesi amacıyla kullanılmaması ya da bu bitkilerin önemsiz kalıntı satışları bu bitkilerin taşıyıcı bitki tanımını kapsamamasına engel olmamaktadır. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler ise, daha önce de belirtildiği gibi, bu standart kapsamında canlı varlık olarak ifade edilmekte ve değerlendirilmektedir (TMS 41: Madde 5).

Taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler ve kereste olarak kullanım amacı ile yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlıklara örnek olarak verilebilmektedir (TMS 41: Madde 44). Çalışmada ele alınan işletmenin yetiştirdiği ceviz ağaçları, kereste olarak kullanılmayacağı için taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmekte ve TMS 16 standardı kapsamında değerlendirilmektedir.

II. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI AÇISINDAN TAŞIYICI BİTKİLER VE ÖZELLİKLERİ

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri tespit etmeye yönelik muhasebe işlemlerini düzenlemektedir (TMS 16: Madde 1). Maddi duran varlıklar, mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulan, bir dönemden daha fazla kullanılması öngörülen fiziki kalemlerdir (TMS 16: Madde 6). İşletmelerin faaliyetlerinde benzer özellikleri taşıyan ve kullanım şekli aynı olan varlıkların sınıflandırılması ile maddi duran varlık sınıfları oluşturulmaktadır. Arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve 2014 yılında yapılan düzenleme ile eklenen taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıkların farklı sınıflarına örnek olarak verilebilmektedir (TMS 16: Madde 37).

TMS 16 aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmamaktadır (TMS 16: Madde 3):

- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak nitelendirilen maddi duran varlıklar,
- Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Taşıyıcı bitkilerin ürünleri,
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları / varlıklar,
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

TMS 16 standardına göre taşıyıcı bitki; tarımsal ürünlerin üretimi ya da elde edilmesi amacıyla kullanılması, birden fazla dönemde ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olduğu bitkiler olarak ifade edilmektedir (TMS 16: Madde 6). Şeker kamışı üretimi için yetiştirilen şeker kamışı kökleri, lateks üretimi için yetiştirilen kauçuk ağaçları, çay yaprakları üretimi için yetiştirilen çay çalılıkları, kahve tohumu üretimi için yetiştirilen kahve bitkileri, pamuk tohumu üretimi için yetiştirilen pamuk bitkileri, palmye yağı meyvesi üretimi için yetiştirilen palmye yağı bitkileri vb. bitkiler taşıyıcı bitkilere örnek olarak verilebilmektedir (Deloitte, 2016: 5).

Taşıyıcı bitkiler, işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buradaki "inşa" ifadesi taşıyıcı bitkiler açısından; bu bitkilerin işletme yönetiminin amaçlarına göre faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesine ait faaliyetler şeklinde belirtilmektedir (TMS 16: Madde 22A).

III. TAŞIYICI BİTKİLERİN TMS 16'YA GÖRE DEĞERLEME VE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

TMS 16'ya göre taşıyıcı bitkilerin maliyeti, diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi, bu varlıklardan gelecekte ekonomik fayda elde edilmesi muhtemelse ya da ilgili maddi duran varlıkların maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilirse finansal tablolara aktarılabilir (TMS 16: Madde 7). Bu kriterlerin sağlanamaması durumunda ise, meydana gelen maliyet dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır (Onay, 2016: 5). Taşıyıcı bitkilerin maliyet bedeli, taşıyıcı bitkilerin ilk elde edilme maliyeti ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan yani taşıyıcı bitkilerle ilgili bütün maliyetlerin olduğu tarihteki değerlerini kapsamaktadır (TMS 16: Madde 10).

İşletmeler tarafından yetiştirilen taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme işlemleri; ilk kayda alma, değerlendirme ve amortisman hesaplama olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilmektedir.

III.I. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kayda Alınması

Taşıyıcı bitkilerin maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilir ve bu bitkilerle ilgili işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlaması muhtemelse taşıyıcı bitkiler varlık olarak finansal tablolara aktarılabilir. Bu iki şartı sağlayan taşıyıcı bitkilerin maliyet değerleri dikkate alınarak aktifleştirme işlemi yapılmaktadır (Raluca, 2014: 105). TMS 16 standardının 16. maddesine göre tüm maddi duran varlıklarda olduğu gibi taşıyıcı bitkilerin maliyeti de aşağıda belirtilen unsurlardan meydana gelmektedir (TMS 16: Madde 16; Gökgöz ve Temelli, 2016: 146).

- İndirimler ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil olmak üzere satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda verimin elde edileceği duruma getirilmesine ait her türlü maliyet,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve farklı bir yere taşınması sonucunda bitkinin yerleştirildiği alanın düzenlenmesine ait tahmini maliyet.

Bir önceki paragrafta belirtilen unsurların dışında taşıyıcı bitki ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler, TMS 16 standardının 17. maddesinde aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (TMS 16: Madde 17; Gökgöz ve Temelli, 2016: 146).

- Taşıyıcı bitki fidanının elde edilmesi veya dikilen fidanın yetiştirilmesi sırasında çalışan kişilere sağlanan faydalar ile ilgili olan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yeri hazırlarken meydana gelen maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin ilk teslimat işlemi sırasında meydana gelen maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikim işlemine ait maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikim ve yetiştirme işlemi ile ilgili olan mesleki ücretleri.

Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaşabilmesine kadar katlanılacak bu maliyetlerin ilk kayda alınması sürecinde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının altında açılacak 258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları hesabına kaydedilmesinin uygun olacağı ifade edilmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 146). Verim çağına ulaşan taşıyıcı bitkilerin ise, Tekdüzen Hesap Planı'nda 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda boş bırakılan hesap olmamasından dolayı, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında açılacak 256.01 Taşıyıcı Bitkiler hesabına kaydedilmesi muhasebe işlemleri açısından uygun görülebilmektedir (Yazarkan, 2016: 420).

III.II. Taşıyıcı Bitkilerde Değerleme

İşletmelerin sahip olduğu varlık ve kaynaklarının belirli bir tarihteki değerlerinin para ölçüsü ile belirlenmesi değerlendirme olarak ifade edilmektedir (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010: 21). Taşıyıcı bitkilerin ilk kayıt döneminde maliyet bedelini öneren TMS 16 standardı, bu bitkilere sonraki dönemlerde yapılacak değerlendirme işlemi için iki farklı model seçeneği sunmaktadır. Bu seçenekler, maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli olarak belirtilmektedir (Bozzolan, Laghi ve Mattei, 2016: 164).

Taşıyıcı bitki üreten tarımsal işletmeler maliyet modelini seçerlerse; taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık olarak kayda alınmasından sonra bilançoda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarını indirdikten sonraki değeri ile göstermektedir (TMS 16: Madde 30). Maliyet modelinde, değer artışları dikkate alınmamaktadır. Fakat değer düşüklüğü gerçekleşikten sonra herhangi bir değer artışı ortaya çıkarsa, taşıyıcı bitkinin değeri ilk kayıtlı değerine ulaşana kadar, değer düşüklüğü zararının iptal edilebilmesi vb. şekilde, değer artışlarına ait kayıt yapılabilmesi mümkündür (Kaya ve Dinç, 2007: 346).

İşletmeler yeniden değerlendirme modelini seçerlerse; öncelikle taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (Onay, 2016: 12). Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde herhangi bir varlığın satılması durumunda elde edilecek ya da bir borcun devredilmesi durumunda ödenecek fiyattır (TFRS 13: Madde 9). Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen taşıyıcı bitkilerin kayda alınmasından sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı dikkate alınmaktadır. Taşıyıcı bitkiler için yeniden değerlendirilmiş tutar; taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi sonucunda elde edilen değer olarak ifade edilmektedir (TMS 16: Madde 31).

Yeniden değerlendirme modelinin kullanılması sonucunda taşıyıcı bitkilerin defter değerinde yeniden değerlendirme sonucunda artış meydana gelmişse; bu artış tutarı diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilmeli ve özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı altında toplanmalıdır. Ancak meydana gelen yeniden değerlendirme değer artışı, aynı taşıyıcı bitkinin daha önce kar veya zararı ile ilişkilendirilen yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilecektir (TMS 16: Madde 39). Taşıyıcı bitkilerin defter değerinde yeniden değerlendirme sonucunda azalış meydana gelmişse; bu azalış gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Fakat bu azalış tutarı, diğer kapsamlı gelir grubunda taşıyıcı bitki ile ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasında bulunan her tür alacak bakiyesinin kapsamı dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir. Çünkü diğer kapsamlı gelir grubunda muhasebeleştirilen bu azalış tutarı, yeniden değerlendirme fazlası grubu altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltmaktadır (TMS 16: Madde 40).

III.III. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman

TMS 16'da amortisman; bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömür süresi boyunca sistematik olarak dağıtılması şeklinde ifade edilmektedir. Bu standarda göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarı ise, bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar olarak tanımlanmaktadır (TMS 16: Madde 6). Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğu zaman, yani varlığın yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirilmesi gerçekleştiğinde başlamaktadır (TMS 16: Madde 55). Bu standarda göre, maddi duran varlıklara ait amortisman tutarlarının faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılabilmesi için doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı olarak ifade edilen amortisman yöntemleri kullanılabilir (TMS 16: Madde 62).

TMS 16'ya göre maddi duran varlık olarak ifade edilen taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü, işletmenin taşıyıcı bitki için hedeflediği normal verim çağına ulaşmasından bu bitkinin kesim çağına

gelme süresi arasındaki zaman olarak belirtilmektedir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 37). Bu zaman dikkate alınarak taşıyıcı bitkilerin amortismanına tabi tutarı da, diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi, taşıyıcı bitkinin maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunmaktadır. Taşıyıcı bitkilerin amortisman tutarları doğrusal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemlerinden herhangi birinin kullanımı ile belirlenmelidir. Amortisman yöntemlerinden bir diğeri olan üretim miktarı yönteminin taşıyıcı bitkiler için kullanılması, bu yöntemin beklenen kullanım veya üretim miktarının dikkate alınması gerekliliğinden dolayı uygun görülmemektedir. Çünkü herhangi bir taşıyıcı bitkiden elde edilebilecek tarımsal ürün miktarının tam olarak tespit edilebilmesi mümkün olmamaktadır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 38).

TMS 16'ya göre çalışmanın konusunu oluşturan ceviz ağaçları için doğrusal ya da azalan bakiyeler yöntemlerinden biri kullanılarak amortisman tutarı hesaplanabilecektir. Bu standarda göre, bir ceviz bahçesinde aynı yaşta olan ceviz ağaçlarının her birinin ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması yerine bahçede bulunan her bir ağacın o ceviz bahçesinin parçaları olarak dikkate alınıp amortismanının hesaplanması sırasında gruplandırılabilmesi mümkündür.

Taşıyıcı bitki olarak yetiştirilen ağaçlar için amortisman hesaplanması ve uygulaması ile ilgili olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. İlk görüşe göre; daha önce de ifade edildiği gibi, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü, işletmenin taşıyıcı bitki için hedeflediği normal verim çağına ulaşmasından bu bitkinin kesim çağına gelme süresi arasındaki zaman olarak belirtilmekte ve bu zaman içerisinde amortisman hesaplanması gerekmektedir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 37). Bu görüş, TMS 16'da yer alan amortisman tanımı ile uyumaktadır. TMS 16'da amortisman bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle çalışmada birinci görüş esas alınacaktır.

Taşıyıcı bitkiler için amortisman hesaplanmasına ilişkin ikinci görüş ise ağaçların ilk 50 yılı ağaç tacı yani verimliliğin en fazla olduğu yıl olarak belirtilmekte, ağaçların büyüme ve değer artışı dönemi olan bu yıllarda ağaçlarda aşınma ve değer kaybı olmayacağı ifade edilmektedir. Ceviz ağaçlarından ilk 50 yıl içerisinde elde edilen verimlilikten dolayı değer kaybı yerine net gerçeğe uygun değerinde artış meydana geldiği, 50. yıldan sonra ise ceviz ağaçlarının değer kaybetmeye başladığı belirtilmektedir. Bu yüzden, ceviz ağaçlarının değer kaybetmeye başladığı yıl olan 50. yıldan sonra amortisman hesaplanması uygun görülmektedir (Taştan, 2013: 30 - 35).

