



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:01.02.2024 ✓Accepted/Kabul:01.04.2024

DOI:10.30794/pausbed.1429757

Research Article/Araştırma Makalesi

Tursun, M. ve Tursun, A. (2024). "Badem Üretimine İlişkin Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-16, TMS-20 ve TMS-41) Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 62, Denizli, ss. 1-17.

BADEM ÜRETİMİNE İLİŞKİN FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS-16, TMS-20 VE TMS-41) ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Mehmet TURSUN*, Abdurrahman TURSUN**

Öz

Tarım, dünya ekonomisi içerisindeki ağırlığı gün geçtikçe azalmasına rağmen önemini kaybetmeyen ekonomik faaliyetlerdendir. Kırdan kente göç sonucunda tarımsal faaliyet yürüten kırsal nüfusun azalması ve gelişen teknoloji ile beraber tarım sektöründe geleneksel tarımdan modern üretime doğru bir geçiş söz konusu olmuştur. Bu durum tarım sektöründe faaliyet gösteren işletme sayısında artışa sebep olmuş ve tarımsal üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerine olan ihtiyacını arttırmıştır. Yapılan çalışmada, badem üretiminin ilgili muhasebe standartları çerçevesinde bütüncül bir bakış açısıyla incelenmesi ve muhasebeleştirme işlemlerinin ne şekilde yapılması gerektiğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Detaylı literatür araştırması ve normatif araştırma yöntemiyle hazırlanmış olan çalışmada, badem üretimi yapmak için faaliyet yürüten varsayımsal bir işletmenin faaliyetlerine yer verilmiştir. Badem üretimiyle ilgili olarak bahçe tesis dönemi ve üretim dönemine ilişkin muhasebeleştirme işlemleri TMS 16, TMS 20 ve TMS 41 çerçevesinde düzenlenmiştir. İşletmelerin standartlar çerçevesinde muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal şeffaflıkla yönetilmesinin yatırımcı ilişkilerini güçlendirerek işletmenin yabancı kaynaklara erişimini kolaylaştıracağı ve işletme değerini arttıracığı belirtilmiştir.

Anahtar kelimeler: *Badem üretimi, Maddi duran varlıklar, Varlık değerlendirme, Muhasebe standartları, Taşıyıcı bitkiler.*

VALUATION AND ACCOUNTING OF ACTIVITIES RELATED TO ALMOND PRODUCTION WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS-16, TMS-20 AND TMS-41)

Abstract

Despite its diminishing weight in the global economy, agriculture remains a crucial economic activity. The reduction in the rural population engaged in agricultural activities, driven by rural-to-urban migration and advancements in technology, has prompted a shift in the agriculture sector from traditional farming to modern production. This shift has resulted in an increased number of enterprises in the agricultural sector, necessitating the development of accounting systems for businesses involved in agricultural production. This study takes a comprehensive perspective on almond production within the framework of relevant accounting standards, aiming to reveal the accounting processes involved. Conducted through detailed literature research and normative research methods, the study encompasses the activities of a hypothetical enterprise engaged in almond production. Accounting processes for both the orchard establishment period and the production period related to almond production are regulated within the framework of TMS 16, TMS 20, and TMS 41. Maintaining accounting records for enterprises in accordance with standards and managing them with financial transparency is emphasized as a means to strengthen investor relations, facilitate the enterprise's access to external sources, and increase its overall value.

Keywords: *Almond production, Tangible fixed assets, Asset valuation, Accounting standards, Bearer plants.*

*Doç. Dr., Adıyaman Üniversitesi, Kahta Meslek Yüksekokulu, ADIYAMAN.

e-posta:mtursun@adiyaman.edu.tr, (<https://orcid.org/0000-0001-9731-2198>)

**Arş. Gör. Dr., Ankara Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü, ANKARA.

e-posta: atursun@ankara.edu.tr, (<https://orcid.org/0000-0002-6566-2158>)

1. GİRİŞ

Bitkisel ve hayvansal üretim olarak bilinen tarımsal faaliyetler, tarımsal üretim faaliyetiyle birlikte tarım ürünlerinin işlenmesi, girdilerin tedarik edilmesi ve ürünlerin tüketicilere ulaşması için birbirini izleyen faaliyetlerden oluşmaktadır. Buradan hareketle tarım; tüketiciler tarafından doğrudan tüketilen veya sanayi üretimi için girdi niteliğinde olan bitkisel ve hayvansal ürünleri üretmek amacıyla, doğanın sağladığı unsurları düzenli bir şekilde organize etme faaliyeti olarak tanımlanabilmektedir (İnan, 2006:10; Akdoğan, Deran, Aktaş, Erhan ve Acar, 2011:491). Tarımsal Faaliyet Standardında (TMS 41) tarımsal faaliyet; “Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 41, prgf.5).

Dünyanın ilk ekonomik faaliyetlerinden biri olan tarım, insanlık tarihi kadar eskiye dayanmaktadır. Özellikle bitkisel üretim, insanların yerleşik hayata geçişinde önemli rol oynamıştır (Noyan, 2016:4). Geçmişten günümüze dünya ekonomisi içerisindeki ağırlığı gün geçtikçe azalsa da en önemli ekonomik faaliyetler arasında tarım yer almaktadır. Küresel ölçekteki teknolojik gelişmeler, tarım sektöründe geleneksel tarımdan modern üretime doğru hızlı bir geçiş sağlamıştır (Doğan, Arslan ve Berkman, 2015:31). Bununla birlikte tarımsal üretim sektöründe faaliyet gösteren işletme sayısında artış olmuştur. Bu durum tarımsal üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerine olan ihtiyacını arttırmıştır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerine katkıda bulunmak amacıyla “Tarım Muhasebesi” olarak adlandırılan çeşitli teori ve uygulamalar geliştirilmiştir (Keleş ve Özulucan, 2020:344).

Muhasebe işlemlerinde fiziki birimlerle de (adet, kg, ton vb.) kayıtlar yapılabilir, ancak bunlar parasal boyuta ek olarak yapılabilecek işlemlerdir. Parayla ölçülme kavramı, muhasebenin temel kavramlarından olup, kaydedilecek iktisadi olay ve işlemlerin parayla ölçülebiliyor olması gerekliliğini ifade etmektedir (Burak ve Öztaş, 2015:7). Dolayısıyla muhasebe kayıtlarına geçen her iktisadi olay veya varlığın parasal karşılığının doğru tespit edilmesi, farklı değerlendirme yaklaşımlarını ortaya çıkarmıştır. Yapılan çalışmada işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için maliyet yaklaşımı, yeniden değerlendirme modeli, pazar/piyasa değeri gibi farklı değerlendirme yöntem ve yaklaşımlarından faydalanılmıştır.

Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilme yöntemlerini belirlemek amacıyla 2006 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı yayımlanmıştır. Standart, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Financial Accounting Standards Board-IASB) tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmıştır” (Dikmen ve Köksal, 2018:84; Keleş ve Özulucan, 2020:344). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alınmasıyla, TMS 41 in kapsamı daralmıştır.

Bu çalışmada badem üretimine ilişkin taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında, tarımsal ürünlerin TMS 41 kapsamında ve devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında muhasebeleştirme esaslarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda öncelikle TMS 41 standardının kapsamı ayrıntılı olarak açıklanarak konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Sonrasında, badem üretimi yapan varsayımsal bir işletmenin badem üretimine ilişkin faaliyetleri ilgili muhasebe standartları çerçevesinde incelenerek bir örnek uygulama üzerinden açıklanmıştır.

2. TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI VE KAPSAMI

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. Tablo 1’ de tarımsal faaliyetlerle ilgili olup TMS 41 Standardı kapsamına giren ve girmeyen unsurlar yer almaktadır (TMS 41, paragraf 1).

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına alınmayan unsurların hangi standart kapsamında değerlendirileceği Tablo 1’de gösterilmektedir. Tarımsal faaliyetlerin hasat noktasına kadar olan kısmı TMS 41 standardı kapsamında yer almaktadır. Hasat sonrasında “TMS 2 Stoklar” standardı veya yapılacak işlem niteliğine göre diğer uygun olan bir standart uygulanır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde tarımsal ürünlerin hasat sonrası işlemleri standart kapsamı dışındadır.

Tablo 1. Tarımsal faaliyetler standardı kapsamına giren varlıklar ve kapsamına girmeyen unsurlar

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamına Giren Varlıklar	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamına Girmeyen Unsurlar
• Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar.	• “Tarımsal faaliyetlerle ilgili arsa” (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).
• Hasat zamanındaki tarımsal ürünler.	• “Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler” (TMS 16).
• Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıklara ilişkin (34-35 paragraflarında yer alan) devlet teşvikleri.	• “Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri” (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).
	• “Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar” (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar).
	• “Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları” (TFRS 16 Kiralamalar).
	• “Hasat sonrası tarımsal ürünler” (TMS 2 Stoklar).

(Kaynak: TMS 41’den uyarlanmıştır)

2.1. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Tanımlamalar

TMS 41 standardına göre canlı varlıklar, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar olarak gruplandırılabilir. Dahası, canlı varlık gruplarını da olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlık şeklinde ayrıştırmak mümkündür. Standard kapsamında yapılan bu sınıflamalar ayrıntılı olarak açıklanmıştır (TMS 41, pragraf 44,45). Buna göre:

Tüketilebilir canlı varlıklar; *“hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Et üretimi veya satış için elde bulundurulmuş canlı hayvan, çiftliklerde yetiştirilen balıklar, mısır ve buğday gibi mahsuller, taşıyıcı bitkilerden sağlanan ürünler ve kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar, tüketilebilir canlı varlıklara örnek teşkil eder”*.

Taşıyıcı canlı varlıklar; *“tüketilebilir canlı varlık dışındakilerdir; örneğin, kendisinden süt elde edilen hayvan ve kendisinden meyve hasat edilen meyve ağaçları”* ifade eder. Standarda göre taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün olarak nitelendirilmemektedir. Bu varlıklar tarımsal üründen ziyade tarımsal ürün sağlamak amacıyla elde bulundurulmuş varlıklar olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı bünyesine alınmıştır.

Taşıyıcı bitki; TMS 41 standardı, taşıyıcı bitkide, *“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”* özelliklerinin bulunması gerekliliğini ortaya koymaktadır (TMS 41, Madde 5).

Tablo 2’de canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir. Taşıyıcı bitkiler haricindeki canlı varlıklar ve tarımsal ürünler TMS 41 standardı kapsamında iken hasat sonrası ürünler ise standart kapsamına girmemektedir.

Tablo 2. Canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasat sonrası ürünler

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Siğir	Gıda elde edilmek üzere kesilen siğir	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker

Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

“Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16’nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmiye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41’in kapsamına girer.” (TMS 41).

(Kaynak: TMS 41)

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere bu çalışmada ele alınan badem ağaçları, taşıyıcı bitki sınıfında yer almaktadır. Dolayısıyla badem ağaçları TMS 16 standardı kapsamında yer alırken, badem ürünü TMS 41 standardı kapsamında değerlendirilmektedir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Taşıyıcı bitkilere yönelik literatürde yer alan araştırmalar incelenmiş olup konu ile ilgili olan bazı çalışmalar Tablo 3’te sunulmuştur. İncelenen literatürde genellikle taşıyıcı bitkilerin standartlar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına alınmasının sonuçlarına yönelik çalışmaların bulunduğu görülmektedir.

Tablo 3. Muhasebe Standartları Kapsamında Taşıyıcı Bitki ve Tarımsal Ürünlerle İlgili Yapılan Çalışmalar

Yazarlar	Çalışmanın Başlığı	Çalışma Konusu ve Kısa Sonuç
Yazarkan (2016)	“Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş.”	Fındık yetiştiriciliği ile ilgili faaliyette bulunan işletmelere fındık ocaklarının aktifleştirilmesi ile dönem sonundaki ölçme ve değerlendirme işlemlerine kadar olan süreçte TMS’ye uyumlu olarak ne tür muhasebe kayıtlarının yapılacağına ilişkin önerilerde bulunulmuştur. Çalışma sonucunda fındık bahçelerinin değerinde yıllar itibariyle artış olması sebebiyle dönem sonu ölçme yöntemi olarak maliyet modelinden ziyade, yeniden değerlendirme modelinin daha doğru bir yaklaşım olacağı tespit edilmiştir.
Bozzolan, Laghi & Mattei (2016)	“Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants”	Çalışmada, taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık gibi muhasebeleştirilmesi gerekliliği konusundaki değişikliklerin getirdiği teorik yönler analiz edilmiştir. Sonuç olarak bir varlığın taşıyıcı bitki tanımını karşılayıp karşılamadığının çok açık olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, ilk muhasebeleştirilmeden sonra bir bitkinin taşıyıcı bitki tanımını karşılayıp karşılamadığını yeniden değerlendirmesinin gerekip gerekmeyeceği konusunda belirsizlik olduğu vurgulanmıştır.
Svoboda & Bohušová (2017)	“Amendments to IAS 16 and IAS 41: Are There Any Differences between Plant and Animal from a Financial Reporting Point of View?”	Çalışmada, farklı canlı varlık gruplarının ölçümü ve raporlanması için farklı yöntemlerin uygunluğu değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, taşıyıcı bitkiler için (elma) tarihi maliyetin, canlı hayvanlar için (süt ineği) gerçeğe uygun değer ölçümünün uygun olduğu kanıtlanmıştır.
Dikmen ve Köksal (2018)	“Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama”	Çalışmada taşıyıcı bitki olan ceviz ağaçlarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde değerlendirme ve muhasebeleştirilmesine dair işlemler örnek uygulama ile açıklanmıştır. Sonuç olarak değerlendirme yöntemleri arasında farklılıklar olabileceği belirtilmiştir.
Demirci ve İsker (2019)	“Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Zeytin Yetiştiriciliği İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları”	Yetiştirilmiş bir zeytin bahçesinden sağlanan veriler kullanarak incelemeler yapılmıştır. Sağlanan veriler ışığında yapılması gerekli olan yevmiye kayıtları ele alınmıştır.

Keleş ve Özulucan (2020)	“Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Uygulama”	TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde taşıyıcı bitki muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin esaslarını açıklamak amacıyla, fındık üreten bir tarım işletmesinin verileri kullanılarak bir uygulama yapılmıştır. Sonuç olarak, taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılır bilgiler içermesine olanak sağlayacağı vurgulanmıştır.
Paksoy (2021)	“TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Badem Bahçesinde Uygulama”	Çalışmada, taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında muhasebe kayıtlarının yapılmasına ilişkin esaslar belirlenmiş ve raporlama dönemlerinde varlığın değerlendirilmesi ile ilgili standartta yer alan düzenlemeler açıklanmıştır. Sonuç olarak taşıyıcı bitkilerin duran varlık sınıfına dâhil edilmesiyle finansal tabloların daha doğru, gerçeğe uygun ve şeffaf şekilde düzenlenmesine katkı sağlayacağı belirtilmiştir.
Rodrigues de Souza & Assis Shikida (2021)	“Impact of Amendments to IAS 16 and IAS 41 on the Economic-Financial Position of Brazilian Sugar-Energy Companies”	Çalışma, taşıyıcı bitkilerin UMS-16 kapsamına alınmasının şeker-enerji şirketlerinin finansal durumu üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Sonuç olarak UMS 16 ve UMS 41’de yapılan değişikliklerin şirketlerin likidite ve varlık devir hızlarını olumsuz etkilediğini göstermektedir.
Tursun, Tursun ve Kılıç (2022)	“Adıyaman İlinde Badem Üretimine Maliyet ve Karlılık Analizi”	Çalışmada, Adıyaman ilinde badem üretimine ilişkin maliyetlerinin ve karlılık oranlarının belirlenerek kentin üretim potansiyelinin ortaya çıkarılması amacıyla çalışma bölgesindeki bahçe tesis maliyet ve karlılık analizleri yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda badem üretiminin bölge üreticileri için oldukça karlı olduğu ve bu yatırımların bölge ekonomisine olumlu katkılar sağlayacağı ortaya konulmuştur.
Doorasamy, Rotimi, Rajaram & Kebbi (2022)	“Accounting and Valuation of Bearer Plants in Cameroon”	Bu araştırmada, Kamerun’da muz gibi taşıyıcı bitkiler için benimsenen muhasebe politikaları ve değerlendirme modelleri incelenmiştir. Çalışma özellikle, daha önceki çalışmaların aksine, muzların yeterince muhasebeleştirildiğini ve adil bir şekilde değerlendirildiğini ortaya koymuştur.
Kaygusuzoğlu ve Emer (2023)	“TMS 16 Kapsamında Taşıyıcı Bitkiler ve Muhasebeleştirme Uygulamaları: Antep Fıstığı Örneği”	Antep fıstığı ağaçlarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilme işlemlerine ilişkin yapılması gereken kayıtları uygulama örnekleri ile bir süreç şeklinde açıklanmıştır. Sonuç olarak taşıyıcı bitki kapsamına giren maddi duran varlıkları kullanan işletmelerin muhasebe uygulamalarını sistemli ve etkin hale getirmeleri gerekliliği vurgulanmıştır.
da Silva & Nardi (2023)	“IAS 41 and biological assets in Brazil: is the information really useful?”	Çalışma, UMS 41’in muhasebe bilgilerinin kalitesinin yükseltilmesine katkıda bulunup bulunmadığını değerlendirmeye odaklanmıştır. Çalışmanın sonucunda UMS-41’in canlı varlıkların gerçeğe uygun değer ölçüsü ile değerlendirilmesinin uygun olduğu ancak taşıyıcı bitkiler için uygun olmadığını belirtilmiştir.

4. YÖNTEM

Yapılan çalışmada taşıyıcı bir bitki olan badem ağaçlarının ve bu ağaçlardan elde edilen ürünler ile bu kapsamda verilen devlet teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde muhasebeleştirilme esasları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada normatif araştırma yöntemi kullanılmıştır. Normatif araştırma yöntemi, konu ile ilgili kural, ilke ve düzenlemelerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve açıklanması yoluyla mevcut durumun analiz edilmesi sürecidir (Christiani, 2016: 203). Bu kapsamda, badem üretimine ilişkin bahçe tesisinden başlayarak elde edilen ürünün hasadına kadar ki süreç muhasebe standartları çerçevesinden incelenmiştir. Badem üretim maliyetlerinin saha araştırmalarıyla belirlendiği çalışmalar incelenip, Adıyaman ilinde 2020 yılına ait badem üretim maliyetlerine ilişkin verilerden faydalanılarak çalışma konusu ile ilgili bir uygulama örneği geliştirilmiştir.

5. BADEM ÜRETİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

A Tarım İşletmesi, 2020 yılı Mart ayında Adıyaman’daki 10 dönümlük bir tarlayı badem bahçesi tesis etmek amacıyla satın almıştır. Satın alınan tarla üzerinde badem bahçesi tesis etmek amacıyla gerekli tüm işlemler yapılmış olup bu işlemlere ait ödemeler işletmenin banka hesabından gerçekleştirilmiştir.

5.1. Badem Bahçesinin Tesis Dönemine İlişkin Muhasebe İşlemleri

İşletmenin badem bahçesi tesisi için Mart-2020 ayında 10 dönüm tarlayı 450.000,00 TL arazi bedeli ve arazi bedeli üzerinden %2 tapu harcını banka hesabından ödeyerek satın almıştır.

.../03/2020		
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.	459.000,00	
01 Arazi Bedeli: 450.000,00		
02 Tapu Harcı : 9.000,00		
102 BANKALAR HS.		459.000,00
Badem bahçe tesisi için tarla alımı		
Tapu harcı (450.000,00*0.02=9.000,00)		
/		

Badem ağacı taşıyıcı bitki olduğundan TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Standarda göre; “varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarının sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülmektedir” (TMS 16, paragraf 15). Ayrıca taşıyıcı bitkilerin elde edilme maliyetleri, bitkinin dikileceği yerin hazırlanmasına yönelik maliyetler, bitkinin dikilmesi ile ilgili maliyetler taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenebilmektedir (TMS 16, paragraf 16-17). TMS 16 standardına göre bir maddi duran varlığın maliyetinin finansal tablolara yansıtılmasının şartları; söz konusu varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesidir. Bu şartlar oluşana kadar varlığın tesis dönemine ilişkin maliyetler, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmektedir.

Badem bahçesinin tesis dönemine ilişkin yapılan işlemler ve bu işlemlere ait giderler Tablo 4’te toplu olarak gösterilmektedir (KDV dikkate alınmamıştır).

Tablo 4. Badem bahçesi tesis dönemi maliyetleri

Giderler	Birimi	Miktarı	BF	Tutarlar (₺)				
				1.Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	Toplam
A- Dikim Giderleri	₺/da	10		22850,00	0,00	0,00	0,00	22850,00
Derin Sürüm	₺/da	10	60,00	600,00				600,00
Toprak İşleme (ikileme- üçleme)	₺/da	10	35,00	350,00				350,00
Dikim Yeri İşaretleme	₺/da	10	30,00	300,00				300,00
Çukur Açma	₺/da	10	60,00	600,00				600,00
Damla Sulama Sistemi	₺/da	10	1350,00	13500,00				13500,00
Fidan Bedeli	₺/adet	400	15,00	6000,00				6000,00
Fidan Dikimi	₺/da	10	50,00	500,00				500,00
Herek Bedeli	₺/adet	400	1,00	400,00				400,00
Kuru Fidan Yenileme	₺/adet	40	15,00	600,00				600,00
B- Bakım Giderleri	₺/adet	10		6840,00	8190,00	7740,00	7870,00	30640,00
Gubreleme	₺/da	10		940,00	2250,00	640,00	720,00	4550,00
İlçlama	₺/da	10		900,00	940,00	1100,00	1150,00	4090,00
İşçilik	₺/da	10		3000,00	3000,00	4000,00	4000,00	14000,00
Elektrik-Akaryakıt /Makina Giderleri	₺/da	10	200,00	2000,00	2000,00	2000,00	2000,00	8000,00
C- Diğer Giderler	₺/da	10		205,20	245,70	232,20	236,10	919,20

Genel idare Gideri (B*%3)	₺/da	10		205,20	245,70	232,20	236,10	919,20
Toplam Tesis Maliyeti	₺/da	10		29895,20	8435,70	7972,20	8106,10	54409,20
Ekonomik Ömür	₺/da	10						26,00
Tesis Giderleri Amortisman Payı	₺/da	10						2092,66

(Kaynak: Tursun, Tursun ve Kılıç, 2022)

Badem bahçesinin tesis döneminde yapılan yatırımlar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan taslak hesap planına göre “259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR” hesabında izlenebilmektedir. Bu doğrultuda badem bahçesi tesis döneminin birinci yılında gerçekleşen giderler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

.../.../2020		
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR HS.		29.895,20
01 Dikim Giderleri:	22.850,00	
-Derin sürüm:	600,00	
-Toprak işleme:	350,00	
-Dikim yeri iş:	300,00	
-Damla sulama:	13.500,00	
-Fidan bedeli:	6.000,00	
-Fidan dikimi:	500,00	
-Herek bedeli:	400,00	
-Kuru. Fidan yen:	600,00	
02 Bakım Giderleri:	6.840,00	
-Gübreleme:	940,00	
-İlaçlama:	900,00	
-İşçilik:	3.000,00	
-Elekt-Yakıt/Mak:	2.000,00	
03 Diğer Maliyetler:	205,20	
-Genel İdare Gid:	205,20	
	102 BANKALAR HS.	29.895,20
Badem bahçe tesisi 1. yıl giderleri kaydı		
/		

Muhasebeleştirilen giderler arasında fidan bedelinin tamamı için devlet teşvikinden yararlanılmıştır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre; “herhangi bir şarta bağlı bulunmayan devlet teşvikleri ancak tahsil edilebilir aşamaya gelmeleri halinde gelir olarak kaydedilip kar-zarar hesaplarında izlenebilir” (TMS 41, md 34). Standartta, çeşitli koşulların sağlanmasına bağlı olan devlet teşviklerinin ancak ilgili koşulları sağlaması halinde gelir olarak kaydedileceği belirtilmiştir (TMS 41, md 35). “Herhangi bir devlet teşvikinin, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ilişkin olası durumunda TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması uygulanır” (TMS 41, md. 37). Bu durumda taşıyıcı bitkiler için alınan devlet teşvikleri ve yardımları TMS 20’nin kapsamına girmektedir. TMS 20’ye göre taşıyıcı bitkilere yönelik olarak alınan devlet teşvikleri ve yardımları ertelenmiş gelir yöntemi kullanılarak

muhasabeleştirilmelidir. TMS 20'ye göre; "Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir (TMS 20, md. 25): Yöntemlerden birinde teşvik varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasabeleştirilir (TMS 20, md. 26). Diğer yöntemde ise teşvik: varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasabeleştirilmiş olur" (TMS 20 md. 27). TMS 20'deki 26. maddede açıklanan yöntemle göre "teşvik ertelenmiş gelir olarak kaydedildikten sonra her yılın sonunda amortisman kaydıyla birlikte kar-zarar tablosuna aktarılır" (Ertaş, Çidem ve Çiğdem, 2017:587).

Bu doğrultuda işletme tarafından alınan devlet teşvikleri aşağıdaki gibi muhasabeleştirilmiştir.

.../.../2020	
102 BANKALAR HS.	6.000,00
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.	6.000,00
Alınan devlet teşviki kaydı	

Badem bahçesi tesis döneminin ikinci yılında yapılan giderler aşağıdaki gibi muhasabeleştirilmiştir.

.../.../2021	
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR HS.	8.435,70
02 Bakım Giderleri: 8.190,00	
-Gübreleme: 2.250,00	
-İlaçlama: 940,00	
-İşçilik: 3.000,00	
-Elekt-Yakıt/Mak: 2.000,00	
03 Diğer Maliyetler: 245,70	
-Genel İdare Gid: 245,70	
102 BANKALAR HS.	8.435,70
Badem bahçe tesisi 2. yıl giderleri kaydı	

Badem bahçesi tesis döneminin üçüncü yılında yapılan giderler aşağıdaki gibi muhasabeleştirilmiştir.

.../.../2022	
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR HS.	7.972,20
02 Bakım Giderleri: 7.740,00	
-Gübreleme: 640,00	
-İlaçlama: 1.100,00	
-İşçilik: 4.000,00	
-Elekt-Yakıt/Mak: 2.000,00	
03 Diğer Maliyetler: 232,20	
-Genel İdare Gid: 232,20	
102 BANKALAR HS.	7.972,20
Badem bahçe tesisi 3. yıl giderleri kaydı	
/	

Badem bahçesi tesis döneminin dördüncü yılında yapılan giderler aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

.../.../2023	
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR HS.	8.106,10
02 Bakım Giderleri: 7.870,00	
-Gübreleme: 720,00	
-İlaçlama: 1.150,00	
-İşçilik: 4.000,00	
-Elekt-Yakıt/Mak: 2.000,00	
03 Diğer Maliyetler: 236,10	
-Genel İdare Gid: 236,10	
102 BANKALAR HS.	8.106,10
Badem bahçe tesisi 4. yıl giderleri kaydı	
/	

Badem bahçe tesis dönemi 4 yıldan oluşmaktadır. 5. Yıldan itibaren üretim dönemine geçileceğinden yapılan yatırımın 5. Yılın başında aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda taşıyıcı bitkilerin Maddi Duran Varlıklar hesabı gurubunda bulunan uygun bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Taşıyıcı bitkiler "256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR" hesabının altında alt hebab olarak kaydedilebilir. Taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

.../.../2024	
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 01 Taşıyıcı Bitki-Badem	54.409,20
259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR HS. 01 Dikim Giderleri: 22.850,00 02 Bakım Giderleri: 30.640,00 03 Diğer Maliyetler: 919,20	54.409,20
Badem bahçe tesis döneminden üretim dönemine geçiş kaydı	
/	

5.2. Badem Üretim Dönemine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Üretim dönemindeki taşıyıcı bitkiler, işletmenin amaçları doğrultusunda kendisinden ürün sağlanmaya başlanan taşıyıcı bitkilerdir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, “bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini veya yeniden değerlendirme modelinden birini seçer ve seçilen bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular” (TMS 16, 29 md). Tablo 5’te badem bahçesinin 5. yılına ilişkin dönem içinde yapılan giderler verilmektedir.

Tablo 5. Badem bahçesi 5. yılı maliyetleri

Giderler	Birim	Miktar	BF	Toplam
				Tutar (₺)
I. Bakım Giderleri	₺/da	10		13350,00
Gübreleme	₺/da	10	177,00	1770,00
İlaçlama	₺/da	10	258,00	2580,00
İşçilik	₺/da	70	100,00	7000,00
Elektrik – Akaryakıt / Makina Gideri	₺/da	10	200,00	2000,00
II. Hasat Giderleri	₺/da	10		2500,00
Hasat	₺/da	10	150,00	1500,00
Sınıflama ve Ambalajlama	₺/da	10	50,00	500,00
Nakliyat	₺/da	10	50,00	500,00
A -Dönem Giderleri Toplamı (I+II)	₺/da	10		15850,00
B - Diğer Giderler	₺/da	10		2568,16
Genel İdare Gideri (A*%3)	₺/da	10		475,50
Tesis Maliyeti Amortisman Payı	₺/da	10		2092,66
C-Üretim Giderleri Toplamı (A+B)	₺/da	10		18418,16

Kaynak: Tursun, Tursun ve Kılıç, 2022’den uyarlanmıştır.

Badem bahçesinin üretim döneminin birinci yılında yapılan giderlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

.../.../2024	150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 01 Gübre: 1.770,00 02 İlaç: 2.580,00 102 BANKALAR HS. Üretim dönemi için satın alınan ilk madde kaydı	4.350,00 4.350,00	
.../.../2024	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 01 Gübre: 1.770,00 02 İlaç: 2.580,00 Direkt ilk madde ve malzeme kullanımı kaydı	4.350,00 4.350,00	
.../.../2024	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS. Direkt işçilik giderleri için yapılan ödeme kaydı	7.000,00 7.000,00	
.../.../2024	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 01 Bakım Giderleri: 2.000,00 -Elektrik-Akaryakıt/ Makine Gideri: 2.000,00 02 Hasat Giderleri: 2.500,00 -Hasat: 1.500,00 -Sınıflama ve Ambalajlama: 500,00 -Nakliyat: 500,00 03 Diğer Giderler: 2.568,16 -Genel İdare Gideri: 475,50 -Tesis Maliyeti Amortisman Payı: 2.092,66 102 BANKALAR HS. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. Genel üretim giderleri kaydı	7.068,16 4.975,50 2.092,66	

Aşağıda badem bahçesi tesis döneminde alınan devlet teşvikinin hak edilen kısmının gelir yazılmasına ilişkin muhasebe kayıtları gösterilmektedir.

.../.../2024		
482 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.	230,77	
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.		230,77
Alınan devlet teşvikinin 2024 yılı payı (6.000,00/26=230,77 TL)		
/		
.../.../2024		
382 ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ VE YARDIMLARI HS.	230,77	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		230,77
Alınan devlet teşvikinin 2024 yılı payı (6.000,00/26=230,77 TL)		
/		

Hasadı yapılan tarımsal ürünün ilgili hesaba alınması kaydı.

.../.../2024		
151 YARI MAMULLER HS.	18.418,16	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.		4.350,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		7.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		7.068,16
Giderlerin dağıtılması ile mamule yüklenmesi kaydı		
/		

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre "Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, TMS 2 Stoklar'ın veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir." (TMS 41, 13 md). Bu durumda badem bahçesi üretim döneminde elde edilen tarımsal ürünün değerinin ne şekilde belirleneceği ve muhasebeleştirileceği açıktır.

