

Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği

Hakan YAZARKAN*

ÖZ

Türkiye’de ilk kez 2006 tarihinde tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe işlemlerinin düzenlenmesini konu edinen TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” standardının yürürlüğe girmesiyle tarımsal ürünler ve bu ürünlerin yetiştirilmesinde kullanılan canlı varlıklar bu standart kapsamında muhasebeleştirilmeye başlamıştır. 2014 yılına kadar bu uygulama geçerliliğini korumuş ancak 2014 yılında TMS 41’de yapılan revizyonla standarda “taşıyıcı bitki” kavramı eklenmiştir. Taşıyıcı bitkiler canlı varlıklardan farklı olarak, önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitki veya bitki topluluklarıdır. Yapılan değişiklikle bu özelliği taşıyan taşıyıcı bitkiler TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardının kapsamına alınmıştır. Çalışmada bitkisel üretim türlerinden biri olan fındık yetiştiriciliği üzerinde durulmuştur. Tarımsal ürün olarak fındık meyvesi fındık ocaklarından elde edilir ve fındık ocakları taşıyıcı bitkilerin TMS 41’de açıklanan bütün özelliklerine tam uyum sağlamaktadır. Buradan hareketle çalışmada fındık ocakları taşıyıcı bitki olarak nitelendirilmiştir. Çalışmanın amacı fındık yetiştiriciliği ile ilgilenen işletmelere fındık ocaklarının aktifleştirilmesinden dönem sonu ölçme ve değerlendirme işlemlerine kadar TMS’ye uyumlu olarak hangi muhasebe işlemlerinin yapılacağına dair öneriler sunmaktır. Bu amaçla araştırmada örnek olay yöntemi benimsenmiş ve Türkiye’de fındık sektörünün önemli firmalarından biri olan Durak Fındık A.Ş. aktiflerinde yer alan bir fındık bahçesine ait gerçek veriler üzerinden uygulamaya ilişkin örnekler sunulmuştur. Çalışma sonucunda genel olarak; taşıyıcı bitki sınıfına giren fındık ocaklarının üzerinde bulunduğu arsadan ayrı olarak bir değeri olduğu, bu değer üzerinden ilk muhasebeleştirmede fındık ocaklarının maddi duran varlıklar grubunda yer alan diğer maddi duran varlıklar hesabında izlenebileceği, fındık bahçelerinin değerinde yıllar itibarıyla artış olması sebebiyle dönem sonu ölçme yöntemi olarak maliyet modelinden ziyade, yeniden değerlendirme modelinin daha doğru bir yaklaşım olacağı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyetler, Taşıyıcı Bitkiler, Muhasebe Standartları, TMS 41, TMS 16

JEL Sınıflaması: M40, M41.

The Accounting of Financial Transactions about Hazelnut Groves That Belong To The Manufacturing Companies in Terms of Turkish Accounting Standards (TAS): The Sample of Durak Hazelnut Corporation

ABSTRACT

Once the TAS 41 “Agriculture” standard which mentions the regulation of accounting transactions about agricultural activities became valid for the first time in 2006 in Turkey, biological assets and the living assets that are used to grow those assets began to be accounted within the scope of this law. The legal practice was valid until 2014 but after a revision of the TAS 41, the concept of “bearer plant” was added to the standard in 2014. Bearer plants, unlike the living

* Yrd. Doç. Dr., Ordu Üniversitesi Ünye İİBF, İşletme Bölümü, hayazarkan@gmail.com

(Makale Gönderim Tarihi: 09.03.2016 / Yayına Kabul Tarihi: 01.08.2016)

Doi Number: 10.18657/yecbu.49953

assets, are the plants or the plant communities which has remote possibility of being sold as agricultural produce, except for incidental scrap sales. The bearer plants which have this property came under the TAS 16 "Tangible" standards with the amendment. The study bring out the hazelnut farming which is a type of herbal production. As a biological asset hazelnut fruit is derived from the filbert and filberts fully comply with the all properties of the bearer plants which are defined in TAS 41. So filberts are described as bearer plants in the study. The aim of the study is to offer suggestions about which accounting transactions should be done coherently to the TAS from capitalization the multi-stemmed shrubs to end of term assessment and evaluation for manufacturing companies dealing with hazelnut cultivation. For this reason, it is carried out the case study method in the research and submitted samples for the practice based on real data of a hazelnut grove whose owner is Durak Hazelnut Corporation, one of the important companies in hazelnut industry in Turkey. In the study results, in general it is found that the filberts classified as bearer plants have a separate value which are on a plowed land, from this separate value in the initial recognition hazelnut filberts can be recorded in the account of other tangible assets where they are in the tangible asset group and since a value increase of hazelnut groves by years it is defined that it will be a better approach to use revaluation model rather than cost model as an end-term measuring method.

Key Words: Agriculture, Bearer Plant, Accounting Standards, TAS 41, TAS 16

JEL Classification: M40, M41.

GİRİŞ

Tarım, insanlığın var oluşundan günümüze kadar insan yaşamının devamı için son derece önemli olan gıda maddelerinin teminini sağlayan en eski insan faaliyetidir. Tarım sektörü insanların beslenme ihtiyaçlarını karşılama yanında, diğer sektörlerle girdi sağlama ve istihdam yaratarak ülke ekonomisinin gelişimini desteklemesi (Mateş & Grosu, 2008, s. 457) nedeniyle her dönemde önemini korumuş bir sektördür. Dünya nüfusunun hızla artması ve buna paralel olarak artan beslenme ihtiyacı, tarım sektörüne olan bağımlılığı ve bu sektörün stratejik önemini giderek arttırmaktadır. Bununla birlikte tarım sektörünün ülke ekonomileri için göreceli önemine ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine rağmen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) yayınlanana kadar tarım muhasebesi araştırmacı ve uygulayıcıların çok fazla ilgisini çekmemiş ve yeterince gelişme gösterememiştir (Kıllı & Hatunoğlu, 2016, s. 2; Feleaga, Feleaga, & Raileanu, 2012, s. 32). Bu durumun sebepleri arasında; tarım sektörünün vergilendirilmek istenmemesi veya düşük oranda tevkifat temelinde vergilendirilmesi (Taştan, 2013, s. 27), sektör genelinde üretime ilişkin faaliyetlerin çok yönlü ve iç içe girmiş olması, sektörde faaliyet gösteren kişilerin yeterli eğitime sahip olmaması ve işletmelerin sanayi işletmelerine oranla daha küçük ölçekli olması (Tokay & Deran, 2011, s. 53) gibi nedenler sayılabilir.

2000 yılında ilk kez 41 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardı ile biyolojik dönüşüm sürecindeki canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği ve hasat zamanında tarımsal ürünlerin ilk kaydının nasıl yapılacağı konularını içeren bir düzenleme getirilmesiyle (Büyükepekci & Kağıtçı, 2015, s. 106) tarım sektöründe muhasebenin önemi artmaya başlamıştır. Türkiye'de ise bu standart TMS 41 "Tarımsal Faaliyetler" başlığıyla 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylelikle Türkiye'deki birçok tarım işletmesi için tarımsal faaliyetlerini muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlarında göstermek bir zorunluluk haline gelmiştir. Ancak tarım sektöründe

faaliyet gösteren işletmeler yukarıda belirtilen sebeplerden dolayı muhasebe konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip değildirler. Bu nedenle TMS 41'in kriterlerine uyum sağlama noktasında zorlanacakları düşünülmektedir. Bununla beraber ilgili literatür incelendiğinde TMS 41 Standardını konu edinen çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Gerek tarımsal faaliyet alanlarında çalışan işletmelere gerekse ilgili literatüre katkı sağlayacağı düşüncesiyle bu çalışmada, iki temel tarımsal faaliyet türünden biri olan "bitkisel üretime" odaklanılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun Haziran 2014'te yaptığı değişikliğe kadar bitkisel üretime konu olan üzüm asmaları, kauçuk ağacı, fındık ocağı gibi canlı varlıklar UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında ele alınmakta iken, bu tarihten itibaren standarda "taşıyıcı bitki" kavramı getirilmiş ve taşıyıcı bitki tanımına uyan canlı varlıklar UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına dahil edilmiştir. Bu değişiklikte birlikte 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30 ve 31 sıra no'lu tebliğler aracılığıyla taşıyıcı bitkilerin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamından TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına alındığı açıklanmıştır.

Çalışmada bitkisel üretim faaliyetinin alt dallarından biri olan fındık üretimi (tarımı) üzerinde durulmuştur. Fındık meyvesi 7-8 fındık dalının bir araya gelmesinden oluşan fındık ocaklarından elde edilir. Fındık ocakları; tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması, bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması (TMS 41, prg. 5) gibi nedenlerle taşıyıcı bitki sınıfında değerlendirilmektedir. Yani TMS 16 hükümlerine tabiidir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı aktiflerinde fındık bahçeleri bulunan ve fındık üretimi yapan işletmelerin taşıyıcı bitki niteliğinde olan fındık ocaklarına ilişkin mali nitelikli işlemlerini ilk muhasebeleştirmeden başlamak üzere dönem sonu ölçme ve değerlendirme işlemine kadar TMS 41 ve TMS 16 standartları açısından değerlendirmektir. Bunun için çalışmada öncelikle konunun teorik çerçevesi açıklanmış ve fındık sektöründe önemli bir yeri olan gerçek bir işletmenin aktiflerinde bulunan bir fındık bahçesinin gerçek verileri üzerinden uygulamaya yönelik örnekler verilmiştir.

I. FINDIK ÜRETİMİ FAALİYETİNİN TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

TMS 41 "Tarımsal Faaliyetler" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart 15.07.2007 ve 12.11.2014 tarihleri arasında çeşitli tarihlerde Resmi Gazetede yayımlanan tebliğler aracılığıyla yedi kez güncellenmiştir. Standardın oluşturulmasında rol oynayan temel sebepler arasında; tarım sektörü payının birçok ülkenin gayrisafi milli hasılası içinde önemli düzeyde olması, tarım işletmelerinin temel varlık yapısını oluşturan canlı varlıklar ile ilgili olayların işletme tarafından nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğinin netlik kazanmamış olması ve tarım işletmelerinin çok çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl gösterileceği konusunda bir görüş

birliğinin olmayışı gibi nedenler sayılabilir. Ayrıca standardın, tarımsal faaliyetle uğraşan işletmelerde canlı varlıklara, hasat zamanındaki veya hasat edilmiş ürünlere ve belli nitelikteki devlet teşviklerine ilişkin özel muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamalarını belirleyerek, tarımsal faaliyetler konusunda uluslararası alanda ortak bir algı oluşturmak amacıyla hazırlandığı da söylenebilir (İçöz, 2015, s. 1232). Bunun yanında standart, kendine has bir alan olan tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının sonuçlarının kamuoyuna nasıl sunulacağı konusunu da açıklamayı amaçlar (Cretu, Cretu, & Muscanescu, 2014, s. 1642). Standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 41, prg. 1):

(a) Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar

(b) Hasat zamanındaki tarımsal ürünler

(c) Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri

Tanımdaki “tarımsal faaliyet” terimi ile kastedilen; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetilmesidir. Buradaki “canlı varlıklar” yaşayan hayvan veya bitki anlamına gelirken, “tarımsal ürün” ise işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. “Hasat” kavramından anlaşılması gereken ise, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir (TMS 41, prg. 5).

Tanımda geçen ve açıklanması gerek son kavram “taşıyıcı bitki” terimidir. Bu terim ilk kez, 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 30 ve 31 sıra no’lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarında yapılan değişiklik ile mevzuata dahil edilmiştir. Standartlar aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkiyi “taşıyıcı bitki” olarak tanımlamıştır (TMS 41, prg. 5; TMS 16, prg. 6):

(a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması.

(b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi.

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

Tanımdan hareketle taşıyıcı bitki, kendisi tarımsal ürün olmayan ancak tarımsal bir ürünün üretiminde kullanılan, ayrıca standardın tanımladığı canlı varlık sınıfına girmeyen ve bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen bir varlıktır. Kendisinden süt elde edilen hayvan ve meyve hasat edilen meyve ağaçları buna örnek verilebilir. Taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün değildir, bunlar daha ziyade ürün sağlamak için elde bulundurulurlar (TMS 41, prg. 44). Ancak standarttaki önemsiz kalıntı satışları ibaresi kendisinden süt elde edilen hayvan örneği için geçerli değildir.

Bitkisel üretim faaliyeti temelde tarla ve bahçe bitkileri olarak ikiye ayrılrsa da bunların ürün bazında alt ayrımları düşünüldüğünde (elma, kiraz, pamuk, çay, ceviz, fındık, vb.) hangi varlığın taşıyıcı bitki, hangisinin canlı varlık olduğuna karar vermek zorlaşacaktır. Bu sebeple TMS 41 taşıyıcı bitki tanımının

yanı sıra hangi varlıkların taşıyıcı bitki sınıfına girmediğini de tanımlamıştır. Buna göre aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar taşıyıcı bitki değildir (TMS 41, prg. 5A):

(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).

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

Bitkisel üretimle ilgili 12.11.2014 tarihinde önce yapılmış çalışmalara bakıldığında ilgili ürünün üretilmesinde kullanılan bitkinin canlı varlık olarak kabul edildiği ve Tek Düzen Hesap Planı'nda (TDHP) önerilen "Canlı Varlıklar" hesap grubunda muhasebeleştirildiği görülmektedir. Örneğin Badem, Savcı, & Kılınç (2013), çalışmalarında çay bitkisini canlı varlık olarak değerlendirmişlerdir. TMS 41 ve TMS 16 standartlarına taşıyıcı bitki kavramının eklemesiyle çay bitkisinin yukarıda belirtilen taşıyıcı bitki tanımına daha fazla uyum sağladığı aşikârdır. Nitekim çay bitkisi tarımsal ürün olan çay yaprağının üretiminde kullanılır ve önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bu bitkinin tarımsal ürün olarak hasat edileceğine ve satılacağına ilişkin çok düşük bir ihtimal dahi yoktur. Standarttaki değişiklikten sonra yapılan bir çalışmada ise Kıymetli Şen & Karagül (2014), ceviz ağacını taşıyıcı bitki olarak nitelendirmişler ve maddi duran varlıklar hesap grubunda muhasebeleştirmişlerdir. Ancak ceviz ağacının meyvesinin yanı sıra ağacın gövdesinden de kereste olarak faydalanılmaktadır. Ceviz, işleme özellikleri iyi olan, cilalanma kabiliyeti yüksek, dekoratif bir oduna sahiptir. Ömrünün sonuna gelen bir ceviz ağacı, çınar ağacı gibi devasa bir büyüklüğe ulaşır. Mobilya sektöründe ceviz ağacı aranan bir ağaç türü olup, Türkiye'de yetişen ceviz ağacının, kütük ve tomrukları ise uluslararası değer taşımaktadır (Taştan, 2013, s. 29). Yani ceviz ağacının tarımsal ürün olarak (kütük, tomruk, kereste, vb.) hasat edilip satılma ihtimali yüksektir. Bu özelliğiyle ceviz ağacı taşıyıcı bitki tanımından çok canlı varlık tanımına uymaktadır. Özetle bitkisel üretime konu olan varlığın taşıyıcı bitki mi yoksa canlı varlık mı olduğuna karar vermek varlığın muhasebeleştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü TMS'ye göre canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler farklı kategorilerde değerlendirilir. Bunun için taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılacak bir varlığın TMS 41'de belirtilen bütün kriterlere uyması beklenir. Bu bağlamda çalışmanın odağını oluşturan fındık ocağı (bitkisi) taşıyıcı bitki kriterlerine göre değerlendirildiğinde tespit edilen sonuçlar şöyledir:

- Fındık ocağı bir tarımsal ürün olarak fındık meyvesinin üretimi için kullanılır
- Ortalama 25-30 yıl ürün vermesi beklenir
- Önemsiz kalıntı satışları (yakacak odun) dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali yoktur
- Başlı başına tarımsal bir ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştirilmez

Görüldüğü üzere fındık ocağı TMS 41 ve TMS 16 standartlarında taşıyıcı bitkilere ilişkin belirtilen bütün kriterlere uymaktadır. Standart taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde TMS 16 hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir (TMS 41, prg. 2). Bu sebeple işletmelerin fındık ocağı yetiştirmek üzere yaptıkları bütün harcamalar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmelidir. Aynı şekilde standart tarımsal faaliyet ile ilgili arsayı da kapsam dışı bırakarak bu varlığın muhasebeleştirilmesi için 16 ve 40 no'lu standartlara atıf yapmıştır. (TMS 41, prg. 2). Bunun yanı sıra taşıyıcı bitki üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır (TMS 41, prg. 5C). Yani fındık ocağından elde edilen fındık meyvesi TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilir.

TMS 41 tarımsal faaliyet sonucunda elde edilen tarımsal ürünlerin işletme için satışa hazır nihai ürün olması durumuna göre düzenlenmiştir. Tarımsal ürünün hammadde olarak aynı işletmede üretime katılması durumu dikkate alınmamıştır. Yani TMS 41 işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında TMS 2 “Stoklar” standardı veya uygun olan başka bir standart uygulanır (TMS 41, prg. 3). Dolayısıyla fındık meyvesi hasat anına (daldan koparıldığı an) kadar TMS 41 hükümlerine tabi iken daldan koparıldıktan sonra TMS 2 hükümlerine tabidir. Standart bu durumu örneklendirmek üzere bir şarap tüccarının üzüm yetiştirmesi durumundan bahsetmektedir. Üzüm toplandığı ana kadar TMS 41, bu andan sonraki üzümün şaraba dönüştürülme süreci TMS 2 standardına göre muhasebeleştirilir. Ancak fındık meyvesi üzüm gibi toplandığı anda işlenmeye veya satılmaya hazır bir meyve değildir. Fındık, gerek bir üretim işlemine tabi tutulabilmesi, gerekse kabuklu haliyle satışa sunulması için toplandıktan sonra üç işlemden geçirilir. Bunlar fındık cürufunun (fındık dış yaprağı) güneşte kurutulması, kabuklu fındığın cüruftan ayrılması için patoz adı verilen aletler ile ayıklanması ve kabuk içindeki fındığın (iç fındık) güneşte kurutulması işlemleridir. Fındık meyvesi ancak bu işlemlerden sonra sanayide kullanılabilir ya da kabuklu haliyle satılabilir hale gelmektedir. Bu işlemler aslında fındıkla ilgili tarımsal faaliyetin bir parçası olmakla birlikte TMS 41 standardının 3. paragrafı gereği TMS 2 standardı kapsamında değerlendirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu noktada taşıyıcı bitki olarak fındık ocağının ve tarımsal bir ürün olarak fındık meyvesinin TMS 41 açısından muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarına değinmekte fayda olacaktır.

TMS 41 hem canlı varlıkların hem de tarımsal ürünlerin ölçümüne esas olan kriterleri belirlemiştir. Şöyle ki; canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Ayrıca bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka standardın uygulandığı tarihteki maliyettir (TMS 41, prg. 12, 13). Tanımdan görüleceği üzere hem canlı varlığın hem de tarımsal ürünün

değerlemesinin gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülerek yapılacağı belirtilmiştir. Tarımsal ürün olarak fındık meyvesi böyle bir ölçüme tam olarak uyum sağlamakla birlikte, fındık ocağı canlı varlık olarak değil, taşıyıcı bitki olarak nitelendirileceği için standardın bu maddesi fındık ocaklarını kapsamamaktadır. Konuyla ilgili daha önceki çalışmalarda taşıyıcı bitki kavramı olmadığı için meyve ağaçlarına ilişkin değerlendirme işlemi bu madde uyarınca yapılmış olup bu çalışmada fındık ocağının değerlendirilmesi TMS 16 kapsamında ele alınmıştır. Bu bağlamda ilgili TMS 16 hükmüne göre, taşıyıcı bitkiler işletme tarafından inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları çerçevesinde faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Tanımdaki “inşa” ifadesi, taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde dikkate alınacağı (TMS 16, prg. 22A) anlamına gelmektedir. Buradan hareketle taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlıklar hesap grubu içinde ilgili hesaba alınmadan önce yapılmakta olan yatırımlar gibi değerlendirileceği ve bu bitkilerden mahsul alınacak, yani işletmede kullanılacak hale geldiklerinde ilgili duran varlıklar hesabına devredileceği söylenebilir. Taşıyıcı bitkilerin dönem sonundaki ölçümü için muhasebe politikası olarak ise “maliyet” ya da “yeniden değerlendirme” modellerinden biri seçilmelidir (TMS 16, prg. 29).

Fındık ocağı ve fındık meyvesi için TMS açısından yapılan yukarıdaki değerlendirmelerin, TDHP ile uyumlu olarak nasıl uygulanacağı çalışmanın literatür taramasından sonraki bölümünde bir örnek işletme üzerinde sayısal ve görsel hale getirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

II. LİTERATÜR ÖZETİ

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardına yönelik Türkiye’de yapılmış çalışmalar uygulama örnekleri bakımından üç kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar; sadece canlı hayvanları, sadece bitkiler ve meyve ağaçlarını ve her iki kategoriye birlikte ele alan çalışmalardır. Yalnızca üç çalışmada (Gökgöz, 2012a; Gökgöz, 2012b; Tuğay, 2013) her iki kategoriye ait örnekler birlikte sunulmuştur. Bu çalışmalarda, TMS 41’de öngörülen canlı varlık ve tarımsal ürünlerde gerçeğe uygun değer belirlenmesi sürecinin ve tarımsal faaliyetlere verilen devlet teşviklerinin muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtılacağı konularında önerilerde bulunulmuştur.

Canlı hayvan yetiştiriciliği konusunda yapılmış çalışmalar incelendiğinde ise bunların; su ürünleri/hayvanları yetiştiriciliği (Kıriloğlu & Gökgöz, 2012; Eskin & Güvemli, 2015), kanatlı hayvan/tavuk yetiştiriciliği (Çevik, 2015; Erbaş, 2015) ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği (Özulucan & Deran, 2008; Usul & Top, 2010; Yazan & Kaya, 2011; Tunçez, 2011; Alagöz & Antepli, 2013; Taştan, Azaltun, & Mert, 2013; Taştan, 2014; Antepli, 2015) alanlarına yönelik uygulamalara odaklandığı görülmüştür. Bu çalışmaların ortaya koyduğu genel sonuç; canlı hayvan yetiştiriciliği faaliyetlerinin, standardın hükümlerine uygun olması sebebiyle TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi gerektiğidir. Ayrıca bu çalışmalara göre canlı hayvanlar muhasebe kayıtlarına ya

satın alma ya da doğum yoluyla girerler. Her iki durumda da canlı hayvanların muhasebe kayıtlarına girmesi gerçeğe uygun değerle yapılmalıdır. Bu durumu desteklemek üzere bu çalışmalarda örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmiş ve canlı hayvan yetiştiriciliğine yönelik Tekdüzen Hesap Planı için hesaplar önerilmiştir.

Bu çalışmanın konusuyla doğrudan ilişkili olan bitkiler ve meyve ağaçları konulu çalışmalardan ilkinde Cihangir (2010), TMS 41 ve ulusal düzenlemeler açısından meyve bahçelerindeki varlıkların değerlemesi ve amortismanı konularını incelemiştir. Çalışmada meyvecilik işletmelerinde ağaç (kayısı ağacı) ve meyve (kayısı) maliyetleri TMS 41 ve yasal düzenlemelere göre hesaplanarak karşılaştırılmış ve meyvecilik işletmelerindeki faaliyetlerin mali tablolara aktarılmasında, TMS 41 ile SPK Tebliğinin birbiriyle örtüştüğü, ancak bu düzenlemelerin Türk Vergi Mevzuatındaki hükümlerden farklı yaklaşımları benimsediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca yazara göre, mevcut Tekdüzen Hesap Planı meyvecilik işletmelerindeki faaliyetleri mali tablolara yansıtmakta yetersiz kalmaktadır.

Aynı doğrultudaki başka bir çalışmada Aksoylu (2013), tarımsal faaliyetin alt dallarını meyve bahçesi ve tarla bitkisi olmak üzere iki model halinde örneklendirmiş ve canlı varlığın satın alma maliyeti hariç, dönemde katlanılan diğer maliyetlerin sonuç hesaplarında gider olarak kaydedilmesi ve hasat noktasındaki tarımsal ürünler ile canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin gelir olarak dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca yazara göre canlı varlıklara amortisman ayrılması uygulaması gerçeğe uygun değer muhasebesinin temel prensibine aykırıdır.

Badem, Savcı, & Kılınç (2013), Türkiye’de çay yaprağı üretim sürecini TMS 41 açısından ele almışlar ve çay yaprağı tarımsal ürününün tohum ekimi, olgunlaşma ve hasat sürecinin tamamının TMS 41’de belirtilen tarımsal faaliyetler, muhasebeleştirme ve değerlendirme şartlarına tam olarak uyum sağladığını örnekler yardımıyla ortaya koymuşlardır.

Taştan (2013) ise, ceviz bahçelerinin amortisman ve değerlendirme işlemlerini TMS 41 ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde incelemiş ve TMS’nin tarımsal işletmelerin amortisman ve değerlendirme işlemleri için daha gerçekçi ve doğruya yakın düzenlemeler getirdiği sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca yazar ceviz ağaçlarının “Canlı Varlıklar” hesap grubu altında “Meyve Ağaçları” hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Bitkiler ve meyve ağaçlarını konu alan bu dört çalışmanın ortak özelliği, meyve bahçelerine yapılan harcamayı 14 veya 16 ile başlayan (örneğin 161 Bahçe Bitkileri) bir hesapta muhasebeleştirmeleridir. TDHP’da tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine uygun bir hesap grubu olmadığı için TMS 41 çerçevesinde yazarların böyle bir yaklaşım benimsemesi doğrudur. Bununla birlikte 12.11.2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 30 ve 31 sıra no’lu tebliğler ile TMS 16 ve TMS 41 standartlarına “taşıyıcı bitkiler” kavramı eklenmiş ve standartlarda tanımlanan bu tür bitkilerin maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yapılan literatür taramasında

bu durumu dikkate alan yalnızca birer tane ulusal ve uluslararası çalışma olduğu görülmüştür. Bu çalışmadan ilkinde Kıymetli Şen & Karagül (2014), ceviz ağacını taşıyıcı bitki olarak nitelendirmişler ve maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında ilk muhasebeleştirilmesini yapmışlardır. Ayrıca çalışmada yazarlar ceviz ağaçlarının TMS 16 hükümlerine göre maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerine göre dönem sonu ölçüm işlemlerine örnekler vermişlerdir. Taşıyıcı bitki kavramını konu edinen ikinci çalışmada ise Damiana, Mănoiu, Bonaci, & Strouhal (2014), tarım sektöründe faaliyet gösteren şirketler, denetim şirketleri, profesyonel muhasebe ve finans şirketleri ve standart koyuculardan oluşan 74 firmaya 9 sorudan oluşan ve taşıyıcı bitkiler açısından UMS 41 ve UMS 16 standartlarını kıyaslamayı amaçlayan birer mektup göndermişler ve cevapları içerik analizine tabi tutmuşlardır. Yazarlar genel olarak çalışmada; bazı şirketlerin taşıyıcı bitkilerle ilgili standartlara getirilen değişikliği doğru bulduğu, çok azının doğru bulmadığı ve bazılarının da alternatif öneriler sunmak istedikleri sonuçlarına ulaşmışlardır.

Görüldüğü üzere tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili yapılan çalışmalar son yıllarda artış göstermekle birlikte henüz yeterli düzeye ulaşamamıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda ulaşılan çalışmalar incelendiğinde daha çok büyükbaş hayvancılık işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bitkisel üretim faaliyetlerine odaklanan çalışmaların sayısı sınırlı sayıda olmakla birlikte, fındık meyvesi üretim sürecinde karşılaşılan mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini konu edinen herhangi bir çalışmaya ise rastlanılmamıştır. Oysa fındık meyvesi üretimi Türkiye’de bitkisel üretim türlerinden meyve bahçeciliği türü üretim tiplerinin önemlilerinden birisidir. Bu açıdan çalışmanın ilgili literatüre, bitkisel üretim faaliyetlerinin muhasebeye aktarılması ve taşıyıcı bitkilerle ilgili standartlarda yapılan değişikliğin uygulamaya yansıtılması konularında katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

III. ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu bölümünde, teorik bölümde açıklanan bilgilerin uygulamasına örnek teşkil etmesi için fındık üretim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin aktifleri arasında yer alan bir fındık bahçesine ilişkin mali nitelikli işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.

Türkiye’de faaliyet gösteren şirketler mali işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde ve TDHP aracılığıyla muhasebelemektedir. İşte bu noktada araştırmanın temel problemi ortaya çıkmaktadır. Yani Türkiye’de tarım sektöründe faaliyet gösteren şirketler, tarımsal faaliyetlerine ilişkin işlemlerini TMS’ye uygun olarak ve aynı zamanda TDHP çerçevesinde nasıl muhasebeleştirmelidirler? Buradan hareketle bu çalışmanın temel amacı, tarımsal faaliyet türlerinden biri olan fındık meyvesi yetiştiriciliği ve işlenmesi alanında Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin, fındık bahçelerine ilişkin mali işlemlerini TMS’ye uygun olarak nasıl muhasebeleştirmeleri gerektiğini ortaya koymaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda araştırmada örnek olay (vaka analizi) yöntemi benimsenmiş ve fındık sektöründe Türkiye’nin önde gelen firmalarından

Durak Fındık Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin fındık bahçelerine ilişkin muhasebe kayıtlarından örnekler verilmiştir. Böylelikle konuya ilişkin muhasebe kayıtlarının hayali örnekler üzerinden gösterilmesi yerine, fındık sektöründeki en büyük firmalardan birinin kayıtlarının verilmesi ve konunun bu kayıtlar üzerinden tartışılması sağlanmıştır. Bu noktada çalışmanın örneğini teşkil eden şirketin kısaca tanıtılmasında fayda vardır.

Durak Fındık 1960 yılında aile şirketi olarak Ordu’nun Ünye İlçesinde kurulmuştur. Yıllar itibarıyla faaliyet hacmini genişleterek istikrarlı bir büyüme eğilimi gösteren şirket, bugün toplamda bine yakın çalışanı ve Türkiye’nin çeşitli il ve ilçelerinde çok sayıda fındık kırma ve entegre üretim tesisiyle sektörde önde gelen şirketler arasına girmeyi başarmıştır. Şirket 2014 yılında, İstanbul Sanayi Odasının belirlediği İlk 500 Sanayi Kuruluşu sıralamasında 155, Türkiye İhracatçılar Meclisinin İlk 1000 İhracatçı sıralamasında ise 91. sırada yer almıştır. Şirketin temel faaliyetleri; fındık kırma, kavurma, kıyma ve füre yapımıdır. Bu faaliyetler sonucu satışa konu olan ürünleri ise çiğ (natürel iç) fındık, kavrulmuş bütün ve kıyılmış fındık ve fındık füresidir. Bu ürünlerden çiğ fındık çoğunlukla iç piyasada satışa sunulurken, diğerleri daha ziyade dış piyasaya satılmaktadır. Şirket hammadde olarak kabuklu fındık ihtiyacının büyük kısmını araçlardan temin etmekle birlikte kendi bahçelerinde yetiştirilen fındığı da üretim tesislerinde kullanmaktadır. Çalışmanın uygulama bölümü için Durak Fındık firmasının seçilmesinin nedeni de budur. Örnek işletme seçimi için yapılan ön araştırmada Orta Karadeniz bölgesinde aktiflerinde fındık bahçesi bulunan ve fındık yetiştirme faaliyetiyle ilgilenen başka bir işletmeye rastlanmamıştır.

Araştırmanın amacı kapsamında Durak Fındık mali işler müdürü ile yüz yüze görüşme yapılmış ve şirketin çeşitli büyüklüklerde toplam 50 dekar fındık bahçesi olduğu belirlenmiştir. Çalışmada mükerrerlikten kaçınmak amacıyla bu bahçelerden en büyüğü olan 13,848 dekarlık bir bahçenin verileri üzerinde durulacaktır. Bahçe Ünye ilçesinin Cürü mevkiinde yer almaktadır.

Yapılan görüşmede ilk olarak mali işler müdüründen şirketin fındık bahçelerine ilişkin mali işlemleri muhasebeleştirme yöntemi ve süreci hakkında bilgi alınmıştır. Alınan bilgilere göre şirket sadece fındık bahçelerinin ilk muhasebeleştirme kaydını yapmakta, bunun dışında fındıklıklarına ilişkin herhangi bir kayıt yapmamaktadır. TMS kriterlerine bakıldığında ise tarımsal faaliyetlere ilişkin mali işlemlerin “ilk muhasebeleştirme ve ölçme ve değerlendirme” başlıklarında ele alınması gerektiği görülmektedir. Bu sebeple araştırmanın bulguları TMS kriterlerinin tarımsal faaliyetler için öngördüğü muhasebeleştirme sürecine uygun olarak incelenecektir. Araştırmanın bulguları önce ilgili başlıkla alakalı olarak örnek işletmenin kayıtlarını vermek, daha sonra ise bu kayıtları TMS açısından değerlendirmek ve TMS açısından olması gereken kaydı önermek suretiyle sunulacaktır.

A. Fındık Bahçesinin İlk Muhasebeleştirme İşlemleri

Tarımsal faaliyetlerde kullanılan canlı varlık ya da taşıyıcı bitki niteliğindeki meyve bahçeleri iki şekilde temin edilebilir. Birincisi boş bir arazi satın alıp üzerine ilgili bitkilerin fidanlarını dikmek ve meyve vermeye

başlayıncaya kadar gerekli bakım işlemlerini yapmaktır. İkincisi ise meyve veren bir bahçeyi hazır olarak satın almaktır. Durak Fındık, aktiflerindeki fındık bahçelerinin temininde ikinci yolu izlemektedir. Şirketin mali işler müdürü 13,848 dekar büyüklüğündeki fındık bahçesinin 20 Nisan 2004 tarihinde 13.743,33 TL'ye banka havalesi ile alındığını ve bu işlem için aşağıdaki kaydın yapıldığını belirtmiştir.

20/04/2004	13.743,33	
250 ARAZİ VE ARSALAR 250.25 Ünye Cüri Fındıklık 102 BANKALAR		13.743,33
- Cüri bölgesinde 13,848 dekar fındıklık alımı		

Şirketin mali işler müdürü bu fındıklıkla ilgili 2005 yılında 946,78 TL'lik bir enflasyon düzeltmesi kaydı yapıldığını ve bu kayıttan sonra bugüne kadar bu bahçeye ilişkin herhangi bir muhasebe işlemi yapılmadığını belirtmiştir. Yani bu bahçenin aktif değeri şirketin finansal durum tablosunda (bilançoda) 14.690,11 TL olarak görünmektedir.

Şirketin sahip olduğu fındık bahçesi için uyguladığı muhasebe politikası TMS açısından değerlendirilecek olursa bazı önerilerde bulunmak gerekecektir. Şöyle ki; yukarıdaki kayıttan da görüldüğü üzere şirket, üzerinde fındık ocakları bulunan bir araziye boş bir arazi gibi değerlendirmektedir. Başka bir ifadeyle muhasebe kaydında arazinin üzerindeki fındık bahçesinin ekonomik değerini göz ardı etmektedir. Şirketin mali işler müdürü bu yaklaşımın sebebini; “fındık ocakların araziden ayrı düşünülmemeyeceğini, araziden bağımsız olarak fındık ocaklarının ekonomik bir değer ifade etmeyeceğini (fındık ocağı topraktan sökülse satılamayacağını) ve ekonomik bir değeri olsa bile TDHP’da bu değer kaydedilebileceği bir hesabın olmadığını” belirterek açıklamıştır. Halbuki TMS araziler üzerindeki bitkileri ya “canlı varlık” ya da “taşıyıcı bitki” olarak tanımlamakta ve her iki durumda da tarımsal ürün elde etmede kullanılan bu bitkilerin ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TMS 41, prg. 10-13; Kıymetli Şen & Karagül, 2014, s. 35).

TDHP’da canlı varlık için öngörülen bir hesap grubunun olmaması sebebiyle çeşitli çalışmalarda bu varlıklar için TDHP’na eklenebilecek bazı hesaplar önerilmiştir. Örneğin Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından yayınlanan hesap planı taslağında bir yıldan uzun süre kullanılacak olan canlı varlar için “23 Canlı Varlıklar” hesap grubu (TMSK, s. 7) öngörülmüştür. Akdoğan ve Sevilengül ise aynı nitelikteki canlı varlıklar için “21 Canlı Varlıklar” hesap grubunu (Akdoğan & Sevilengül, 2007, s. 57) önermişlerdir. Yani tarımsal üretime konu olan varlığın TMS hükümlerine göre canlı varlık olarak nitelendirilmesi durumunda bu hesap gruplarında yer alan bir hesapta muhasebeleştirilmeleri mümkündür. Taşıyıcı bitkiler ise maddi duran varlıklar gibi düşünülmüş ve TMS 16 hükümlerine tabi tutulmuştur (TMS 41, prg. 2).

TDHP’da Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda boş bırakılan hesap bulunmadığı için taşıyıcı bitkilerin “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabının altında izlenmesi (Kıymetli Şen & Karagül, 2014, s. 42) uygun olacaktır. Buna göre Durak Fındık’ın 13.743,33 TL’ye satın aldığı fındık bahçesinin muhasebe kaydını TMS 16 hükümlerine uygun olarak yapmak için öncelikle arazi ve fındık ocaklarının toplam tutar içindeki payını ayrı ayrı tespit etmesi gerekecektir. TMS’de bu işlemin nasıl yapılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple fındık bahçesinin bulunduğu bölgede o bahçeye emsal sayılabilecek boş arazilerin piyasa fiyatları ile kıyaslama yapmak, arazi üzerindeki fındık ocaklarının değerini belirleme noktasında en uygun yaklaşım olacaktır. Aynı koşullardaki hiçbir boş arazinin, üzerinde fındık ocakları olan emsalden daha yüksek bir satış fiyatı olamayacağı bu yaklaşımın temel gerekçesidir. Bu bağlamda hem Ünye Ticaret Odası yetkilileriyle hem de çalışmaya konu olan fındık bahçesinin bulunduğu Cüri mevkiinde fındık tarımı yapan bazı çiftçilerle bölgedeki fındık bahçelerinin ve boş arazilerin fiyatları hakkında görüşme yapılmıştır. Çeşitli kişilerden elde edilen bilgiler derlendiğinde genel olarak Ordu ili bölgesinde bir fındık bahçesinin piyasa fiyatının benzer konumdaki boş bir arazinin piyasa fiyatının yaklaşık iki katı olduğu tespit edilmiştir. Bu bilgiyi desteklemek amacıyla Tablo 1’de verilen maliyet kalemlerinden hareketle boş arazi ile fındık bahçesi fiyatları arasındaki fark oransal olarak hesaplanmış¹ ve boş arazi fiyatının fındıklık fiyatına oranı 3/5 olarak tespit edilmiştir. Her iki oranda birbirlerine yakındır. Ancak Cüri mevki denize yakın bir konumda olması nedeniyle bu bölgede oran 4/5 dolaylarındadır. Bu bağlamda 13.743,33 TL değerindeki fındık bahçesinin yaklaşık 11.000 TL’lik kısmının arsa bedeli, kalanın ise fındık ocaklarının değeri olduğu varsayımıyla yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

20/04/2004	
250 ARAZİ VE ARSALAR	11.000,00
250.25 Ünye Cüri Fındıklık Arazisi	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.743,33
256.03 Taşıyıcı Bitkiler	
256.03.01 Ünye Cüri Fındıklık	
102 BANKALAR	
- Cüri bölgesinde 13,848 dekar fındıklık alımı	
	13.743,33

¹ Beş yıl boyunca katlanılan oluşturma maliyetleri = 32.135 TL

Beş yıl boyunca yararlanılamayacak net gelir = 49.115 TL (Yıllık gelir(2.000 kg x 11TL) – Yıllık gider (12.177))

Hazır bahçe almak yerine boş araziye fındıklığa dönüştürmenin maliyeti = 32.135 TL + 49.115 TL = 81.250 TL

Yapılan görüşmeler neticesinde İnkur bölgesinde 10 dekarlık bir fındıklığın ortalama fiyatının 210.000 TL civarlarında olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre İnkur bölgesinde 10 dekarlık bir arazide fındıklık oluşturmak için 5 yıl boyunca katlanılan maliyetler (81.250 TL), hazır bir fındıklığın fiyatının (210.000 TL) % 38,7’sidir.

Çalışmanın teorik çerçevesinde fındık ocaklarının TMS'deki taşıyıcı bitki tanımına göre muhasebeleştirilmesi gerektiğinin gerekçeleri açıklanmıştır. Yine daha önce değinildiği gibi taşıyıcı bitkiler TMS 16 kapsamında Maddi Duran Varlıklar grubunda ele alınacağı ve hesap grubunda boş bir hesap olmadığı için yukarıdaki yevmiye kaydında fındık ocaklarının değeri 256 no'lu hesabın alt hesaplarında gösterilmiştir. Bu yevmiye kaydında tarihlerle ilgili belirtilmesi geren bir varsayım bulunmaktadır. Bilindiği gibi taşıyıcı bitki kavramı 2014 yılında TMS'ye girmiştir. Ancak örnek olayda fındık bahçesi 2004 yılında satın alınmıştır. O tarihte taşıyıcı bitki kavramı olmadığı için böyle bir kaydın da olmayacağı söylenebilir. Bunun için 2004 yılından itibaren fındık ocakları önce canlı varlık olarak değerlendirilip TDHP'da önerilecek bir hesapta muhasebeleştirilmeli ve 2014 yılında ilgili hesaptan 256 nolu hesaba aktarılmalıdır. Bununla birlikte çalışmanın amacı örnek olaya ilişkin yevmiye kayıtlarının yıllar itibariyle geçireceği evrelerin gösterilmesi değil, örnek olayın bugünkü geçerli mevzuata göre olması gereken kayıtlarının gösterilmesidir. Bu sebeple yukarıdaki kaydın tarihinde bugünkü mevzuatın geçerli olduğu varsayılmıştır.

Durak Fındık aktiflerine kattığı fındıklıkları bugüne kadar hazır olarak satın alma politikasını benimsemiştir. Ancak gelecekte boş bir arazi olarak fındık fideleri dikmek yoluyla bir fındıklık oluşturma ihtimali için veya böyle bir yol izlemek isteyen başka firmalara örnek oluşturması amacıyla bu politikanın benimsenmesi durumunda muhasebe açısından izlenmesi gereken yolun da açıklanmasında yarar vardır.

Teorik bölümde de belirtildiği gibi TMS 16'ya göre taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda kullanılacak hale getirilmesi için yapılan işlemler, işletmenin kendi inşa ettiği herhangi bir maddi duran varlık kaleminde olduğu gibi muhasebeleştirilirler (TMS 16, prg. 22A). Örneğin bir binayı satın almak yerine inşa etmeyi tercih eden işletme binanın arsa bedeli dışındaki tüm masrafları bina kullanıma hazır hale gelinceye kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında aktifleştirir. Bina bittiğinde bu hesapta biriken tutar 252 Binalar hesabına aktarılır. TMS 16 22A paragrafı aynı işlemin taşıyıcı bitkilerin meyve verir hale gelinceye kadarki yetiştirme süreci için de geçerli olduğunu belirtmektedir. Buna göre Durak Fındık'ın Ünye İlçesinin başka bir bölgesi olan "İnkur" mevkiinde 10 dekar boş arazi alması ve araziyi fındıklığa dönüştürmesi varsayımına göre firmanın TMS açısından yapması gereken işlemler aşağıda değerlendirilmiştir.

Fındık fidanlarının toprağa dikilmesi işlemi, 6-8 fidanın bir arada (genellikle daire biçiminde) dikilerek ocak oluşturulması suretiyle gerçekleştirilir. Bir fındık ocağı altıncı yıldan itibaren normal verime ulaşır (MEB, 2011, s. 56-57). Tablo 1'de 10 dekar arazinin fındıklığa dönüştürülmesine ve yıllık rutin işlemlerine ilişkin veriler sunulmuştur. Tablo 1'deki ilk beş yılda yapılan işlemler ve katlanılan maliyetler TMS 16 22A paragrafındaki tabir ile "...taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce..." ortaya çıkan işlemlerdir. Altıncı ve sonraki yıllar için

verilen işlem ve maliyetler ise fındık ocaklarının normal verime ulaşp, gelişimini tamamladıktan sonra her yıl rutin olarak gerçekleştirilecek işlemleri ifade etmektedir. Bu sebeple ilk beş yıllık süreç bahçenin oluşturulması, sonraki yıllardaki işlemler ise fındıklıkla ilgili faaliyetlerin sürdürülmesi olarak düşünülmelidir.

Tablo 1. 10 Dekarlık Fındık Bahçesine İlişkin Oluşturma ve Sürdürme Maliyetleri

Yıllar	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl	6. ve Sonraki Yıllar
Maliyet Kalemleri (TL)						
Arazi Bedeli	120.000	-	-	-	-	-
Fidan	3.600	-	-	-	-	-
Azotlu Gübre	727	727	727	727	727	727
Organik Gübre	3.350	3.350	3.350	3.350	3.350	3.350
İlaçlama	-	-	-	-	-	350
Bahçeleme (Işkın Kesimi)	-	-	850	850	850	850
Tırpan (Bahçe İçi Temizliği)	-	1.400	1.400	1.400	1.400	1.400
Toplama	-	-	-	-	-	4.500
Nakliye (Harmana Getirme)	-	-	-	-	-	400
Patoz	-	-	-	-	-	300
Nakliye (Fabrikaya Getirme)	-	-	-	-	-	300
Toplam	127.677	5.477	6.327	6.327	6.327	12.177

Tablo 1’de görülen maliyet tutarları bahçelerin bulunduğu konuma (deniz kenarı, dağlık bölge, vb.) göre farklılık arz etmektedir. Bu sebeple maliyetlerin hesaplanmasında İnkur mevkiinde faaliyet gösteren 10 çiftçiden ilgili kalemler için 2015 yılı maliyet verileri toplanmış ve bu verilerin ortalamasını almak suretiyle Tablo 1 oluşturulmuştur. Böylelikle hayali veriler üzerinden işlem yapmak yerine daha gerçekçi veriler sunularak çalışmanın kalitesinin artırılması da amaçlanmıştır. Yapılan görüşmelerde ayrıca bölgede 2015 yılında 1 dekarlık fındıklıktan ortalama 200 kg fındık hasat edildiği ve 1 kg fındığın sezonunda ortalama 11 TL’ye satıldığı öğrenilmiştir. Yukarıdaki verilere göre Durak Fındık’ın İnkur mevkiinde satın aldığı ve fındıklığa dönüştürdüğü arazi için TMS’ye uygun olarak yapması önerilen yevmiye kayıtları, yıllar itibariyle aşağıda gösterilmiştir. Burada amaç işlemlere muhasebe tekniği açısından bakmak olduğu için kayıtlarda paranın zaman değeri dikkate alınmamıştır. İşlemlerde kolaylık olması açısından bütün ödemelerin kasadan yapıldığı varsayılmıştır. İlk yıl yevmiye kaydı şöyledir:

1. Yıl			
250 ARAZİ VE ARSALAR		120.000,00	
250.26 İnkur Fındıklık Arazisi			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		7.677,00	
258.02 İnkur Fındıklık Oluşturma			
100 KASA			127.677,00
- İnkur bölgesinde 10 dekar fındıklık arazisi bedeli ve oluşturma maliyetleri			

Yukarıda da değinildiği gibi TMS 16 hükümlerine göre arsa bedeli taşıyıcı bitkilerin yani fındıklığın oluşturulması için katlanılan maliyetlerden ayrılmalıdır. Örnekte arsa bedeli İnkur mevkiinde 2015 yılında yerleşim alanında olmayan, daha ziyade tarım yapmaya uygun boş arazilerin ortalama piyasa değeridir.

Tablo 1 incelendiğinde bütün maliyet kalemlerinin her yıl ortaya çıkmadığı görülecektir. Bu durum fındık yetiştiriciliğinin kendine has özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin ilaçlama işlemi fındık ocakları ile değil fındık meyvesi ile ilgilidir. Bu sebeple hasat yapılmayan yıllarda ilaçlama işlemi yapılmamıştır. Firmanın ikinci yılda yapması gereken kayıt şöyledir.

2. Yıl			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		5.477,00	
258.02 İnkur Fındıklık Oluşturma			
100 KASA			5.477,00
- İnkur bölgesinde fındıklık oluşturma maliyetleri			

Fındıklığın normal verime ulaşacağı altıncı yıla kadar katlanılan oluşturma maliyetleri her yıl yukarıda görüldüğü gibi 258 no'lu hesabın borcuna kaydedilir. Böylelikle beşinci yılın sonunda 258 no'lu hesabın kalını 32.135 TL olacaktır. Altıncı yılda fındıklık işletmenin normal verim alacağı ve hasat yapacağı hale geleceği için yapılmakta olan yatırım (fındıklık oluşturma işlemleri) tamamlanacak ve 258 no'lu hesapta biriken tutar aşağıdaki kayıtla 256 no'lu hesaba aktarılacaktır.

6. Yıl			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		32.135,00	
256.03 Taşıyıcı Bitkiler			
265.03.02 İnkur Fındıklık			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			
258.02 İnkur Fındıklık Oluşturma			
- İnkur bölgesinde 10 dekar fındıklık yatırımının tamamlanması			32.135,00

B. Hasat Edilen Ürünün Aktifleştirilmesi

Her ne kadar TMS 41 tarımsal faaliyetleri muhasebeleştirme işlemlerini “ilk muhasebeleştirme ve ölçme ve değerlendirme” olmak üzere iki temel başlıkta incelemiş olsa da, hasat edilen ürünü doğrudan satışa konu olmayan, yani çeşitli üretim süreçlerinden geçiren işletmeler için tarımsal ürünün üretime verildiği aşamaya kadarki muhasebe işlemleri de açıklanmalıdır. Nitekim birçok işletme tarımsal faaliyet sonucu elde ettiği ürünü üzerinde hiçbir değişiklik yapmadan doğrudan satışa sunmaktadır. Ancak örnek işletmede olduğu gibi bazı işletmeler tarımsal ürünlerini kendi tesislerinde hammadde olarak kullanırlar. Konuyla ilgili literatürde bu nokta ciddi bir boşluk bulunmaktadır. Çünkü tarımsal ürünlerini hammadde olarak üretime sevk eden işletmelerin sayısı oldukça azdır. Literatürdeki bu boşluğa katkı sağlamak amacıyla tarımsal ürünün satılmayıp işletmede hammadde olarak kullanılmasına ilişkin TMS’ye uygun kayıtların sunulması önemlidir.

Durak Fındık mali işler müdürü ile yapılan görüşmede, şirketin fındıklıklarına ilişkin dönemlik olarak katlandıkları maliyetleri muhasebeleştirmedikleri ve hasat sonucu elde edilen ve hammadde olarak şirketin tesislerinde kullanılan fındığın aktifleştirmek için herhangi bir kayıt yapmadıkları öğrenilmiştir. Şirket yetkilisi buna sebep olarak fındıklıklardan elde edilen fındığın yıllık hammadde kullanımı içindeki payının yok denecek kadar az olmasını öne sürmüştür. Ayrıca bir iyi niyet göstergesi olarak hasat aşamasına kadar katlanılan maliyetlerin vergi matrahını düşürmesini istemediklerini ve bu yüzden gider olarak mali tablolara yansıtmadıklarını da belirtmiştir. Ancak muhasebenin tam açıklama kavramı gereği bütün işlemlerin defterlere ve mali tablolara yansıtılması önemli bir gerekliliktir. Bu yaklaşım Finansal Raporlama Standartlarına da ters düşmektedir. Bu sebeple Durak Fındık’ın Cüri bölgesindeki 13,848 dekar fındıklığına ilişkin yıllık masraflarını ve hasat edilen fındığın aktifleştirilmesini TMS hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirmesi gerekmektedir. Bunun için önerilen kayıtlar hasat anına kadar olan ve hasat sonrası kayıtlar olmak üzere ikiye ayrılmalıdır. Hasat anına kadar olan kayıt şöyledir:

161 BAHÇE BİTKİLERİ 161.01 Tüketilebilir Canlı Varlık (Fındık) 100 KASA	15.477,91	15.477,91
- Cüri fındıklık hasata kadarki maliyetler (gübreleme, ilaçlama, bahçeleme, tırpan, toplama)		

Durak Fındık, fındıklıklarında ortaya çıkan maliyetleri muhasebeleştirmede için yapılan görüşmede yukarıdaki yevmiye kaydında görülen 15.477,91 TL değerindeki tutar Tablo 1’den uyarlanmıştır.² Burada

² Tablo 1’de 10 dekarlık fındıklığın hasat anına kadarki yıllık maliyetleri 11.177 TL olduğuna göre 13,848 dekarlık fındıklığın maliyetleri 15.477,91 TL olacaktır.

önemli olan tutardan ziyade hasat anına kadar katlanılan giderlerin yevmiye kaydında yazılacağı hesaptır. Akdoğan ve Sevilengül (2007), TDHP’da canlı varlıkların izlenebileceği bir hesap grubu olmaması nedeniyle bu varlıkların kısa vadeli olanları için “16 Canlı Varlıklar” hesap grubunu önermişlerdir (Akdoğan & Sevilengül, 2007, s. 46). Bu noktada hasat edilen ürünün canlı varlık kategorisine girip girmediği önem arz etmektedir. TMS 41, canlı varlıkları “tüketilen” ve “taşıyıcı” canlı varlık olmak üzere ikiye ayırmış ve taşıyıcı bitkilerden hasat edilen tarımsal ürünleri tüketilebilir canlı varlık olarak sınıflandırmıştır (TMS 41, prg. 43,44). Ayrıca TMS 41 hükümlerinin işletmenin taşıyıcı bitkilerinin ürünlerine hasat anına kadar uygulanacağı ve bunun sonrasında TMS 2 veya uygun olan bir standardın uygulanacağı (TMS 41, prg. 2, 3) daha önce belirtilmiştir. Bu bilgilerden hareketle taşıyıcı bitki niteliğindeki fındık ocaklarından elde edilen tarımsal ürün olan fındık meyvesinin hasat anına kadarki işlemlerinin tüketilebilir canlı varlık olarak Akdoğan ve Sevilengül’ün (2007) önerdiği “161 Bahçe Bitkileri” hesabının yardımcı hesabında aktifleştirilmeleri mümkündür. Ancak hasat edilen fındıklar bahçeden işletmeye getirildiğinde hammadde olarak kullanılacağı için aşağıdaki kayıtlarla 161 no’lu hesabın bakiyesi 150 no’lu hesaba aktarılmalıdır. Ayrıca hasat edilen fındığın bahçeden harmana (kurutma alanı) getirilmesi, patoz işlemine tabi tutulması ve işletmeye getirilmesi için katlanılan maliyetler de TMS 2 standardına tabi olup (TMS 41, prg. 3) bu hesapta muhasebeleştirilir. Duran Fındık’ın bu işlemler için yapması önerilen kayıt şöyledir:

150 İLK MADDE VE MALZEME	16.862,71	
150.01 Kabuklu fındık		
161 BAHÇE BİTKİLERİ		15.477,91
161.01 Tüketilebilir canlı varlık (fındık)		
100 KASA		1.384,80
- Cüri fındıklıkta hasat edilen fındık, patoz ve nakliye giderlerin hammadde hesabına aktarılması		

Duran Fındık’ın önerilen kayıtları yapması durumunda vergi matrahında bir azalma olmayacağı görülmektedir. Çünkü TMS tarımsal ürünler için katlanılan maliyetleri gider göstermeyi değil o ürünün aktifleştirileceği uygun bir hesap vasıtasıyla ürünün defter değerine yansıtılmasını öngörmektedir. Ayrıca TMS uyarınca yukarıda önerilen kayıtların yapılması durumunda tarımsal faaliyetlerle ilgili mali işlemlerde bütünlük sağlanacak ve mali tablolara yansıtılmayan bir işlem kalmayacaktır. Tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak işletmelerin yapması gereken son işlem ise ölçme ve değerlendirme işlemidir.

C. Ölçme ve Değerleme

Taşıyıcı bitkiler TMS 16 hükümlerine tabi oldukları için fındık ocaklarının dönem sonlarındaki ölçme ve değerlendirme işlemleri bu standardın öngördüğü yöntemlere tabidir. TMS 16 hükümlerine göre, işletmeler maddi duran varlıklarının muhasebeleştirme sonrası dönem sonundaki ölçümü için “maliyet”

ya da “yeniden değerlendirme” modellerinden birini seçerler. Muhasebe politikası olarak seçilen model maddi duran varlıkların tamamına uygulanır (TMS 16, prg. 29). Duran Fındık, aktiflerinde yer alan fındıklıkların dönem sonlarında ölçme ve değerlendirme işlemine tabi tutmamaktadır. TMS açısından bu uygulama fındıklıkların gerçeğe uygun değerinin mali tablolara yansıtılmaması sonucunu doğuracağı için doğru bir yaklaşım değildir. Şirket maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden birini seçerek fındıklıklarının gerçeğe uygun değerini ölçmede kullanmalıdır. Bu bağlamda çalışmanın örneğini teşkil eden Cüri bölgesindeki fındıklığın muhasebeleştirilmesi sonrası ölçümünde önce maliyet modeline, daha sonra ise yeniden değerlendirme modeline göre yapılması gereken işlemlerin açıklanmasında fayda olacağı düşünülmektedir.

Maliyet modelini benimseyen bir işletme maddi duran varlıklarını maliyetinden birikmiş amortisman ve eğer varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeri ile finansal tablolarında gösterir (TMS 16, prg. 30). Bu hükümden hareketle Durak Fındık'ın her yıl fındıklıklarına amortisman ayırması ve değer düşüklüğü olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bölge halkının büyük çoğunluğu geçimini fındık tarımından sağladıkları için fındık bahçeleri bölgede her zaman revaçta olma özelliğini korumaktadır. Yani fındıklıkların piyasa değeri her dönem artma eğilimindedir. Bu sebeple dönem sonlarında yapılan değer düşüklüğü testlerinde fındıklıklarda değer düşüklüğü olmadığı varsayılarak, sadece fındık ocaklarının amortismanına değinilecektir.

Çeşitli kaynaklarda fındık ocaklarının verimli ömrü ortalama 20-25 yıl olarak belirtilmiştir (MEB, 2011, s. 56; ÜTB, 2013, s. 10). Ayrıca bir varlığın yaralı ömrünün tahmin edilmesinde, işletmenin benzer varlıklara ilişkin deneyimlerinden hareket edilebileceği (TMS 16, prg. 57) düşüncesi ile Durak Fındık mali işler müdürüne fındık ocaklarının ekonomik ömrü hakkındaki fikri sorulmuş ve “25-30 yıl” cevabı alınmıştır. Son olarak 333 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin fındık bitkisi için öngördüğü kullanım ömrünün de 25 yıl olması fındık ocaklarının faydalı ömrünün 25 yıl, amortisman oranının ise % 4 olarak kabul edilebileceğinin gerekçeleridir. Bilindiği gibi bir varlığın amortismanına tabi tutarı kalıntı değeri düşülerek belirlenir (TMS 16, prg. 53). Fındık ocaklarının verimli ömürleri sonunda mobilya sanayi gibi bir sektörde önemli bir değerle hammadde olarak kullanılma imkanı bulunmamaktadır. Ancak yakacak odun olarak değerlendirilebilecekleri için kalıntı değerleri çok düşüktür. Bu sebeple fındık ocaklarının amortismanına tabi tutarının belirlenmesinde kalıntı değeri ilk yıllarda dikkate alınmamış, kalıntı değer tahmini son yıllara bırakılmıştır. Bu veriler ışığında Cüri bölgesindeki fındıklık için şirketin doğrusal amortisman yöntemini kullanarak yapması gereken amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	109,73	
730.07. Amortisman Giderleri		
730.07.25. Cüri Fındıklık Amortismanı		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		109,73
257.04. Taşıyıcı Bitkiler		
257.04.01 Cüri Fındıklık		

Maliyet modelini seçen işletme her yıl yukarıdaki kaydı yaparak amortismanına tabi tutarı 25 yıl boyunca sistematik olarak dağıtır. Bu yaklaşım ancak varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli değişimler olmadığı durumda geçerli olabilir. Bununla birlikte daha öncede belirtildiği gibi bölge halkının büyük oranda geçimini fındık tarımından sağlaması fındıklıkların değerinde dönemler itibariyle artışlara neden olmaktadır. Bu sebeple alternatif yaklaşım olarak Durak Fındık'ın taşıyıcı bitki niteliğindeki fındık ocaklarının dönem sonundaki ölçümü için "yeniden değerlendirme" modelini seçmesi daha uygundur. Bu yaklaşımın seçilmesi fındık ocaklarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesine bağlıdır. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilen fındık ocakları finansal tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Bu tutar yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle ulaşılan değerdir (TMS 16, prg. 31). Durak Fındık'ın muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modelini benimsediği ve Cüri bölgesindeki fındık ocakları için yaptırdığı değerlendirme sonucunda ekspertiz raporunda fındıklığın gerçeğe uygun değerinin dönem sonunda 3.450,00 TL olduğu varsayımına göre yapılması önerilen kayıt şöyledir³:

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	850,16	
256.03 Taşıyıcı Bitkiler		
256.03.01 Ünye Cüri Fındıklık		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		34,01
257.04. Taşıyıcı Bitkiler		
257.04.01 Cüri Fındıklık		
522 MDV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		816,15
- Cüri bölgesinde fındıklığın yeniden değerlemesi		

Yeniden değerlendirme işlemi sonucu yapılan kaydın nihayetinde Cüri bölgesindeki fındık ocaklarının brüt defter değeri 3593,49 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 143,74 TL olarak güncellenmiştir. TMS 16'da belirtildiği gibi fındık ocaklarının yeniden değerlendirme sonucunda defter değerinde meydana

³ Net defter değeri: 2.743,33 – 109,73 = 2.633,60

Yeniden değerlendirme oranı: 3.450,00 / 2.633,60 = 1,3099

Fındık ocaklarının yeniden değerlendirilmesi & değer artışı: 2.743,33*1,3099=3.593,49 & 3.593,49-2.743,33=850,16 Birikmiş amortismanın yeniden değerlendirilmesi & değer artışı:109,73 * 1,3099 = 143,74 & 143,74 - 109,73 = 34,01

gelen 816,15 TL tutarındaki artış ise, doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak (TMS 16, prg. 39) 522 no'lu hesapta muhasebeleştirilmiştir.

SONUÇ

İnsanlık tarihinin en eski faaliyetlerinden biri olan tarım, beslenme gibi en temel fizyolojik ihtiyacın karşılanmasını sağladığı için önemini hiçbir dönemde yitirmemiştir. Bunun yanı sıra diğer sektörlere girdi sağlaması bakımından da ülke ekonomilerinde ayrıca bir öneme sahiptir. Fakat tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ekonomik verilere ve bu verilerin üretilmesini sağlayan muhasebe uygulamalarına gereken önemi göstermedikleri için tarım muhasebesi alanı Türkiye’de ve dünyada yeterince gelişme gösterememiştir. Tarımsal faaliyetler için uluslararası düzeyde UMS 41, ulusal düzeyde ise TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler” adıyla bir standart getirilmesi ile bu durum değişmiş ve tarım işletmelerinde muhasebenin önemi artmaya başlamıştır. Bu öneme binaen çalışmada tarım sektörünün iki temel faaliyet alanından biri olan bitkisel üretim faaliyetleri TMS açısından irdelenmiştir. Çalışmada çok sayıdaki bitkisel üretim türünden fındık üretimine odaklanılmıştır.

Meyve bahçeciliği ile ilgili tarımsal faaliyetlerden birisi olan fındık tarımı Karadeniz bölgesinin önemli bir geçim kaynağını oluşturmaktadır. Fındık meyvesi fındık ocağından elde edilen tarımsal üründür. Fındık ocaklarının dikilip büyümesinden mahsul verir hale gelmesine ve tarımsal ürün olan fındık meyvesinin hasat edilmesine kadar geçen süreçte yapılan işlemler 2014 yılında yapılan değişikliğe kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında belirtilen tarımsal faaliyet sayılma şartlarına uyum göstermekte iken bu tarihten itibaren standarda “taşıyıcı bitki” kavramı getirilmiş ve taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına dahil edilmiştir. Fındık meyvesinin elde edildiği fındık ocakları ise standartlarda belirtilen taşıyıcı bitki olma özelliklerine tam uyum sağlamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada fındık ocakları taşıyıcı bitki olarak nitelendirilerek, fındık yetiştiriciliği alanında faaliyet gösteren işletmelerin fındık ocaklarını TMS 16 hükümlerine göre nasıl muhasebeleştirmeleri gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada örnek olay yöntemi benimsenmiş ve Türkiye fındık sektöründe önemli bir yeri olan Durak Fındık A.Ş. işletmesinin fındık bahçelerinden birinin verileri üzerinde durulmuştur. Çalışmada fındık ocaklarının taşıyıcı bitki olarak ilk muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu ölçme ve değerlendirme işlemleri önce örnek işletmenin fiili kayıtlarını vermek ve daha sonra bu kayıtların TMS 41 ve TMS 16 açısından olması gereken şekliyle kıyaslamasını yapmak suretiyle açıklanmıştır.

Taştan (2013), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca meyve ağaçlarının hangi hesap grubunda ve hangi hesap içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmadığını ve muhasebe uygulayıcılarının kendi görüşleri, yorumları ve uzman kişilerin önerileri doğrultusunda kayıt yapmakta olduklarını (Taştan, 2013, s. 27) belirtmiştir. Durak Fındık mali işler müdürüyle yapılan görüşmede bu kaniya paralel bir sonuca ulaşılmıştır. Şöyle ki; şirket, aktiflerinde bulunan fındıklıkların sadece ilk muhasebeleştirme kaydını

yapmakta ve yıl içinde fındık hasadına kadar ortaya çıkan maliyetleri ve dönem sonunda fındıklığın gerçeğe uygun değerini ölçme işlemlerini göz ardı etmektedir. Ayrıca ilk muhasebeleştirme kaydında da TMS 16 hükümlerine aykırı olarak fındık ocaklarının değeri ile ocakların üzerinde bulunduğu arsanın değerini aynı hesapta (250 Arazi ve Arsalar) muhasebeleştirmektedir. Oysa TMS 16'ya göre arazi ve arsalar istisnai durumlar dışında yıpranmaya tabi olmadıkları için üzerinde bulunan bina, canlı varlık veya taşıyıcı bitki gibi varlıkların değerinden ayrı kaydedilmelidir. Fındık ocaklarının ise üzerinde bulunduğu arsadan farklı olarak bir kullanım ömrü bulunmaktadır. Bu yüzden kullanım ömrü boyunca standartta geçen yöntemlerden biri ile amortismanına tabi tutulmalıdırlar. Bunun için taşıyıcı bitkiler Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda en uygun hesap olan 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabının alt kırılımında izlenmelidirler.

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra hasat anına kadar fındıklıklarda ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi gündeme gelmektedir. Örnek işletme çeşitli sebeplerle bu işlemlerin kayıtlarını yapmadığını belirtmiştir. Ancak muhasebenin tam açıklama kavramı gereğince bir dönemde ortaya çıkan bütün mali nitelikli işlemlerin kayıtlara ve mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. TMS 41 hükümlerine göre taşıyıcı bitkiler duran varlık sınıfında değerlendirilmekle birlikte, taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler hasat anına kadar TMS 41 hükümlerine tabidir. Buradan hareketle fındık üretimi için dönem boyunca katlanılan gübreleme, ilaçlama, bahçeleme, tırpan ve toplama maliyetleri TDHP'na önerilen bir hesap grubu olarak "16 Canlı Varlıklar" altında yer alan "161 Bahçe Bitkileri" hesabının alt hesabında "Tüketilebilir canlı varlıklar" adıyla izlenebilir. Hasattan sonra fındıklar örnek işletmede olduğu gibi işletmenin tesislerinde işlenecekse 150, doğrudan satışa sunulacaksa 152 no'lu hesaplara aktarılır. Nitekim TMS 41 hasat anından sonra işlemlerin TMS 2 Stoklar standardı hükümlerine göre gerçekleştirileceğini belirtmiştir.

Son olarak çalışmada örnek işletmenin fındık ocaklarını dönem sonunda ölçme ve değerlendirme işlemine tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Bunun sebebi ise fındıklıkları ayrı bir varlık olarak aktifleştirmeyip arazi ve arsalar hesabının içinde ele almasıdır. TMS 16 açısından yukarıda belirtildiği şekliyle ayrı bir duran varlık hesabında aktifleştirilen fındık ocakları dönem sonunda "maliyet" ya da "yeniden değerlendirme" modellerinden biriyle ölçülmelidir. Yöre insanının büyük çoğunluğu geçimini fındık tarımından gerçekleştirmesi fındık bahçelerine olan talebi artırmakta ve yıllar itibariyle fındıklık fiyatları artan bir eğilim izlemektedir. Başka bir ifadeyle fındık bahçelerinin gerçeğe uygun değeri her dönem artmaktadır. Bu sebeple şirketin muhasebe politikası olarak yeniden değerlendirme modelini benimsemesi maliyet modeline göre daha uygun bir yaklaşım olacaktır. Böylelikle taşıyıcı bitki olarak fındık ocaklarının gerçeğe uygun değeri şirketin mali tablolarına yansıtılmış olacaktır.

Son söz olarak yapılan literatür taramasında Türkiye'de tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesini konu edinen çalışmaların kısıtlı sayıda olduğu ve bunlar içinde bitkisel üretim faaliyeti ile ilgili çalışmaların ise yok denecek kadar az olduğu görülmüştür. Taşıyıcı bitki kavramı ise sadece tek bir çalışmada

ele alınmıştır. Kıymetli Şen & Karagül (2014) bu çalışmada ceviz ağaçlarını taşıyıcı bitki olarak değerlendirmişler ve konuyu hayali örnekler üzerinden açıklamışlardır. Fındık ocakları ise ceviz ağaçlarından yaralı ömürleri, kalıntı değerleri ve hasat anına kadarki maliyetleri açısından oldukça farklı bir bitki türüdür. Bu bağlamda çalışmanın ilgili literatüre katkı yapacağı umulmaktadır. Gelecek çalışmalarda farklı özelliklere sahip taşıyıcı bitki ve canlı varlıkların konu edinilmesinin ve konunun örneğin tarımsal faaliyetlere verilen devlet teşvikleri gibi farklı bir açıdan ele alınmasının olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*(84), 29-70.
- Aksoylu, S. (2013, Mart). Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 65-78.
- Alagöz, A., & Antepli, A. (2013). Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(3), 107-124.
- Antepli, A. (2015). Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği İle İzlenmesi ve Uygulama Örneği. *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 2(1), 1-18.
- Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınc, Y. (2013). Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *MÖDAV*(3), 115-147.
- Büyükepecki, S., & Kağıtçı, A. (2015). Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 105-113.
- Cihangir, A. E. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama*. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Yüksek Lisans Tezi.
- Cretu, R. C., Cretu, R. F., & Muscanescu, A. (2014). Comparative Analysis of Strategic and Tactical Decisions in Agriculture Under the IAS 41 Standard in the Context of the Emerging Markets. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1641-1646.
- Çevik, Z. (2015). *TMS 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme ve Raporlanması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi.
- Damiana, M. I., Mănoiu, S. M., Bonaci, C. G., & Strouhal, J. (2014). Bearer Plants: Stakeholders' View on the Appropriate Measurement Model. *Accounting and Management Information Systems*, 13(4), 719-738.
- Erbaş, M. M. (2015). *Tavukçuluk İşletmelerinde Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları-41 Kapsamında Ürün Maliyet Hesaplamaları, Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Eskin, İ., & Güvemli, B. (2015, Nisan). Bir Alabalık Üretim Tesisinde Kobi TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 89-104.
- Feleaga, L., Feleaga, N., & Raileanu. (2012). Theoretical Considerations About Implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics*, 19(2), 31-38.
- Gökgöz, A. (2012a). Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 95-108.

- Gökgöz, A. (2012b). Tarımsal Devlet Teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(2), 41-54.
- İçöz, A. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(41), 1230-1235.
- Kıllı, M., & Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Tarım Muhasebesi Yazımına Tarihsel Bir Bakış. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 1-12.
- Kırhoğlu, H., & Gökgöz, A. (2012). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 107-127.
- Kıymetli Şen, İ., & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(3), 27-48.
- Mateş, D., & Grosu, V. (2008). Evaluating and Recognising Biological Assets and Agricultural Activities According to IAS 41. *Lucrari Stiintifice-Seria Agronomie*, 51, 457-462.
- MEB. (2011). *Bahçecilik Fındık Yetiştiriciliği*. Mesleki ve Teknik Eğitim Programlar ve Öğrenme Materyalları:
http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/F%C4%B1nd%C4%B1k%20Yeti%C5%9Ftiricili%C4%9Fi.pdf adresinden alındı
- Özulucan, A., & Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(25), 1-22.
- Taştan, H. (2013, Ekim). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25-38.
- Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 175-184.
- Taştan, H., Azaltun, M., & Mert, H. (2013). Büyükbaş Canlı Varlık İşletmelerinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Uygulanmasına Eğitsel Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15(2), 117-130.
- TMSK. (2005). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*. Ocak 21, 2016 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu:
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS16.pdf adresinden alındı
- TMSK. (2006). *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*. Ocak 21, 2016 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu:
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS41.pdf adresinden alındı
- TMSK. (tarih yok). *Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği*. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Şubat 21, 2016 tarihinde https://obs.kastamonu.edu.tr/oibs/akademik/shr_files/20255_tmsk_hesap_plani_taslagi.pdf adresinden alındı
- Tokay, S. H., & Deran, A. (2011). Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1), 40-55.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8), 148-165.
- Tunçez, H. A. (2011). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırılması. *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 69-84.

- H.Yazarkan / Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği*
- Usul, H., & Top, T. (2010, Mayıs). TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 65-76.
- ÜTB. (2013, Ağustos 2013). *Fındık Toplama-Hasat-Kurutma Yöntemleri Üzerine Araştırma ve Fizibilite Çalışması*. Ünye Ticaret Borsası: <http://www.unyetcb.org.tr/page/show/59-raporlar.html> adresinden alındı
- Yazan, Ö., & Kaya, U. (2011, Ocak). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(1), 27-42.

SUMMARY

Agriculture remains an important sector for human beings as it supplies required basic inputs to sustain human life. Therefore, there are many businesses operating in the agricultural sector in the world. However, it is also known that the businesses don't pay enough attention to accounting transactions related to agricultural activities due to various reasons. While reviewing the literature on agricultural accounting it was noted that the situation was not so different. With the publication and implementation of the IAS, gaps in literature and practice are slowly closing in recent years that is to say there is an increasing emphasis on agricultural accounting for both practitioners and academics. In this context, the starting point of the study is developing suggestions for businesses that operating in the agriculture sector in Turkey on how accounting records should be within TAS as an extension of Uniform Chart of Accounts. However, the agricultural sector is a very large sector which contains various plant products different from each other in terms of features and also it contains livestock products. Accounting of the different products is varied in the context of TAS so in this study, it has been focused on hazelnut cultivation which is one of the agriculture products. The aim of the study is to offer suggestions about which accounting transactions should be done coherently to the TAS from capitalization the multi-stemmed shrubs to end of term assessment and evaluation for manufacturing companies dealing with hazelnut cultivation.

According to intended purpose firstly hazelnut cultivation has been evaluated in terms of IAS 41 Agriculture then the case study method has been adopted and submitted samples for the practice based on real data of a hazelnut grove whose owner is Durak Hazelnut Corporation, one of the important companies in hazelnut industry in Turkey.

After hazelnut cultivation has been examined in terms of IAS 41 it has revealed that multi-stemmed shrubs provide full compliance to "bearer plants" concept which was the result of amendments to IAS 16 and IAS 41 in 2014.

The amendment defines a bearer plant as a living plant that:

- is used in the production or supply of agricultural produce;
- is expected to bear produce for more than one period;
- and has a remote likelihood of being sold as agricultural produce (except for incidental scrap sales)

The results of evaluation multi-stemmed shrubs in terms of these properties are as follows:

- Multi-stemmed shrubs are used to produce hazelnut as an agriculture product
- It is expected to harvest nuts from a multi-stemmed shrubs for about 25-30 years
- It has insignificant residual value (for example if a plant is sold as firewood)
- It is not cultivated as a major product for harvesting

As appears multi-stemmed shrubs of hazelnut complies with all the criteria which are related to bearer plants that mentioned in IAS 41 and IAS 16. It is decided that bearer plants should be accounted for in the same way as property, plant and equipment in IAS 16. Therefore all expenses incurred to hazelnut cultivation should be accounted according to IAS 16. Likewise, the standard left the land which is related to agricultural activity out of the scope. The produce growing on the bearer plants are living creature. Therefore hazelnuts obtained from multi-stemmed shrubs should be accounted according to IAS 41 agricultural activity standards.

In conclusion, it is useful to summarize the results obtained by examining the accounting records of the company. Firstly, it is determined that the company made only initial recognition of hazelnuts orchards which is available in the company's assets. However, the company ignored costs incurred up to the end of the hazelnut harvest and fair value measurement of orchards. Also, it was revealed that the value of multi-stemmed shrubs and hazelnut orchards were recorded in the same account (250 Land) contrary to the provisions of IAS 16. However, the value of lands should be recorded separately from the value of buildings, living beings or bearer plants which are located on itself because lands are not subject to wear, except in exceptional circumstances according to TAS 16. In fact, multi-stemmed shrubs have lifetime unlike the lands. Therefore, they should be depreciated along their lifetime according to one of the methods listed in relevant standard. They should be monitored in the sub-segment of the 256 Other Tangible Assets Account as a most appropriate account in the Tangible Assets Account group.

After the initial recognition, the issue of accounting of costs arising in orchards until the harvest time come to the fore. The company stated that they don't make records of this process because of many reasons. Whereas agricultural products derived from bearer plants are subject to the provisions of IAS 41 until the harvest time. Therefore fertilizing, disinfecting, preparing the garden for harvest, scything and harvesting costs which are incurred during the hazelnut producing should be monitored in sub-account of "161 Garden Plants" named as "Consumable Biological Assets" under the "16 Biological Assets" account according to Turkish Uniform Chart of Accounts.

Finally, it is determined that there is no measurement and valuation process of the multi-stemmed shrubs at the end of the period in the company. Because the company is considering the orchards in the land account instead of capitalizing it separately as a different asset. Multi-stemmed shrubs that capitalized as a separate fixed assets as mentioned above should be measured one of the "cost" or "re-evaluation" models at the end of the period in terms of IAS 16.