IV. TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

X Tarım İşletmesi, 2010 yılının Nisan ayında Niğde'de bulunan 13 dönümlük tarlayı satın almıştır. İşletme, aldığı tarlayı bahçe haline getirerek ceviz üretimini gerçekleştirmek amacı ile ceviz fidanlarını bahçeye dikmiştir. Tarlanın satın alınması, bahçe haline getirilmesi, ceviz fidanlarının alınması ile ilgili olarak yapılan tüm işlemlere ait ödemeler peşin olarak gerçekleştirilmiştir.

IV.I. Ceviz Bahçesinin Oluşturulma Aşamasındaki İlk Muhasebeleştirme İşlemleri

Çalışmanın konusunu oluşturan işletme tarafından 2010 yılı Nisan ayında 13 dönümlük tarlanın satın alınması sırasında meydana gelen maliyetler, tarlanın satın alma bedeli ve tapu harcından oluşmaktadır. Tarlanın satın alınması aşamasında katlanılan maliyetleri ve bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri	Maliyetler (TL)
Tarlanın Satın Alma Bedeli	: 13.000
Tapu Harcı (% 2)	: 260
Toplam	: 13.260

	250 ARAZİ VE ARSALAR			13.260	
	250.01 Taşıyıcı Bitki Arazisi: 13.260 TL				
	100 KASA				13.260
	Tarlanın satın alınması				

Daha önce de ifade edildiği gibi, TMS 16 standardının 17. maddesine göre taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi, bu bitkilerin yerleştirileceği yerin hazırlanması, taşıyıcı bitkilerin dikilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan her türlü maliyet taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmelidir (TMS 16: Madde 17). Bu doğrultuda, 2010 yılında işletme tarafından satın alınan 13 dönümlük tarlanın etrafı aynı yıl beton direkli tel çit ile kapatılarak tarla bahçe haline getirilmiştir. Tarlanın bahçe haline getirilmesi sırasında meydana gelen maliyetleri ve bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri	Maliyetler (TL)
Bahçenin Traktör İle Sürdürülmesi	1.000
Tarlanın Çevresinin Beton Direkli Tel Çit İle Kapatılması	: 9.200
Sırasında Meydana Gelen Maliyetler	
Beton Direk Alımı	: 3.200
Tel Alımı	: 4.500
İşçilik	: 1.500
Toprak Analizinin Yaptırılması	: 120
Fidan Dikim Yeri İşaretleme	: 500
Toplam	10.820

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			10.820	
	258.01Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 10.820 TL				
	100 KASA				10.820
	Taşıyıcı bitkilerin dikileceği alanın hazırlanması				

2010 yılında satın alınarak bahçe haline getirilen işletmenin kapalı alan ihtiyacını karşılamak ve işletmeye ait elektrik abonesini yaptırabilmek amacıyla aynı yıl $6 \times 5 = 30 \text{ m}^2$ büyüklüğünde depo inşaatına başlanmış ve inşaat tamamlanmıştır. Bu aşamada ortaya çıkan maliyetleri ve bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri	Maliyetler (TL)
Depo İnşaatı	: 6.250
Kum, Çimento vb. Malzeme Alımı	: 3.000
Demir Alımı	: 1.000
İşçilik Ücreti	: 2.250
Elektrik Abonesi	: 4.000
Kablo Alımı	: 1.300
Pano Alımı	: 1.000
İşçi Ücreti	: 1.700
Toplam	10.250

	252 BİNALAR		6.250	
	252.01 Taşıyıcı Bitki İçin Yapılan Depo: 6.250 TL			
	100 KASA		6.250	
	Taşıyıcı Bitki İçin Depo Yapıtılması			
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		4.000	
	258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 4.000 TL			
	100 KASA		4.000	
	Elektrik Abonesi			

2011 yılında dikilecek fidanların su ihtiyacını karşılamak amacıyla bahçeye dalgıç pompa ve damlama sistemleri yaptırılmıştır. Bu aşamada ortaya çıkan maliyetleri ve bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri			Maliyetler (TL)
Dalgıç Pompa Sistemi İçin Kuyu	:		3.000
Vurdurma			
Damlama Sistemi	:		4.000
Damlama Borusu	:		2.000
İşçilik Ücreti	:		2.000
Toplam			7.000

