

TMS 16 Kapsamında Taşıyıcı Bitkiler ve Muhasebeleştirme Uygulamaları: Antep Fıstığı Örneği

Carrier Plants and Accounting Applications Under TAS 16: Pistachio Sample

Mehmet KAYGUSUZOĞLU^a  ^a Muhammet Ali EMER^b  ^b

^a Hasan Kalyoncu Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Gaziantep, Türkiye.

mehmet.kaygusuzoglu@hku.edu.tr

^b Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Bölümü, Gaziantep, Türkiye. mustesar46@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Tarımsal Faaliyet
Türkiye Muhasebe Standartları
Taşıyıcı Bitki
Antep Fıstığı

Gönderilme Tarihi 25 Eylül 2022
Revizyon Tarihi 22 Haziran 2023
Kabul Tarihi 25 Haziran 2023

Makale Kategorisi:

Araştırma Makalesi

Amaç – Tarım sektörünün küçülmesi, kuraklık ve iklim değişikliklerinin yaşanması, gelecekte tarımsal ürünlerde kıtlık yaşanabileceği ihtimali, tarım sektörüne bütün boyutlarıyla önem verilmesini gerektirmektedir. Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerdeki muhasebe uygulamaları da bu açıdan üzerinde önemle durulması gereken boyutlardan biridir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında yer alan hükümler bağlamında taşıyıcı bitki olarak kabul edilen ve ülkemizin önemli bir tarımsal ürünü olan Antep fıstığı yetiştiriciliği bu çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Çalışmanın amacı taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda Antep fıstığı ağaçlarının ilgili standartlar çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler uygulama örnekleri ile bir süreç şeklinde açıklanmıştır.

Yöntem – Bu çalışmada normatif araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem kullanılarak muhasebeleştirme uygulamaları geliştirilmiştir.

Bulgular – Tarım sektörünün endüstriyel işletmelerin sahip olduğu yatırım, ihracat, ithalat, amortisman, maliyet hesaplama gibi birtakım uygulamalara sahip olması tarımsal muhasebe uygulamalarının geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Tarımsal üretimde taşıyıcı bitki kapsamına giren maddi duran varlıkları kullanan işletmelerin muhasebe uygulamalarını sistemli ve etkin hale getirmeleri gerekmektedir.

Tartışma – Tarımsal faaliyetleri ilgilendiren TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standartlarının yayımlanması muhasebenin tarımsal uzmanlık yönünün gelişmesi anlamında önemli bir adım olmasına rağmen Tekdüzen hesap planının aynı paralellikte güncellenmemesi muhasebe kayıtlarının doğruluğunun tartışılmasına neden olabilmektedir.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Agricultural Activity
Turkish Accounting Standards
Carrier Plant
Pistachio

Received 25 September 2023
Revised 22 June 2023
Accepted 25 June 2023

Article Classification:

Research Article

Purpose: Shrinking the agricultural sector, experiencing drought and climate changes, and the possibility of a shortage of agricultural products in the future require the agricultural sector to be given importance in all its dimensions. Accounting practices in agricultural enterprises is one of the dimensions that should be emphasized in this respect. Pistachio cultivation, which is an important agricultural product of our country and accepted as a carrier plant in the context of the provisions of TAS 16 Tangible Fixed Assets Standard and TAS 41 Agricultural Activities Standard, is the subject of this study. The aim of the study is to reveal the principles regarding the accounting of carrier plants within the scope of TAS 16 Tangible Fixed Assets Standard. For this purpose, the processes related to the accounting of pistachio trees within the framework of the relevant standards are explained as a process with application examples.

Design/Methodology/Approach – The normative research method was used in this study. Accounting practices have been developed using this method.

Findings – The fact that the agricultural sector has some applications such as investment, export, import, depreciation and cost calculation of industrial enterprises necessitates the development of agricultural accounting applications. Enterprises that use tangible fixed assets that fall under the

* Bu çalışma 20-21 Kasım 2021 tarihlerinde gerçekleştirilen 1.Uluslararası Artuklu İktisadi İdari ve Siyasi Bilimler Kongresinde özet bildiri olarak sunulan çalışmanın geliştirilmiş tam metnidir.

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Kaygusuzoğlu, M., Emer, M.A. (2023). TMS 16 Kapsamında Taşıyıcı Bitkiler ve Muhasebeleştirme Uygulamaları: Antep Fıstığı Örneği, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 1485-1503.

scope of carrier plants in agricultural production should make their accounting practices systematic and effective.

Discussion – Although the publication of TAS 16 Tangible Fixed Assets Standard and TAS 41 Agricultural Activities Standards, which concern agricultural activities, is an important step in the development of agricultural expertise in accounting, the fact that the uniform chart of accounts is not updated in the same parallel may cause discussion of the accuracy of the accounting records.

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, bitkisel ve hayvansal üretimin yapılması, bitkisel ve hayvansal üretimde kalite ve verimliliğin artırılması, üretimi gerçekleştirilen ürünlerin uygun şartlarda saklanması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması faaliyetlerini içermektedir (Erdem ve Tuğcu, 2019: 105). Tarım, en eski insan faaliyetlerinden biri olup meydana getirdiği ekonomik kaynaklarla küresel ekonomide çok önemli bir role sahiptir (Mateş ve Grosu, 2008: 457). İnsanların gıda ihtiyaçlarını gidermesi yanında diğer sektörlere de girdi sağlamasından dolayı tarım sektörü önemini her dönemde korumuştur (Kırlioğlu ve Gökğöz, 2012: 107). İnsanlığın doğuşundan itibaren tarım sektörü, üretim ve toprak mülkiyeti yönünden bazı aşamalar geçirmiş, ilk olarak avcı-toplayıcı toplumlar tarafından yapılan tarımsal faaliyetlerin yerini günümüzde bilgi ve teknolojiyi kullanan planlı ve uzmanlaşmış tarım işletmeleri almıştır (Doğan, Arslan ve Köksal, 2013: 105).

İnsanlar ve diğer canlılar için en önemli ihtiyaç maddelerinden olan tarım ürünlerinde zaman zaman kıtlıkla karşılaşılması, tarımsal üretimin, lojistiğin ve dağıtımın yaşamın sürdürülebilirliği açısından öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. Tarımsal üretimde kıtlığın önüne geçebilmek için tarımsal faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve verimliliğin artırılması büyük önem taşımaktadır.

İstihdam, gıda güvenliği, ihracat, kendi kendine yetebilirlik gibi stratejik öneme sahip konularda, ülke ekonomileri üzerinde büyük etkisi bulunan tarım sektörünün önemli ürünlerinden bir tanesi de Antep fıstığıdır. Geleneksel yöntemlere göre modern yöntemlerle dikimi gerçekleştirilen ve uygun koşullarda bakımı yapılan Antep fıstığı fidanları yaklaşık 3-4 yıl içerisinde ürün verebilmekte, ortalama 5-6 yıl içerisinde de verim dönemine ulaşıp ekonomik bir değer oluşturabilmekte ve üreticisine uzun yıllar ekonomik anlamda katkı sağlayabilmektedir.

Ülkemiz, Dünya' da Antep fıstığı üretimi açısından ilk iki sırayı paylaşan İran ve ABD' nin ardından üçüncü sırada yer almaktadır. Ülkemizde 56 ilde üretimi gerçekleştirilen Antep fıstığının, ekonomik anlamda üretimi Gaziantep, Şanlıurfa, Siirt, Kahramanmaraş ve Adıyaman illerinde yoğunlaşmaktadır (Ertürk, Geçer, Gülsoy ve Yalçın, 2015: 43).

Antep fıstığı diğer meyve çeşitlerine göre ürünün hasadı yapıldıktan sonra satılmayıp kurutulularak da saklanabilmektedir. Bir başka ifade ile pazarlanabilme süresi daha uzun olan Antep fıstığı, üreticisine cazip fiyatlarla ürününü satabilme imkânı vermekte ve bu hâliyle sanayi tarım ilişkisini artırabilme fırsatı sunmaktadır (Eldoğan ve Şahin, 2015: 36). Gıda, ilaç, kozmetik gibi birçok sektörde hammadde veya yardımcı madde olarak kullanılan Antep fıstığı taze veya kurutulmuş şekilde çerez olarak da tüketiciye sunulmaktadır.

Taşıyıcı bitki, bir bitkinin yetişmesi, olgunlaşması ve satışa hazır hale getirilmesi süreçlerini kapsayan en önemli yan parçalardan birisidir hatta en önemlisidir. Bir başka ifadeyle taşıyıcı bitki bir üreticinin üretmek istediği mamul değil mamulün üretilebilmesini sağlayan en önemli unsurdur (Taştekin, 2019: 1).

Taşıyıcı bir bitki olan Antep fıstığı fidanları ve ağaçları, bir maddi duran varlık kalemi olarak değerlendirilmektedir. İşletmelerin rekabet şartlarına uygun hareket edebilmeleri, gelir sağlayabilmeleri ve gelirlerini istikrarlı bir şekilde devam ettirebilmeleri için maddi duran varlıklara yaptıkları yatırımlar büyük önem arz etmektedir.

Tarımsal faaliyetler geçmişte genellikle küçük çaplı aile işletmelerinin faaliyet gösterdiği tarım işletmeleri tarafından icra edildiğinden dolayı vergiden muaf tutulmuş ve tarım muhasebesinde beklenen gelişmeler yaşanmamıştır. Ancak, küreselleşmeye birlikte tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerin büyümesi, ulusal ve uluslararası alanda tarım muhasebesinde düzenleme yapılmasını zorunlu kılmıştır (Kaya ve Atasel, 2016: 112).

Sermaye şirketlerinin son yıllarda tarım sektörüne önemli yatırımlar yapmaya başlamasıyla birlikte tarımsal faaliyetlerde geleneksel yapı terk edilmiştir. Bu değişim muhasebe sistemini de etkilemiş, sermaye şirketlerinin

muhasebeye kâr veya zararın tespit edilmesi ve vergi boyutunun ötesinde bakmasını sağlayarak tarımsal faaliyet muhasebesini geliştirici bir etki oluşturmuştur. Yapılan büyük yatırımlar nedeniyle tarım sektöründen beklenen kârlılık, birden çok üretim, farklı ürün desenleri gibi beklentilere neden olmuştur. Bu beklentileri karşılamak ve objektif kararlar almak için muhasebenin vergi ve kayıt fonksiyonlarının yanısıra maliyet ve yönetim fonksiyonlarından da yararlanılmaya başlanmıştır (Demirkol, 2006: 2).

Tarım sektörü diğer sektörlere kıyasen uygun muhasebe işlemi gerektiren belirli faaliyetlere sahiptir (Sedláček, 2010: 60). Özü itibarıyla tarımsal bir ürün olan, muhasebe yaklaşımı olarak maddi duran varlık kapsamında kabul edilen taşıyıcı bitkilerle ilgili işlemlerin muhasebeye konu edilmesinde doğru yöntem ve ilkelerin kullanılması sağlıklı muhasebe sonuçlarına ulaşılması açısından önemlidir. Üretimin uzun bir süreçte gerçekleşmesi nedeniyle taşıyıcı bitkilerin yatırım maliyetlerinin ve yatırım tamamlandıktan sonra taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürün maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi, uygun değerlendirme yöntemlerinin seçilmesi ve faaliyet sonuçlarının mali tablolar aracılığı ile ilgi duyanlara raporlanması muhasebe süreci yönünden üzerinde önemle durulması gereken konulardır.

Muhasebede kullanılan yaklaşımların ve uygulanan raporlama standartlarının uluslararası düzeyde kabul edilmiş olması gerekmektedir. Uluslararası finansal raporlama standartları Dünya çapında uygulanan standartların birbirine uyumlu olmasına imkân tanımaktadır. Maddi Duran Varlıklar Standardı olan Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 16' nın Türkiye şartlarına uyarlanmış hâlidir (Kırloğlu ve Bağdat, 2016: 616).

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alındıktan sonraki çalışmalardan oluşan literatür Tablo 1' de sunulmuştur. Tablo 1 incelendiğinde literatürde yer alan çalışmaların taşıyıcı bitki kapsamına giren ceviz, fındık, zeytin, badem ağaçları ile ilgili çalışmaları kapsadığı görülmektedir.

Tablo 1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerle İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazarlar	Çalışmanın Başlığı	Açıklama
Şen ve Karagül (2014)	“Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme”	Taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilme ve değerlemesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki değişiklikler açıklanarak, TMS 16 ve TMS 41 standartlarında yapılan değişiklikler incelenmiştir.
Gökgöz ve Temelli (2016)	“Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”	Çalışmada taşıyıcı bitkiler Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde incelenerek nasıl muhasebeleştirileceği örneklerle açıklanmıştır.
Kaya ve Atasel (2016)	“Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”	Taşıyıcı bitkilerle ilgili muhasebe işlemleri, fındık ağaçları özelindeki örnek olaylarla TMS 16 ve VUK hükümlerindeki farklılıklar dikkate alınarak incelenmiştir.
Dikmen ve Köksal (2018)	“Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama”	TMS 16 Standardı çerçevesinde taşıyıcı bir bitki olarak değerlendirilen ceviz ağaçlarının değerlendirme ve muhasebeleştirme esasları incelenmiş ve örnek uygulama ile açıklanmıştır.

Taştekin (2019)	“Yeni Bir Maddi Duran Varlık Kalemi Olan Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”	Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerine olanak sağlayan standartlar incelenerek zeytin ağaçları ile ilgili uygulama örneklerine yer verilmiştir.
Özulucan (2021)	“TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağına Göre Muhasebeleştirilmesi”	Tarım işletmelerinde dönem sonucuna doğrudan etki eden taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman uygulamaları TMS 16 ve VUK çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve amortisman hesaplamaları yapılarak muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.
Paksoy (2021)	“TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Badem Bahçesinde Uygulama”	Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ve standarttaki düzenlemeler incelenerek bir badem bahçesinden elde edilen verilerle muhasebe kayıtları açıklanmıştır.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde maddi duran varlıkların tanımı, özellikleri, Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Standartları açısından karşılaştırılması konuları ile taşıyıcı bitkiler incelenecektir.

3.1. Maddi Duran Varlıkların Tanım ve Özellikleri

Maddi duran varlıklar, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi amacıyla işletme fonksiyonlarında uzun süre kullanılabilen sabit varlıklardır.

Bir varlığın maddi duran varlık olarak değerlendirilebilmesi için (Sevilengül, 1995: 374);

- Fiziki bir yapısının olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretmek, yönetimde kullanmak veya kiralamak amacıyla edinmiş olması, normal şartlarda satılmasının düşünülmemesi,
- Özel durumlar haricinde işletmede 1 yıldan daha fazla bir ömre sahip olması gerekmektedir.

3.2. Tekdüzen Hesap Planı ve TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıklar

1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında maddi duran varlıklar; işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla alınan ve bir yıldan daha uzun süre yararlanma ömrüne sahip fiziki varlıklar ile bu varlıklarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu şeklinde ifade edilmiş olup bu gruptaki hesaplar şu şekilde sınıflandırılmıştır:

“Arazi ve Arsalar,
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri,
Binalar,
Tesis, Makine ve Cihazlar,
Taşıtlar,
Demirbaşlar,
Diğer Maddi Duran Varlıklar,
Birikmiş Amortismanlar (-),
Yapılmakta Olan Yatırımlar,
Verilen Avanslar.”

31 Aralık 2005 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe konulan ve maddi duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme prensiplerini ortaya koyan TMS 16'nın amacı şöyle açıklanmıştır. “Finansal tablo verilerine kullanarak karar

verecek paydaşların işletmenin maddi duran varlıklara ne kadar yatırım yaptığının ve zaman içerisinde bu yatırımların tutarında hangi yönde bir değişimin gerçekleştiği ile ilgili muhasebeleştirme ilkelerini belirlemektir. Bu kapsamda, varlık edinimlerinin kayda alınması ve doğru bir şekilde finansal tablolara aktarılması gereken amortisman ile değer düşüklükleri gibi temel konular yer almaktadır” (TMS-16/1).

TMS 16’ nın 6. Maddesinde maddi duran varlıklar; “Üretim faaliyetinde veya idari amaçlarla kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilen, bir yıldan uzun süre kullanılarak fayda sağlanacağı beklenen fiziksel yapıya sahip varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır.

Standart kapsamında Tekdüzen hesap planındaki gibi bir gruplandırma yapılmamış, işletmenin faaliyetleri açısından birbirine benzer nitelik ve kullanımlar esas alınarak gruplandırma yapılmıştır. Buna göre hesap sınıfı şöyle oluşturulmuştur.

“Arazi,
Arazi ve binalar,
Makinalar,
Gemiler,
Uçaklar,
Motorlu taşıtlar,
Mobilya ve demirbaşlar,
Ofis gereçleri ve
Taşıyıcı bitkiler.”

Standartta göre yedek parça, servis donanımı ve yardımcı donanım gibi varlıklar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte, tanıma uymadıkları takdirde stok olarak değerlendirilmektedir (TMS-16/8). Yine Standart kapsamında güvenlik ve çevresel sebeplerle edinilen bir maddi duran varlık kalemine, doğrudan gelecekte tahmin edilen ekonomik faydaları sağlamasa bile ortaya çıkardığı potansiyel sayesinde işletmeye gelecekte ekonomik yönden bir fayda sağlaması açısından ihtiyaç duyulabilir. Böylesi bir durumda, ilgili varlık kaleminin işletme tarafından edinilmesi hâlinde ilişkili varlıkların işletmeye katacağı ekonomik fayda, bu maddi duran varlık kaleminin edinilmemesi halinde, ilişkili varlıkların işletmeye katacağı ekonomikt faydadan fazla ise bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS-16/11).

3.3. Taşıyıcı Bitkiler

Bir duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkiler önceden 41 No.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında yer almaktayken 12/11/2014 tarihinde yapılan değişiklikle bu Standart kapsamından çıkarılarak 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere 16 No.lu Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına dâhil edilmiştir.

Standartlarda yer alan hükümlere göre taşıyıcı bitkilerin, tarımsal ürünlerin üretiminde veya temininde kullanılması, uzun yıllar boyunca ürün vermesinin beklenmesi ve ömrünün sonundaki satış bedelinin çok önemsiz olması ile tarım ürünü şeklinde satış olasılığının düşük olması gerekmektedir (TMS-16/6, TMS-41/5). Antep fıstığı fidan ve ağaçlarının Standartta yer alan bu üç kriteri de karşıladığı ve taşıyıcı bitki özelliklerine haiz olduğu görülmektedir. Yine TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında kereste olarak kullanılması mümkün olan ağaçların ve yıllık mahsul alınan ürünlerin taşıyıcı bitki kapsamında olmadığı belirtilmiştir (TMS-41/5A). Antep fıstığı ağaçları birden fazla dönemde ürün verdiği ve Antep fıstığı ağaçları ömrünün sonunda sanayide tomruk olarak kullanılamayacağı durumu dikkate alındığında taşıyıcı bitki kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmektedir. TMS 16 taşıyıcı bitkilere uygulanırken taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünlere TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanmaktadır (TMS-16/3b).

4. YÖNTEM

Bu çalışmanın amacı, taşıyıcı bir bitki olarak tanımlanan Antep fıstığı ağaçlarının ve bu ağaçtan elde edilen ürünlerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 41 Tarımsal Ürünler Standardı kapsamında muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktır.

Bu çalışmada normatif araştırma yöntemi kullanılmıştır. Normatif araştırma yöntemi mevcut durumun analizinde ve sorunların ele alınmasında konuyla ilgili kuralların, ilkelerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve

açıklanması sürecidir (Christiani, 2016: 203). Bu bağlamda çalışmanın amacına uygun olarak konu edilen Antep fıstığı ağaçları ve meyvesinin muhasebeleştirme işlemlerinde; tarımsal üretimin gerçekleştirildiği arazi ediniminden ürün satışına kadar olan süreç muhasebe standartları ile vergi yasaları açısından incelenmiş, değerlendirilmiş ve örnek uygulamalar geliştirilerek açıklanmıştır. Çalışma için etik kurulu kararı gerekmemektedir.

4.1. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler

Çalışmada taşıyıcı bitki üretimi bir süreç olarak incelenmiş, bu üretim sürecinde taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak katlanılan maliyetler ve gerçekleştirilen finansal işlemlerden muhasebeye konu edilenler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı esas alınarak muhasebeleştirilmiş ve ulaşılan sonuçlar bu standart hükümleri ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirilmiştir. Türkiye’de tarım işletmeleri henüz orta ve küçük işletme boyutundadır. Bu nedenle genellikle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre muhasebe süreçleri organize edilmekte ve raporlamalar da buna göre yapılmaktadır. Ancak isteyen tarım işletmeleri ile belirli ölçekleri aşan tarım işletmeleri Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapmak zorundadırlar. Bu çalışmada ileri sürülen temel hipotez, yasal bir mecburiyetten kaynaklanmasa bile, Türkiye Muhasebe Standartlarını esas alan muhasebe uygulamalarının özellikle bu tarım işletmelerin yöneticileri olmak üzere bütün paydaşlarının ihtiyacına ve gerçeğe uygun raporlara dayanan bilgi aktarımı yapılarak daha sağlıklı ve doğru kararların alınmasına olanak sağlayacaktır.

4.2. Evren ve Örneklem

Çalışmanın evreni aslında Türkiye’de taşıyıcı bitki bağlamında; fıstık, çay, fındık, zeytin, incir, kayısı, kiraz, ceviz, kiraz, elma ve üzüm gibi ürünlerin üretimini yapan işletmeler oluşturmaktadır. Çünkü yukarıda belirtilen standartlar Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe süreçlerini takip eden ve raporlama yapan bütün bu işletmeleri kapsamaktadır. Ancak bu çalışmanın konusunu özel olarak Güneydoğu Anadolu Bölgesinde yoğun olarak üretilen, önemli bir ekonomik değere sahip Antep Fıstığı yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde yapılan finansal işlemler oluşturmaktadır. Antep fıstığı yetiştiriciliğinde; üretim sürecinin başından sonuna kadar katlanılan maliyetler, yapılan finansal nitelikli işlemler ve süreç sonunda tarımsal ürünlerden elde edilen hasılatın kayda alınması konuları muhasebe standartları boyutunda incelenerek muhasebe uygulamaları geliştirilmiştir.

4.3. Veri Toplama Aracı

Çalışmanın verilerini; Antep Fıstığı yetiştiriciliği ile uğraşan tarım işletmelerinde taşıyıcı bitki özelliğindeki fıstık fidelerinin dikiminden, yetiştiriciliğine, süreç sonunda elde edilen ürünün stoklara alınması ve satılması işlemlerine ait ilk elden ve doğrudan elde edilen sözlü – yazılı bilgi ve belgeler oluşturmuştur.

4.4. Verilerin Analizi

Yapılan çalışmada taşıyıcı bitkilerin dikim, yetiştirme, ürün elde etme ve hasılatla dönüşme süreçlerinde muhasebeyi ilgilendiren işlemleri; TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri ve vergi mevzuatı açısından incelenmiştir. Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar ortaya konularak öneriler geliştirilmiştir. Antep fıstığı hakkında yapılan bu çalışmada ulaşılan sonuçlar, diğer bütün taşıyıcı bitkilerin üretimini yapan tarım işletmelerine de örnek teşkil edebilecektir.

5. BULGULAR

Bu bölümde taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar incelenecek, taşıyıcı bitkiler ve ürünleri ile ilgili uygulamalar geliştirilecektir.

5.1. Muhasebeleştirme Esasları

Bu başlık altında; taşıyıcı bitkilerin ilk defa kayıtlara alınması, muhasebeleştirme sonrası ölçümü, amortismanı ve borçlanma maliyetleri konularında muhasebeleştirme esasları incelenecektir.

5.1.1. İlk Defa Kayıtlara Alınma

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirme yapılırken hangi varlıkların bu kapsamda ele alınacağı konusunda herhangi bir kriter belirtmemiş, kayda alma ve raporlama ilkeleri gibi uygulamalarda işletmeye özgü şartlara göre hareket edilmesi gerektiğini belirtmiştir (TMS/16-9).

Taşıyıcı bitkiler işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlıklarda olduğu gibi yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli yere ve duruma getirilmeden önce muhasebeleştirilmektedir. Buradaki inşa ifadesiyle taşıyıcı bitkilerin belirtilen gerekli yere ve duruma getirilmeden önce yetiştirilmesi ile ilgili faaliyetleri kapsamaması kastedilmektedir (TMS-16/22A).