Örnekte ele alınan badem ürünü, aktif piyasası mevcut olan bir üründür. Badem ürününün piyasası, birlikler, kooperatifler ve özel sektörde badem ticareti yapan tüccarlar tarafından belirlenebilmektedir. Bu kapsamda 2024 yılında işletmenin ürettiği toplam badem ürününün piyasa fiyatından satış maliyetleri düşürülmek suretiyle hesaplanan piyasa fiyatının 30.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Dönem Maliyeti: 18.418,16 TL, Piyasa Fiyatı: 30.000,00 TL, Değer Artışı: 11.581,84 TL

Bu durumda badem ürününün hasat noktasında TMS 41 kapsamında belirlenen net gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

.../.../2024			
152 MAMULLER HS.		30.000,00	
	151 YARI MAMULLER HS.		18.418,16
	643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HS.		11.581,84
Elde edilen ürünün net gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi			
/			

Hasat edilen badem 50.000,00 TL ye satılmıştır. Bedeli banka hesabına yatırılmıştır. Satış işlemine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2024			
152 MAMULLER HS.		30.000,00	
	151 YARI MAMULLER HS.		18.418,16
	643 TARIMSAL FAAL. DEĞ. ART. HS.		11.581,84
Elde edilen ürünün net gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirilmesi			
/			

Satılan ürünün maliyet kaydı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

.../.../2024			
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS.		30.000,00	
	152 MAMULLER HS.		30.000,00
Satılan mamulün maliyet kaydı			
/			

İşletmenin taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme yöntemini tercih etmesi durumunda yılsonunda yapılacak yeniden değerlendirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

İşletme yaptığı yeniden değerlendirme sonucunda badem ağaçlarının değerinin artarak 75.000,00 TL ye ulaştığını tespit etmiştir. Bu kapsamda yapılan yeniden değerlendirme işlemi şu şekildedir.

Net defter değeri:	54.412,20-2092,66=52.319,54
Yeniden değerlendirme oranı:	75.000,00/52.319,54= 1,4335
Yeniden değerlendirilmiş taşıyıcı bitki:	54.412,20*1,4335=78.000,00
Yeniden değerlendirilmiş birikmiş amortisman:	2092,66*1,4335= 3.000,00

Dönem sonunda yeniden değerlendirme hesaplaması sonrası yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../2024		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLIR HS. 01 TaşıyıcıBitki-Badem	23.587,80	
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI HS.		22.680,46
Yeniden değerlendirme kaydı		
/		

Üretim dönemindeki işlemlerin dönem sonu muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

.../.../2024		
711 DİMM GİDERLERİ YANSITMA HS.	4.350,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA HS.	7.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ ANSITMA HS.	7.068,16	
710 DİMM GİDERLERİ HS.		4.350,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS		7.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		7.068,16
Dönem sonu kaydı		
/		

.../.../2024		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	30.000,00	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS.		30.000,00
Dönem sonu kaydı		
/		

.../.../2024		
600 YURTTİÇİ SATIŞLAR HS.	50.000,00	
643 TARIMSAL FAAL. DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	11.581,84	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.	230,77	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.		61.812,61
Dönem sonu kaydı		
/		

.../.../2024		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	31.812,61	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. HS.		6.998,77
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		24.813,84
Dönem sonu kaydı (31.812,61*0,22=6.998,77 TL)		
/		

.../.../2024			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER HS. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.		6.998,77	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.			6.998,77
Dönem sonu kaydı	/		
.../.../2024			
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		24.813,84	
590 DÖNEM NET KARI HS.			24.813,84
Dönem sonu kaydı	/		

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarım sektörü, geçmişten günümüze daha çok aileler tarafından geleneksel bir uğraş şeklinde yürütülmektedir. Son yıllarda köyden kente olan göç kırsalda yaşayan nüfusu önemli ölçüde azaltmıştır. Bu durum tarım sektöründe de işletmelerin oluşmasını zorunlu kılmıştır. Tarım sektöründe işletmeciliğin sonradan gelişmesi bu alandaki muhasebe uygulamalarının yavaş gelişmesine sebep olmuştur. Dolayısıyla tarım sektöründeki muhasebe uygulamalarında son yıllara kadar bir uygulama birliği sağlanamamıştır. Ancak son yıllarda ulusal ve uluslararası tarım işletmelerinin artması bu sektördeki muhasebe uygulamalarının gelişmesini zorunlu kılmıştır. Bu alanda TMS 16, TMS 20 ve TMS 41 gibi standartların yayımlanması tarımsal alandaki işletmelerin uygulama birliği içerisine girmesi için önemli bir gelişme olarak görülmektedir.

Badem ağaçları taşıyıcı bitki sınıfına girmektedir. Taşıyıcı bitkiler insanların tarımsal ürünlere olan ihtiyacını temin etmek maksadıyla tarımsal işletmelerce birden fazla dönemde ürün vermesi beklenen ve tarımsal ürün olarak satılma ihtimali düşük olan bitkiler şeklinde tarif edilmektedir. Taşıyıcı bitkiler 2015 yılından itibaren TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilmektedir. TMS 41 standardına göre taşıyıcı bitkilerin üzerinde yetişen ürün canlı varlık olarak nitelendirilmektedir. Bu canlı varlıklar hasat anında TMS 41 standardına göre muhasebeleştirilmektedir. Hasat sonrasında ise TMS 2 Stoklar standardı devreye girmektedir.

Bu çalışmada, badem üretimine ilişkin olarak, bahçe tesis dönemi ve üretim dönemine dair muhasebeleştirme işlemleri TMS 16, TMS 20 ve TMS 41 çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Böylece badem üretimi, ilgili muhasebe standartları çerçevesinde bütüncül bir bakış açısıyla incelenmiştir. Çalışmada, badem üretiminin ilgili muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirilmesi örnek bir olay ile gösterilmiştir. Tarımsal üretimde muhasebe standartlarının kullanımı finansal şeffaflık ve güvenilirlik açısından oldukça önemli bir role sahiptir. Bu durum tarım işletmelerinin finansal durumunu daha doğru bir şekilde yansıtmasını olanak sağlayarak ilgililerin şirkete güvenini arttırmaktadır.

Varlık tanımlama ve sınıflandırma adımı, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinin temelini oluşturur. Bu adım, şirketin varlık portföyünü anlamak, varlıkları doğru bir şekilde sınıflandırmak ve muhasebeleştirme sürecini yönlendirmek için kritik öneme sahiptir. Düzeltilmiş maliyetin belirlenmesi, taşıyıcı bitkilerin gerçek maliyetini yansıtarak finansal raporların güvenilirliğini artırır. Ayrıca standart çerçevesinde yapılan muhasebeleştirmeler işletme yönetiminin sağlıklı bir şekilde işletmeyi yönetmesine katkıda bulunur. İşletmelerin standartlar çerçevesinde finansal şeffaflıkla yönetilmesi, yatırımcı ilişkilerini güçlendirerek işletmenin dış finansman kredilerini daha kolay almalarını sağlayarak itibarını yükseltir. Bu nedenle şirketlerin tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde standardı yakalaması önemli olarak görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., Deran, A., Aktaş, R., Erhan, D. U. & Acar, V. (2011). *Sektörel muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozzolan, S., Laghi, E., & Mattei, M. (2016). Amendments to IAS 41 and IAS 16: implications for accounting for bearer plants. *Zemledska Ekonomika*, 62(4), 160-171.
- Burak, E. & Öztaş, S. (2015). Kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebenin temel kavramları açısından değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 1-17. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/265322>
- Christiani, T. A. (2016). Normative and empirical research methods: Their usefulness and relevance in the study of law as an object. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 201-207. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.006>
- da Silva, R. L. M. & Nardi, P. C. C. (2023). IAS 41 and biological assets in Brazil: is the information really useful?. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, (22), 13.
- Demirci, Ş. D. & İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 282-304. <https://doi.org/10.31460/mbdd.449329>
- Dikmen, B. B. & Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı bitkilerin tms 16 maddi duran varlıklar standardı çerçevesinde değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi: Ceviz üretim işletmesinde bir uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 82-96. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.433058>
- Doğan, Z., Arslan, S., & Berkman, A. (2015). Türkiye’de Tarım Sektörünün İktisadi Gelişimi ve Sorunları: Tarihsel Bir Bakış. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 29-41. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/185141>
- Doorasamy, M., Rotimi, M. E., Rajaram, R. & Kebbi, M. J. (2022). Accounting and valuation of bearer plants in cameroon. *EuroEconomica*, 41(1).
- Ertaş, F., Çidem, İ. & Çiğdem, R. (2017). Tarımsal teşviklerin TMS 20 ve TMS 41 kapsamında incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 577-591. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/360625>
- İnan, İ. H. (2006), *Tarım ekonomisi ve işletmeciliği*, Avcı Ofset Basımevi, İstanbul. 372 s.
- Kaygusuzoğlu, M. & Emer, M. A. (2023). TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkiler ve muhasebeleştirme uygulamaları: Antep fıstığı örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(2), 1485-1503.
- Keleş, D. & Özulucan, A. (2020). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16: maddi duran varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi: Fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 343-363. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.690019>
- KGK finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 22.03.2024).
- Noyan, E. (2016). *Türkiye’deki tarımsal faaliyetlere uygulanan teşvik politikalarının değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli.
- Özdemir, M. A. & Tonbul, S. (1996). Kömürhan boğazı (Malatya-Elâzığ). *Firat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 239-262.
- Paksoy, Ö. B. (2021). TMS 16: maddi duran varlıklar standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve bir badem bahçesinde uygulama. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi* 56(3) 2021, 1522-1542. doi: 10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.21.08.1588
- Rodrigues de Souza, M. P. & Assis Shikida, P. F. (2021). Impact of amendments to IAS 16 and IAS 41 on the economic-financial position of Brazilian sugar-energy companies. *Revista Contabilidade, Gestao E Governanca*, 24(1).
- Sunkar, M. (2011). 8 Mart 2010 Kovancılar-Okçular (Elâzığ) depremi; yapı malzemesi ve yapı tarzının can ve mal kayıpları üzerindeki etkisi. *Türk Coğrafya Dergisi*, 56, 23-37. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/198443>

Svoboda, P. & Bohušová, H. (2017). Amendments to IAS 16 and IAS 41: Are there any differences between plant and animal from a financial reporting point of view?. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 65(1), 327-337.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.10.2023).

TMS 2 Stoklar Standardı.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.10.2023).

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2041.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.10.2023).

Tursun, M., Tursun, A., & Kılıç, M. (2022). Adıyaman ilinde badem üretiminin maliyet ve karlılık analizi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (51), 305-315. <https://doi.org/10.30794/pausbed.1073960>

Yazarkan, H. (2016). Üretim işletmelerine ait fındık bahçelerine ilişkin mali işlemlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi: Durak fındık AŞ örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(2), 409-434. <https://doi.org/10.18657/yecbu.49953>

Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)

1. Bu çalışmanın yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedirler (The authors of this article confirm that their work complies with the principles of research and publication ethics).
2. Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir (No potential conflict of interest was reported by the authors).
3. Bu çalışma, intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir (This article was screened for potential plagiarism using a plagiarism screening program).