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		7.000	
	258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 7.000 TL			
	100 KASA		7.000	
	Dalgıç Pompa ve Damlama Sistemlerinin Yapıtılması			

2011 yılında her yıl olduğu gibi bahçe traktör ile sürdürülmüş ve bahçede kendiliğinden büyüyen otların biçilebilmesi için ot biçme makinesi satın alınmıştır. Bu aşamada ortaya çıkan maliyetleri ve bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri			Maliyetler (TL)
Bahçenin Traktör İle Sürdürülmesi	:		1.100
Ot Biçme Makinesinin Alımı	:		500
Toplam			1.600

	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		500	
	253.01 Taşıyıcı Bitki İçin Alınan Ot Biçme Makinesi: 500			
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.100	
	258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 1.100 TL			
	100 KASA		1.600	
	Bahçenin traktör ile sürdürülmesi ve ot biçme makinesinin alınması			

Daha önce toprak analizi yaptırılan bahçeye 2011 yılının Mayıs ayında taşıyıcı bitki olarak ifade edilen Maraş 18 türü ceviz fidanları dikilerek bahçe ceviz bahçesine dönüştürülmüştür. Arazi düzenlemesi 8 x 8 ekim için tanesi 18 TL olan 200 adet 1 yaşında Maraş 18 türü ceviz fidanı dikilmiştir. Ceviz fidanlarının alınması ve dikilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetleri ve bu işlemlere ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Maliyet Kalemleri		Maliyetler (TL)
Ceviz Fidanı Alımı (18x200)	:	3.600
Fidan Destek Kazığı Alımı	:	250
Fidanların Dikim Aşamasında Meydana Gelen Maliyetler	:	2.900
Çiftlik Gübresi	:	500
Kompoze Daban Gübresi	:	300
Kükürt	:	200
Potasyum Sülfat	:	200
Azot	:	200
İşçi Ücreti (4 gün x 5 işçi x günlük 70 TL)	:	1.400
Cansuyu İçin Kullanılan Elektrik	:	100
Toplam		6.750

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		3.850	
258.01Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 3.850 TL			
100 KASA			3.850
Fidanların ve Fidan Destek Kazıklarının Alınması			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		2.900	
258.01Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 2.900 TL			
100 KASA			2.900
Fidanların Dikilmesi Aşamasında Katlanılan Maliyetler			

2011 yılının Mayıs ayında dikilen Maraş 18 türü ceviz fidanlarına dikim sonrası Ağustos ayının sonuna kadar toplam 14 hafta boyunca haftada bir kez olmak üzere su verilerek fidanların su ihtiyacı karşılanmıştır. Haftalık su maliyeti işletmenin bahçesinde yer alan dalgıç pompa sistemine ait elektrik maliyetini ortaya çıkarmaktadır. Sulama işlemine ait bir haftalık elektrik maliyeti 25 TL olarak tespit edilmiştir. Bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		350	
258.02 Sulama İşlemine Ait Elektrik Giderleri: 350 TL			
100 KASA			350
14 x 25 = 350 TL Elektrik Giderinin Ödenmesi			

Aralık ayında ceviz fidanlarına verilmesi gereken ve kış ilacı olarak ifade edilen ilaç için 250 TL tutarında maliyete katlanılmıştır. Bu işleme ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		250	
258.01Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 250 TL			
100 KASA			250
Fidanlara Kış İlacı Verilmesi			

Ceviz fidanlarının dikim aşamasından sonraki yıllarda katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirme işlemleri, "Taşıyıcı bitkilerin ömrünü ve verimini arttıracak şekilde oluşan maliyetler, bu bitkilerin maliyetine eklenmelidir." görüşü doğrultusunda gerçekleştirilmelidir (TMS 16: Madde 13 - 14). İşletme, ceviz fidanlarının ikinci yaşından normal verim yaşı olan sekizinci yaşına kadar altı yıl boyunca aşağıda belirtilen maliyetlere katlanmıştır. Bu maliyetler, ceviz fidanlarının verimine direkt olarak katkı sağlayacağından dolayı meydana gelen maliyetler fidanların maliyetine eklenmiştir.

- Ceviz fidanlarının dikilmesinden itibaren her yıl Mart ve Aralık aylarında tek seferde 250 TL'lik kış ilacı kullanılmış ve toplam 500 TL tutarında maliyete katlanılmıştır.
- 2012 Mayıs ayından itibaren her yıl aynı ayda ceviz fidanlarına dip çapa yaptırılmıştır.
 $6 \text{ gün} \times 2 \text{ işçi} \times 75 \text{ TL} = 900 \text{ TL}$
- Her yıl ceviz fidanları için 500 TL tutarında gübre kullanılmıştır.
- Yılda iki kez ot biçme makinesi ile ceviz fidanlarının etrafı temizlenmiş ve her işlem için 200 TL tutarında mazot kullanılmıştır.
- 2016 yılında bahçeye 600 TL tutarında çiftlik gübresi verilmiştir.

Tablo 2: Taşıyıcı Bitki Olan Ceviz Fidanlarının Normal Verim Çağına Kadar Katlanılan Maliyetler

	2012 (2. yaş)	2013 (3. yaş)	2014 (4. yaş)	2015 (5. yaş)	2016 (6. yaş)	2017 (7. yaş)	2018 (8. yaş)
Mart ve Aralık Aylarında Kış İlacı	500	500	500	500	500	500	500
Mayıs Ayında Dip Çapa	900	900	900	900	900	900	900
Fidanların Etrafını Temizleme	400	400	400	400	400	400	400
Gübre	500	500	500	500	500	500	500
Sulamaya Ait Elektrik Ücreti	350	350	350	350	350	350	350
Çiftlik Gübresi	-	-	-	-	600	-	-
Toplam	2.650	2.650	2.650	2.650	3.250	2.650	2.650

Tablo 2.'de de görüldüğü gibi, taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin her yıl aşağıdaki gibi yevmiye kaydının yapılarak kaydedilmesi gerekmektedir.

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.650	
	258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları: 2.350 TL		
	258.02 Sulama İşlemine Ait Elektrik Giderleri: 350 TL		
	100 KASA		2.650
	Ceviz Fidanlarının Normal Verim Çağına Ulaşınca Kadar Katlanılan Maliyetler		

Maraş 18 türü ceviz fidanlarının normal verim çağı olarak belirlenen sekizinci yaşına kadar katlanılan maliyetlerin kaydedildiği 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının altında açılan 258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları ve 258.02 Sulama İşlemine Ait Elektrik Giderleri alt hesaplarından çıkartılarak taşıyıcı bitkilerin kaydedilebileceği bir hesaba aktarılması gerekmektedir. Bu kapsamda, fidanların elde edilmesinden sekizinci yaşına kadar katlanılan toplam 49.420 TL tutarındaki maliyet, 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında açılacak 256.01 Taşıyıcı Bitkiler ve 256.01.01 Ceviz Ağaçları alt hesaplarına kaydedilmiştir.

	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	49.420	
	256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
	256.01.01 Ceviz Ağaçları		
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		49.420
	258.01Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
	Ceviz ağaçlarının normal verim çağına ulaşması		

IV.II. Ceviz Bahçesinin Oluşturulma Aşamasından Sonraki Dönemlerde Değerleme

Maddi duran varlık olarak ifade edilen taşıyıcı bitkilerin kayda alma sonrası dönemlerde değerlendirme işlemi; maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modellerinden herhangi birinin seçilerek uygulanması ile gerçekleştirilebilmektedir.

a. maliyet modeli

Ceviz ağaçlarının dönem sonu değerlendirme işlemi için maliyet modeli seçilirse; işletme, düzenleyeceği finansal tablolarında taşıyıcı bitkilerini maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarını indirdikten sonraki değeri ile gösterebilecektir. Bu doğrultuda, ceviz ağaçlarının aktifleştirildiği yılın sonunda yapılan değer düşüklüğü testinde ceviz ağaçlarında herhangi bir değer düşüklüğü olmadığı tespit edilmiştir. Değer düşüklüğü olmayan ve taşıyıcı bitki olarak belirtilen ceviz ağaçları için normal amortisman yöntemi kullanılarak amortisman hesaplanmıştır.

Ceviz ağaçlarına ilişkin amortisman, ağaçların normal verim çağına ulaştığı yıldan başlayarak kesim çağına kadar geçen zaman içerisinde hesaplanacaktır. Ceviz ağacının faydalı ömrünün belirlenmesinde Maliye Bakanlığı'nın 33. Sıra no'lu Genel Tebliği'nde yer alan süre esas alınmıştır. Söz konusu Tebliğ'de ceviz ağacının faydalı ömrü 40 yıl ve amortisman oranı %2,5 olarak belirlenmiştir.

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.235,5	
	730.10 Amortisman Giderleri		
	730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.235,5
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
	257.05.01 Ceviz Ağaçları		
	49.420 x %2,5= 1.235,5 TL Ceviz ağaçlarının amortismanı		

b. yeniden değerlendirme modeli

Ceviz ağaçlarının dönem sonu değerlendirme işlemi için yeniden değerlendirme modeli seçilirse; daha önce de ifade edildiği gibi, işletme, ilk olarak taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmelidir. Maliyet modelinde de belirtildiği gibi, ceviz ağaçlarının aktifleştirildiği yılın

sonunda yapılan değer düşüklüğü testinde ceviz ağaçlarında herhangi bir değer düşüklüğü olmadığı tespit edilmiş ve bu ağaçların amortisman tutarı normal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır. Ceviz ağaçlarının taşıyıcı bitki olarak ifade edildiği ilk yılın sonunda hesaplanan amortisman tutarına ait yevmiye kaydını aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.235,5	
	730.10 Amortisman Giderleri			
	730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı			
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.235,5	
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler			
	257.05.01 Ceviz Ağaçları			
	49.420 x %2,5 = 1.235,5 TL Ceviz ağaçlarının amortismanı			

Yapılan değerleme doğrultusunda alınan ekspertiz raporunda 200 adet ceviz ağacının gerçeğe uygun değeri 91.000 TL olarak belirlenmiştir.

Net Defter Değeri : 49.420 TL – 1.235,5TL = 48.184,5 TL

Yeniden Değerleme Oranı: 91.000 TL / 48.184,5 TL = 1,8886

Yeniden Değerlenmiş Taşıyıcı Bitki: 49.420 TL x 1.8886 = 93.334,6 TL

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman: 1.235,5 TL x 1.8886= 2.333, 36 TL

	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		49.914,6	
	256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
	256.01.01 Ceviz Ağaçları			
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		1.097,86	
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler			
	257.05.01 Ceviz Ağaçları			
	522 MDV YENİDEN DEĞERL. ARTIŞ.		42.816,74	
	Taşıyıcı Bitki Olan Ceviz Ağaçlarının Yeniden Değerlemesi			

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
49.420	1.235,5	42.816,74
49.914,6	1.097,86	
93.334,6	2.333, 36	

SONUÇ

Taşıyıcı bitkiler, insanların ve diğer işletmelerin tarımsal ürün ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tarımsal işletmeler tarafından birden fazla hesap döneminde ürün vermesi beklenerek önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali düşük olan bitkiler olarak yetiştirilmektedir. 2014 yılında yapılan değişikliğe kadar, TMS 41 standardına göre canlı varlık olarak değerlendirilen taşıyıcı bitkiler, bu standart kapsamında, hem ilk muhasebeleştirme hem de her raporlama dönemi sonlarında

gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirilmekte idi. Ancak, taşıyıcı bitkiler, 2014 yılında yapılan değişiklikten sonra TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu standarda göre, taşıyıcı bitkiler ilk muhasebeleştirmede maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçülebilir ve gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye aktarılması muhtemel ise maliyet değerleri ile aktifleştirilmektedir. Bu bitkilerin sonraki raporlama dönemlerinde ise, maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri kullanılarak değerlendirme işlemi yapılabilmektedir.

Çalışmanın konusunu, Niğde'de bulunan bir tarım işletmesinde ceviz üretiminin gerçekleştirilebilmesi için taşıyıcı bitki olarak ifade edilen ceviz ağaçları oluşturmaktadır. İşletme yöneticilerinden elde edilen bilgiler doğrultusunda, 2010 yılında satın alınan tarla gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra 2011 yılında 200 adet Maraş 18 türü ceviz fidanının dikilmesi ile birlikte ceviz bahçesi haline getirilmiştir. Çalışmada, işletmede görev yapan yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda tarlanın alındığı 2010 yılından itibaren katlanılan maliyet verileri dikkate alınmıştır. Taşıyıcı bitki olarak ifade edilen ceviz ağaçlarına ait bu veriler, TMS 16 standardı kapsamında değerlendirilmiştir.

TMS 16 standardı doğrultusunda, öncelikle ceviz bahçesinin oluşturulma aşamasında katlanılan maliyetlerin ilk muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda, taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaşabilmesine kadar katlanılan maliyetler, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının altında açılan 258.01 Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları hesabı kullanılarak kayıt altına alınmıştır. 8. yaşında normal verim çağına ulaşan ceviz ağaçları için katlanılan bu maliyetler, Tekdüzen Hesap Planı'nda 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda boş bırakılan hesap olmamasından dolayı 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının altında açılan 256.01 Taşıyıcı Bitkiler hesabına aktarılmıştır. Daha sonra ise, sonraki dönemlere ait dönem sonu değerlendirme işlemleri için "maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri" dikkate alınmış, modellere göre gerekli hesaplamalar ve bu hesaplamalara ait muhasebe kayıtları yapılmıştır. Maliyet modelinde taşıyıcı bitkiler için gerçeğe uygun değerın tespit edilmesi şartı olmamasına rağmen, yeniden değerlendirme modelinde öncelikli olarak taşıyıcı bitkilere ait gerçeğe uygun değerın belirlenmesi bu iki model arasındaki farklılık olarak belirtilebilmektedir. Yapılan hesaplamalara göre bu yöntemler doğrultusunda tespit edilen tutarların, yöntemler arasındaki bu farklılıktan dolayı değişiklik gösterdiği ifade edilebilmektedir.

12 Kasım 2014 tarihine kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirilen taşıyıcı bitkiler, bu tarihte 29173 sayılı Resmi Gazete'nin 30 ve 31 sıra no'lu tebliğleri aracılığı ile güncellenerek yayımlanması sonucunda bu tebliğlerin yürürlük tarihinden itibaren TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilmeye başlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Bozzolan, S., Laghi, E., and Mattei, M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16 - Implications for Accounting of Bearer Plants, *Agric. Econ - Czech*, 62, 4, 160 - 166.
- Deloitte. (2016). Bearer Plants: A New Life, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/CIP/in-ind-as-bearer-plants-noexp.pdf> (Erişim Tarihi: 15.02.2018)
- Erkan, M., Elitaş, C. ve Ceran, Y. (2010). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (TMS / TFRS Uyumlu)*, 2010, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 2 / 4, 142 - 154.

- Gül Yavuz, G. (2012). Sert Kabuklu Meyveler / Ceviz, *Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE Bakış) Dergisi*, Temmuz, Sayı: 14 / Nüsha: 5, 1 - 4.
- Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 2, 343 - 364.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıf Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, *ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 27 - 48.
- Oğuz, H. İ., Gökdoğan, O. ve Baran, M. F. (2016). İç Anadolu Bölgesinin Bazı İllerinde Ceviz Yetiştiriciliğinin Sorunları ve Çözüm Yolları, *Türk Tarım ve Doğa Bilimleri Dergisi*, 3: 2, 105 - 113.
- Onay, A. (2016). Examination of Capitalization, Valuation and Depreciation Applications of Tangible Assets in Comparison With the Tax Legislation, *Journal of Strategic Research in Social Science*, 2:3, 1 - 24.
- Raluca, S. (2014). Accounting For Biological Assets, *Revista Economica*, 66: 5, 101 -111.
- Tarım kanunu.
- Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları - 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 60, Ekim, 25 - 38.
- Türkiye İstatistik Kurumu, Web: http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001 (Erişim Tarihi: 15.02.2018).
- Türkiye Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklar
- Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- Yazarkan, Hakan. Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F*