Standartta göre muhasebeleştirilme şartlarını yerine getiren bir maddi duran varlık maliyet bedeli ile ölçülmektedir (TMS-16/15). VUK. 262. Maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi bir varlığın edinilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilaveten yapılan diğer giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti şu unsurlardan oluşmaktadır (TMS-16/16):

- Satın alma fiyatı (İndirimler ve ithalat vergileri dâhil),
- Varlığın yerleştirileceği konuma ve yönetimin amaçladığı şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesi için katlanılan maliyet,
- Maddi duran varlığın sökölme, taşınma ve yerleştirildiği bölgenin restorasyonu ile ilgili tahmini maliyetler.

Bir maddi duran varlığın maliyetine doğrudan yüklenebilecek maliyet unsurları şu şekilde belirtilmiştir (TMS-16/17):

- Doğrudan maddi duran varlığın edinilmesi veya inşa edilmesiyle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların maliyetleri,
- Yerin hazırlanması için katlanılan maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Montaj ve kurulum maliyetleri,
- Varlığın uygun bir şekilde çalışmasının test edilmesi kapsamında elde edilen gelirin bu aşamada katlanılan maliyetlerden indirildikten sonra kalan tutar,
- Ekspertiz, gümrük müşaviri vb. ücretleri.

Bir maddi duran varlığın maliyeti kapsamına girmeyen maliyet unsurları ise şunlardır (TMS-16/19):

- Yeni tesis açılma maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılması faaliyetlerine ilişkin maliyetler,
- Yeni bir müşteri grubuyla ya da yeni bir konumda iş yapılması amacıyla katlanılan maliyetler,
- Yönetim giderleri ile diğer genel giderler.

Standartta göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin finansal tablolara varlık olarak yansıtılmasının iki şartı bulunmaktadır (TMS-16/7):

- Bu maddi duran varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili maddi duran varlık kaleminin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Standartta yer alan bu açıklamalar doğrultusunda maddi duran varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili maddi duran varlık kaleminin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumları meydana gelinceye kadar, ilgili maddi duran varlığın maliyetine aktarılacak her türlü işçilik, malzeme ve genel giderlerle ilgili harcamalar Tekdüzen Hesap Planında "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenecektir.

Uzun yıllar mahsul veren meyve ağaçları ve diğer bitkiler, tarım alanında faaliyette bulunan işletmelerin, işletme içi üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, taşıyıcı bitkilerin işletme tarafından en uygun ve kullanışlı duruma getirilinceye kadar olan süreçte, işletmenin katlandığı üretim maliyetlerinin toplam tutarı ile aktifleştirilmesi gerekmektedir (Taştekin, 2019: 124).

Maddi duran varlıkların ilk ediniminden sonra ortaya çıkan sarf malzeme, işçilik ve küçük parça maliyetleri gibi günlük bakımla ilgili maliyetler ilgili maddi duran varlığın bakım ve tamir maliyeti olarak değerlendirilmekte ve dönem giderlerine yansıtılmaktadır (TMS-16/12).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının sürdürülebilmesi için (örneğin tarımsal üretimde kullanılan sulama tesisi gibi) parçaların yenilenip yenilenmediğine bakılmaksızın rutin arıza kontrollerinin yapılması gerekli olabilir. Muhasebeleştirilme kriterleri sağlandığı takdirde büyük çaplı kontrollerin maliyeti, gider olarak kaydedilmeyip duran varlığın muhasebe kayıtlarında yer alan değerine eklenmek şeklinde kayda alınır (TMS-16/14).

5.1.2. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm (Değerleme)

Bir varlığı maddi duran varlık olarak muhasebeleştirdikten sonra bir işletme, muhasebe politikası olarak maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçer ve ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına bu politikayı uygular (TMS-16/29). Bir başka ifadeyle Antep fıstığı üretimi yapan bir işletme aynı zamanda ceviz üretiyorsa Antep fıstığına maliyet yöntemi ceviz üretimine yeniden değerlendirme yöntemini seçemez.

5.1.2.1. Maliyet Yöntemi

16 No.lu Maddi Duran Varlıklar Standardının 30. Maddesine göre; “Varlık olarak muhasebeleştirilen bir maddi duran varlık kalemi finansal tablolarda, bu varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.”

5.1.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

Varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra güvenilir bir şekilde gerçeğe uygun değeri ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Bu tutar, maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu tespit edilen değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılması suretiyle bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS-16/31). Yeniden değerlemenin sık aralıklarla yapılmasına gerek olmamakla birlikte, değerlendirilen maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasında önemli bir farklılaşma olduğu durumda yapılması gerekmektedir (TMS-16/34). Bir maddi duran varlık yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğunda, bu varlığın içerisinde yer aldığı sınıfta yer alan diğer varlıkların da yeniden değerlendirme işlemine dâhil edilmesi gerekir (TMS-16/36).

Yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulan bir maddi duran varlığın muhasebe kayıtlarında yer alan değeri yapılan yeniden değerlendirme sonrası oluşan değere göre güncellenir (TMS/16-35). “Brüt defter değeri, ilgili duran varlık unsurunun değerlendirme işlemi sonrası ortaya çıkan değeri ile uyumlu bir şekilde düzeltilir. Yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra, birikmiş amortismanlar da varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı, değer düşüklüğü zararları da dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulur.”

Bir varlığa ait defter değeri varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması sonucu artış göstermişse, bu artışın diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilmesi ve öz kaynak grubunda yer alan yeniden değerlendirme artışında takip edilmesi gerekmektedir. Ancak, bir varlığın yeniden değerlendirilmesi sonrası ortaya çıkan olumlu fark daha önce oluşmuş yeniden değerlendirme olumlu veya olumsuz farklar ile ilişkilendirildikten sonra değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS-16/39). Yeniden değerlendirme işlemi sonucu defter değerinde azalış görülen bir varlıktaki bu azalış gider olarak kayıtlara alınır. Ancak, yeniden değerlendirme işlemi sonucu oluşan bu azalış, bu varlıkla ilgili diğer kapsamlı gelirden yer alan yeniden değerlendirme fazlasındaki alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilir. Diğer kapsamlı gelirden kayıtlara alınan bu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS-16/40).

5.1.3. Amortisman Uygulaması

Bir duran varlık edinme amacı doğrultusunda kullanılmaya başlanarak işletmeye fayda sağlamaya başladığında amortisman da tabi tutulmaya başlanır (TMS/16-55). Bir taşıyıcı bitki için bu durum işletme yönetimi tarafından dikimi yapılan Antep fıstığı ağaçlarının yönetimin amaçlarına uygun olarak istenilen düzeyde ürün alınabildiği verim döneminin başlaması olarak değerlendirilebilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılır (TMS-16/50). Standartta göre maddi duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, elde edilecek faydanın süresi temel belirleyici olmaktadır. Bir varlıktan ne kadar süreyle yararlanılacağı tahmini işletmenin benzer varlıklarla ilgili geçmiş deneyimlerine dayanmaktadır (TMS-16/57).

Bir sabit varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararlar işletme içinde başka varlıkların üretiminde kullanılabilir. Böyle durumlarda bu varlığın amortismanı üretilen ürünün maliyeti ile ilişkilendirilebilir. Eğer böyle bir ilişki söz konusu değilse amortisman gideri doğrudan gelir tablosuna aktarılacaktır (TMS-16/49).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Kalıntı değer uygulamada genellikle değersiz ve amortisman için önemsiz bir değerdir (TMS/16-53). Varlığa ait kalıntı değer defter değerini aşmadığı sürece, varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda bile amortisman finansal tablolara yansıtılır (TMS-16/52).

Standart kapsamında maddi duran varlığın başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarının önemli parçalara ayrılıp her bir parçasına ayrı ayrı amortisman ayrılması uygun görülmektedir. Örneğin römorklu bir traktörün, traktör ile römorkuna ayrı ayrı amortisman ayrılması mümkündür. Yine işletme varlığın toplam maliyetine göre tutarı büyük olmayan parçalarına esas varlıktan farklı şekilde amortisman ayırabilir (TMS/16-47).

