

Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi

Dursun KELEŞ*

Özet

Taşıyıcı bitkiler, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün üretmek amacıyla yetiştirilen ve kendisinin kalıntı değeri dışında tarımsal ürün olarak satış olasılığı çok düşük olan canlı varlıkları ifade etmektedir. Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerinde özellik arz eden muhasebe uygulamalarının (amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşvikleri) ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle taşıyıcı bitki kavramı ele alınarak, taşıyıcı bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde muhasebeleştirilme esasları açıklanmıştır. Sonrasında ise, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde karşılaşılabilecek sorunların giderilmesine katkı sağlayabilmek amacıyla özellikli konulara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan ilke ve esaslar açıklanmıştır. Bu ilke ve esaslar ışığında ve geliştirilen örnek uygulamalar yardımıyla konunun daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanmasına çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Taşıyıcı Bitkiler, Türkiye Muhasebe Standartları, Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri, Devlet Teşvikleri.

Specific Issues in Accounting of Bearer Plants: Analysis of Deposits, Borrowing Costs and State Incentives within the Framework Turkish Accounting Standards

Abstract

Bearer plants are living assets which are grown for the purpose of producing agricultural products longer than an accounting period and are very unlikely to sell as agricultural products other than their residual value. In this study, it is aimed to reveal the accounting practices (depreciation, borrowing costs and government incentives) that are special in accounting for bearer plants. For this purpose, firstly by taking the concept of the bearer plants, the bearer plants are described accounting principles in the framework of Turkey Accounting Standards. Afterwards, the bearer plants in Turkey Accounting Standards related to specific issues in order to contribute to overcome the problems encountered are explained the principles and guidelines. In the light of these principles and guidelines and with the help of the developed sample applications, the subject was tried to be understood better.

Keywords: Bearer Plants, Turkish Accounting Standards, Deposits, Borrowing Costs, State Incentives.

1. Giriş

İnsanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin tüketicilere ulaştırılmasına yönelik faaliyetlerin yürütüldüğü sektöre “tarım sektörü” adı verilmektedir. Zaman

içerisinde teknolojinin ve sermaye hareketlerinin de artışıyla birlikte tarım sektörü geleneksel yöntemlerden modern üretim yöntemlerine doğru hızlı bir ivme kazanmıştır. Diğer sektörlerde olduğu gibi bu sektörde de sermaye şirketlerinin sayısının her geçen gün artması, tarımsal faaliyetlere yönelik mali nitelikli işlemlerin

* Adalet Bakanlığı, dursun.keles@adalet.gov.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9075-476X>

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

muhasebeleştirilmesine duyulan ihtiyacı oldukça artırmıştır. Bu nedenle, tarımsal faaliyetlere yönelik mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi noktasında birtakım uygulamalar geliştirilmiştir.

Özellikle, muhasebe alanında ülkeler arasında uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik bazı girişimlerde bulunulmaya başlanmıştır. Bu girişimler sonucunda, uluslararası alanda tarımsal faaliyetlere yönelik mali işlemlere ilişkin muhasebeleştirilme esaslarının düzenlendiği “IAS 41-Agricultural Activities” isimli standart yayınlanmıştır. Bu gelişme üzerine, Türkiye tarafından IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın “TMS 41-Tarımsal Faaliyetler (TMS 41)” adıyla Türkçe’ye çevirisi yapılmış ve tarım işletmelerinin kullanımına sunulmuştur.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin ilke ve esaslar genel olarak TMS 41’de düzenlenmiş durumdadır. Ancak, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme esasları TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16)’nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere taşıyıcı bitkilerin TMS 16’ya göre muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

Taşıyıcı bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, taşıyıcı bitkilere yönelik birtakım konuları da özellikli hale getirmiştir. Bu çalışma kapsamında, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerinde özellik arz eden amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşvikleri konuları üzerinde durulmuş ve bu konular örnek uygulamalar yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

2. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılan, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün elde edilmesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satış olasılığı çok düşük olan canlı bitkileri ifade etmektedir (TMS 16, prg. 6). Örneğin; üzüm asmaları, çay çalılıkları, palmiye ağaçları ve

kauçuk ağaçları ile fındık, zeytin, elma gibi meyve veren ağaçları taşıyıcı bitkilere örnek olarak göstermek mümkündür (TMS 41, prg. 4).

Taşıyıcı bitkilere ilişkin ilk düzenleme Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS 41 ile yapılmıştır. Ancak, uluslararası yetkili otoriteler tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan bir düzenleme ile taşıyıcı bitkiler IAS 41-Agricultural Activities isimli standardın kapsamından çıkarılarak, IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standardın kapsamına dahil edilmiştir. Uluslararası alandaki gelişmelerin dikkate alınmasıyla birlikte Türkiye tarafından yapılan çalışmalar sonucunda, 12 Kasım 2014 tarihinde KGK tarafından yayımlanan 30 ve 31 sıra nolu tebliğler ile TMS 41 ve TMS 16’da gerekli güncellemeler yapılarak uluslararası standartlar ile arasında paralellik sağlanmıştır.

Taşıyıcı bitkilerin, TMS 16’ya göre muhasebeleştirilebilmesi için tarımsal ürün üretmek üzere yetiştirilmesi, çok yıllık bir bitki olması ve önemsiz kalıntı satışları haricinde kendisinin tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması gerekmektedir. Bu özellikleri bünyesinde taşımayan canlı bitkilerin taşıyıcı bitki olarak ifade edilmesi mümkün değildir. Örneğin; kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar (kavak ağacı vb.) ile tek yıllık ürün veren bitkiler (mısır, buğday, arpa, mercimek vb.) taşıyıcı bitki tanımını karşılamamaktadır. Dolayısıyla, bu tür bitkilerin taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmesi ve TMS 16’ya göre muhasebeleştirilmesi mümkün değildir (Keleş, 2019:197).

2.1. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi

Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilebilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir;

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili gelecekteki ekonomik faydaların tarım işletmesine aktarılmasının muhtemel olması,

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

- Tarım işletmeleri tarafından taşıyıcı bitkilerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıdaki koşulları sağlayan taşıyıcı bitkiler, ilk kayda alma sırasında maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyetini oluşturan unsurlar ise aşağıda yer almaktadır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 35).

- Taşıyıcı bitkilerin, indirimler ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkilerin dikileceği yere ve yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma ve yere getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin sökülmesi, taşınması ve dikileceği arazinin (bahçenin) hazırlanmasına ilişkin tahmini maliyetler,
- Doğrudan taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi veya yetiştirilmesiyle ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin ilk teslimatına ilişkin maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin bahçeye dikim maliyetleri,
- Taşıyıcı bitkilerin dikim ve yetiştirilmesiyle ilişkili mesleki ücretler.

Taşıyıcı bitkilerin ilk kez muhasebeleştirilme işlemlerini, tesis dönemi ve verim dönemi ayırımı yapılarak açıklamak konunun daha iyi bir şekilde anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Tesis dönemindeki (verim çağına ulaşmamış) taşıyıcı bitkiler, henüz yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmemiş olan taşıyıcı bitkilerdir. Bu taşıyıcı bitkilerin, 25 nolu hesap grubunda “25X

Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları¹” ismiyle açılacak bir hesapta izlenmesi mümkündür.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi Giresun ilinde fındık yetiştiriciliği yapmak üzere 1 Ekim 2019 tarihinde kendi arazisi üzerine fındık fidanı dikmiştir. Fındık bahçesini tesis etmek üzere, 30.000 TL bedelle fındık fidanı satın alınmıştır. Ayrıca, fındık fidanlarının dikileceği araziye getirilmesi için nakliye ücreti olarak 1.500 TL, fidanların dikileceği arazinin traktörle sürülmesi için 12.000 TL, gübreleme için 6.000 TL, fidanların dikimini gerçekleştiren işçiler için 15.000 TL ve fındık fidanı sabitleme çubukları için 1.200 TL maliyete katlanılmıştır. Fındık fidanlarının bedeli karşılığında çek verilmiş olup, geri kalan tutar ise peşin olarak ödenmiştir. Bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

01/10/2019		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BITKİ YATIRIMLARI	65.700	
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
25X.01.001 Fındık Fidanları		
100 KASA	35.700	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	30.000	
<i>Tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilere ilişkin maliyet kaydı</i>		

Verim dönemindeki (verim çağına ulaşmış) taşıyıcı bitkiler, yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmiş olan taşıyıcı bitkilerdir. Bu taşıyıcı

¹ Bu hesap, Keleş, 2019: 199’da önerilmektedir. Bilgi muhasebesi ve raporlama bakış açısıyla değerlendirildiğinde, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin

işletmenin diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenebilmesini sağlaması açısından çalışma kapsamında bu hesabın kullanılması uygun görülmüştür.

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

bitkilerin, 25 nolu hesap grubunda “25X Taşıyıcı Bitkiler²” ismiyle açılacak bir hesapta izlenmesi mümkündür.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi Giresun ilinde fındık yetiştiriciliği yapmaya karar vermiş ve yerleşim yerlerine yakın bir mesafede bulunan 20 dekarlık fındık bahçesini 1 Ocak 2019 tarihinde 250.000 TL’ye satın almıştır. Satın alma bedeli işletmenin banka hesabından ödenmiştir. Fındık bahçesinin bulunduğu benzer durumdaki (aynı bölgede ve aynı büyüklükte olan) boş bir arazinin piyasa değerinin ise, 150.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

01/01/2019	
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitki Arazisi 250.00.001 Fındık Bahçesi Arazisi	150.000
25X TAŞIYICI BİTKİLER 25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler 25X.01.001 Fındık Ağaçları	100.000
102 BANKALAR	250.000
<i>Verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin ve dikili olduğu arazinin satın alınması kaydı</i>	

İşletme tarafından ilk tesis aşamasından itibaren normal verim çağına ulaşmaya kadar geçen süreçte “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” isimli hesapta izlenen maliyetlerin, taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaşmasından sonra TMS 16 hükümleri çerçevesinde “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmesi gerekmektedir.

² Bu hesap, Keleş, 2019: 200’de önerilmektedir. Bilgi muhasebesi ve raporlama bakış açısıyla değerlendirildiğinde, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin

2.2. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi

TMS 16 çerçevesinde taşıyıcı bitkilerin ilk kez muhasebeleştirilmesini takip eden dönemlerde değerlendirilmesinde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden hangisinin tercih edileceğine taşıyıcı bitki yetiştiriciliği yapan tarım işletmeleri tarafından karar verilmektedir. Bununla birlikte, taşıyıcı bitkilerin yer aldığı maddi duran varlıklar hesap grubunda diğer maddi duran varlık kalemleri hangi değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, taşıyıcı bitkilerin de aynı değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin, taşıyıcı bitki yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinde maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan diğer maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlemeleri yapılmış ise, taşıyıcı bitkilerde de yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesinin yapılması zorunludur.

Taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde maliyet modelinin kullanılması durumunda; taşıyıcı bitkiler, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve bulunması halinde birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değerleri üzerinden raporlanmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ise; taşıyıcı bitkiler, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve bulunması halinde birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden raporlanmaktadır.

Taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde maliyet modeli kullanıldığında, sadece değer düşüklüğü muhasebeleştirilebilmektedir. TMS 36: Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı’na göre, bu değer düşüklüğü tutarının karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Taşıyıcı bitkilerin ilk değerlendirme

işletmenin diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenebilmesini sağlaması açısından çalışma kapsamında bu hesabın kullanılması uygun görülmüştür.

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

döneminde maliyet modeli ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer artışları ise dikkate alınmamaktadır. Başka bir ifadeyle, TMS 16’ya göre bu değer artışlarının muhasebeleştirilmesi mümkün değildir.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi 31.12.2019 tarihi itibarıyla defter değeri 250.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 20.000 TL olan fındık ağaçlarını maliyet modelini kullanarak değerlemeye tabi tutmuştur. Yapılan değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 210.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, değer düşüklüğü tutarının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	:	250.000 –
		20.000 =
		230.000
		TL
Değer Düşüklüğü Tutarı	:	230.000 –
		210.000 =
		20.000
		TL

Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde yeniden değerlendirme modeli kullanılırsa, gerek değer artışları gerekse değer azalışları muhasebeleştirilebilmektedir. Bu modele göre değerlendirme yapılması sonucunda değer artışının ortaya çıkması durumunda, bu değer artışı “Yeniden Değerleme Değer Artışı” olarak muhasebeleştirilmekte ve özkaynaklarda raporlanmaktadır. Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer azalışları ise, gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi defter değeri 200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 8.000 TL olan fındık ağaçlarını 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 197.760 TL olduğu belirlenmiştir. Buna göre, yeniden değerlendirme artışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2019	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000
654.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü	
Karşılık Giderleri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
257.02 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı	20.000
257.02.001 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşükl. Karşılığı	
<i>Maliyet modeliyle değerlendirilen fındık ağaçları için değer düşüklüğü zararının kaydı</i>	

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	:	200.000 – 8.000 = 192.000 TL
Yeniden Değerleme Oranı	:	197.760 / 192.000 = 1.03
Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlenmiş Değeri	:	200.000 x 1.03 = 206.000 TL
Fındık Ağaçları Değer Artış Tutarı	:	206.000 – 200.000 = 6.000 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Tutarı	:	8.000 x 1.03 = 8.240 TL
Birikmiş Amortisman Değer Artış Tutarı	:	8.240 – 8.000 = 240 TL
Yeniden Değerleme Artışı	:	197.760 – 192.000 = 5.760 TL

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

31/12/2019	
25X TAŞIYICI BİTKİLER 25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler 25X.01.001 Fındık Ağaçları	6.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.01 MDV Amortismanı 257.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı	240
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları 522.01.001 Fındık Ağaçları Yeniden Değ. Artışları	5.760
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen taşıyıcı bitkilerin değer artışının kaydı</i>	

31/12/2017	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.01 MDV Amortismanı 257.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı	1.648
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 522.01 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları 522.01.001 Fındık Ağaçları Yeniden Değerleme Artışları	5.760
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 659.01 Taşıyıcı Bitkiler Değer Azalışı Giderleri	13.192
25X TAŞIYICI BİTKİLER 25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler 25X.01.001 Fındık Ağaçları	20.600
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen fındık ağaçlarının değer azalışının bir bölümünün yeniden değerlendirme artışı hesabından karşılanarak kalan bölümünün gider olarak kaydı</i>	

Örnek: ABC Tarım İşletmesi defter değeri 206.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 16.480 TL olan fındık ağaçlarını 31.12.2017 tarihinde yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutmuştur. Önceki yıl olumsuz iklim koşulları nedeniyle bazı fındık ağaçlarında kuruma meydana gelmesi nedeniyle fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 170.568 TL olduğu belirlenmiştir. Fındık ağaçları ile ilgili 31.12.2016 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan 5.760 TL değer artış fonu bulunmaktadır. Buna göre, yeniden değerlendirme azalışının hesaplanması ve yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Fındık Ağaçlarının Net Defter Değeri	: 206.000 – 16.480 = 189.520 TL
Yeniden Değerleme Azalış Oranı	: 170.568 / 189.520 = 0,9
Fındık Ağaçlarının Yeniden Değerlemiş Değeri	: 206.000 x 0,9 = 185.400 TL
Fındık Ağaçları Değer Azalış Tutarı	: 206.000 – 185.400 = 20.600 TL
Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlemiş Tutarı	: 16.480 x 0,9 = 14.832 TL
Birikmiş Amortisman Değer Azalış Tutarı	: 16.480 – 14.832 = 1.648 TL
Yeniden Değerleme Azalışı	: 189.520 – 170.568 = 18.952 TL

3. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman İşlemleri

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına dahil edilmesiyle birlikte, taşıyıcı bitkilerde amortisman işlemleri zorunlu hale gelmiştir. Ancak bu zorunluluk, sadece verim dönemindeki taşıyıcı bitkiler içindir. Tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, işletmenin amaçları doğrultusunda henüz ürün vermeye başlamadıkları için amortisman işlemlerine tabi tutulması mümkün değildir.

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının o varlığın faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılması işlemidir (TMS 16, prg. 6). Taşıyıcı bitkiler açısından amortisman ise, taşıyıcı bitkilerin amortismanına tabi tutarının bu bitkilerin faydalı ömrü süresince dönemler itibariyle gider olarak kaydedilmesini ifade etmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 151).

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

TMS 16’da, taşıyıcı bitkilerde amortisman hesaplamasında kullanılacak üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralamak mümkündür.

➤ Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilerin kalıntı değeri değişmediği sürece faydalı ömrü boyunca eşit tutarda hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

➤ Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü boyunca azalan tutarda hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}) \times (\text{Doğrusal Amortisman Oranı} \times 2)$$

➤ Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilerden beklenen üretim miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bu hesaplama, aşağıdaki formül yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür Süresince Tahmini Üretim Miktarı}}$$
$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

Amortisman tabi taşıyıcı bitkilerde amortisman ayırma koşulları, amortisman tabi tutar, amortisman dönemi, amortisman süresi ve oranı, amortisman hesaplama yöntemleri ve amortisman tutarının hesaplanmasına ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nda yer alan düzenlemeler Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. Taşıyıcı Bitkilere Yönelik Amortisman İşlemlerine İlişkin TMS’de Yer Alan Düzenlemeler

KARŞILAŞTIRMA ÖLÇÜTÜ	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	Verim çağındaki taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılması zorunludur. Ancak, verim çağına ulaşmamış taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılması söz konusu değildir.
Amortisman Ayırma Koşulları	Bir faaliyet döneminden daha uzun süre faydalanılması gereklidir. Kuruma, çürüme, donma gibi yıpranma, aşınma ya da kıymetten düşmeye maruz kalması gereklidir. Envantere kayıtlı olması ve normal verim çağına olması gereklidir. Değerinin belirli bir tutarın üzerinde olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman tabi tutar, taşıyıcı bitkilerin maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutardır. Taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi esnasında ortaya çıkan vade farklarının, taşıyıcı bitkilerin maliyetine dahil edilmesi söz konusu olmadığı için vade farksız tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Taşıyıcı bitkilerin elde edildiği döneme ilişkin borçlanma maliyetlerinin, taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmesi söz konusu değildir. Sadece, özellikli taşıyıcı bitkilere ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetleri taşıyıcı bitkilerin maliyetine eklenmekte ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır.
Amortisman Dönemi	Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaştığı ay itibarıyla başlamaktadır. (Taşıyıcı bitkilerin verim çağına ulaştığı günden itibaren amortisman hesaplanır.)
Amortisman Süresi ve Oranı	Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür, tarım işletmesi tarafından tahmin edilerek tespit edilmektedir. Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür “yıl” ya da “üretim birimi (üretim miktarı)” bazında belirlenebilmektedir. Taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömür ve kalıntı değer tahmininin her yıl gözden geçirilmesi ve değişikliklerin dikkate alınması gereklidir.
Amortisman Hesaplama Yöntemleri	Amortisman oranı, Azalan Bakiyeler Yönteminde normal amortisman oranının 2 (iki) katı olarak uygulanmaktadır. Ancak, bu oranın belirlenmesinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. - Doğrusal Amortisman Yöntemi - Azalan Bakiyeler Yöntemi - Üretim Miktarı Yöntemi Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim şeklinde önemli bir değişiklik olması durumunda, yeni tüketim şeklini yansıtabilecek şekilde amortisman yöntemleri arasında geçiş yapılabilmektedir. Azalan Bakiyeler Yöntemi TMS/ TFRS’ye göre defter tutan ve finansal tablolarını hazırlayan bütün tarım işletmeleri tarafından kullanabilmektedir.
Amortisman Tutarının Hesaplanması	Diğer maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi taşıyıcı bitkiler için de kıst amortisman uygulaması zorunludur. Taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılmaya taşıyıcı bitkiler istenilen duruma (verim çağına) geldiğinde başlanmakta ve ay kesri tam sayılmaktadır. İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı ise, taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılmaktadır.

Kaynak: (TMS 16’dan yararlanılarak ve taşıyıcı bitkiler özelinde uyarlama yapılarak hazırlanmıştır.)

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi'nin Giresun ilinde fındık yetiştiriciliği yapmak üzere 01.01.2016 tarihinde 200.000 TL maliyet bedeli üzerinden aktifleştirdiği bir fındık bahçesi bulunmaktadır. İşletme, bu bahçedeki fındık ağaçlarının faydalı ömrünün 25 yıl olacağını tahmin etmektedir. Fındık ağaçlarının faydalı ömrü sonundaki kalıntı değeri ise 5.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Fındık ağaçlarına ilişkin amortisman tutarının hesaplanmasında doğrusal amortisman yöntemi kullanılmıştır. Buna göre, 2016 yılına ilişkin amortisman tutarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet Bedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$
$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{200.000 - 5.000}{25}$$
$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 7.800 \text{ TL}$$

31/12/2016	
730 GENEL ÜRETİM GIDERLERİ 730.01 MDV Amortisman Giderleri 730.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortisman Giderleri	7.800
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 257.01 MDV Amortismanı 257.01.001 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı	7.800
<i>Fındık ağaçlarına ilişkin amortisman kaydı</i>	

4. TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına Göre Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde hızla artan rekabet koşullarında, gerek tarım işletmelerinin gerekse diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin nakit ihtiyaçlarının karşılanması ve yeni yatırımların finanse edilebilmesi için fon kaynaklarına önemli derecede ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, işletmelerin özkaynaklarından karşılanabileceği gibi, dış kaynaklardan (yabancı kaynaklardan)

borçlanma yoluyla da karşılanabilmektedir. Bu ihtiyacın hangi kaynaktan karşılanacağı, işletmelerin finansal yapılarına ve sektörel konjoktüre göre değişiklik gösterebilmektedir. Özkaynaklarla finansman, gelişmekte olan ülkelerde ve henüz sermaye yapısı tam olarak istenilen düzeyde olmayan işletmelerde her zaman gerçekleştirilemeyebilmektedir. Bu koşullarda, çoğu zaman yabancı kaynaklardan borçlanma yoluyla finansman sağlanması yoluna gidilebilmektedir. Yabancı kaynaklardan finansman şekli ise, genellikle işletmelere ek finansal yükümlülükler getirmektedir. Bu finansal yükümlülükler, borçlanma maliyetleri olarak adlandırılmaktadır.

Finansman giderleri olarak da ifade edilen borçlanma maliyetleri, işletme amaçları doğrultusunda tüm faaliyetlerin aksamadan yürütülebilmesi için borçlanılan tutara bağlı olarak ortaya çıkan faiz, kur farkları, komisyon vb. giderlerden oluşmaktadır (Karataş, 2010: 121).

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar KGGK tarafından yayınlanan “TMS 23: Borçlanma Maliyetleri” isimli standartta düzenlenmiştir. Bu standartta borçlanma maliyetleri, işletmeler tarafından yapılan borçlanma işlemleriyle ilgili olarak katılan faiz, kur farkı, vade farkı ve komisyon vb. maliyetlerdir (TMS 23, prg. 5).

TMS 23’da genel olarak, standardın kapsamı, standartta yer alan tanımlar, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, aktifleştirmeye ara verilmesi ve aktifleştirmenin sonlandırılması gibi konulara yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

TMS 23, temel ilke olarak borçlanma maliyetlerinin gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Standartta yer alan alternatif yöntemlere göre ise,

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

özellikli bir varlığın³ satın alınması, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin ilgili özellikli varlığın maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir (Tellioglu vd., 2013: 322).

Amaçlanan kullanıma hazır duruma getirilmesi, başka bir ifadeyle kendisinden ürün elde edilebilecek duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren taşıyıcı bitkilerin üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, söz konusu taşıyıcı bitkilerin maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilerek finansal durum tablosunda raporlanmalıdır. Diğer borçlanma maliyetleri ise, ortaya çıktıkları dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilerek gelir tablosunda raporlanmalıdır (TMS 23, prg. 8).

i) Aktifleştirmeye Başlama

Borçlanma maliyetlerinin özellikli bir varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme şartlarının sağlandığı tarihte başlanması gerekmektedir. Aktifleştirmenin başlama tarihi, aşağıdaki şartların tamamının gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmektedir (TMS 23, prg. 17).

- İşletme tarafından varlık için harcama yapıldığında,
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
- İşletme tarafından ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlandığında.

Taşıyıcı bitki yetiştiren işletmelerde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken dikkat edilmesi gereken iki durum bulunmaktadır. Birinci durum, sadece özellikli bir taşıyıcı bitkinin tesis edilmesi için yapılan borçlanmalar nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesidir. Sadece özellikli bir taşıyıcı bitkinin tesis edilmesi amacıyla borçlanılması durumunda, bu borçlanmadan dolayı ortaya çıkan borçlanma maliyetleri özellikli taşıyıcı bitkinin

maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmektedir (Keleş, 2019: 167).

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi 1 Şubat 2016 tarihinde tesis etmeye başladığı bir fındık bahçesi ile ilgili olarak ABC Bankası’ndan uzun vadeli kredi kullanmıştır. Bu krediye ilişkin 31.12.2016 tarihinde 15.000 TL, 31.12.2017 tarihinde 17.000 TL faiz gideri tahakkuk etmiştir. 31.12.2017 tarihinde tesis işlemleri tamamlanmış olup, fındık bahçesinin tesis maliyeti 400.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu işlemler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

i) 2016 yılında vanılması gereken kayıtlar;

31/12/2016		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	15.000	
780.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri		
481 GİDER TAHAKKUKLARI		15.000
<i>2016 yılı sonunda krediye ilişkin tahakkuk eden faiz tutarının kaydı</i>		
/		

31/12/2016		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	15.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		15.000
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		
/		

³ Özellikli varlık; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS 23, prg. 5).

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

31/12/2016		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	YANSITMA	15.000
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	15.000
<i>Maliyet kapatılması</i>	<i>hesaplarının</i>	
/		

31/12/2017		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	YANSITMA	17.000
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	17.000
<i>Maliyet kapatılması</i>	<i>hesaplarının</i>	
/		

ii) 2017 yılında yapılması gereken kayıtlar;

31/12/2017		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	780.02 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	17.000
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	17.000
<i>2017 yılı sonunda krediye ilişkin tahakkuk eden faiz tutarının kaydı</i>		
/		

31/12/2017		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI YATIRIMLARI	BITKİ	17.000
	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	17.000
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		
/		

Fındık bahçesinin tesis işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte borçlanma maliyetlerini de içeren “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabında toplanan tutar, aşağıdaki şekilde taşıyıcı bitkilerin maliyetine yansıtılarak “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabında izlenmektedir.

Tesis Maliyetleri	:	400.000 TL
2016 Yılına İlişkin Faiz Gideri	:	15.000 TL
2017 Yılına İlişkin Faiz Gideri	:	17.000 TL
Fındık Bahçesinin Toplam Maliyeti	:	432.000 TL*

31/12/2017		
25X TAŞIYICI BİTKİLER		432.000*
	25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	432.000
<i>Tesis çalışmalarının tamamlanması nedeniyle Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları hesabının Taşıyıcı Bitkiler hesabına devredilmesi kaydı</i>		
/		

İkinci durum ise, genel amaçlı borçlanılan fonların bir bölümünün özellikli bir taşıyıcı bitkinin tesis edilmesi için kullanılması nedeniyle katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesidir. Genel amaçlı borçlanılan fonların bir bölümünün özellikli taşıyıcı bitkinin

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

tesis edilmesinde kullanılması durumunda, borçlanma maliyeti tutarı ilgili taşıyıcı bitkiye yönelik yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımıyla hesaplanmakta ve özellikli taşıyıcı bitkinin maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmektedir (Keleş, 2019: 167). Aktifleştirme oranı, özellikli bir taşıyıcı bitkinin tesis edilmesi amacıyla yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönemdeki mevcut bütün borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasının hesaplanması suretiyle belirlenmektedir (TMS 23, prg. 14).

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi genel amaçlı olarak ABC Bankası’ndan % 4 faizli 40.000 TL, B Bankası’ndan % 3 faizli 60.000 TL ve C Bankası’ndan % 7 faizli 50.000 TL kredi kullanmıştır. Bu kredilerin 80.000 TL’si özellikli varlık inşası için kullanılmıştır. Genel amaçlı olarak yapılan borçlanmadan özellikli varlığın payına düşen ve aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Aktifleştirme Oranı = [(Birinci Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı) + (İkinci Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı) + (Üçüncü Kredi Tutarı x Kredi Faiz Oranı)] / (Birinci Kredi Tutarı + İkinci Kredi Tutarı + Üçüncü Kredi Tutarı)

Aktifleştirme Oranı = [(40.000 x % 4) + (60.000 x % 3) + (50.000 x % 7)] / (40.000 + 60.000 + 50.000)

Aktifleştirme Oranı = (1.600 + 1.800 + 3.500) / 150.000

Aktifleştirme Oranı = 0.046

Aktifleştirme oranının yukarıdaki gibi hesaplanmasının ardından aktifleştirilecek borçlanma maliyetinin tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı
= Genel Amaçlı Kredilerin Özellikli Varlık İçin Kullanılan Bölümü x Aktifleştirme Oranı

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı
= 80.000 x 0.046

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı
= 3.680 TL

.../.../201X		
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	3.680	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		3.680
<i>Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete dahil edilmesi</i>		

ii) Aktifleştirmeye Ara Verme

Bazı dönemlerde özellikli bir taşıyıcı bitkinin üretime hazır duruma (ürün verecek duruma) getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun bir süre ara verilebilmektedir. Böyle bir durumda, bu dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 20). Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edilen bir dönemde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ile işletmede yaşanan geçici bir gecikmenin taşıyıcı bitkinin üretime hazır hale getirilmesi için gerekli olan işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmesi gerekmektedir. Örneğin; mevsime bağlı don olaylarının yoğun şekilde yaşandığı coğrafi bir bölgede tesis edilmekte olan bir fındık bahçesinin yüksek don seviyesi nedeniyle gecikmeye uğraması teknik bir zorunluluktan kaynaklandığından, gecikmeye uğranılan bu ek sürede borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmelidir (TMS 23, prg. 21). Ancak, tesis edilen fındık bahçesi ile ilgili faaliyetlere işletmenin olumsuz finansal koşulları nedeniyle uzun bir süre devam edilememesi halinde, bu dönemde ortaya çıkan

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmesi gerekmektedir.

iii) Aktifleştirmeye Son Verme

Özellikli bir taşıyıcı bitkinin üretime hazır duruma getirilmesi için gerekli bütün faaliyetlerin tamamlanmasıyla birlikte borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 22). Normal şartlar altında, olağan idari işlemlerin devam etmesi durumunda dahi, bir taşıyıcı bitkinin fiziki olarak tesis işlemlerinin tamamlanmış olması, ilgili taşıyıcı bitkinin üretime hazır olduğunun göstergesidir (TMS 23, prg. 23). Özellikli bir taşıyıcı bitkinin farklı parseller üzerinde tesis edildiği ve bu taşıyıcı bitkilere ilişkin diğer parsellerdeki çalışmaların devam etmesi durumunda, belirli bir parseldeki taşıyıcı bitkilerin üretime hazır duruma getirilmesi için gereken bütün işlemler tamamlandığında ilgili parseldeki taşıyıcı bitkilere ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 24). Örneğin; her birinin bağımsız olarak tesis edilebilme özelliği bulunan ve birbirinden farklı parsellerde oluşturulan taşıyıcı bitkiler, diğer parsellerde tesis çalışmaları devam etse dahi her biri ayrı olarak kullanılabilen özellikli bir taşıyıcı bitki olarak nitelendirilebilmektedir. Böyle bir durumda, tesis çalışmaları devam eden taşıyıcı bitkiler ile ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilirken, tesis çalışmaları tamamlanarak üretime hazır duruma gelen taşıyıcı bitkiler ile ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir (TMS 23, prg. 25).

5. TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına Göre Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve gerçeğe uygun bilgi sunumu ilkeleri çerçevesinde hazırlanarak uygulamaya konulan muhasebe standartları, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik de önemli bazı düzenlemeler içermektedir. Devlet teşviklerinin

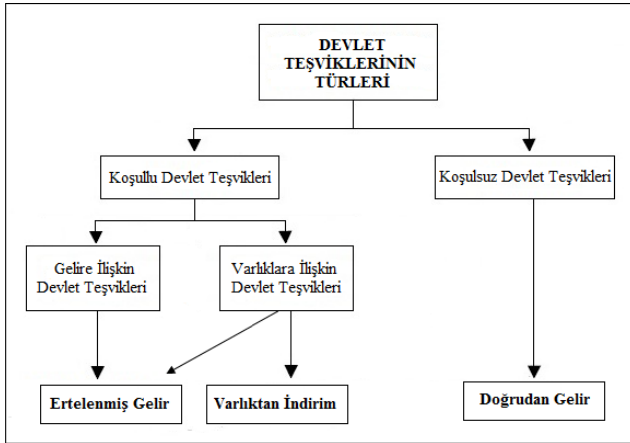
muhasebeleştirilmesine ilişkin standart çalışmaları 1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda hazırlanan standart taslağı “IAS 20-Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance” adıyla 1 Ocak 1984 tarihinde yürürlüğe konulmuştur (Muthupandian, 2009: 645).

Uluslararası alanda gerçekleşen bu gelişmeler Türkiye tarafından referans alınarak “TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” isimli standart hazırlanmıştır. Bu Standart, 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Devlet teşviklerine yönelik ilke ve esasları düzenleyen TMS 20’nin amacı, devlet teşvikleri ile devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması yoluyla işletmelerin gerek dönemler itibarıyla gerekse diğer işletmeler ile karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır (Örten vd., 2013: 313).

TMS 20’de düzenlenen devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet konuları ile ilgili belirli şartların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi koşuluyla bu işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarını ifade etmektedir. Örneğin; belirli bir bitkisel üretim faaliyetinde bulunulması koşuluyla yapılacak yatırıma ilişkin maliyetlerin belirli bir bölümünün devlet tarafından karşılanması gibi. Devlet yardımları ise, belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan yardımları ifade etmektedir (TMS 20, prg. 3).

Taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşvikleri, TMS 20 hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. TMS 20’ye göre taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşviklerinin türlerine göre muhasebeleştirilme yöntemlerini Şekil 1’deki gibi özetlemek mümkündür.



Şekil 1. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Akış Diyagramı

Kaynak: (Örten vd., 2013: 319)

Şekil 1’de görüldüğü üzere; koşulsuz yapılan devlet teşviklerinin doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Koşullu yapılan devlet teşvikleri ise, gelire veya varlıklara ilişkin olmasına göre iki farklı şekilde muhasebeleştirilmektedir. Gelire ilişkin devlet teşvikleri, ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunda raporlanmaktadır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde, iki yöntem söz konusudur. Birinci yöntemde, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. İkinci yöntemde ise, varlıklara ilişkin devlet teşvikleri, varlığın defter değerinin hesaplanması esnasında varlığın değerinden indirilerek muhasebeleştirilmektedir (Coşkun, 2016: 2200).

TMS 20’ye göre, taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşımdan biri esas alınabilmektedir. Bunlar; gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımıdır.

i) Gelir Yaklaşımı: Devlet teşviklerinin bir veya daha fazla faaliyet döneminde kâr ya da zararda muhasebeleştirilerek gelir tablosunda raporlanmasını öngörmektedir.

Devlet teşviklerinin gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinin gerekçelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS 20, prg. 15).

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemelidir. Bunun yerine, uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksız olarak verilmektedir. İşletmeler önceden belirlenen yükümlülüklerini yerine getirmekle ve bazı koşullara uymakla devlet teşviklerine hak kazanabilmektedir. Bu nedenle devlet teşvikleri için katlanılan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması dikkate alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmelidir.

ii) Sermaye Yaklaşımı: Devlet teşviklerinin bir veya daha fazla faaliyet döneminde kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilerek bilançoda raporlanmasını öngörmektedir.

Devlet teşviklerinin sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilmesinin gerekçelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS 20, prg. 14).

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr ya da zararda muhasebeleştirilmek yerine finansal durum tablosu ile ilişkilendirilmelidir.
- Devlet teşviklerinin kazanılmış bir gelir olmamaları, başka bir ifadeyle, herhangi bir maliyet olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşvik olmaları nedeniyle bu teşvikler kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmemelidir.

TMS 20’de, hangi yaklaşımın kullanılması gerektiği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

kullanılacak yaklaşımın seçimi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Dolayısıyla, kullanılacak yöntemin işletmelerin finansal tabloları üzerine muhtemel etkileri göz önünde bulundurularak seçiminin yapılması büyük önem arz etmektedir.

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi organik fındık yetiştiriciliğinin desteklenmesi amacıyla 01.01.2019 tarihinde Ziraat Odası’ndan 3.000 adet fındık fidanı bedeli karşılığında 125.000 TL destek almıştır. Devlet teşviğine ilişkin tutar işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır.

i) Devlet Teşviğinin Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2019		
102 BANKALAR		125.000
644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR ⁴		125.000
644.01 Devlet Teşvik Gelirleri		
644.01.001 Fındık Yetiştiriciliği Desteği (veya)		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		

⁴ Bu hesap, KGK tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.

ii) Devlet Teşviğinin Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirilmesi

01/01/2019			
102 BANKALAR		125.000	
546 YEDEKLERDE İZLENEN DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ ⁶			125.000
546.01 Devlet Teşvik Gelirleri			
546.01.001 Fındık Yetiştiriciliği Desteği (veya)			
549 ÖZEL FONLAR			

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yaklaşımlar, diğer işletmelerde olduğu gibi taşıyıcı bitki yetiştiren işletmelerin finansal tabloları üzerinde de önemli etkiler yaratabilmektedir. Gelir yaklaşımının kullanılması durumunda, devlet teşvikleri gelir tablosunun bir unsuru olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, işletmelerin içinde bulunduğu faaliyet döneminde kârın daha fazla görünmesine ve buna bağlı olarak daha fazla vergi tahakkukuna yol açabilmektedir. Sermaye yaklaşımının kullanılması durumunda, devlet teşvikleri bilançoda özkaynakların bir unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durum ise, işletmelerin özkaynak yapılarının daha güçlü olmasına katkı sağlayabilmektedir (Özulucan ve Keleş, 2020: 121).

6. Sonuç

Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar TMS 16 standardında düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile, taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

⁶ Bu hesap, KGK tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda önerilmiştir.

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

Taşıyıcı bitkiler ilk kez kayda alınmaları sırasında, maliyet bedelleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Sonraki dönemlerde değerlemelerinde ise, maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır. Hangi modelin seçileceği konusu, işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Maliyet modeli, taşıyıcı bitkilerin maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değerleri üzerinden raporlanmasını sağlayan yöntemdir. Bu modelin seçilmesi durumunda, sadece değer azalışlarının muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Yeniden değerlendirme modeli ise, taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden raporlanmasını sağlayan yöntemdir. Bu modelin seçilmesi durumunda, gerek değer azalışları gerekse değer artışlarının muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir.

Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerinin TMS kapsamında yapılması, taşıyıcı bitkilere yönelik birtakım konuları da özellikli hale getirmiştir. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerinde özellik arz eden bu konuları; amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşvikleri olarak ifade etmek mümkündür.

TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkilere yönelik amortisman hesaplamasında kullanılacak üç farklı yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilerin maliyetinden kalıntı değer düşülmesi sonucu hesaplanan tutarın, taşıyıcı bitkinin faydalı ömrüne bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllık amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilerin maliyetinden kalıntı değer düşülmesi sonucu hesaplanan tutarın, doğrusal amortisman tutarının iki katı ile çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. Üretim miktarı yöntemine göre

yıllık amortisman tutarı, taşıyıcı bitkilere yönelik amortisman oranı ile taşıyıcı bitkilerden beklenen yıllık üretim miktarının çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır.

Taşıyıcı bitkilere ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar TMS 23: Borçlanma Maliyetleri isimli standartta düzenlenmiştir. Taşıyıcı bitkilere ilişkin borçlanma maliyetleri temel ilke olarak gerçekleştirildiği anda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak, kendisinden ürün elde edilebilecek duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren taşıyıcı bitkilerin üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, söz konusu taşıyıcı bitkilerin maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmektedir. Başka bir ifadeyle, özellikli bir taşıyıcı bitkiye ilişkin ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin taşıyıcı bitkinin maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, genel amaçlı borçlanılan fonların bir bölümünün özellikli taşıyıcı bitkinin tesis edilmesinde kullanılması durumunda ise, borçlanma maliyeti tutarı ilgili taşıyıcı bitkiye yönelik yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımıyla tespit edilmekte ve özellikli taşıyıcı bitkinin maliyetine dahil edilmektedir.

Taşıyıcı bitkilere yönelik alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve esaslar TMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması isimli standartta düzenlenmiştir. TMS 20'ye göre, taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak iki yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan gelir yaklaşımı; devlet teşviklerinin bir veya daha fazla faaliyet döneminde kâr ya da zararda muhasebeleştirilerek gelir tablosunda raporlanmasını öngören yaklaşımdır. Sermaye yaklaşımı ise, devlet teşviklerinin bir veya daha fazla faaliyet döneminde kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilerek bilançoda raporlanmasını öngören yaklaşımdır. Bu yaklaşımlardan her birinin işletmenin finansal tabloları üzerinde

KELEŞ, D., “Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Konular: Amortismanlar, Borçlanma Maliyetleri ve Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”

önemli etkiler yaratabilme ihtimali oluşturduğundan, taşıyıcı bitki yetiştiren işletmelerin hangi yaklaşımı seçecekleri konusunda dikkatli ve özenli davranmaları büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme işlemlerinde özellikli konular arasında yer alan amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşvikleri konuları, gerek teorik gerekse örnek muhasebe kayıtları aracılığıyla açıklanmıştır. Böylece, uygulamada karşılaşılabilecek sorunların giderilmesine ve taşıyıcı bitkiler özelinde özellikli konuların daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanmasına çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Coşkun, S. (2016). Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7): 2193-2207.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4): 142-154.
- Karataş, M. (2010). Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (98): 117-141.
- Keleş, D. (2019). Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması, Yayımlanmamış Doktora Tezi. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3): 27-48.
- Muthupandian, K. S. (2009). IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - A Closer Look. *The Management Accountant*, 44(8): 645-657.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (7. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan, A. ve Keleş, D. (2020). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları (Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler). *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (161): 95-126.
- Tellioğlu, T. F., Gökçe, N. ve Demir, F. (2013). TMS 23-Borçlanma Maliyetlerinin “Yat Üreten Bir İşletme” Açısından İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18 (3): 319-342.
- TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- TMS 23: Borçlanma Maliyetleri, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu