muvu
muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi
Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Prof. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

Yayın Türü

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

muvu
muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Doç. Dr. Tamer AKSOY
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Doç. Dr. Michael ALLES (Rutgers University, ABD)
Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Prof. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Doç. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Prof. Dr. Hakan ERKUŞ
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Prof. Dr. Şükrü KIZILOT
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH (University of Southern India, ABD)
Prof. Dr. Ganite KURT
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Prof. Dr. Ömer LALİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP
Doç. Dr. Supriti MISHRA (International Management Institute, Hindistan)
Prof. Dr. Can Şımga MUGAN
Prof. Dr. Ersan ÖZ
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Hou Shou PENG (National Taipei University, Tayvan)
Prof. Dr. Joshua RONEN (New York University, ABD)
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
Prof. Dr. Güven SAYILGAN
Prof. Dr. Seval SELİMOGLU
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Fevzi SÜRMELİ
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülya TALU
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Selçuk USLU
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Doç. Dr. Serap YANIK
Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları

2014 yılının son baskısında güncel konuları hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz dört makale ile karşınızdayız.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Porf Dr. Nalan AKDOĞAN
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
Dergisi Editörü

İçindekiler

Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI — İFLAS ERTELEMESİNE BAŞVURAN ŞİRKETLERDE KAYYIMIN KARŞILAŞABİLECEĞİ MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ: KOBİ'LERDE DURUM DEĞERLENDİRMESİ 1

Yrd.Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
Doç.Dr. Arman Aziz KARAGÜL — YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK SINIFI OLARAK TAŞIYICI BİTKİLER: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME 27

Yrd.Doç.Dr. Erdal YILMAZ — SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ TÜKENMİŞLİK DÜZEYLERİ İLE İŞE BAĞLILIK DÜZEYLERİ ARASINDAKİ İKİŞKİ: SAMSUN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA..... 49

Yrd.Doç.Dr. Ufuk GENCEL — VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İŞTİRAK MÜESSESESİ VE SORUNLARI 71

Endeksler

Index Copernicus

https://journals.indexcopernicus.com/search/details?id=43648 (https://journals.indexcopernicus.com/search/details?id=43648)

ULAKBIM - TR Dizin

http://cabim.ulakbim.gov.tr/tr-dizin/tr-dizinde-dizinlenen-dergi-listesi/ (http://cabim.ulakbim.gov.tr/tr-dizin/tr-dizinde-dizinlenen-dergi-listesi/)

EBSCOHost - Business Source Complete

http://web.b.ebscohost.com/ehost/command/detail?sid=0c26b009-f7b2-4b7c-b8a7-fa8c5acb548b%40sessionmgr104&vid=0&hid=116&bdata=Jmxhbmc9dHlmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl (http://web.b.ebscohost.com/ehost/command/detail?sid=0c26b009-f7b2-4b7c-b8a7-fa8c5acb548b%40sessionmgr104&vid=0&hid=116&bdata=Jmxhbmc9dHlmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl)

DRJI

http://www.drji.org/JournalProfile.aspx?jid=2564-6591 (http://www.drji.org/JournalProfile.aspx?jid=2564-6591)

Google Scholar

https://scholar.google.com/scholar?hl=en&q=muhasebe+ve+vergi+uygulamalar%C4%B1+dergisi&as_sdt=1%2C5&as_sdtp=&oq= (https://scholar.google.com/scholar?hl=en&q=muhasebe+ve+vergi+uygulamalar%C4%B1+dergisi&as_sdt=1%2C5&as_sdtp=&oq=)

Asos Index

http://asosindex.com/muhasebe-ve-vergi-uygulamalari-dergisi-h234400.html (http://asosindex.com/muhasebe-ve-vergi-uygulamalari-muvu-h155033.html) (http://asosindex.com/muhasebe-ve-vergi-uygulamalari-muvu-h155033.html)

SOBİAD

http://atif.sobiad.com/TarananDergiler (http://atif.sobiad.com/TarananDergiler)

İdealonline

http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/lookAtPublications/journalDetail.xhtml?uId=712 (http://www.idealonline.com.tr/IdealOnline/lookAtPublications/journalDetail.xhtml?uId=712)

CiteFactor

https://www.citefactor.org/journal/index/17029/muhasebe-ve-vergi-uygulamalar#.XrUwPGgzZPY
(https://www.citefactor.org/journal/index/17029/muhasebe-ve-vergi-uygulamalar#.XrUwPGgzZPY)

ULAKBİM Dergi Sistemleri (//dergipark.org.tr/tr/)

ULAKBİM Dergi Sistemleri (//dergipark.org.tr/tr/)

YENİ BİR MADDİ DURAN VARLIK SINIFI OLARAK TAŞIYICI BİTKİLER: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Yrd.Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN*
Doç.Dr. Arman Aziz KARAGÜL**

ÖZET

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nun 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu Sıra 30 ve 31 no'lu tebliğleri ile 16 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olan Maddi Duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarında değişiklik yapılmıştır. Bu tebliğlerle birlikte "taşıyıcı bitkiler" maddi duran varlık kalemleri arasına dahil edilmiştir. Tebliğlerden evvel TMS 41 kapsamında raporlanmakta olan tarımsal ürünlerde ayrım yapılarak, taşıyıcı bitkilerin hem varlık olarak tanımı yapılmış, hem de TMS 16 kapsamında değerlendirilecek bir maddi duran varlık kalemi olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, yeni bir maddi duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetler

JEL Kodlar: M41

BEARER PLANTS AS A NEW CLASS OF PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT: RECOGNITION AND MEASUREMENT

ABSTRACT

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority has brought amendments for TMS-16 Property, Plant & Equipment and TMS-41

* *Sorumlu Yazar, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul. ilksen@ticaret.edu.tr*
** *Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Eskişehir. aaziz@anadolu.edu.tr*

Agriculture with the statements no. 30 & 31 published in 12.11.2014. According to the mentioned statements "bearer plants" are now included in fixed assets. With the seperation of agricultural produce reported under TMS-41 prior to the statements, the bearer plants have been recognized and defined as an asset considered within TMS-16. The objective of this study is to explain and show the latest amendments affecting initial recognition and measurement of the bearer plants. For this, the statements published no. 30 & 31 and amendments in TMS-16 and TMS-41 are examined.

Key Words: Bearer Plants, Property, Plant and Equipment, Agriculture

JEL Codes: M41

1. GİRİŞ

Tarımsal ürünler ve canlı varlıklar, ziraat işletmelerinin varlıkları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Türkiye Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları (TMS/TFRS)'na göre raporlama yapılmasına geçilmekle birlikte canlı varlıklar ve tarımsal ürünler bilançoda stoklar ve maddi duran varlıklardan ayrı bir kalem olarak raporlanmaya başlamıştır (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 272). Tarımsal ürün ve canlı varlıklar için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanmaktadır.

TMS 41'de canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi halinde, ilk muhasebeleştirmede ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir (Güler 2012, 740). Standardın bu maddesine göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve her raporlama dönemindeki değerlemesinde "değerleme yaklaşımı" esas alınmaktadır. Canlı varlıklar değerleme yaklaşımına göre amortismana ve özel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. Canlı varlıkların dönem sonundaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri, dönem başındaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile karşılaştırılmakta ve aradaki farklar gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 41, Madde 26). Bu farklar gelir tablosunda; artış olması durumunda "Gerçeğe Uygun Değer Artış Karı", azalış olması durumunda ise "Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararı" olarak raporlanmaktadır.

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda ise canlı varlığın maliyetinden, bu varlıkla ilgili her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılık tutarları

düşülerek ölçülmektedir (Demirkol 2008, 114). Maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün ölçülmesinde TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları dikkate alınmalıdır (TMS 41, 33. Madde). Standardın yine 30. maddesine göre, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilir duruma geldiğinde, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Tarımsal ürünler söz konusu olduğunda ise standardın 13. Maddesine göre, bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler ise hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi halinde, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmelidir. Tarımsal ürünlerin değerleme hususları da canlı varlıklarla paraleldir. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan kazanç ya da zararlar, bu kazanç ya da zararların oluştuğu dönemin gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 41, Madde 28). Standardın 32. Maddesine göre işletme, hasat noktasında bir tarımsal ürünü her zaman satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçebilmektedir. Çünkü standart, tarımsal ürünlerin hasat noktasında her zaman gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini varsaymaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK), Haziran 2014'te taşıyıcı bitkilerin UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir değişiklik yayınlamıştır. Bu değişikliğe paralel olarak KGK'nın 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu Sıra 30 ve 31 no'lu tebliğleri ile TMS 16 Maddi duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarında değişiklik yapılmıştır. Bu tebliğlerle birlikte "taşıyıcı bitkiler" maddi duran varlık kalemleri arasına dahil edilmiştir. Tebliğlerden evvel TMS 41 kapsamında raporlanmakta olan tarımsal ürünlerde ayrım yapılarak, taşıyıcı bitkilerin hem varlık olarak tanımı yapılmış, hem de TMS 16 kapsamında değerlendirilecek bir maddi duran varlık kalemi olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, yeni bir varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmektedir.

2. TAŞIYICI BİTKİLER

KGK'nın yayınlamış olduğu TMS 16 Maddi Duran Varlıklarda değişiklik yapılmasına dair olan 30 sıra numaralı tebliğinin 2. maddesinin "b" bendinde ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetlerde değişiklik yapılmasına dair olan 31 sıra numaralı tebliğinin 5. maddesinin "d" bendinde taşıyıcı bitki;

"*Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:*

(a) *Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,*

(b) *Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi,*

(c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması."

olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre taşıyıcı bitki, bir dönemden daha fazla tarımsal ürün üretecek yani ürün verecek ve tarımsal ürün olarak satılma olasılığı düşük olacak olan canlı varlıktır.

31 Sıra numaralı tebliğin 5. Maddesinin "e" bendine göre;

- Kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaç gibi tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler,

- Hem meyve hasat etmek, hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar gibi, işletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ya da satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin olması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve

- Mısır ve buğday gibi yıllık mahsuller

taşıyıcı bitki değildir. Taşıyıcı bitkiler faydalı ömürlerinin sonuna geldiğinde yani artık ürün vermediğinde yakacak odun olarak kullanılmak üzere kesilerek kalıntı değerleri ile satılabilmektedir. Bu tür önemsiz kalıntı değerleri ile satışlar, bu bitkinin taşıyıcı bitki olma özelliğini kaybettirmemektedir. Ayrıca taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlık olup TMS 41'e tabidir.

2.1. TMS 16'da Taşıyıcı Bitkiler (Eklenen / Değiştirilen Hükümler)

KGK'nın 30 sıra numaralı tebliği ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak aşağıdaki değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır:

i. Kapsam bölümünün 3. maddesi yani TMS 16'nın hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı kısım şu şekilde değiştirilmiştir:

"(a) "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.

(b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler). Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.

(c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz: "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardı).

(d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar." (30 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 2/a).

ii. TMS 16'nın tanımlar bölümünün 6. maddesine Defter Değerinden önce yukarıda tanımlanan taşıyıcı bitkinin tanımı eklenmiştir (30 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 2/b).

iii. TMS 16'nın 22. Maddesinden sonra gelmek üzere *"Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda, bu Standartta 'inşa' ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde dikkate alınır."* maddesi eklenmiştir (30 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 2/c).

iv. TMS 16'nın maddi duran varlık sınıflarının sıralandığı 37. Maddesine taşıyıcı bitkiler eklenmiştir. Bu durumda taşıyıcı bitkiler ayrı bir maddi duran varlık sınıfı olarak kabul edilmiştir (30 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 2/ç).

v. TMS 16'nın 81I maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki maddeler eklenmiştir (30 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 2/d):

"81J. "-"

81K. Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğiyle (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) bu Standardın 3, 6 ve 37 nci paragrafları değiştirilmiş, 22A ve 81L-81M paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler, 81M paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.

81L. Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca gereken sayısal bilgi sunulur."

81M. Taşıyıcı bitkilere ilişkin bir kalemin, Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk kez uygulandığı raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarda sunulan ilk dönemin başındaki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi tercih edilebilir ve söz konusu gerçeğe uygun değer o tarihteki tahmini maliyet olarak kullanılabilir. Önceki defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, sunulan ilk dönemin başındaki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesine yansıtılır."

2.2. TMS 41'de Taşıyıcı Bitkiler (Eklenen / Değiştirilen Hükümler)

KGK'nın 31 sıra numaralı tebliği ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak aşağıdaki değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır:

i. Kapsam bölümünün 1. maddesi yani TMS 41'in hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanacağı kısım şu şekilde değiştirilmiştir:

"*(a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,*

(b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve

(c) Paragraf 34-35'de yer alan devlet teşvikleri." (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/a).

ii. Kapsam bölümünün 2. Maddesi yani TMS 41'in hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmayacağı kısım aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"*(a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).*

(b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (bakınız: TMS 16). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır.

(c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).

(d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (bakınız: TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)." (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/b).

iii. Kapsam bölümünün 3. maddesinin ilk cümlesi "*Bu standart, işletmenin*

canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır." olarak değiştirilmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/c).

iv. Yine TMS 41'in kapsam bölümünün 4. maddesinde yer alan tablo aşağıdaki gibi revize edilmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/ç).

Tablo 1. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürün, Hasattan Sonra İşlenme Sonucu Ortaya Çıkan Ürünler

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

Kaynak: KGK, 31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/ç.

v. TMS 41'in tanımlar bölümünün 5. maddesine Tarımsal Ürün tanımından sonra yukarıda tanımlanan taşıyıcı bitkinin tanımı eklenmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/d). 5. maddenin sonuna taşıyıcı bitkilerin ayrımının pekiştirilmesi için aşağıdaki maddeler eklenmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/e):

"5A. Aşağıdakiler taşıyıcı bitki değildir:

(a) Tarımsal ürün olarak hasat edilmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçlar),

(b) İşletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (örneğin, hem meyve hem de kereste için yetiştirilen ağaçlar) ve

(c) Yıllık mahsul (örneğin, mısır ve buğday).

5B. Taşıyıcı bitkiler artık ürün elde etmek amacıyla kullanılmadıklarında, söz konusu bitkiler örneğin yakacak odun olarak kullanılması için kesilip kalıntı olarak satılabilir. Bu tür önemsiz kalıntı satışları bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılamasını engellemez.

5C. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır."

vi. TMS 41'in 24. maddesinin a bendi "İlk maliyetin yüklenilmesinden bu yana çok az bir biyolojik dönüşüm gerçekleşmiş olması (örneğin raporlama dönemi sonundan hemen önce ekilen fideler veya yeni edinilmiş canlı varlıklar)" olarak değiştirilmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/g).

vii. TMS 41'in 44. maddesi "*Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulan canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder. Taşıyıcı canlı varlıklar ise, tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değillerdir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar.*" olarak değiştirilerek taşıyıcı bitkiler ve taşıyıcı canlı varlıkların tüketilebilir canlı varlıklardan ayrımı vurgulanmıştır (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/ğ).

viii. Son olarak TMS 41'in 61. maddesinden sonraya gelmek üzere aşağıda yer alan iki madde eklenmiştir (31 Sıra No'lu Tebliğ, Madde 5/h):

"*62. Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğiyle (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) bu Standardın 1-5, 8, 24 ve 44 üncü paragrafları değiştirilmiş ve 5A-5C ile 63 üncü paragraflar eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler TMS 8 uyarınca, geriye dönük olarak uygulanır.*

63. Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler değişikliğinin (TMS 16 ve TMS 41'e ilişkin değişiklik) ilk uygulandığı raporlama döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında zorunlu kılınan sayısal bilginin açıklanması gerekli değildir. Ancak sunulan her bir önceki dönem için TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca gereken sayısal bilgi sunulur."

3. TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yukarıda detaylı bir şekilde açıklandığı gibi taşıyıcı bitkiler, son düzenlemelerden sonra TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına tabidir. Dolayısıyla taşıyıcı bitkilerin hem ilk muhasebeleştirilmesinde, hem de izleyen raporlama dönemlerinde değerlenmesi ile ilgili olarak TMS 16 hükümleri uygulanacaktır.

3.1. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Muhasebeleştirilmesi

TMS 16'nın 7. Maddesine göre taşıyıcı bitkilerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması durumlarında varlık olarak finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu şartları sağlayan taşıyıcı bitkiler maliyet değerleri ile aktifleştirilmektedir (Alexender ve diğerleri 2005, 207). Bir taşıyıcı bitki kaleminin maliyeti TMS 16'nın 16. Maddesine göre aşağıdaki unsurları içermelidir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yere ve işletme yönetimi tarafından amaçlandığı şekilde verim sağlaması için gerekli olan her türlü maliyet,
- Taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve taşınması ile dikileceği alanın hazırlanmasıyla ilgili tahmini maliyet.

Taşıyıcı bitki ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (TMS 16, Madde 17):

- Doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Dikim maliyetleri,
- Mesleki ücretler.

TMS 16'nın 20. Maddesine göre bir taşıyıcı bitkinin, işletme yönetimin amaçları doğrultusunda tarımsal ürün üretebilmesi amacı ile gerekli duruma ve konuma getirildiği andan sonra oluşan maliyetlerin bu varlığın maliyetine eklenmesine son verilmelidir. Örneğin;

- işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda verim sağlamakta olup, normal verim kapasitesinin altında verim sağlayan taşıyıcı bitkiler için katlanılan maliyetler,

- taşıyıcı bitkinin üreteceği tarımsal ürüne henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler (pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir),

- işletme faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ya da yeniden yerleşimine

3.2. Taşıyıcı Bitkilerde Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme, taşıyıcı bitkilerin ilk kez maliyet bedeli ile aktifleştirilmesinden sonra bu varlıkların değerlemesi ile ilgili olarak maliyet modeli ya da yeniden değerleme modelini bir muhasebe politikası olarak seçmeli ve aynı muhasebe politikasını taşıyıcı bitki sınıfının tamamı için uygulamalıdır (TMS 16, Madde 29).

3.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeli, bir maddi duran varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin varlık olarak aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesidir (TMS 16, Madde 30).

3.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden finansal tablolarda raporlanması yeniden değerleme modelidir. Taşıyıcı bitkinin yeniden değerlenmiş tutarı, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesiyle bulunan değerdir (TMS 16, Madde 31).

Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerleme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olması nedeniyle yıllık olarak yeniden değerleme yapılmasını gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için yıllık olarak yeniden değerleme yapılma-

sına gerek yoktur, bu kalemler için sadece üç ya da beş yılda bir yeniden değerleme yapılması gerekli olabilmektedir (TMS 16, Madde 34).

Taşıyıcı bitkiler yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihinde birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşit olmaktadır (TMS 16, Madde 35).

Eğer yeniden değerleme sonrasında bir varlığın defter değeri artarsa, bu artış diğer kapsamlı gelirde yani özkaynaklarda yeniden değerleme artışı olarak muhasebeleştirilmelidir. Fakat bu varlıkla ilgili daha önce gelir tablosunda ilişkilendirilmiş bir değer azalışı varsa, önce bu değer azalışı tutarı kadar gelir muhasebeleştirilmelidir yani gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer azalışı sıfırlanmalıdır (TMS 16, Madde 39).

Eğer yeniden değerleme sonrasında bir varlığın defter değeri azalırsa, bu azalış gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak bu varlıkla ilgili daha önce diğer kapsamlı gelirle ilişkilendirilen bir yeniden değerleme artışı varsa, değer azalışı ilk olarak diğer kapsamlı gelirdeki tutardan mahsup edilmelidir (TMS 16, Madde 40).

Bir taşıyıcı bitki ile ilgili özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıllar karlarına aktarılabilmektedir (TMS 16, Madde 41).

3.2.3. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman

Taşıyıcı bitkiler TMS 16'ya tabi olacağı için, işletme bu varlıklarla ilgili ister maliyet modelini, ister yeniden değerleme modelini bir muhasebe politikası olarak seçsin, her iki durumda da bu varlıklar için amortisman ayrılacaktır.

Bir taşıyıcı bitkinin amortismana tabi tutarı, varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmalıdır (TMS 16, Madde 50). Daha önce de ifade edildiği gibi taşıyıcı bitkilerin kalıntı değeri genellikle önemsiz kabul edilmektedir. Ancak taşıyıcı bitkilerin amortismana tabi tutarları, kalıntı değer düşülerek belirlenmelidir (Bayazıtlı ve diğerleri, 153). Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz kabul edilmektedir (TMS 16, Madde 53).

Bir taşıyıcı bitki, işletmenin amaçladığı *normal verime çağına ulaşmasından, kesim çağına gelme süresi arasında* amortismana tabi tutulmalıdır. Bir taşıyıcı bitkinin yararlı ömrünün belirlenmesinde varlığın beklenen kullanımı dikkate alınmalıdır. Varlığın beklenen kullanımı, varlığın beklenen

kapasitesine veya fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilmelidir. Bir taşıyıcı bitkinin yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklarına ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (Taştan ve diğerleri 2012, 304).

TMS 16'da bir maddi duran varlığın amortismana tabi tutarını, varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri yer almaktadır. Bu yöntemler; doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Bu yöntemlerden taşıyıcı bitkiler için uygulanabilecek amortisman yöntemleri, doğrusal (normal) amortisman ve azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemleridir. Üretim miktarı yönteminin bu varlıklar için uygulanamama nedeni olarak, bir taşıyıcı bitkiden elde edilecek tarımsal ürünün miktarının tam olarak tespit edilemeyecek olması verilebilir.

4. ÖRNEK UYGULAMA

4.1. İlk Muhasebeleştirme

Bir ticaret şirketi olan NUTSAN Ticaret A.Ş. ayrı bir faaliyet kolu olarak ceviz yetiştirmek için İzmit'te 30 dönüm arazi almıştır. Arazinin alımı sırasında katlanılan maliyetler ve bu maliyetlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Arazi Satın Alma Bedeli	100.000
Tapu Harcı (Binde 20)	2.000
Emlakçı Komisyonu	1.750

250 ARAZİ VE ARSALAR		103.750	
250.01 Taşıyıcı Bitki Arazisi			
	102 BANKALAR		100.000
	100 KASA		3.750
Arazinin satın alınması			

Alınan arazi meyilli olduğu için ve ceviz fidanları dikilmeden önce arazinin kullanıma hazır hale getirilmesi için bir takım işlemlerin yapılması gerekmiştir. Bu işlemlerin maliyetleri şu şekildedir:

Teknik Danışmanlık	2.000 TL
Arazinin İş Makinesi ile Tesviyesi	15.000 TL
Arazinin Traktörler Sürülmesi	3.500 TL
Arazinin Çevresinin Beton Direkli Tel Çit ile Kapatılması	12.000 TL
Fidan Dikim Yeri İşaretleme	250 TL
Arazide Fidanlar İçin İş Makinesi ile Fidan Çukurlarının Açılması	6.000 TL

KGK'nın 30 ve 31 sıra no'lu tebliğleri ile birlikte taşıyıcı bitkiler ayrı bir maddi duran varlık sınıfı kabul edildiğinden TMS 16'nın 17. maddesinde açıklanan maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve işletme yönetimi tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili maliyetler taşıyıcı bitkiler açısından da geçerli olacaktır (Özerhan ve Yanık 2012, 219). Buna göre; doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ya da yetiştirilmesi ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, taşıyıcı bitkinin dikileceği yerin hazırlanması ile ilgili maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, dikim maliyetleri, mesleki ücretler taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde doğrudan ilişki kurulabilen maliyetler arasında sayılmaktadır. Bu nedenle yukarıdaki maliyetler taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmiştir.

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	38.750	
	258.01 Yap. Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
	102 BANKALAR / 100 KASA		38.750
	Taşıyıcı bitkilerin dikileceği alanın hazırlanması		

Tüm bu harcamalar ve ceviz fidanlarının alınması sırasında katlanılan harcamaların bir kısmı için bir yıllık banka kredisi kullanılmış ve bu krediden dolayı 7.500 TL faiz tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden bu kredinin aktifleştirilmesi veya dönem gideri yazılması konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı gereklilikleri uygulanmalıdır. TMS 23'e göre borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel ilke, bu maliyetlerin dönem gideri olarak kaydedilmesidir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için ilgili varlıkların özellikli varlık yani satışa ya da kullanıma hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık olması gerekmektedir.

Ceviz ağaçlarının ürün vermeye başlaması uzun bir süreyi gerektireceğinden yapılan borçlanmanın faizi aktifleştirilmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		7.500	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
	102 BANKALAR		7.500
Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi			

Ceviz fidanı dikilecek arazi hazırlandıktan sonra 5 x 7 ekim için tanesi 18 TL'den 960 adet üç yaşında Chandler türü ceviz fidanı ile 1.800 TL tutarında fidan destek kazığı satın alınmış ve bedeli peşin olarak ödenmiştir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		19.080	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
	102 BANKALAR / 100 KASA		19.080
Fidanların ve destek kazıklarının satın alınması			

Fidanların dikimi için çeşitli masraflara katlanılmıştır. Bu masraflar şu şekildedir:

Çiftlik Gübresi	3.120 TL
Kompoze Gübre	650 TL
Potasyum Sülfat	720 TL
Azot	600 TL
TOPLAM	5.090 TL

Fidanların dikimi için günlüğü 60 TL'den 15 işçi 3 gün çalışmıştır. Ayrıca fidanlara can suyu verilmiştir. Can suyu maliyeti 180 TL'dir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		7.970	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
	100 KASA		7.970
(15 x 3 x 60) + 5.090 + 180 = 7.970 TL			

Arazinin bulunduğu yerde su kaynağı olmadığı için Mayıs, Haziran, Temmuz ve Ağustos aylarında tankerle su getirtilmiş ve fidan başı 30 lt su verilmiştir. Suyun taşınması ve sulama maliyeti olarak aylık 3.750 TL'ye katlanılmıştır.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		15.000	
258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları			
	100 KASA		15.000
3.750 TL x 4 ay = 15.000 TL			

Eylül ayında fidanların ilk budaması yapılmıştır. Bunun için 15 işçi günlüğü 60 TL'den çalışmıştır. Ayrıca aşağıdaki masraflara katlanılmıştır:

Yaprak Gübreleme	150 TL
Zirai İlaçlama	200 TL
Toprak ve Yaprak Analizi	320 TL
Çapalama	1.000 TL

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.570	
	258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
	100 KASA		2.570
	Dikim sonrası çeşitli masraflar		

250 ARAZİ VE ARSALAR	
103.750	

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	
7.500	
38.750	
19.080	
7.970	
15.000	
2.570	
90.870	

Birinci yılın sonunda yapılmakta olan yatırımlar hesabının alt kırılımında izlenen taşıyıcı bitkiler bilanço dipnotlarında 90.870 TL olarak raporlanmıştır.

İkinci yıl tankerle su taşıyarak sulama maliyeti yüksek olduğundan işletme su havuzu ve sulama tesisatı yaptırmaya kadar vermiştir. Su havuzu 10.000 TL'ye, sulama tesisatı ise 7.000 TL'ye yaptırılmıştır.

	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	17.000	
	258.01 Yap.Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		
	102 BANKALAR		17.000
	Su havuzu ve sulama tesisatı bedeli olarak		

Ayrıca rutin olarak fidanların dördüncü yaşından normal verim yaşı olan 10. yıla kadar altı yıl boyunca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır (enflasyon dikkate alınmamıştır). Maddi duran varlıklarla ilgili günlük giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Ancak yapılan harcamalar maddi duran varlıkların kullanım ömrünü ve verimini arttıracak nitelikteyse (aktifleştirilme koşullarını sağlıyorsa) ilgili varlığın maliyetine eklenerek

aktifleştirilmelidir (TMS 16, 13. ve 14. Madde). Aşağıda belirtilen harcamalar ceviz ağaçlarının verimine direkt olarak etki edeceğinden, taşıyıcı bitkilerin defter değerine ilave edilerek aktifleştirilmiştir.

Tablo 2. Taşıyıcı Bitkilerin Normal Verim Çağına Kadar Yapılan Harcamalar

	2. Yıl (4 yaş)	3. Yıl (5 yaş)	4.Yıl (6 yaş)	5.Yıl (7 yaş)	6.Yıl (8 yaş)	7.Yıl (9 yaş)
İki Kez Budama	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800
Çapalama	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
İlaçlama + Analiz	520	520	520	520	520	520
Gübre	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
Teknik Destek	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Su Havuzu ve Tes.	17.000					
TOPLAM	26.320	9.320	9.320	9.320	9.320	9.320
Bilançoda Raporlanan Tutar	***117.190***	***126.510***	***135.830***	***145.150***	***154.470***	***163.790***

Bir sonraki yıl ceviz fidanları artık normal verim çağına gelen ceviz ağaçları olduğundan yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılarak ilgili maddi duran varlık sınıfına transfer edilmelidir. Mevcut tek düzen hesap planında boş hesap olmadığından 256 Diğer Duran Varlıklar hesabının alt kırılımında izlenebilecektir.

	256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	163.790	
	256.01 Taşıyıcı Bitkiler		
	256.01.01 Ceviz Ağaçları		
	258 YAP. OLAN YATIRIMLAR		163.790
	258.01 Yap.Ol.Taş.Bitki Yat.		
	Ceviz ağaçlarının normal verim çağına ulaşması		

4.2. Dönem Sonu Değerlemesi (Sonraki Dönemler)

İşletmeler, maddi duran varlıkların dönem sonunda finansal tablolarda raporlanacak tutarın ölçümü için standardın TMS 16'nın 29. maddesine göre bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerleme modelini seçerek, bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır. Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir (Kıymetli Şen 2013, 24).

4.2.1. Maliyet Modeli

NUTSAN Ticaret A.Ş. taşıyıcı bitkilerin yeniden sınıflandırılmasından sonra bu varlıkların dönem sonu değerlemesi ile ilgili muhasebe politikasını

maliyet modeli olarak seçmiştir. Maliyet modeline göre ilgili maddi duran varlık sınıfında amortisman ayrılacak ve en az yılda bir kez olmak üzere değer düşüklüğü testi yapılacaktır.

Aktifleştirmenin ilk yılı sonunda yapılan değer düşüklüğü testinde taşıyıcı bitkilerde değer düşüklüğü olmadığı saptanmıştır. Amortisman yöntemi olarak, doğrusal amortisman yöntemi tercih edilmiş ve seçilmiştir. Amortismana tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı değer öngörüsü yapılmamıştır. Çünkü varlığın kullanım ömrü çok uzundur ve uzun yıllar bu varlıklardan faydalanılması beklenmektedir. Kullanım ömrünün sonunda ağaçlar ancak kereste / yakılacak odun olarak satılabilecektir. Kalıntı değer öngörüsü sonraki yıllara bırakılmıştır.