Standart kapsamında uygulanabilecek amortisman yöntemleri, normal (doğrusal), azalan kalanlar ve üretim miktarı yöntemleridir. Normal yöntemde amortisman gideri varlığın kullanım ömrü sonundaki hurda değeri değişmedikçe ekonomik ömrü süresince aynıdır. Azalan kalanlar yönteminde hesaplanacak amortisman, varlığın kullanıma başladığı ilk yıllarda fazla sonraki yıllarda giderek azalmaktadır. Duran varlıktan yararlanma kriterini esas alan üretim miktarı yönteminde ise üretim miktarı veya beklenen kullanım üzerinden amortisman hesaplanması yoluna gidilir. İlgili varlıktan yararlanma, dolayısıyla tüketme şeklini en doğru bir şekilde temsil eden yöntem uygulanır (TMS-16/62).

Standartta belirtilen bir yöntem olmasına rağmen taşıyıcı bitkiler için üretim miktarına göre amortisman hesaplanması teknik olarak mümkün görünmemektedir. Şen ve Karagül (2014: 38)' e göre bir taşıyıcı bitkiden elde edilecek ürün miktarı tam olarak belirlenemediği için üretim miktarına göre amortisman taşıyıcı bitkiler için uygulanmamaktadır.

Seçilen amortisman yöntemine göre işletmeler kayıtlarını daha az veya daha fazla dönem gideri olacak şekilde düzenleyebilmekte, üretilen mamulün maliyeti daha düşük ya da daha fazla olabilmekte, ödenecek vergi tutarı ötelenebilmektedir. Bu nedenle amortisman konusunun muhasebe uygulayıcıları tarafından tüm yönleriyle bilinmesi gerekmektedir (Şen, 2011: 153).

TMS 16 Maddi Varlıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu' nun amortisman uygulamaları arasında ortak yönler olsa da farklı uygulamalara sahip olduğu da görülmektedir. Vergi Usul Kanunu' nun vergi odaklı yaklaşımına karşın bu Standart gerçeğe uygun raporlama odaklı yaklaşım sergilemektedir. Örneğin amortisman matrahının tespit edilmesi, faydalı ömrün tespit edilmesi, faydalı ömre göre amortisman oranının değiştirilebilmesi, amortismanına tabi alt limit uygulaması, ilgili maddi duran varlığın bütün ya da parçalara ayrılarak amortismanına tabi tutulması, amortisman hesaplama yöntemleri gibi bazı konularda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu arasında farklı uygulamalar bulunmaktadır (Özulucan, 2021: 38).

5.1.4. Borçlanma Maliyetleri

İşletme tarafından inşa edilen maddi duran varlık kaleminin borçlanma maliyetlerinin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile belirlenmiştir (TMS-16/22). İşletmenin borçlanmalarla ilgili olarak katlandığı faiz ve diğer giderler borçlanma maliyeti olarak ifade edilmektedir (TMS-23/5).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının 5. Maddesinde, varlıkların işletmenin amaçladığı kullanıma ya da satışa hazır hâle getirilebilmesi için uzun bir süre gerekiyorsa bu varlıklar özellikli varlık olarak ifade edilmektedir. Taşıyıcı bitkiler, işletmenin amaçladığı durum veya konuma getirilebilmeleri uzun bir süre gerektiğinden özellikli varlık olarak değerlendirilmektedir. Özellikli varlık niteliğine sahip olan taşıyıcı

bitkinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında elde edilmesi, üretimi veya inşası ile direkt ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 152).

5.2. TMS 16 Hükümleri Bağlamında Antep Fıstığı Ağacı ve Ürününün Muhasebeleştirme Uygulamaları

Bu bölümde Antep fıstığı yetiştiriciliği kapsamında yapılan mali işlemler ile ilgili; aktifleştirilme dönemi öncesi, aktifleştirilme dönemi ve aktifleştirilme dönemi sonrası uygulama örneklerine yer verilecektir.

5.2.1. Taşıyıcı Bitkilerin Aktifleştirilme Öncesi Muhasebeleştirme Uygulamaları

Taşıyıcı bitkinin, gelecekteki ekonomik yararlarının işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve güvenilir bir şekilde maliyetinin ölçülebilir olması şartları oluşuncaya kadar olan aktifleştirilme öncesi dönemde yer alan uygulama örneklerinde taşıyıcı bitkiler, 258 No.lu Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecektir.

5.2.1.1. Tarımsal Üretim İçin Arazi Edinilmesi

İşletme Antep fıstığı üretimi için Gaziantep şehrinde 10 dönüm tarım yapmaya uygun düz arazi satın almış, satın alma için 100.000,00 TL arazi bedeli, % 2 tapu harcı ve 385,00 TL döner sermaye harcını banka hesabından ödemiştir.

250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	102.385,00	
01.ARAZİ BEDELİ: 100.000,00		
02. HARÇ VE ÖDM: 2.385,00		
	102 BANKALAR HS.	102.385,00
Taşıyıcı bitki için arazi alımı		

5.2.1.2. Tarımsal Üretim İçin Arazi Zemin Etüdü Yaptırılması

Arazinin zemin etüdünün yapılması, Antep fıstığı üretimi için toprağın hazır hale getirilmesi ve kamu kurumları nezdindeki işlemlerin yapılması karşılığında 8.000,00 TL + %18 KDV bedelle danışmanlık hizmeti alınmış, karşılığında çek verilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	8.000,00	
01.TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI: 8.000,00		
191 İND. KDV. HS.	1.440,00	
	103 VER. ÇEK. HS.	9.440,00
Taşıyıcı bitki arazi etüdü için danışmanlık hizmeti alınması		

5.2.1.3. Tarımsal Üretim İçin Sulama Tesisi Yaptırılması

Arazideki suyun istenilen verimde olmaması nedeniyle sulama tesisi için bir tesisat firmasına 25.000,00 TL + %18 KDV karşılığı iş yaptırılmış ve karşılığında çek verilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	25.000,00	
02.SULAMA TESİSİ: 25.000,00		
191 İND. KDV. HS.	4.500,00	
	103 VER. ÇEK. HS.	29.500,00
Sulama Tesisi Yatırımı		

5.2.1.4. Tarımsal Üretim İçin Sulama Tesisi Aboneliklerinin Alınması

Sulama Tesisi için elektrik ve su abonelikleri alınmış 2.500,00 TL abonelik bedeli nakit olarak ödenmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	2.500,00	
02. SULAMA TESİSİ: 2.500,00		
	100 KASA HS.	2.500,00
Sulama tesisi aboneliklerinin alınması		

5.2.1.5. Taşıyıcı Bitki Fidanı Alınması

Arazi üretime elverişli hale getirildikten sonra tanesi 50,00 TL+ %8 KDV bedelle 800 adet tüplü Antep fıstığı fidanı alınmıştır. Bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	40.000,00	
01. TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI:	40.000,00	
191 İND. KDV. HS.	3.200,00	
	102 BANKALAR HS.	43.200,00

Taşıyıcı bitki fidan alımı

5.2.1.6. Taşıyıcı Bitki Fidanı Dikim İşçiliği Yapıtırılması

Fidanların dikimi için 8 geçici-mevsimlik tarım işçisi günlük yevmiyesi brüt 200,00 TL'den 2'şer gün çalışmışlardır. İşçilere ücretleri iş bitiminde nakit olarak ödenmiştir. GVK 94. Madde kapsamında ödemelerden % 10 stopaj kesintisi yapılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	3.200,00	
01. TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI:	3.200,00	
	360.ÖD. VERGİ FON.	320,00
	100 KASA HS.	2.880,00

Taşıyıcı bitki dikim işçiliği

5.2.1.7. Gübre Alınması

Gübreleme işlemleri için 12.000,00 TL + %1 KDV tutarında gübre satın alınmış, bedeline çek verilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	12.000,00	
01. TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI:	12.000,00	
191 İND. KDV. HS.	120,00	
	103. VER. ÇEK. HS.	12.120,00

Taşıyıcı bitki yatırımları için gübre alımı

5.2.1.8. Gübreleme İşçiliği Yapıtırılması

Gübreleme işlemleri için 3 geçici-mevsimlik tarım işçisine günlük brüt 200,00 TL ödeme yapılmış ve işçiler 1'er gün çalışmıştır. GVK 94. Madde kapsamında ödemelerden % 10 stopaj kesintisi yapılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	600,00	
01. TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI:	600,00	
	360. ÖD. VERGİ VE FON.	60,00
	100 KASA HS.	540,00

Taşıyıcı bitki yatırımları için gübreleme işlemleri

5.2.1.9. Zirai İlaçlama Yapıtırılması

Zirai ilaçlama işlemleri için bir ilaçlama firmasına 1.200,00 TL+%18 KDV nakit ödeme yapılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.	1.200,00	
01. TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI:	1.200,00	
191 İND. KDV. HS.	216,00	
	100 KASA HS.	1.416,00

Zirai ilaçlama yapıtırılması

5.2.2. Taşıyıcı Bitkilerin Aktifleştirilmesi

Yapılan yatırımların yukarıdaki maliyet kalemlerinden oluştuğu, 4. yılın sonunda ürün alındığı, 6. yılın sonunda yönetimin amaçları doğrultusunda ürünün verim çağına geldiği ve yatırımın tamamlandığı varsayılarak yatırım maliyetlerinin işletme yönetimi tarafından aktifleştirilmesine karar verilmiştir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VAR. HS.	92.500,00		
01.TAŞIYICI BİTKİ - ANTEP FISTIĞI: 65.000,00			
02. SULAMA TESİSİ: 27.500,00			
		258 YAP. OLAN YATIRIM. HS.	92.500,00
		01.TAŞIYICI BİTKİ YAT.: 65.000,00	
		02.SULAMA TESİSİ: 27.500,00	

Yatırımın tamamlanarak aktifleştirilmesi

5.2.3. Aktifleştirilme Sonrası Muhasebeleştirme Uygulama Örnekleri

Bu başlık altında 65.000,00 TL maliyet bedeliyle aktifleştirilen taşıyıcı bitkilerin dönem içi uygulama kayıtları ile dönem sonunda dönem kârını nasıl etkilediği kayıtlarına örnek verilecektir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının 29. Maddesinde belirtildiği üzere, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmeleri sonrası maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden birisi ile değerlemelerinin yapılması gerekmektedir. Uygulama örneklerinde maliyet yöntemi esas alınmıştır. Öte yandan aynı Standardın 30. Maddesine göre maliyet yönteminde, finansal tablolarda taşıyıcı bitkinin maliyetinden, birikmiş amortismanlar ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile gösterilmesi gerekmektedir. Uygulama örneklerinde değer düşüklüğünün olmadığı varsayılmış ve değer düşüklüğü ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

5.2.3.1. Taşıyıcı Bitki Dikim Alanının Çapalanması ve Toprak Bakımı Yapıtılması

İşletme tarafından taşıyıcı bitkilerin dikim alanının çapalanması ve toprak bakımı yapııtılması amacıyla bir danışmanlık firmasına 4.000,00 TL + %18 KDV karşılığında nakit ödeme yapılmıştır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	4.000,00		
01.TAŞIYICI BİTKİ ZEMİN GİD.: 4.000,00			
191 İND. KDV. HS.	720,00		
		100 KASA HS.	4.720,00

Çapalama ve Toprak Bakımı Giderleri

5.2.3.2. Taşıyıcı Bitki Sulama Gideri

İşletme tarafından taşıyıcı bitkilerin sulanması amacıyla kullanılan sulama tesisinin su gideri olarak 15.000,00 TL + %8 KDV banka hesabından ödenmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	15.000,00		
02.TAŞIYICI BİTKİ SU GİDERLERİ 15.000,00			
191 İND. KDV. HS.	1.200,00		
		102 BANKALAR HS.	16.200,00

Su Giderleri

5.2.3.3. Taşıyıcı Bitki Enerji Gideri

İşletme tarafından taşıyıcı bitkilerin aydınlatılması, sulanması vb. durumlar için 2.000,00 TL + %18 KDV elektrik giderine ilişkin fatura nakit olarak ödenmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.000,00	
03.TAŞIYICI BİTKİ ENERJİ GİD.	2.000,00	
191 İND. KDV. HS.	360,00	
	100 KASA HS.	2.360,00
Enerji Giderleri		

5.2.3.4. Taşıyıcı Bitki Zirai İlaçlama Gideri

İşletme taşıyıcı bitki arazisindeki zararlılarla mücadele etmek için ilaçlama firmasına 3.000,00 TL + %18 KDV bedelle ilaçlama yaptırmış, bedelini nakit ödemiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	3.000,00	
04.TAŞIYICI BİTKİ İLAÇ. GİD.:	3.000,00	
191 İND. KDV. HS.	540,00	
	100 KASA HS.	3.540,00
İlaçlama Gideri		

5.2.3.5. Taşıyıcı Bitki Tarım Sigortası Gideri

İşletme taşıyıcı bitkiler ve tesisi ile ilgili risklerden korunmak amacıyla 5.625,00 TL bedelle yıllık tarım sigortası poliçesi imzalamıştır. Bedelini banka havalesi ile ödemiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	5.625,00	
05.TAŞIYICI BİTKİ SİGORTA GİD.:	5.625,00	
	102 BANKA HS.	5.625,00
Sigortalama Gideri		

5.2.3.6. Taşıyıcı Bitki Zirai İlaçlama Gideri

İşletme taşıyıcı bitkiler için bir tarım danışmanlığı firmasından 8.000,00 TL + %18 KDV tutarında gübreleme hizmeti almış bedelini banka havalesi ile ödemiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	8.000,00	
06.TAŞIYICI BİTKİ GÜBRELEME GİD.:	8.000,00	
191 İND. KDV. HS.	1.440,00	
	102 BANKALAR HS.	9.440,00
Gübreleme Gideri		

5.2.3.7. Amortisman Hesaplanması

VUK 333 sayılı Genel Tebliğ uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan amortisman listelerinde 7.14.11 No.lu sırada bulunan ceviz, kestane, Antep fıstığı ağaçları 40 yıllık faydalı ömre ve % 2,5 amortisman oranına sahiptir. İşletme tarafından da taşıyıcı bitkinin faydalı ömrünün 40 yıl olduğu varsayılmıştır. Antep fıstığı ağaçları ve sulama tesisine ayrı ayrı amortisman ayrılacaktır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, 65.000,00 TL tutarındaki taşıyıcı bitkilere (Antep fıstığı ağacı) yıllık % 2,5 oranında normal (olağan) amortisman ayrılacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	1.625,00	
07.TAŞIYICI BİTKİ AMORT.GİD:	1.625,00	
	257 BİR. AMORT. HS.	1.625,00
Amortisman Giderleri		

Sulama sistemi ise VUK 333 sayılı Genel Tebliğ uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan amortisman listelerinde 7.14.14 No.lu sırada bulunmakta ve 10 yıllık faydalı ömre ve % 10 amortisman oranına sahiptir. İşletme tarafından da sulama sisteminin faydalı ömrünün 10 yıl olduğu varsayılmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, 27.500,00 TL tutarındaki sulama sistemine yıllık %10 oranında normal (olağan) amortisman ayrılacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	2.750,00
08. SULAMA TESİSİ AMORT.GİD: 2.750,00	
	257 BİR. AMORT. HS. 2.750,00
Amortisman Giderleri	

5.2.3.8. Ürünün Toplanıp Satışa Hazır Hale Getirilmesi

Ürünün hasat edilmesi amacıyla Ağustos ayında 20 geçici-mevsimlik tarım işçisi çalıştırılmış olup günlük 200,00 TL brüt bedel üzerinden işçilere 5 günlük nakit ödeme yapılmıştır. (Stopaj oranı GVK 94. Madde gereği %10 alınmıştır).

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	20.000,00
09.TAŞIYICI BİTKİ İŞÇİLİK GİD: 20.000,00	
	360 ÖD. VER. FON.HS. 2.000,00
	100 KASA HS. 18.000,00
İşçilik Giderleri	

5.2.3.9. Ürünün Satılması

Yıllar geçtikçe daha çok ürün elde edilen Antep fıstığı ağaçlarından aktifleştirildiği ilk hasat döneminde 4.000 kg ürün elde edildiği varsayılmış, bu ürün yaş meyve olarak tarlada teslim edilmek suretiyle toptancıya kilogramı 20,00 TL + %1 KDV tutarından satılmış, bedeli banka havalesi ile tahsil edilmiştir.

102 BANKALAR HS.	80.800,00
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 80.000,00
	391 HES. KDV. HS. 800,00
20,00 TL* 4.000 Kg Ürün Satışı	

5.2.3.10. Maliyet, Gider ve Gelir Hesaplarının Yıl Sonu İşlemleri

Daha önce de değinildiği gibi TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının 16/3b maddesi gereği Antep fıstığı ağaçları bu Standart hükümlerine göre, elde edilen ürün ise 41 No.lu Standart hükümlerine tabi olarak işleme alınacaktır.

41 No.lu Standart, Tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde hasat noktasına göre esaslar getirmektedir. Hasat noktasında ortaya çıkan ürün stok niteliğine sahipse TMS 2 Stoklar Standardı kapsamına girmekte, stok niteliğine sahip değilse ilgili diğer standartların kapsamına girmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015: 796-797 aktaran Hacıhasanoğlu ve Ünlü, 2017: 396).

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının 32. Maddesine göre bir tarımsal ürünün her zaman hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçümünün gerçekleştirileceği belirtilmiştir.” Aynı maddede, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının tarımsal ürünlerin hasat noktasında gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıttığı ifadesine yer verilmiştir.

TMS 2 Stoklar Standardına göre işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünlerin hasat edilmesi sonucu oluşan stoklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço dönemi sonunda hasat edildiği andaki

gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri indirildikten sonra bulunan değer üzerinden ölçülür. Ölçümü gerçekleştirilen bu değer ilgili varlığın stok maliyetidir (Kaya, 2018: 277).

Antep fıstığı hasadı anında gerçeğe uygun değer 80.000,00 TL olarak tespit edilmiştir. Ürün tarlada satıldığı için herhangi bir satış maliyeti hesaplanmamıştır.

İşletmenin yılsonu maliyet, gider ve gelir hesaplarının durumu aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

720 DİR.İŞÇ.GİD.	730 GEN.ÜR.GİD.	600 YURT İÇİ SAT.
20.000,00	15.000,00	80.000,00
	4.000,00	
	2.000,00	
	3.000,00	
20.000,00	5.625,00	80.000,00
	8.000,00	
	1.625,00	
	2.750,00	
	42.000,00	

-Maliyet Hesaplarının Yansıtılması Kaydı

151 YARI MAMULLER ÜRETİM HS.	62.000,00	731 GENEL ÜRT. GİD. YANS. HS.	42.000,00
		721 DİREKT İŞÇ. GİD.YANS.HS.	20.000,00

Maliyet Hesaplarının Yansıtılması

İşletmenin Antep fıstığı üretimi ile ilgili maliyet tablosu aşağıdaki tabloya çıkarılmıştır.

Tablo 2. Üretim Maliyeti

1	Toplam Yıllık Üretim Maliyeti (TL)	62.000,00
2	Toplam Antep Fıstığı Ağacı (Adet)	800
3	Toplam Antepfıstığı Üretimi (Kg)	4.000
4	Birim Antep fıstığı Maliyeti (TL/Kg)	62.000,00/4.000= 15,50 TL
5	Dönem Başı Stok (Kg)	0,00
6	Dönem Başı Stok (TL)	0,00
7	Dönem İçi Üretim (Kg)	4.000,00
8	Dönem İçi Üretim (TL)	62.000,00
9	Dönem Sonu Stok (Kg)	0,00
10	Dönem Sonu Stok (TL)	0,00
11	Satılan Mamul Maliyeti (6+8-10)	62.000,00

Tablo 2' de yer alan bilgilere göre işletme 4.000 kg ürün elde etmiş olup tamamını tarlada hasat alanında toptancıya satmış, bu ürünlerin üretimi için 62.000,00 TL tutarında bir maliyete katlanmıştır. Ortalama birim maliyet 15,50 TL olarak hesaplanmıştır.

-Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünün 80.000,00 TL tutarındaki Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değerleme Kaydı (Değerleme olumlu farkı Tekdüzen hesap planında uygun hesap bulunmadığından, KGK tarafından hazırlanan taslak hesap planında yer alan 643 No.lu TARIMSAL FAALİYETLERDE DEğerLEME ARTIŞLARI hesabına alınmıştır).

152 MAMULLER HS.	80.000,00		
	151 YARI MAMUL. ÜRETİM HS.	62.000,00	
	643 TARIM. FAAL. DEĞ. ART. HS.	18.000,00	

Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Değerleme Yapılması

-Maliyet Hesaplarını Kapatılması Kaydı

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANS.HS.	20.000,00		
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS.	42.000,00		
	720 DİREKT İŞÇ. GİD. HS.	20.000,00	
	730 GENEL ÜRT. GİD. HS.	42.000,00	

Maliyet Hesaplarının Kapatılması

-Satışların Maliyetinin Devri Kaydı

620 SATILAN MAMUL MAL. HS.	80.000,00		
	152 MAMÜLLER HS.	80.000,00	

Satışların Maliyetinin Devri

-Gider Hesaplarının Dönem Kâr veya Zararı Hesabına Devri

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	80.000,00		
	620 SATILAN MAMUL MAL. HS.	80.000,00	

Satışların Maliyetinin Dönem Kar veya Zararı Hesabına Devri

-Gelir Hesaplarının Dönem Kar veya Zararı Hesabına Devri

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	80.000,00		
643 TARIM FAAL. DEĞ. ART.HS	18.000,00		
	690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	98.000,00	

Gelir Hesaplarının Dönem Kar veya Zararı Hesabına Devri

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Tarım sektörünün popülerliği; endüstri, turizm, madencilik gibi sektörlerle göre daha az olsa da, ilk çağlarda yaşayan insanlardan günümüze kadar olan süreçte hep kritik öneme sahip olmuştur. Özellikle Covid-19 pandemisi gibi krizlerde önemini artırmıştır. Ülkemizde daha çok aileler tarafından geleneksel olarak yürütülen tarımsal faaliyetler globalleşmenin etkisiyle büyük işletmelerin yatırım yaptığı sektörler arasına girmiştir.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları yeterince gelişme kaydedemiş ve uygulama birliği sağlanamamıştır. Gökgöz (2012: 61), önemli çalışmalar yapılmasına rağmen tarım sektöründeki faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamalarına vergisel yönden bakılması ve bunun sonucunda istenilen verilerin elde edilemeyişinden dolayı yeterince gelişme gösteremediğini belirtmektedir. Yazarkan (2016: 428)' a göre tarım alanında faaliyette bulunan işletmelerin ekonomik verilere ve bu ekonomik verilerin üretimini gerçekleştiren muhasebe uygulamalarına gereken önemi vermediklerinden dolayı hem dünyada hem de Türkiye' de tarımsal muhasebe uygulamaları istenilen düzeyde gelişmemiştir.

İşletmelerin bir endüstri dalı gibi tarım sektöründe faaliyet göstermeleri, tarım sektörünün yatırım, ihracat, ithalat, amortisman, maliyet hesaplama gibi önemli konuları içermesi, tarım işletmelerinin kendine ait bir muhasebe düzeni oluşturmalarını ve geliştirmelerini zorunlu kılmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standartlarının yayımlanması muhasebe çalışmalarının tarımsal uzmanlık yönünde gelişmesi anlamında atılan önemli adımlardır.

Bu alışmada, Antep fıstığı ağaçlarının ilk arazi yatırımından verim dönemine kadar olan yatırım sürecinin muhasebeleştirilmesi, yatırım tamamlandıktan sonra taşıyıcı bitkilere ilişkin dönem içi giderlerin yapılması, dönem sonu amortisman uygulaması, dönem sonu gelir ve gider hesaplarının işleyişi konuları incelenmiştir. Tekdüzen Hesap Planında taşıyıcı bitkiler ile ilgili bir hesap açılmamış olduğundan, taşıyıcı bitkiler “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabına bağlı alt hesap açılmak suretiyle takip edilmiştir. Çalışmada yer alan muhasebeleştirme işlemlerinde; Vergi Usul Kanunu, Tekdüzen Hesap Planı, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu gibi yürürlükteki yasal mevzuatla uyumlu örneklere yer verilmiştir.

Taşıyıcı bitkilerin 31.12.2015 tarihinden sonraki dönemler için maddi duran varlık kapsamına dâhil edilmesiyle birlikte bu bitkiler için üretim miktarı esasına göre amortisman uygulamasından yararlanılamadığı görülmektedir. Bu durum Antep fıstığı ağaçlarının bir yıl ürün verip diğer yıl ürün vermemesi, ağaçların ne kadar ömrü olduğunun tam tespit edilememesi, her yıl ne kadar ürün alınabileceğinin tam tespitinin yapılamaması gibi etkenlerden kaynaklanmaktadır. Dikmen ve Köksal (2018: 88) taşıyıcı bitkilerle ilgili çalışmalarının konusunu oluşturan ceviz ağaçları için üretim yöntemine göre amortisman hesaplanmanın mümkün olmadığını, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre ceviz ağaçları için normal ya da azalan bakiyeler yöntemlerinden birine göre amortisman hesaplanmasının yapılabileceğini belirtmişlerdir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında bu gibi durumlar için güncellemeler yapılmasının uygun olabileceği değerlendirilmektedir.

TMS 41 Tarımsal rnler Standardı içerisinde yer alan tanımlar incelendiğinde; Standardın 5C maddesinde “Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır” ifadesi kullanılmış, Standardın 5. Maddesinde yer alan tanımlarda ise canlı varlık “Yaşayan hayvan veya bitkidir” şeklinde ifade edilmiş, yine aynı maddede yer alan tarımsal ürün tanımında ise “İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlar incelendiğinde, Antep fıstığı ürünü yukarıda belirtilen TMS-41/5C maddesine göre canlı varlık, TMS-41/5 maddesinde yer alan tanıma göre tarımsal ürün sayılmaktadır. Bu haliyle Standardın tanımları arasında çelişkili ifadeler bulunduğu değerlendirilmektedir.

Antep fıstığı gibi taşıyıcı bitkilerin (ay, kayısı, badem ceviz vb.) retimini gerçekleştiren işletmelerin faaliyetleriyle ilgili muhasebe uygulamalarından güvenilir bilgi elde etmeleri; karar alma, yatırım yapma ve btceleme konularında destek sağlamaktadır. İşletmelerin güvenilir muhasebe bilgilerine sahip olabilmeleri için Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir muhasebe anlayışını benimsemeleri esastır.

Literatürde standartlara uyum açısından, Tekdüzen Hesap Planı içerisinde yer alan boş hesapların yerine yeni hesaplar açılması önerilse de, bu durumun uygulama birliği sağlayamayacağı düşünülmektedir. Tekdüzen Hesap Planının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartları ile diğer Muhasebe Standartlarına uygun olarak güncellenip en kısa sürede yayımlanması muhasebe uygulamaları açısından yararlı olacaktır. Özellik arz eden işlemlerde, Standartlarla Vergi Mevzuatı uyumunun yakalanması muhasebe uygulamaları açısından fayda getirecek, tarım muhasebesi alanı önemli gelişmeler kat edecektir.

Taşıyıcı bitkiler vasıtasıyla gerçekleştirilen üretim zamanla artması, değerifen piyasa koşulları, iklimsel değeriflikler, finansal şartların zorlaşması gibi gelişmelerin yanısıra fiyat, üretim miktarı, politik ve teknolojik gelişmeler gibi risklerden dolayı tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmeler arasında maliyet, satış fiyatları ve kalite yönünden rekabet şartları zorlaşmıştır. Bu sebeple diğer bütün işletmelerde olduğu gibi taşıyıcı bitkiler vasıtasıyla üretim gerçekleştiren işletmelerde gerçeğe uygun maliyetlerin hesaplanması, hesaplanan maliyetlere göre satış fiyatının belirlenmesi ve gerçeğe uygun finansal raporlar düzenlenmesi işletmelerin alacağı kararlar yönünden dikkate alınması gereken bir yaklaşım olmalıdır (zulucan, 2021: 14).

Sonuç olarak, çalışmadan elde edilen veriler işığında taşıyıcı bitkilerin bir duran varlık kalemi olarak TMS 16 kapsamında incelenmesi, muhasebeleştirilmesi ve değerleme işlemlerinin, finansal tabloların daha doğru, gerçeğe uygun, şeffaf ve evrensel nitelikteki verileri içermesine imkân sağlayacağı kanaatine varılmıştır. Çalışmanın Antep fıstığı, çay, ceviz, kayısı, badem ve benzeri taşıyıcı bitkilerin üretiminde yer alan sürecin muhasebeleştirilmesi konusunda tarım muhasebesi araştırma ve uygulayıcılarına referans olacağı, literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Christiani, T. A. (2016). Normative and Empirical Research Methods: Their Usefulness and Relevance in the Study of Law as an Object, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 201-207. doi: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.006>.
- Demirkol, Ö. (2006). Seracılıkta Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dikmen, B. B. ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11 (3), 82-96.
- Doğan, Z., Arslan, S. ve Köksal, A. G. (2013). Historical Development Of Agricultural Accounting And Difficulties Encountered In The Implementation Of Agricultural Accounting, *International Journal of Food and Agricultural Economics (IJFAEC)*, 1(1128-2016-92008), 105-114. doi: [10.22004/ag.econ.160099](https://doi.org/10.22004/ag.econ.160099)
- Eldoğan, Ü. ve Şahin, A. (2015). Gaziantep İlinde Antepfıstığı Üretim Ekonomisi Araştırması, *KSÜ Doğa Bil. Dergisi*, 18 (3), 29-36.
- Erdem E. ve Tuğcu C. (2019). Temel Sektörlerde Gelişmeler-I: Tarım Sektörü, Toprak, M. ve Çatalbaş, N. (Ed.), *Türkiye Ekonomisi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 105-124.
- Ertürk, E., Geçer, M., Gülsoy, E. ve Yalçın, S. (2015). Antepfıstığı Üretimi ve Pazarlaması, *Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 5 (2), 43-62.
- Gökgöz, A. (2012). Balık Üretme İşletmesinde TMS-41 Kapsamında Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, *1. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (4), 142.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Ünlü, A. (2017). Canlı Varlıkların TMS 41 ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi: Süt Üretim İşletmesi Uygulaması, *International Journal of Academic Value Studies*, 3 (9), 394-410.
- Kaya, H.P. (2018). Stoklara İlişkin Tms 2 ve Bobi Frs Karşılaştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2), 262-285.
- Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2016). Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi, Çalıyurt, K. (Ed.), Prof.Dr.Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finasta Güncel Konular 2016, Edirne, Trakya Üniversitesi Matbaası, 112-135.
- KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 15.12.2021).
- Kırhoğlu, H. ve Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2) , 107-127.
- Kırhoğlu, H. ve Bağdat, A. (2016). Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Muhasebeleştirilmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı.
- Mateş, D. ve Grosu, V. (2008). Evaluating and Recognising Biological Assets and Agricultural Activities According to IAS 41, *Lucrari Stiintifice-Seria Agronomie*, 51, 457-462.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). <https://gib.gov.tr/node/88229> (Erişim Tarihi: 30.11.2021).
- Özulucan, A. (2021). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına

Uygun Hesap Planı Taslağına G6re Muhasebeleştirilmesi, Mali 6z6m Dergisi, Temmuz-Ağustos 2021, 13 - 41.

Paksoy, 6. B. (2021). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Badem Bahçesinde Uygulama, 6c6nc6 Sekt6r Sosyal Ekonomi Dergisi, 56 (3), 1522-1542.

Sedl6cek, J. (2010). The Methods of Valuation in Agricultural Accounting. Agricultural Economics (AGRICECON), 56 (2), 59-66 doi: [10.17221/1487-AGRICECON](https://doi.org/10.17221/1487-AGRICECON).

Sevileng6l, O. (1995). Genel Muhasebe, Ankara, Lazer Ofset.

Şen, . (2011). T6rkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması, Mali 6z6m Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, 133-159.

Şen, İ. ve Karag6l, A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve 6lme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7 (3), 27-48.

Taştekin, M.T. (2019). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Kalemi Olan Taşıyıcı Bitkilerin T6rkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları erevesinde Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, Yayınlanmamış Y6ksek Lisans Tezi, Balıkesir 6niversitesi Sosyal Bilimler Enstit6s6, Balıkesir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.11.2021).

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2041.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.11.2021).

TMS 2 Stoklar Standardı.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2021).

Yazarkan, H. (2016). 6retim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin T6rkiye Muhasebe Standartları (TMS) erevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ő. 6rneği, Y6netim ve Ekonomi Dergisi, 23 (2) , 409-434 .

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1960). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi: 01.12.2021).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 10.12.2021).

333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği. (2004). <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim Tarihi: 30.11.2021).