İşletme daha önce ceviz üretimi yapmadığı için ceviz ağaçlarının faydalı ömrünün belirlenmesine yönelik geçmiş tecrübelerini kullanamamaktadır. Yapılan araştırmalarda Chandler türü ceviz ağaçlarının ortalama faydalı ömrünün ortalama olarak 125-150 yıl olduğu görülmüştür. İşletme ceviz ağaçlarının faydalı ömrünü 125 yıl olarak belirlemiş ve amortisman oranını %0,8 olarak kullanmıştır. Ayrılan amortisman ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.310,32	
	730.10 Amortisman Giderleri		
	730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı		
	257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		1.310,32
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
	257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
	163.790 x %0,8 = 1.310,32 TL		

4.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

NUTSAN Ticaret A.Ş. taşıyıcı bitkilerin yeniden sınıflandırılmasından sonra bu varlıklarla ilgili muhasebe politikasını yeniden değerleme modeli olarak da seçebilmektedir. Yeniden değerleme modelinin bu maddi duran varlık sınıfına uygulanabilmesi için gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyor olması gerekmektedir. Yeniden değerleme modelinde maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir (Örten ve diğerleri 2007, 197). Bir maddi duran varlıkla ilgili değer artışı özkaynaklar altında izlenmektedir. Fakat bu varlıkla ilgili daha önce bir değer düşüklüğü tutarı gelir tablosunda muhasebeleştirilmişse, değer artışı ilk önce bu değer azalışından düşülmelidir.

Maliyet modelinde açıklanan gerekçelerle; kalıntı değer öngörüsü yapılmamış, amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman yöntemi se-

çilmiş ve taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü 125 yıl, amortisman oranı %0,8 olarak belirlenmiştir. Bu durumda varlıkların taşıyıcı bitki olarak sınıflandırıldığı ilk yılın sonunda ayrılan amortisman ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.310,32	
730.10 Amortisman Giderleri			
730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı			
	257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		1.310,32
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
	257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
163.790 x %0,8 = 1.310,32 TL			

Yapılan değerleme sonucunda alınan ekspertiz raporuna göre 960 adet ceviz ağacının gerçeğe uygun değerinin 216.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Net Defter Değeri : 163.790 -1.310,32 = 162.479,68 TL

Yeniden Değerleme Oranı : 216.000 / 162.479,68 = 1,3294

Yeniden Değerlenmiş Taşıyıcı Bitki: 163.790 x 1,3294 = 217.742,42 TL

Yeniden Değerlenmiş Bir.
Amortisman : 1.310,32 x 1,3294 = 1.741,93 TL

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		53.952,42	
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.01 Ceviz Ağaçları			
	257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)		431,61
	257.05 Taşıyıcı Bitkiler		
	257.05.01 Ceviz Ağaçl.		
	522 MDV YEN.DEĞ. ART.		53.520,81
Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlemesi			

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
163.790,00			1.310,32	53.520,81
53.952,42			431,61	
217.742,42			1.741,93	

Ertesi yıl hava koşullarının olumsuz seyretmesinden dolayı 50 ağaç donmuştur. Yılsonunda yapılan incelemede ceviz ağaçlarının geri kazanılabilir tutarının 200.000 TL olduğu değerleme şirketi tarafından belgelenmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.741,94	
730.10 Amortisman Giderleri			
730.10.10 Ceviz Ağaçları Amortismanı			
257 BİRİKMİŞ AMORT. (-)			1.741,94
257.05 Taşıyıcı Bitkiler			
257.05.01 Ceviz Ağaçl.			
217.742,42 x %0,8 = 1.741,94 TL			

Net Defter Değeri : 217.742,42 – 3.483,87 = 214.258,55 TL

Geri Kazanılabilir Tutar : 200.000 TL

Değer Azalışı : 214.258,55 – 200.000 = 14.258,55 TL

Değer Azalışı Oranı : 14.258,55 / 214.258,55 = 0,0665 = %6,65

Taşıyıcı Bitki Değer Azalışı: 217.742,42 x %6,65 = 14.479,87 TL

Bir. Amortisman Değer Azalışı : 3.483,87 x %6,65 = 231,68 TL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		231,68	
257.05 Taşıyıcı Bitkiler			
257.05.01 Ceviz Ağaçları			
522 MDV YEN.DEĞ.ARTIŞLARI		14.679,80	
256 DİĞ.MADDİ DURAN VA.			14.479,87
256.01 Taşıyıcı Bitkiler			
256.01.01 Ceviz Ağaçları			
570 GEÇ.YILLAR KARLARI			431,61
Taşıyıcı bitkilerde değer azalışı			

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	
163.790,00	14.479,87	231,68	1.310,32	14.679,80	53.520,81
53.952,42			431,61		39.041,01
217.742,42	14.479,87		1.741,94		
203.262,55		231,68	3.483,87		
			3.252,19		

5. SONUÇ

UMSK Haziran 2014'te taşıyıcı bitkilerin UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamından çıkarılarak UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alınması ile ilgili bir değişikliğe gitmiştir. Bu değişiklikle birlikte KGK, 12.11.2014 tarihinde yayınlamış olduğu 30 ve 31 Sıra No'lu tebliğlerle

taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alındığını duyurmuştur.

Bu çalışmanın amacı, yeni bir varlık kalemi olan taşıyıcı bitkilerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve raporlama dönemlerindeki değerlemesiyle ilgili TMS'lerdeki son düzenlemelerin açıklanmasıdır. Bu amaçla KGK tarafından yayınlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında taşıyıcı bitkilerle birlikte hangi değişikliklerin yapıldığı incelenmiştir. Ayrıca taşıyıcı bitkilerin hem ilk muhasebeleştirilmesinde, hem de dönem sonu değerlemesi olarak maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik örnek bir uygulama yapılmıştır.

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına alınmasıyla birlikte doğal olarak yeni bir maddi duran varlık sınıfı oluşmuş olmaktadır. TMS 41 ile TMS 16'nın değerleme yöntemlerindeki değişikliğin, taşıyıcı bitkilerin dönem sonunda finansal tablolarda raporlanacağı rakam üzerinde direkt bir etkisi olacaktır.

Standartlarının kapsamındaki taşıyıcı bitkilerle ilgili bu değişiklik 31.12.2015 tarihinden sonra başlayacak hesap döneminde geçerli olmak üzere ileriye dönük uygulanacaktır. Bu çalışma ile birlikte Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin yayınlanmış finansal tablolarında yaptığımız araştırmada henüz taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık standardı kapsamına alınmasının etki ettiği finansal tablolara denk gelinmemiş ancak bu değişiklikle ilgili olarak aşağıdaki dipnot örneğini veren birçok işletme tespit edilmiştir.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 41 Tarımsal Faaliyetler: Taşıyıcı Bitkiler (Değişiklikler)

UMSK, Haziran 2014'de "taşıyıcı bitkiler"in "UMS 16 - Maddi duran varlıklar" standardı kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir değişiklik yayınladı. Yayınlanan değişiklikte üzüm asması, kauçuk ağacı ya da hurma ağacı gibi canlı varlık sınıfından olan taşıyıcı bitkilerin, olgunlaşma döneminden sonra bir dönemden fazla ürün verdiği ve işletmeler tarafından ürün verme ömrü süresince tutulduğu belirtilmektedir. Ancak taşıyıcı bitkiler, bir kere olgunlaştıktan sonra önemli biyolojik dönüşümden geçmedikleri için ve işlevleri imalat benzeri olduğu için, değişiklik taşıyıcı bitkilerin UMS 41 yerine UMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymakta ve "maliyet modeli" ya da "yeniden değerleme modeli" ile değerlenmesine izin vermektedir. Taşıyıcı bitkilerdeki ürün ise UMS 41'deki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer modeli ile muhasebeleş-

tirilecektir. Değişiklikler, 1 Ocak 2016 ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye dönük olarak uygulanacaktır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Değişiklik Grup için geçerli değildir ve Grup'un finansal durumu veya performansı üzerinde etkisi olmayacaktır.

Finansal tablolarında yukarıdaki açıklamayı yapan işletmelerde taşıyıcı bitki olmadığından, finansal tablolarda değişikliğin etkisi olmayacaktır. Taşıyıcı bitkisi olan işletmelerin finansal tablolarında etki olacak, dipnot da buna göre düzeltilecektir.

Bu çalışmada taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık sınıfına alınması ile birlikte oluşacak farklılıklar incelenmiş ve taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak işletme yönetimi tarafından seçilecek muhasebe politikasının işletmelerin finansal tablolarına olası etkileri gösterilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma taşıyıcı bitkilerle ilgili olarak muhasebe literatürüne katkıda bulunmaktadır. Bundan sonraki çalışmalarda farklı faydalı ömrü olan taşıyıcı bitkilerin konu edinilmesi, TMS 41'e göre raporlama yapılması ile TMS 16'ya göre raporlama yapılması halinde oluşacak farklılıkların karşılaştırılmasının hem muhasebe literatürüne hem de muhasebe uygulayıcılarına katkı sağlayacağı kanısındayız.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması 13. Baskı İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları. Yayın No: 7

Alexender, D., A. Britton ve A. Jorissen. 2005. International Financial Reporting And Analysis 2nd Edition London England: Thomson

Bayazıtlı,, E., O. Çelik ve S. Üstündağ. 2006. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış Ankara: Tesmer Yayınları No. 67

Demirkol, Ö. F. 2008. "*Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi*" Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 1 (2): 113-124

Güler, İ. 2012. Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. www.kgk.gov.tr (Erişim: 24.11.2014)

Kıymetli Şen, İ. 2013. "*Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri*", Çankırı Karatekin Üniver-

sitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 3 (1): 21-36

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 30)

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2007. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Ankara: Gazi Kitapevi

Özerhan, Y. ve S. Yanık. 2012. Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2. Baskı Ankara: Türmob Yayınları: 427

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 31)

Taştan, H., M. Azaltun ve H. Mert. 2012. "*Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*" 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu Trabzon (16-17 Haziran): 300-311

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı