

**T.C.  
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI  
KAPSAMINDA ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİNİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ÖMER İSKER**

**İZMİR-2018**

**T.C.  
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI  
KAPSAMINDA ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİNİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**ÖMER İSKER**

**DANIŞMAN: YRD. DOÇ. DR.  
ŞUAYYİP DOĞUŞ DEMİRCİ**

**İZMİR-2018**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Zeytin Yetiştiriciliğinin Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27/02//2018

**ÖMER İSKER**



TS EN ISO  
9001:2015

T.C.  
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü



TEZ/PROJE SINAVI TUTANAK FORMU

Dok. No: FR/604/21

İlk Yayın Tar.: 03.10.2017

Rev. No/Tar.: 00/..

Sayfa 1 / 1

GÖNDEREN : ..... İSLEME ..... Anabilim Dalı Başkanlığı  
GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Yüksek Lisans / ~~Doktora~~ Programı öğrencisi .... ÖMER İSKEZ ..... ile ilgili Tez/Proje Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih:  
Sayı :

Prof. Dr. Anabilim Dalı Başkanı Prof. Dr. Hayrettin USUL

İmza

SINAV TUTANAĞI

Tez/Proje Sınav Jürimiz tarafından incelenen ... TÜRKİYE MUHAHEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA ZAYTIN YETİŞTİRİLCİLİĞİNİN MUHAHEBELEŞTİRİLMESİ başlıklı yüksek lisans / ~~doktora~~ tezi ile ilgili olarak jürimiz 27.02.2018 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez/Proje Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında OYÇOKLUĞU/OYBİRLİĞİ ile aşağıdaki karar verilmiştir.

KABUL

Kabul Edilen Yüksek Lisans / Doktora tezi:

- i) Bilime yenilik getirmiştir   
ii) Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir   
iii) Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır   
iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisans'ta geçerlidir)

RED

DÜZELTME \*

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı
Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Suayir DOĞUŞ DEMİRCİ
Üye	Asst. Doç. Dr. Vedat ÇAY
Üye	Asst. Doç. Dr. Hayrettin USUL
Üye	
Üye	

Eki : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için).

\* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

# ÖZET

**Yüksek Lisans Tezi**

**Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Zeytin Yetiştiriciliğinin  
Muhasebeleştirilmesi**

**Ömer İsker**

**İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

Tarım, insanlık tarihinden bu yana insanlığın sürdürülmesini sağlayan en temel üretim biçimidir. Tarım, gelişen sanayi sektörünün yanında önemini korumakta ve çoğu sanayiye ham madde sağlamaya devam etmektedir. Bu hammaddelerin bir işletme tarafından tarımsal ürüne dönüştürülmesi işlemi ise tarımsal faaliyet olarak bilinmektedir.

Genel olarak basit muhasebe sistemi üzerinde yapılan hesaplamalar tarımsal faaliyet konusunda net bir bilgi vermemektedir. Bir çok ülke tarafından kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) Türkiye'ye de uyarlanmıştır. Türkiye'ye uyarlanmış şekli olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) tarımsal işlemler ile ilgili finansal tablo hazırlayıcılarına yardımcı olmaktadır. Tarımsal faaliyetler ile ilgili olan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve diğer düzenleyici standartlar, muhasebeleştirme ve raporlamada daha şeffaf ve anlaşılır bir yapı ortaya çıkarmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2014 Haziran ayında UMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında bir değişiklik yaparak taşıyıcı bitki kavramını getirmiş ve taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık sınıfına girdiğini söylemiştir. Taşıyıcı bitki, bir hesap döneminden fazla ürün veren, önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan, tarımsal ürünlerin üretimi ve temini için kullanılan bitkilere verilen isimdir. (Zeytin ağaçları, meyve bahçeleri gibi)

Taşıyıcı bitkiler 2014 yılına kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirilmekteydi. Kamu Gözetim Kurumu, 2014 yılında 29173 sayılı Resmi Gazete ile "30 ve 31" sıra numaralı tebliğleri yayımlamıştır. Bu yayımlanan tebliğler Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında yapılan değişiklik ile ilgilidir. Yayımlanan tebliğlere göre taşıyıcı bitki grubu TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının kapsamından çıkarılıp, TMS 16 Maddi Duran Varlık standardının kapsamına alınmıştır.

30 ve 31 sıran numaralı tebliğlerde taşıyıcı bitki sınıfını belirleyen özelliklerden bahsetmektedir. Tebliğdeki açıklamalardan zeytin bahçelerinin de taşıyıcı bitki sınıfına girdiğini ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre işlem görmesi gerektiği anlaşılmaktadır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında "Bu standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır" ifadesi ile elde edilecek zeytin meyvesinin TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı kapsamında inceleneceği belirtilmiştir. Bu tez çalışmasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartları ile ilgili açıklamalar yapılmış olup, İzmir'in Menemen ilçesinde faaliyette bulunan bir zeytin çiftliği işletmesinin muhasebeleştirme süreci incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler :** Tarımsal Faaliyet, Canlı Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Standartlar, TMS 41, TMS 16, Taşıyıcı Bitkiler, Zeytin

## **ABSTRACT**

### **Recognition of Olive Cultivation Scope of Turkey Accounting Standards**

**Ömer İsker**

**İzmir Katip Çelebi University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Business Administration Programme**

Since the time of human history, agriculture is the most basic form of production that allows mankind to continue its existence. Agriculture maintains its importance beside the developing industry sector and most of agriculture products continue to provide industrial raw materials.

Recognitions made through the general accounting system do not give clear information about agricultural activity. Used by many countries, the International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) is adapted to Turkey. Turkey Financial Reporting Standards, which is adapted to the shape of Turkey (TAS / TFRS) is helping preparers of financial statements related to agricultural operations. The TMS 41 Agricultural Activities Standard and other regulatory standards related to agricultural activities provide a more transparent and understandable structure in accounting and reporting.

In June 2014, the International Accounting Standards Board (IAS 16) amended the Standard for Fixed Assets (IAS 16), introducing the concept of a carrier plant and announcing that carrier plants entered the class of fixed assets. Bearer plants are plants that produce excess products from an accounting period and are used for the production and disposal of agricultural products, with very low likelihood of being sold as agricultural products other than trivial residue sales. (Such as olive trees, fruit gardens)

Bearer plants were to be recognition for by TAS 41 Agricultural Activities standard until 2014. In 2014, the Public Surveillance Authority published the Official Gazette No. 29173 and regulations numbered 30 and 31. These regulations relate to the amendment made in the TAS 16 Tangible Assets Standard by the International

Accounting Standards Board. According to the published regulations, the bearer plant group has been removed from the scope of TAS 41 Agricultural Activity Standard and taken under the scope of TAS 16 Tangible Assets Standard.

The 30th and 31st regulations mention properties that determine the class of carrier plant. It is understood that olive gardens should also be treated in accordance with the TAS 16 Tangible Assets standard in the declarations in the regulations. It is stated that the olive fruit to be obtained with the expression "This standard applies to the products of the carrier plants" in TAS 41 Agricultural Activities standard will be examined within the scope of TMS 41 Agricultural Activity Standard. In this thesis, IAS 41 Agriculture and IAS 16 Property, Plant and Equipment is made statements about standards, an olive farm recognition process of the companies in Izmir Menemen district.

**Keywords:** Agricultural Activity, Live Assets, Tangible Assets, Standards, TAS 41, TAS 16, Carrier Plants, Olive



## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
ÖNSÖZ.....	xvii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE TARIMSAL FAALİYETLERDE MUHASEBE

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	2
1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC).....	3
1.1.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	3
1.1.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	4
1.1.4 Türkiye’de Muhasebe Tarihi ve UFRS/UMS’lerin Türkiye’ye Entegrasyonu.....	5
1.1.5 Kamu Gözetim Kurumu .....	8
1.1.6 TMS/TFRS ‘lerin Türkiye’de Uygulama Alanları.....	8
1.1.7 Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.....	10

1.2 Tarımsal Faaliyet.....	11
1.2.1 Tarımsal Faaliyet Özellikleri.....	11
1.2.2 Tarımsal Faaliyet Ayrımı.....	12
1.2.3 Zeytin Üretimi ile İlgili Kavram ve Bilgiler.....	13
1.2.4 Türkiye’de ve Dünya’da Zeytin Üretimi.....	13
1.2.5 Zeytin Türleri.....	15
1.3 Tarımsal Faaliyetlerde Muhasebe.....	16
1.3.1 Tarımsal Faaliyetlerde Muhasebenin Tanımı.....	17
1.3.2 Tarımsal Muhasebenin Tarihi Gelişimi ve Gelinek Nokta.....	17
1.4 TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı.....	19
1.4.1 Standardın Amacı ve Kapsamı.....	19
1.4.2 Zeytin Bahçesi ve Zeytinin Muhasebe Standartlarındaki Yeri.....	22
1.5 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı .....	23
1.5.1 Amaç ve Kapsamı.....	24
1.5.2 Zeytin Bahçesinin TMS 16 Standardındaki Yeri.....	24

## İKİNCİ BÖLÜM

### ZEYTİN YETİŞTİRME SÜRECİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

2.1 Araştırmanın Amacı.....	26
2.2 Araştırma Kısıtları.....	26
2.3 Zeytinin Yetiştirme Süreci.....	27
2.4 Zeytin Yetiştiriciliği Sürecinde Muhasebe Uygulamaları.....	27
2.4.1 İlk Muhasebe Kayıt ve Uygulaması.....	28
2.4.2 Muhasebeleştirme Sonrasındaki Ölçüm.....	29
2.4.2.1 Maliyet Modeli.....	30
2.4.2.2 Yeniden Değerleme Modeli.....	31
2.5 Zeytin Bahçesi Üzerinde Bir Uygulama.....	33
2.5.1 2017 yılı İçerisinde Yapılan İşlemler ve Muhasebe Kayıtlar.....	33
2.5.2 Dönem Sonu Amortisman Hesabı.....	40
2.5.3 Dönem Sonu Yansıtma İşlemleri.....	41
Sonuç.....	44
Kaynakça.....	52

## TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo No</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
1	Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra İşlenen Diğer Ürünler.....	21
2	2017 Yılı Sofralık Zeytin Ürününe Ait Maliyet Çizelgesi (TL/Da).....	42



## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik No:

Grafik Adı:

Sayfa No:

1 Zeytin Üretimi: İlk 10 üretici.....14



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No:

Şeklin Adı:

Sayfa No:

- 1 Zeytin'in Bölgeye Göre Üretim Payı.....14
- 2 Canlı varlıkların hasat noktasına göre tabi olduğu standartlar.....22



## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AET	:	Avrupa Ekonomi Topluluğu
B.D	:	Bugünkü Değer
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararları
BOBİ FRS:		Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
ÇKS	:	Çiftlik Kayıt Sistemi
ÇMVA	:	Çiftlik Muhasebe Veri Ağı
D.İ.G	:	Direkt İşçilik Gideri
D.İ.M.M	:	Direkt İlk Madde Malzeme
FAO	:	Food and Agriculture Organization (Gıda ve Tarım Örgütü)
FMAC	:	Financial and Management Accounting Committee ( Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi )
G.D	:	Gelecekteki Değer
G.Ü.G	:	Genel Üretim Gideri
IAFC	:	International Federation of Accountants ( Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu )
IAPC	:	International Auditing Practices Committee ( Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi )
IAS	:	International Accounting Standards (Uluslar arası Muhasebe Standartları)
IASB	:	International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

- IASC : International Accounting Standarts Commitee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi )
- IFRS : International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
- IMF : İnternational Monetary Fund ( Uluslar arası Para Fonu )
- IOSCO : International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü )
- ISA : International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları )
- İDTYDK : İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu
- KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- KHK : Kanun Hükmünde Kararname
- KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsleri
- KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
- MDV : Maddi Duran Varlıklar
- MSUGHT : Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
- PSC : Public Sector Commitee ( Kamu Kesimi Komitesi )
- SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
- TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TDHP : Tek Düzen Hesap Planı
- TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TTK : Türk Ticaret Kanunu
- TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu
- TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi



TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali  
Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslar arası Muhasebe Standartları

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu

VUK : Vergi Usul Kanunu



## ÖNSÖZ

Bu çalışmada zorunlu ihtiyaçlara temel sağlayan tarım ürünleri ve yine bir tarım ürünü olan zeytinin hasat zamanına kadar olan yetiştirme evresi incelenmiştir. Bu yetiştirme döneminde ortaya çıkan maliyetlerin muhasebe standartları çerçevesinde kayda alınması gösterilmiş, taşıyıcı bitki kavramı açıklanarak uygulama ve örneklemeler ile anlatılmaya çalışılmıştır. Öncelikle bu uzun eğitim hayatımda bana her türlü desteğini esirgemeyen aileme, tez çalışmam süresince ilgisini ve yardımını benden esirgemeyen tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Şuayyip Doğuş Demirci'ye, sevgili hocam Prof. Dr. Hayrettin Usul'e, Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can'a, İzmir Zeytin Araştırma Enstitüsü çalışanları ve özellikle bu kurumda çalışan Ziraat Yük. Müh. M. Kerem Savran' a, İzmir İl Tarım Müdürlüğünden Ziraat Yük. Müh. Yakup Karaman'a teşekkürlerimi borç bilirim.

ÖMER İSKER

## GİRİŞ

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra uygulanmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmıştır. 2014 yılı Haziran ayına kadar hasat zamanındaki tarım ürünleri ve canlı varlıklar üzerinde uygulanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)'nın Haziran 2014'te UMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yapmış olduğu değişikliğe paralel olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK)'da 31 sıra nolu tebliğ ile değişiklik yapmış ve taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklara bu standardın uygulanacağını bildirilmiştir. Aynı tebliğ ile TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsam bölümüne "Taşıyıcı Bitki" kavramı getirilmiş olup, taşıyıcı bitkilerin ürünleri hariç taşıyıcı bitkiler için TMS-16 standardının uygulanacağı bildirilmiştir. Taşıyıcı bitkinin ürünleri ise TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına alınmıştır. Söz konusu değişimdeki taşıyıcı bitkinin özelliklerinden biri olan bir hesap döneminden fazla ürün verilmesinin beklenilmesi, tarımsal ürünlerin üretim ve temini için kullanılıp, önemi olmayan kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin düşük olması gibi açıklamalar maddi duran varlıkların özelliklerine daha yakın görülmektedir. Bu değişimlerden ötürü muhasebe uygulamalarında standartlarda "Canlı Varlıklar" grubunda yer alan taşıyıcı bitki özelliklerine sahip canlı varlıklar, yapılan değişimler ile "Maddi Duran Varlıklar" olarak işlem görmeye başlamıştır. Taşıyıcı bitki sınıfının içine giren tarım ürünleri, 2014 yılında TMS-41 ve TMS-16 standartlarında 30 ve 31 sıra nolu tebliğler ile yapılan güncellemeden önce TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında "Canlı Varlıklar" grubunda ele alınmaktaydı. Söz konusu değişiklik ile birlikte taşıyıcı bitkiler TMS-16 Maddi Duran Varlıklar sınıfının içine girmiş; fakat bu bitkilerden hasat edilen ürünler varsa şayet dönüştürme sürecine kadar TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirileceği yine bu standardın açıklamalarında belirtilmiştir. Taşıyıcı bitkilerden bir yıldan uzun süre fayda sağlandığından, maddi duran varlık olarak muhasebe kaydı yapılması uygun görülmüş ve amortismanına tabi tutulmuştur.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ**

### **ORTAYA ÇIKIŞI VE TARIMSAL FAALİYETLERDE**

#### **MUHASEBE**

Bu bölümde uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkışı, standartların ortaya çıkmasında rol oynayan muhasebe birlikleri ve kronolojik olarak Dünya’da ve Türkiye’deki gelişmelerine değinilmiştir.

#### **1.1 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ORTAYA ÇIKIŞI VE GELİŞİMİ**

Küresel ekonominin koşullarına göre birçok şirket, birçok ülkede çalışmalarını sürdürmektedir. Bu şirketler arasında farklı muhasebe uygulamaları olabilmektedir. Bu farklılık şirketlerin kendi aralarında mali tabloların farklılığına da sebep olmakta ve mali tabloların karşılaştırılabilirliği özelliğini ortadan kaldırmaktadır (Büyükipekçi ve Kağıtçı, 2015: 105-112). Bu farklılıkların birleşimi küresel ekonomide mali tabloların farklı yorumlanabilmesine, yanlış mali kararlar almak gibi büyük olumsuzluklara sebep olabilmektedir (Kiracı ve Köse, 2002: 49). Ortaya çıkan mali tablolardaki uyumsuzluğun aşılabilmesi amacıyla muhasebe alanında uyum çalışmaları yapılması gereği ortaya çıkmıştır. İktisadi, sosyal ve kültürel çevre şartları nedeniyle mali tablolar arasındaki farklılığı giderebilmek için uluslararası çevrede genel kabul görececek muhasebe standartları oluşturma çabaları başlamıştır (Yılmaz, 2007:140).

Karşılaştırılabilirliği sağlamak ve birden fazla rapor düzenlemeyle ortaya çıkan olumsuzlukları ortadan kaldırmak için uluslararası kuruluşlar tarafından 1960’lı yıllarda çözüm arayışlarına gidilmiş ve bunun ile ilgili çalışmalara başlanılmıştır (Kocamaz, 2014:106-107). Somut teklifler ise ilk defa 1972 senesinde Sydney’de gerçekleşen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi ile gündeme gelmiştir (Başpınar, 2005:53). Muhasebe standartlarının uluslararası bir nitelik kazanması için muhasebe meslek örgütleri ile 1973 yılında Londra’da bir toplantı gerçekleşmiş ve

anlaşma sonucu uluslararası muhasebe standartlarını belirleyecek bir komite kurulmasına karar verilmiştir (Ertugay ve Karabayır, 2014:195).

### **1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) 29 Haziran 1973 tarihinde ABD, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda'daki muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu ortaya çıkmıştır. Anlaşma önsözü, 1975'de yayımlanmış ve anlaşma maddeleri Mart 1978'de tekrardan incelenmiştir. Gözden geçirilmiş anlaşma ve tüzük, 1982'de imzalanmış ve Ocak 1983'de yayınlanmıştır. IASC ana tüzüğü ise 11 Ekim 1992'de tekrar yenilenmiştir (Durmuş, 1995:1).

IASC'nin temel amacı, denetim görmüş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkat edilmesi gereken temel standartları belirlemek, bunları yayınlamak suretiyle kamuyu bilgilendirmek ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 100'den fazla ülkede 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır (Başpınar, 2005: 53).

### **1.1.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants), 7 Ekim 1977 tarihinde, Münih'de gerçekleşen 11.Dünya Muhasebeciler Kongresinde (World Kongresi of Accountants), 49 ülkeden 63 muhasebe birliğinin katılımıyla kurulmuştur. IFAC'ın temel amacı; muhasebe mesleğini, dünya çapında koordineli ve uyumlu standartlarla geliştirmek olarak özetlenebilir (Durmuş, 1995:2). IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu / International Federation of Accountants) arasında 1982 senesinde gerçekleşen bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca yapılan bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir (Başpınar, 2005:54). IFAC'ın üyeliği IASC'nin vakıf statüsüne girmesi dolayısıyla Mayıs/2000'de sona ermiştir (Ertugay ve Karabayır, 2014:195). IFAC için muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu denilebilir. IFAC, 130'u aşkın ülkede 175'ten

fazla üye ve iştirakçisiyle, kamu yönetimi, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. Merkezi halen New York'ta bulunmaktadır (IFAC, www.ifac.org :2017). Ülkemizde, "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" bu örgütün kurucu üyesidir. Bu üyelik 1979 yılında Bakanlar Kurulu'nun aldığı bir kararla onaylanmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ise 1994 yılında bu örgüte üye olmuştur. IFAC, Uluslararası Muhasebeciler kongresini düzenleme görevini de yürütmektedir. Her 5 yılda bir bu kongre yapılmaktadır ( Durmuş, 1995:2).

IFAC bünyesinde 5 adet teknik komite bulunmaktadır. Bu komiteler; Eğitim Komitesi, Meslek Ahlak Komitesi, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (Financial and Management Accounting Committee -FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee -IAPC), Kamu Kesimi Komitesi (Public Sector Committee -PSC)'dir (Durmuş, 1995:2). IFAC'ın IAPC tarafından yürütülen, Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing ISA) çalışmaları bulunmaktadır. Bunların sayısı 30'dur. Bunlar 1992 yılında, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü IOSCO (International Organization of Securities Commissions) tarafından önemli ölçüde tanınmıştır (Durmuş, 1995:2).

### **1.1.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı**

1973 yılında kurulan IASC, muhasebe alanında uyumun gerçekleşmesi için ilki 1975 yılında olmak üzere 2000'li yıllara kadar 40 adet standart yayınlamıştır (Kiracı ve Köse, 2002: 50). 1999 yılında G7 Ülkelerinin Maliye Bakanları ile International Monetary Fund (IMF), International Accounting Standards Committee (IASC)'nin standartlarının desteklenmesi konusunda düşünce birliğine gitmiştir. Aynı yıl IASC standartlarının tüm Avrupa'da uygulanması gerektiği düşüncesi hâkim olmaya başlamıştır. 2000 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) , International Accounting Standards Board/ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dönüştürülmüş ve IASB, IASC Vakfının bağımsız bir kurulu haline getirilmiştir. 2000 yılından önce International Accounting Standards

(IAS) / Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak yayımlanmakta iken bu tarihten sonra International Financial Reporting Standards (IFRS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'ler oluşturularak yayımlanmaya başlanmıştır (Kablan, 2013:137). 2005 yılından itibaren Avrupa'da birçok ülkede IFRS'ler uygulamaya konulmuş ve bu dönemde birçok standart yenilenerek yayımlanmıştır ve yenilenmeye devam edilmektedir (UFRS'nin gelişimi, 2013).

#### **1.1.4 Türkiye'de Muhasebe Tarihi ve UFRS/UMS 'lerin Türkiye'ye Entegrasyonu**

Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe uygulamaları ile ilgili gelişmeler işletmelerin ihtiyacından ziyade, devletin vergisel denetimini kontrol etme amacıyla ortaya çıkmıştır. Vergi temelli anlayışın muhasebede yine bu dönemde ortaya çıktığı söylenmektedir. Türkiye'nin, muhasebe alanında, önce Fransa'nın, sonra Almanya'nın daha sonra ise Amerika Birleşik Devletleri (ABD) 'nin etkisinde kaldığı gözlenmektedir (Dinç ve Atasel, 2016:269).

Bu değişimlerde öncelikle 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatının uygulandığı, 1930 – 1950 yılları arasında Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisi olduğu görülmektedir.

- 1950 yılından sonra Amerika Birleşik Devletleri ile olan ilişkilerin ilerlemesi neticesinde Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır.

- 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun 1956 yılında revize edilmesi muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemi başlatmıştır.

- 1961 yılında düzenlenen Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), verginin yüksek hesaplanmasına yönelik çağdaş hükümleri bulunmaktadır. Buradaki değerlendirme verginin hesaplanmasına yönelik olup bilanço düzenlemelerine müdahalede bulunmamaktadır. İşletmelerde sermaye piyasası fikri henüz sağlanamadığı ve finansal tabloların genelde vergi beyanında kullandıkları için vergi muhasebesi anlayışı hakimdir (Kocamaz, 2014:111).

-1964 yılında yayınlanan 440 Sayılı Kanun ile kurulan İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun (İDTYDK) 1964 yılında başlattığı çalışmalar

neticesinde, 1968’te Tek Düzen Genel Hesap Planı meydana getirilmesi fikri mali tablolar ile desteklenmiştir (Durmuş, 1995:14).

- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, muhasebe açısından önemli olan bu gelişme özel sektörde uygulama fırsatını bulamamış ve zaman içinde kendini yenileyememiştir.

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan kamu kuruluşudur.

- 1987 yılından sonra Avrupa Birliği’ne tam üyelik için başvurulması sonucunda AB düzenlemeleri etkisinde kaldığı görülmektedir.

- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. Bu kuruluş muhasebe mesleğinin sahip çıkılması ve örgütlenilmesi anlamında kayda değer bir gelişme kazandırmıştır (Kocamaz, 2014:111).

Maliye Bakanlığı “Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği’ni 26.12.1992’de yayınlarak yeni düzenlemeler getirmiştir (Durmuş, 1995:14). Genel olarak AB ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine uygun şekilde, akademisyenler tarafından hazırlanmıştır (Kocamaz, 2014:111). Bu tebliğ ile Tek Düzen Muhasebe Uygulamasına geçilmiş ve 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur.

- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standartları yayınlamıştır. Yasal yaptırımı bulunmadığı için yapılan çalışmalar tavsiye niteliğinden öteye geçmemiştir (Kocamaz, 2014:111).

-10/11 Aralık 1999 tarihinde Avrupa Konseyi Helsinki’de toplanmıştır. Helsinki Zirvesi olarak anılan bu toplantıda Türkiye’ye AB resmi aday statüsü verilmesiyle birlikte AB uyum süreci hız kazanmaya başlamıştır (Soytürk, 2012:1).

Bu uyum sürecindeki zaman zarfında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) hazırlanması konusunda 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla mali ve idari özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği altında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Türkiye Muhasebe



Standartları Kurulu; Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır. TMSK'nın belirlenen temel görevi; 2002 yılından sonraki faaliyet raporlarında, kontrol edilip denetlenen finansal tabloların; anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, dengeli, karşılaştırılabilir olmaları için kamu yararına uygun, ulusal muhasebe standartlarının belirlenip yayımlanmasıdır (Ertugay ve Karabayır, 2014:196).

15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete'de Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır. Yayımlanan bu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında TMSK'nın görüşlerinin alınması gerekliliği vurgulanarak, o tarihe kadar çıkarılmış bütün standartlar belirtilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında yayımlanan bu tebliğ ile 33 adet IAS/IFRS ile uyumlu standart yayımlamıştır. Asgari formatları SPK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ana mali tablolardan itibaren geçerli olmak üzere, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış bulunan tüm şirketler tarafından uygulanmak zorunda olduğu belirtilmiştir (...Uçma'ya göre aktaran Kocamaz, 2014:114). TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren, IAS/IFRS'ler ile tam uyumlu TMS'ler ve TFRS'lerini yayınlamaya başlamıştır (Kocamaz, 2014:117). Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir (Üstünel, 2005:18). Kurul, 11.03.2008 tarihinde 2003 yılından bu yana uyguladığı 25 Nolu Tebliği yürürlükten kaldırarak, IFRS ile uyumlu TMS'leri esas almak üzere tebliğ taslağı hazırlanmış ve bu taslağı da <http://www.spk.gov.tr> web adresinde yayımlanmıştır (...Uçma'ya göre aktaran Kocamaz, 2014:114).

2 Kasım 2011 tarihinde yayımlanan 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve Geçici 5. maddesiyle TMSK hak ve alacaklarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devretmiştir (KHK/660 2011:13). TMSK ismi ile geçen TTK'daki maddeler ise 26/6/2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu yerine "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" ismini almıştır (TTK/6102 2011:10996).

### **1.1.5 Kamu Gözetim Kurumu**

2000'li yılların başlarından itibaren ABD ve gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan büyük şirketlerin iflasları, finansal tabloları hazırlama ve denetleme sürecinde yer alanların güvenilirliklerine büyük ölçüde zarar vermiştir. ABD başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkede, bireysel yatırımcıyı korumak ve finansal raporların güvenilirliğini sağlamak amacıyla muhasebe, finansal raporlama ve denetim üzerindeki kontrollerin sıkılaştırılması için meslekten ayrı olarak, düzenleme, denetleme ve yaptırım uygulama yetkilerine haiz kamu gözetimi kurumları kurulmuştur (Yaraşlı, 2015:6). Türkiye'de ise bağımsız denetim alanına bir düzen getirebilmek, denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim tertibi kapsamında, mesleki ahlak ve etik kurallara uyan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının oluşması amacıyla idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur (KHK, 2011:1). TMS/IFRS ile ilgili değişiklik ve yükümlülükler bu tarihten itibaren KGK' ya bağlı olarak yürütülmektedir.

### **1.1.6 TMS/IFRS 'lerin Türkiye'de Uygulama Alanları**

1994 yılında TÜRMOB tarafından oluşturulan TMSK ile 19 adet standart yayınlamış fakat bu standartlar yasal yaptırımını olmadığı için tavsiyeden ileri gitmemiştir (Kocamaz, 2014:111). 2002 yılında kurulan TMSK ve Kasım 2003'de SPK tarafından yayımlanan 33 adet standart ile birlikte Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere 2005 yılından itibaren finansal tablolarını

uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir (Üstünel, 2005:18). Bu tarihten itibaren yayımlanan UMS/IFRS' lere paralel olarak TMS/IFRS' lerde güncellemelere devam edilmiştir. 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan 6102 sayılı TTK' da ise sorumlu kuruluşlar açıklanmış ve geçici madde 1 ikinci fıkrada TMS/IFRS' ye tabi olanlar sıralanmıştır. Bunlar; Sermaye Piyasası Kanununa göre; ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, emeklilik şirketleri, bunların dışında olan ve işletme yönetim organizasyonunda yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler ile TMS/IFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/IFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler olarak belirlenmiştir (TTK/6102 2011:11306).

14/11/2012 tarihinde KGK bir toplantı yapmış ve 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, bu kapsama dâhil olmayanlar için kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar vermiştir (KGK Kurul Kararı 2012:1).

Buna göre 01.01.2013 tarihinden itibaren mali tablolarını TFRS'ye uygun hale getirmek zorunda olan şirketler aşağıdaki gibidirler;

660 KHK' ya göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ( Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları; faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar) ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerdir (Ateş, 2012:1). Kasım 2012'de yapılan toplantı ve 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı ile “Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler” ilk olarak şu şekilde belirlenmiştir:

-Aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü,

-Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü,

-Çalışan sayısı 500 ve üzeri olup bu ölçütlerden en az ikisini sağlayan şirketler (BKK, 2013:Ek1) bağımsız denetime tabi olacaktır. Bu şartlar seneden seneye yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile daha çok kurumun tabi olmasını sağlamak üzere değiştirilmiştir. En son 19.03.2016 Tarih ve 29658 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri yeniden belirlenmiştir. Buna göre, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde sağlayan şirketler, izleyen hesap döneminde bağımsız denetime tabi olacaktır.

- Aktif toplamı 40.000.000 TL ve üstü (daha önce bu tutar 50 milyon TL ve üstü idi),
- Yıllık net satış hasılatı 80.000.000 TL ve üstü (daha önce bu tutar 100 milyon TL ve üstü idi),
- Çalışan sayısı 200 ve üstü şirketler, herhangi bir ölçüt sınırı olmadan bağımsız denetime tabi olacaktır (Erdem 2017:2). Bakanlar Kurulu bu hadleri belirlemede yetkili olup, söz konusu hadler ilerleyen yılların seyrinde düşmektedir.

### **1.1.7 Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adında bir standart çıkarmıştır. Uygulamanın amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır. BOBİ FRS ile TFRS'nin herhangi birini uygulayan işletmeler 2 yıl geçmedikçe kendi aralarında geçiş yapamamaktadır. Yayımlanan tebliğe göre; BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla

birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler gelecek raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:

- a) Aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü.
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü.
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

BOBİ FRS' ye geçip de yine aynı şekilde art arda iki raporlama dönemi belirlenen en az iki değer altında kalan işletmeler büyük işletme olarak değerlendirilmez. 01/01/2018 den itibaren BOBİ FRS hükümleri uygulanmaya başlayacaktır. Bakanlar kurulu yine bağımsız denetim ölçütleri gibi sözü edilen ölçütleri değiştirmeye yetkilidir.

## **1.2 TARIMSAL FAALİYET**

Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilip, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması gibi zirai işlemlerin tümüne tarım adı verilmektedir (TDK , 2017).

Kendi mülkünde ortaklık veya kiralamak suretiyle başkalarının mülkünde, kamuya mahsus mahallerde ekim, dikim, bakım, üretim yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan ve su ürünlerinin üretimini yapmak, avlamak ve muhafaza etmek, taşımak veya ürünlerden sair şekilde faydalanmak ve benzeri işler tarımsal faaliyet sayılır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yönetmeliği, 2004: Md. 4). Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yürütülmesidir (TMS 41, Md.5). Bireysel geçimini edinmek ya da ticari kar elde etmek için bitki türleri, kümes ve çiftlik hayvanları yetiştirmek, bunların ürünlerini işlemek yoluyla yapılan faaliyetlerdir (Çevik, 2015:9). Bir başka tanımda ise, satış amaçlı bir canlı varlığın biyolojik değişimi ile canlı varlığın bir parçası olarak tarımsal ürüne dönüşümünün bir işletme tarafından yürütülme işlemi olarak tanımlanmıştır (Örten ve Diğerleri, 2008: 628)

### **1.2.1 Tarımsal Faaliyet Özellikleri**

Bir faaliyetin tarımsal faaliyet sayılabilmesi için;

- Söz konusu canlı varlıkların biyolojik dönüşümlerinin mümkün olması, (Büyüme, bozulma ve ürün haline gelme süreci ile canlı varlıklarda kalite arttıracak, değişime neden olacak ön yetiştirme süreci)
- Bu dönüşümün gerçekleşmesi için gerekli ortamın sağlanması, (aydınlatma, ısı, nem, gübreleme gibi)
- İstenen kalite ve miktarda ürün elde edilmesi gereklidir. Bu kalite ve miktar aynı zamanda yönetimin performans ölçümü olmaktadır (Örten ve Diğerleri, 2008: 628).

Tarımsal faaliyete konu olacak malların bekleme süreleri çok uzun olmadığı için genellikle işletmelere yakın kurulmaktadır. Ailenin ikamet ettiği yer ile tarımsal faaliyetin gerçekleştiği yer genellikle aynı yerdir. Üretim, iklim ve toprak gibi doğal koşullara bağlıdır. İşler zamanında yapılmalıdır. Tarımsal üretiminin her aşamasında sanayide olduğu gibi makine kullanımını da mümkün olmayabilir. Bu yüzden emek yoğun çalışma olabilmektedir. (Bozdağ, ekonomihukuk.com, 2017).

### 1.2.2 Tarımsal Faaliyet Ayrımı

Tarımsal faaliyet, geniş bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu faaliyetlere ormancılık, hayvan yetiştiriciliği, senelik veya daha uzun süren mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçeleri ve fidan ekimi, çiçekçilik ve su mahsulleri yetiştiriciliği faaliyetleri örnek gösterilebilir. Genel anlamda ise bu faaliyetleri gruplara ayrılacak olursa bunlar;

**Bitkisel Üretim:** Tarla bitkileri, sebze ve meyvelerin içinde olduğu bitkiye dayalı canlı varlıkların oluşturduğu gruptur. Zeytin, buğday ve domates, mandalina gibi ürünler bunlara örnek olarak gösterilebilir. Pamuk bitkisinin yetişmesi sonucu hasat edilen pamuk bitkisel üretime örnek teşkil etmektedir.

**Hayvansal Üretim:** Et, süt ve yumurta gibi hayvanlar üzerinden sağlanan ürünler ve bunların yetiştiriciliği. Mandıra hayvanları, sığır, koyun gibi hayvanlar, gıda elde etmek için kesilen küçük ve büyükbaş hayvanlar bu gruba girebilmektedir.

**Orman mamulleri üretimi:** Ağaç korusundaki ağaçlardan elde edilen kereste, kütük gibi orman ürünleri bu grupta izlenmektedir.

**Su mamulleri üretimi:** Balık ve diğer deniz mamulleri, su mamulleri üretiminden sayılmaktadır (Aksoylu, 2013:66). Bu faaliyetlerin tarımsal faaliyet standart

kapsamında sayılabilmesi için yönetilmesi de gerekmektedir. Örneğin; denizden avlanan balık tarımsal faaliyet standardı kapsamında değil iken, balık çiftliğinde yetiştirilen balık yönetimden dolayı tarımsal faaliyet standart kapsamında sayılmıştır (Örten ve Diğerleri, 2008: 628).

### **1.2.3 Zeytin Üretimi ile İlgili Kavram ve Bilgiler**

Zeytin, yüzyıllar boyunca Akdeniz havzasında yetiştirilmesi geleneğe dönüştürülmüş bir bitkidir. Zeytinin anavatanı Kuzeybatı Mezopotamya olarak kabul edilmektedir (Özaltaş ve Diğerleri, 2016: 59) Zeytin ağacını diğer meyve ağaçlarından ayıran en belirgin özelliği çok uzun bir ömre sahip olmasıdır. Zeytin ağacının gövdesi zarar görüp ölse bile ufak bir kök parçası onun tekrar oluşması için yeterli olabilmektedir ( TBMM Meclis Araştırması, 2006:55). Tarım alanlarımızın yaklaşık %3 lük bir bölümüne sahip olan zeytin önemli bir gıda ürünü olması yanında ekonomiye sağladığı katkılar açısından da değeri oldukça büyüktür (Özaltaş ve Diğerleri, 2016: 59). Zeytin üretimi en çok Avrupa'da Akdeniz havzasında gerçekleşmektedir.

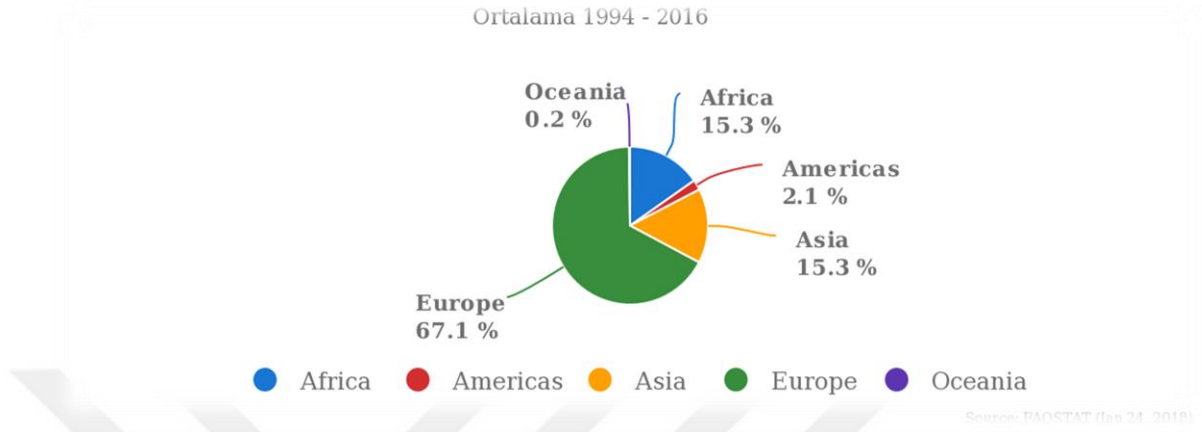
Yetiştirilmesi Akdeniz iklimi ile uyum gösteren zeytin Türkiye'de yetiştiriciliği üzerine Dünya'da önemli bir orana sahip olup Food and Agriculture Organization (FAO) Gıda ve Tarım Örgütü'nün 2016 yılı verilerine göre Dünya'da zeytin üreticileri arasında ise Türkiye 4. sırada yer almaktadır ([www.fao.org/faostat](http://www.fao.org/faostat)).

### **1.2.4 Türkiye'de ve Dünya'da Zeytin Üretimi**

Zeytin yetiştiriciliği ülkemizde çoğunlukla küçük aile işletmeleri şeklinde kendini göstermektedir. 2013 yılı Çiftlik Kayıt Sistemi (ÇKS) verilerine göre 185.796 aile zeytin tarımı ile uğraşmaktadır. Zeytinin kendisi ve yan ürünleri hesaba katıldığında 8-10 milyon kişinin bu iş ile uğraştığı söylenebilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre 2015 yılında Türkiye'de 144.760.000 adedi meyve verip 27.232.000 adedi ise meyve vermeyen olmak üzere 171.992.000 adet zeytin ağacı bulunmaktadır. Bu zeytinlerin son 10 yıllık ortalaması esas alındığında %29'u sofralık, %71'i ise yağlık olarak kullanıldığı görülmektedir. Zeytin üretiminin

%95'i Akdeniz Bölgesinde olmak üzere ekonomik anlamda yaklaşık 37 ülke tarafından üretimi yapılmaktadır.

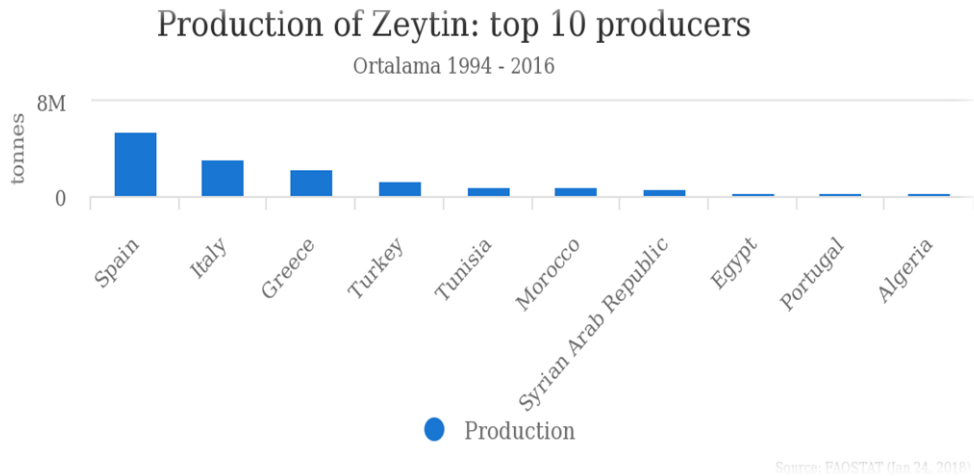
**Şekil I : Zeytin'in bölgeye göre üretim payı**



**Kaynak:** FAOSTAT(Ocak 24,2018)

Şekil I'de kıtalara göre zeytin üretim verileri gösterilmiştir. %67.1'lik orandan da anlaşılacağı üzere en fazla üretim Avrupa'da olmaktadır. Bu sırayı % 15.3' lük oranla Afrika ve Asya kıtaları, % 2.1' lik oran ile Amerika ve % 0.2 ile Okyanusya takip etmektedir ([www.fao.org/faostat](http://www.fao.org/faostat)).

**Grafik I : Zeytin Üretimi: İlk 10 üretici**



**Kaynak:** FAOSTAT (Ocak 24, 2018)



FAO'nun 2016 verilerine göre zeytin dikim alanı olarak sırasıyla; İspanya, İtalya, Yunanistan başta olmak üzere %9,3'lük dikim alanı ile Türkiye 4. sırada yer almaktadır. Bu ülkeler tüm Dünya'daki zeytin dikim alanlarının %70'ine sahiptir (Özaltaş ve Diğerleri, 2016: 60-70). Grafik 1' de gözüken Türkiye' den sonra Dünya'da en çok üretim yapan ülkeler Tunus, Fas, Suriye Arap Cumhuriyeti, Mısır, Portekiz, Cezayir olarak devam etmektedir. Türkiye coğrafi yapısı, iklimi ve tarım alanları açısından zeytin üretimine elverişlidir ve giderek zeytin üretiminde bir artış gözükmektedir. TÜİK'in verilerine göre 2000'li yılların başında 100 milyon adet olan zeytin ağaçlarının sayısının 2015 yılı itibariyle 170 milyona ulaşması bu gelişimin göstergesidir (Özaltaş ve Diğerleri, 2016: 75). 2016 yılı resmi verilerine göre Türkiye'de 845.542 ton zeytin üretimi gerçekleşmiştir ([www.fao.org/faostat](http://www.fao.org/faostat)).

### 1.2.5 Zeytin Türleri

Zeytin; çeşidine, hava ve toprak şartlarına, yöreden yöreye değişen bir bitkidir. Bu şartların değişimine bağlı olarak alınan hasat miktarı da değişmektedir. Bunlara ek olarak silkeleme, el ile sıyırma ve makine yöntemi ile yapılacak olan hasat çeşitleri de sayıldığında alınan ürün miktarları arasında önemli derecede farklar çıkmaktadır.

Zeytin, fidan halinde dikildiği zaman yaklaşık 8 yıllık bir olgunlaşma süreci vardır. Sekiz yılsonunda tam kapasiteli meyve vermeye başlamaktadır. Yıllık olarak hasat zamanına kadar belirli bir döngü içinde gelişim göstermektedir. Bu süreçten kısaca bahsedecek olursak Ocak ve Şubat aylarında gübreleme, budama, böcek kontrolü yapılmaktadır. Bahar aylarında çiçek açmaya ve yazın doğru meyve vermeye başlamaktadır. Bu süreçte zararlı böceklere karşı bir ilaçlama gerçekleştirilir. Kasım-Aralık aylarında ise hasat gerçekleştirilir. Bunun yanında var yok senesi dedikleri, seneden seneye alınan ürün hasılatında azalmalar gerçekleşebilir. Hasadı gerçekleşen zeytinin üretim aşamaları ve çeşitliliği pazar isteğine göre çeşitlilik göstermektedir. Sofralık zeytinin yenilebilir duruma gelmesi için çeşidine göre farklı işlemlerden geçmektedir.

**Teneke Zeytini:** Teneke zeytin yapımı için 20 kg'lık tenekeler kullanılmaktadır. Orta irilikteki 1 kg tuzla 10 kg zeytine denk gelecek şekilde tenekelere doldurulup üzerine zeytinyağı eklenerek tenekenin kapağı lehimlenip kapatılmaktadır. Tenekeler

iki üç günde bir alt üst edilmek suretiyle serin yerde muhafaza edilir. Tuzun oluşturduğu osmoz (su gibi çözücü maddelerin az yoğun ortamdan çok yoğun ortama geçme işlemi) ve kapalı kaptaki oluşan fermantasyon ile zeytinlerin acılığı kısa sürede kaybolmaktadır.

**Kalamata Zeytin:** Bu yöntemde ise zeytinlerin salamura denilen tuzlu su ile zeytinlerin acılığı giderilmektedir. Tanklara su doldurulup %2 yada %3 tuz oranı olacak şekilde zeytin daneleri bu tanklara doldurulmaktadır. Bu şekilde salamura edilen zeytinlerin acılığı gidinceye kadar suyu her gün yada gün aşırı değiştirilmektedir. Suyun değiştirilme sıklığına göre 1-4 hafta arasında acılık kaybolmaktadır. Acılıktan arındırılan zeytinler bir yada iki gün sirkede bırakılır yada sirke kaybını önlemek için %8 veya %10 luk salamura ile birlikte sirke eklenerek gerekli ekşilik ve tat sağlama işlemi yapılmaktadır. %8 lik salamura içinde piyasaya sürülen kalamata zeytine dilimlenmiş limon, defneyaprağı ve zeytin yağı da ilave edilmektedir. Kalamata zeytin danelere çizme işlemi uygulamak suretiyle farklı bir şekilde de hazırlanabilmektedir (turkeyarena.net, 2011).

**Çizme Zeytin:** Bu yöntemde eti sert olan zeytin çeşitleri kullanılmaktadır. Zeytin daneleri dik olarak et kısmının yarısına kadar ince ağızlı bir bıçak yardımıyla el ile yada makine yardımı ile çizilmektedir. Çizilen zeytinler yine her gün yada gün aşırı suları değiştirilmek suretiyle su dolu kaplara konularak 15 yada 30 gün arası bekletilmektedir. Acılığı gittikten sonra %8-10 'luk salamuraya eklenerek 8-10 gün burada da bekletilmektedir. Bu işlemlerden sonra zeytinler %5-8' lik salamura, %1 sitrik asit, limon dilimleri, bir miktar zeytinyağı, hardal ve sarımsak gibi aroma verici maddelerle tenekelere hazırlanır. Tam dolu olarak ambalajlanan zeytinler 8-10 gün bekletildikten sonra pazara çıkarılmaktadır (turkeyarena.net, 2011).

**Seçme, sınıflama, paketlenme:** Yemek için zeytinler yeterli olgunluğa geldikten sonra seçme ve sınıflandırma işlemi yapılır. Bu süreçte de rengi siyahlaşmamış zeytinler varsa şayet hava ile temas geçip oksidasyon ile siyahlaşmaktadır. Ülkemizde sofralık siyah zeytinler teneke kutu, polietilen torba, tahta sandık ve diğer plastik bidonlar ile paketlenip piyasaya verilmektedir. Ambalaj ve satış sonrası zeytinlerin bozulmasını önlemek için polietilen (saydam ve katı materyal) ve diğer plastik ambalajların karbondioksit ve azot gazıyla birlikte kapatılmalıdır. Teneke kutular ise 75-95 derecede pastörize edilmelidir (turkeyarena.net, 2011).

### **1.3 TARIMSAL FAALİYETLERDE MUHASEBE**

Tarım işletmelerinde muhasebe uygulamasının başlıca amaçlarından biri yönetime yardımcı olmasıdır. İşletmenin faaliyetleriyle ilgili kararları isabetli bir şekilde alıp, üretim planlarını hazırlayabilmesi ve bu planlar neticesinde elde edilen sonuçları değerlendirebilmek açısından muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların yanı sıra vergi tutarının belirlenmesinde, kredi kuruluşlarına bilgi sağlaması, tarım politikaları geliştirmesi yönüyle de tarımsal faaliyetlerde muhasebe önem teşkil etmektedir (Aras, 1988: 3).

#### **1.3.1 Tarımsal Faaliyetlerde Muhasebenin Tanımı**

Kelime olarak hesap görme, hesaplaşma anlamlarına gelen muhasebe, genel olarak mali nitelikteki olayları para ile ifadelendiren, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz edip yorumlayan bir bilim dalıdır. Muhasebenin geçmişi 15.yy'a kadar dayanmaktadır. Muzaaf (çift kayıtlı) muhasebe sistemi veya İtalyan muhasebe sisteminin geçmişi ise 500 yıl öncesine kadar varmaktadır. İtalya'da 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan kitap muzaaf muhasebeyi tanıtan ilk kaynak olduğu söylenmektedir (Aras, 1988: 6).

Tarımsal faaliyet muhasebesi ise; tarım işletmelerinin faaliyetlerinden doğan finansal işlem ve olayları kaydeden, özetleyen, yorumlayan ve bunlardan yararlı sonuçlar çıkaran muhasebe dalı şeklinde tanımlanabilir (Aras, 1988: 2).

Tarım'da muhasebe, fizyokratlar (İnsan toplumlarının tabii kanunla yönetilmesi gerektiğini savunan fizyokrazi düşüncesinin egemen olduğu okul mensuplarına verilen isim) tarafından 18.yy ortalarında bazı araştırmalar için kullanılmış olması ile birlikte işletme faaliyetleri için kullanılması 18.yy sonlarına doğru rastlanılmaktadır ( Aras, 1988: 6).

#### **1.3.2 Tarımsal Muhasebesinin Tarihi Gelişimi ve Gelinek Nokta**

Arthur Young 1770 yılında "A Course of Experimental Agriculture (Deneysel Tarım Kursu)" isminde bir kitap çıkarmıştır. Tarımda muhasebenin kullanılması ise ilk olarak yine 1773-1779 tarihleri arasında İngiltere'de Arthur Young tarafından gerçekleştirilmiştir. Almanya'da 18.yy'ın sonlarında Albrecht D. Thaer'ın

öncülüğünde tarım muhasebesine giriş yapmıştır. Thaer, ticaret muhasebesi olarak bilinen İtalyan muhasebe tekniğini tarım işletmelerinin özel şartlarına uyarlayan ilk kişidir. Hesaplamalarda maliyet muhasebesi tekniği kullanılmıştır (Aras, 1988, 7).

Tarım muhasebesi 19. yüzyılda Almanya’da W. Hermann Howard’ın çalışmaları ile (1848-1919) daha da önemli bir gelişme kaydetmiştir. Howard’ın Almanya’da 1872’de kurduğu yeni örgütlenme biçimi olan “Muhasebe Büroları” önemli bir yenilik sayılmaktadır. Muhasebe büroları; kayıtların kontrolü, analiz, değerlendirme ve yorumlaması ile çiftçilerin işlemlerine yardımcı olmakta ve tarımda muhasebe uygulamalarının genişleyip yayılmasına katkıda bulunmaktadır (Aras, 1988: 8).

Tarım muhasebesi alanında Avrupa’da yapılan çalışmaların kısa süre sonra A.B.D ‘de de uygulandığı görülmektedir. Minnesota eyaletinde 1890’da başlatılan çalışmalar “Minnesota Sistemi” tarımsal maliyet muhasebesi adıyla anılmıştır. Tarımın yapısına uygun “Brüt marj kavramı” ve bunun hesaplamasına uygun geliştirilmiş basit muhasebe sistemi (gelir ve gider kaydını esas alan, tek defter tutma özelliği olan sistem), 1950’lerden sonra ilk defa A.B.D Minnesota eyaletinde gerçekleştirilmiştir. Daha sonra benzer çalışmalar 1960 yılı başlarında İngiltere, İsveç, Norveç ve diğer Avrupa ülkelerinde de yürütülmüştür (Aras, 1988: 6-10). 1957’ de Roma antlaşması ile ekonomide entegrasyonun sağlanması amacıyla Avrupa Ekonomi Topluluğu (AET) kuruldu. 1965 yılında 79/65 Nolu Konsey Tüzüğü (EK2) ile bu komisyon Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (ÇMVA) uygulamasını başlattı. Bu veri ağının amacı tarımsal işletmelerin gelirlerinin ve sektör analizlerinin belirlenmesi amacıyla çiftliklerden muhasebe verilerinin toplanmasıdır (Aslan, 2008: 12). Türkiye’de tarımsal faaliyet muhasebesi ile ilgili olarak ilk kitap 1921-22 yıllarında yayınlanmış olan “Ameli Usûl-i Muhasebe-i Ziraiye ve Çiftlik Muhasebesi” adlı eserdir. Kitap, Halkalı Ziraat Mekteb-i Âlisi (Halkalı Yüksek Ziraat Okulu) Tarım Ekonomisi ve Muhasebesi hocalarından İbrahim Fazıl tarafından yazılmıştır. Tarımsal üretimde muhasebe tutulmasının sağladığı yararları ortaya koymak amacıyla yazılan kitapta, o dönemde yürürlükte olan Kara Ticaret Hukuku örnek olarak gösterilmiştir. Almanya’da tarımsal çiftliklerin defter tutma zorunda oldukları belirtilmiştir (Kıllı ve Hatunoğlu, 2016: 8).

1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden önce muhasebe kaydı tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu tarihten sonra da genel olarak muhasebeye vergisel açıdan bakılmaktadır (Kılılı ve Hatunoğlu, 2016: 8). Atatürk tarafından Türk tarımının gelişmesine öncülük etmeleri amacıyla kurulan Devlet Üretim Çiftlikleri'nde ise 1976 yılına kadar Amerikan sistemi kullanılmaktadır. Daha sonra Kamu İktisadi Teşebbüslerince (KİT) uygulanması zorunlu olan Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) çiftliklerde uygulanmıştır. 1994 yılından itibaren ise Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde TDHP uygulamasına geçilmiş ve işletmeler tarafından TDHP uygulanmaya başlamıştır (...Erdamar'a göre aktaran Tunçez, 2011: 21). Türkiye'de TMS/TFRS'lerin uygulamaya başlanması ile uluslararası gelişmelere paralel olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından UMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulamasına başlanılmıştır.

#### **1.4 TMS41 TARIMSAL FAALİYETLER STANDARDI**

Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimini içine alan tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirme yöntemleri belirli standartlar dâhilinde yapılmaktadır (TMS 41: madde 5).

TMS 41 31/12/2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanması için 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı 22 sıra nolu tebliğ ile Resmi Gazetede yayınlanmıştır (TMSK TEBLİĞ 2006:1). Söz konusu standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla ; 2007, 2008, 2009, 2012 ve en son 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 sıra no'lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (KGK, 2017:1).

##### **1.4.1 Standardın Amacı ve Kapsamı**

Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir (TMS 41, 2017:2).

Standardın kapsamı ise hasat zamanındaki tarımsal ürünler, bazı devlet

teşvikleri ile taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar için tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde bu standardın uygulanmasıdır. Bu standart tarımsal faaliyete konu olan arsa, taşıyıcı bitkilere ve bu taşıyıcı bitkiler ile ilgili devlet teşvikleri için ve tarımsal faaliyet ile ilgili maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz. Ancak taşıyıcı bitkinin ürünlerine uygulanmaktadır (TMS 41, md.2)

Taşıyıcı bitki kavramı, UMSK'nın Haziran 2014'te UMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı kapsamında yapmış olduğu değişikliğe istinaden Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 12/11/2014 tarihinde yayınlanan yönetmelik ile yürürlüğe konmuştur. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı değişimine paralel olarak TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı da değişmiştir. Taşıyıcı bitkinin ne olduğu ise ilgili yönetmeliğin beşinci maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre taşıyıcı bitki, “ Tarımsal ürünlerin temini ve üretimi için bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkidir” olarak tanımlanmaktadır (TMS 41, md.5). Söz konusu bitkilerin ürün verme işlemi bittikten sonra örneğin yakacak odun olarak kesilip satılması önemsiz kalıntı satışından görülmekte ve bu belirtilen şartları sağlayan bitkilerin taşıyıcı bitki olma özelliğini etkilememektedir (TMS 41, md.5B). TMS 41 canlı varlıkları tüketilebilir varlıklar ve taşıyıcı canlı varlıklar olmak üzere iki sınıfa ayırmıştır. Et üretip satmak için elde tutulan canlı hayvanlar, buğday ve mısır gibi hasat edilen mahsuller, taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler ile kereste olarak kullanılmak için yetiştirilen ağaçlar tüketilebilir canlı varlığı teşkil etmektedir. Taşıyıcı canlı varlıklar ise bir tarımsal ürün olmayıp, bu tarımsal ürünleri sağlamak için olan tüketilebilir canlı varlıkların dışında olan varlıklardır. Örneğin ; üzüm asmaları, süt üretimi sağlanan hayvanlar, meyve ağaçları gibi (TMS 41, md.44).

TMS 41 standardı, canlı varlıklardan elde edilen ürünlere hasat anında uygulanmaktadır. Bundan sonra yapılan işleme göre TMS 2 Stoklar standardı ve ilgili standartların uygulamaları gerçekleşmektedir. Açıklamadan anlaşılacağı üzere hasat sonrası ürünlerin işlenmesi ile ilgili işlemleri düzenlemez. Biyolojik olarak benzerlik gösteren ürünler dönüştürülse dahi bu standarttaki tarımsal faaliyet kapsamına alınmamaktadır. Buna örnek olarak zeytin hasadının zeytinyağına dönüştürülmesi verilebilir (TMS 41, md.2).

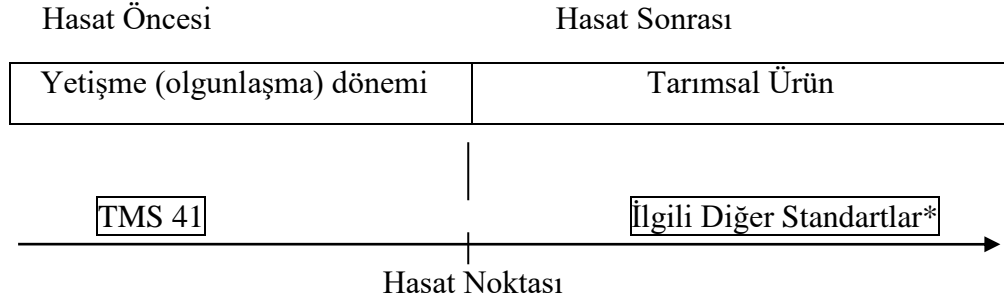
**Tablo I:** Tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünler

<b>CANLI VARLIKLAR</b>	<b>TARIMSAL ÜRÜN</b>	<b>HASATTAN SONRA İŞLENME SONUCU ORTAYA ÇIKAN ÜRÜN</b>
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı

**Kaynak :** (TMS 41, md.4)

Tablo I' de canlı varlık, canlı varlıktan elde edilen ürünler ve işlenme süreci sonrası elde edilen ürünler örnek olarak sunulmuştur. Bu ürünlerin içinden taşıyıcı bitki özelliklerini taşıyan ürünler TMS 16'nın kapsamına girer. Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmiye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımı karşılır 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, md.4).

**Şekil II:** Canlı varlıkların hasat noktasına göre tabi olduğu standartlar



\*Hasat noktasında ortaya çıkan ürün genellikle TMS2 stoklar kapsamında değerlendirilmektedir.

**Kaynak:** (Özerhan ve Yanık, 2015: 797)

Hasat öncesi ve sonrası canlı varlığın değerlendirileceği standart farklı olabilmektedir. TMS 41'e tabi bir canlı varlık işlem görmesi halinde hasat sonrası tarımsal ürün olarak genellikle TMS 2 Stoklar standardı kapsamındadır. Taşıyıcı bitki, TMS 16'da işlem gördüğüne göre hasat sonrası işlemde elde edilen ürün TMS 41 kapsamına göre değerlendirilmektedir ( Özerhan ve Yanık, 2015: 797).

Standart muhasebeleştirme işlemlerinin aksi durumlar olmadığı sürece hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden (istekli iki alıcı ve satıcı tarafından belirli bir piyasada bir varlığın satışından elde edilen fiyat ya da bir borcun devrinde ödeme yapılan fiyat) satış maliyetlerinin düşürülmesi suretiyle yapılması gerekmektedir (TMS 41, md.12).

#### **1.4.2 Zeytin Bahçesi ve Zeytinin Muhasebe Standartlarındaki Yeri**

TMS 41 kapsamına giren canlı varlık ve tarımsal ürünlerle ilgili standardın açıklamasında da belirtildiği gibi taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar standardın kapsamına girdiği halde, taşıyıcı bitkiler standart kapsamına alınmamıştır. Taşıyıcı bitkinin özellikleri olan:

- Tarımsal ürünlerin üretim veya temin edilmesi için kullanılması,
- Bir hesap döneminden çok ürün vermesinin beklenmesi ve
- Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması (TMS 16, 2015:3) gibi özellikleri zeytin ağacı üzerinde barındırdığı için



zeytin ağacının taşıyıcı bitki olduğu söylenebilmektedir. Bir önceki maddedeki açıklamada ( 2.2.2 Standardın tanımı ve kapsamı bölümü) tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkilerin standardın kapsamına girmediği belirtilmişti. Bu açıklamada taşıyıcı bitki olan zeytin ağacının TMS 41 standardının kapsamına girmediği söylenebilir. Ancak aynı maddenin devamında bu standardın taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanacağı söylenmektedir. Standardın kapsamına giren maddelerin içinde de taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıkların TMS 41 'in kapsamına girdiği söylenmekteydi. Konu ile ilgili olarak da TMS 41 standardı tanımındaki 5C maddesinin açıklamasında ise: “Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürün canlı varlıktır.” (TMS 41, 2015:4) denilmektedir.

Zeytin ağacı bir taşıyıcı bitkidir ve TMS 16'da işlem görmesi gerekmektedir. Zeytin ise, taşıyıcı bitki olan zeytin ağacının bir ürünü ve bu ürün canlı varlık kapsamına girdiği için TMS 41 standardına dâhil edilir. Durum ile ilgili TMS-16 standardı kapsam tanımlamasının 3 nolu maddesinin b bendinde standardın hükümlerinin uygulanacağı maddeler sıralanırken açıklamada “Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz” (TMS 16, 2015:3) diye yazılmıştır. İfadeden de anlaşılacağı üzere taşıyıcı bitkinin yetişen ürününü TMS 41 kapsamında, arta kalan kısmını da TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında değerlemesi gerektiği sonucu söylenebilmektedir.

### **1.5 TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI**

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 01/01/2006 tarihinde uygulanmak üzere 31/12/2005 tarih ve 26040 sayısı ile Resmi Gazete de TMSK tarafından yayımlanmıştır. 2008, 2009, 2012, 2013, 2014 tarihlerinde değişmelere paralel olarak güncellenmiş ve yenilenmiştir. 12/11/2014 tarihinde yayımlanan 30 sıra nolu güncelleme ile taşıyıcı bitkiler sınıfı olarak yeni bir sınıfta TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı kapsamında maddi duran varlık sayılarak işlem görmeye başlamıştır.

### **1.5.1 Amaç ve Kapsamı**

Standardın amacı maddi duran varlıklar ile ilgili yatırım ve değerleri incelemek, defter değerlerini belirlemek, amortisman tutarlarını hesaplamak ve bunlarla ilgili değer düşüklüklerini hesaplamaktır. Kapsamı ise maddi duran varlıklar, madenlere ait yapılan faaliyetler ve taşıyıcı bitkilerdir (TMS 16, md.1). Muhasebeleştirilme özelliklerine sahip bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilme safhasında maliyet bedeli ile kayıt yapılmaktadır. Daha sonraki dönemlerde ise maliyet veya yeniden değerlendirme model çeşitlerinden birisini seçmek şartıyla ölçme ve değerlendirme işlemleri yapılır (Kaya, 2007: 70). Gerçeğe uygun değerlerinde önemli bir değişiklik olmadıkça yıllık olarak yeniden değerlemeye gerek görülmemektedir (TMS 16, md.34).

Taşıyıcı bitkiler “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” kapsamına girmeden önce bu gruba giren bitkiler canlı varlık olarak “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında” işlem görmekteydi. Yapılan muhasebe işlemleri gerçeğe uygun değere göre yapılmakta ve giderlerin dönem sonlarında aktifleştirilmesi ya da giderlerin bahçenin yeniden değerlemesinde ayrı olarak hesaplanması yöntem ve metotları kullanılmaktaydı. Bir yıldan uzun süre ürün alınan bitkilerin taşıyıcı bitki olarak tanımlanması ile ilk muhasebe kayıt ve uygulamalar maliyet bedeline göre hesaplanmaya başlamıştır.

### **1.5.2 Zeytin Bahçesinin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki Yeri**

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile ilgili yönetmeliğin kapsam bölümünde 3 nolu bendinde standardın taşıyıcı bitkilere uygulanacağını; ancak bu standardın taşıyıcı bitki ürünlerinde uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir (TMS16, md.3b). Zeytin ağaçları da taşıyıcı bitki sınıfına girdiğinden dolayı bu standart kapsamında değerlendirilecektir. Muhasebeleştirme işleminde ilk kayıt olarak TMS-16 15.md’ ye göre varlık olarak gerekli şartları taşıdıklarında maliyet bedeli (taşıyıcı bitkinin mevcut konum ve duruma gelmesi için katlanılan maliyetler) ile kayıt yapılmalıdır (Gökgöz ve Temelli, 2016:145). Yapıları itibariyle bir yıldan uzun süre yararlanıldığı, uzun süre işletmede tutulduğu göz önüne alındığında da taşıyıcı

bitkilerin duran varlık niteliğinde olduğu ve diğer maddi duran varlıklar gibi amortismanına tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. TMS 16 Standardına göre işletmeler Normal amortisman, Azalan bakiyeler ve Üretim miktarı yöntemini (Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. “Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği üretim miktarı” ‘na bölünerek bulunur. “Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı” ile çarpılarak hesaplanır ) seçebilmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016:145) . Fakat standartlara göre bir amortisman yöntemi olan “Üretim Miktarı” yöntemi zeytin hasadının ne kadar olacağı net bilinmemesinden dolayı seçilmemesi daha uygun olduğu anlaşılmaktadır.

Taşıyıcı bitkiler ile ilgili söylenilmesi gereken diğer bir husus ise TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardında taşıyıcı bitkilerin özellikli varlık olarak değerlendirilmesidir. Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışı hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara denilmektedir (TMS 23, 2017:2). Bu durumda taşıyıcı bitki özellikli varlık olarak değerlendirildiğinden katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi söz konusu olabilmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016:15).

# İKİNCİ BÖLÜM

## ZEYTİN YETİŞTİRME SÜRECİNİN

### MUHABELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE YAPILAN BİR

### UYGULAMA

#### 2.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı UMSK'nın 2014 Haziran ayında yapmış olduğu UMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki değişikliğe istinaden yeni bir kavram olan ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında işlem gören taşıyıcı bitki kavramını incelemek, bu kavram üzerinde örnek bir uygulama yapmak ve söz konusu standartlara göre muhasebe kayıt ve uygulamalarını göstermektir.

#### 2.2 Araştırma Kısıtları

Uygulamanın yapıldığı zeytin bahçesindeki zeytinler verimli çağa ulaştıkları için muhasebe kayıt süreci bu çerçevede ele alınacaktır. Zeytinin fidan halinde dikiminden sonra yaklaşık 8 yıl geçmeden olgun meyve vermemektedir. Zeytinin fidan halinden olgunlaşp meyve verme zamanına kadar geçen süreçten kısaca bahsedilecektir. Bu aşamadan sonra farklı bir durumla karşılaşılmaz ise senelik olarak hasat almak mümkündür. Yapılan uygulamada da mevcut sene içerisinde ürünün yıllık meyve verme sürecindeki muhasebe kayıt düzeni işlenmeye çalışılacaktır. Muhasebeleştirme aşamasında ise zeytin bahçesi TMS 16 kapsamında olduğu için maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (TMS 16, 2015:5). Hasat gerçekleştikten sonraki aşamada ise elde edilen ürün TMS 41 kapsamında olduğu için gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir (TMS 41, 2015:5). Uygulama İzmir'in Menemen ilçesindeki 20 dekarlık bir zeytin bahçesi üzerinde yapılmaktadır. 1 dekada yaklaşık 20 ağaç mevcuttur. Bahçeden sofralık zeytin alınacaktır. 2017 yılı baz olarak alınmıştır. 193 sayılı gelir vergisi kanununun 54. maddesine göre zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından vergilendirilmesi için meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4.500 ağaç yada 10 yaşını aşmamış iki adet traktöre sahip olunması gerektiği belirtilmiştir. Uygulama yapılan bahçe bu ölçütlere ulaşmadığından

maliyet hesap kayıtlarına vergi dahil edilmemiştir.

### 2.3 ZEYTİNİN YETİŞME SÜRECİ

İzmir Menemen X işletmesinde zeytin yetiştirme döneminde yapılan işlemlerin aylara göre tanımlanması aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir:

**Ocak ve Şubat:** Bahçenin budama işlemi gerçekleşir. 1 kişi 1 günde 1 dekar alan budar. Zeytin ağacının 2 yılda bir budanması önerilir.

**Şubat ve Mart:** Gübrelemenin yapıldığı aylardır. Amonyum sülfat 1 dekada 10 kg kullanılır. İki kez gübreleme işlemi gerçekleşir. Ayrıca bu aylarda bordo bulamacı ile koruyucu ilaçlama yapılır.

**Mart ve Nisan:** Traktörlerle toprak işlenerek toprağın havalandırılması gerçekleşmektedir. 1 kişi 1 günde bu işlemi gerçekleştirir.

**Mayıs:** Bu ay çiçeklenme dönemidir, herhangi bir işlem yapılmaz.

**Haziran:** Zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. 15-15-15 (N-P-K) gübresi atılır. 1 dekara 40 kg gübre harcanır. Bu ayda ayrıca bahçenin sulanmasına başlanır.

**Temmuz ve Ağustos:** Sulama işlemi bu aylarda da devam eder. Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılır.

**Eylül:** Toprak işleme gerçekleştirilir.

**Ekim ve Kasım:** Bu aylarda işlem yapılmayıp olgunlaşma süreci devam etmektedir.

**Aralık:** Hasat gerçekleştirilir.

### 2.4 ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİ SÜRECİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Uygulama yapılan bahçede zeytinler verimli çağına ulaştığı için zeytinin yetiştirme dönemi ele alınmamıştır. Fakat uygulama örneğine geçmeden önce zeytin bahçesinin tesis maliyetinin (kuruluş) ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği hakkında kısaca bahsedilmesi uygun görülmüştür. Zeytinin fidan halinden meyvelerinin olgunlaşarak tam verimli çağına gelmesi, ekolojiye bağlı olarak 6-8

yıl olmakla beraber genelde 8 yıl olarak bilinmektedir. Bu kısımda verilere haiz olunmadığı için muhasebe uygulama yöntemi gösterilecektir. 8 yıllık süreçten sonra yıllık işlem giderleri ve hasat zamanlarında yapılan işlemler gerçek veriler ile yevmiye kayıtları, dönem içindeki kayıtlar, dönem sonu işlemleri ile çalışma yapılacaktır.

#### **2.4.1 İlk Muhasebe Kayıt ve Uygulaması**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK), 2014 Haziran'da taşıyıcı bitki kavramını getirmiş ve taşıyıcı bitkileri UMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı kapsamına almıştır. Yapılan değişikliğe nazaran Kamu Gözetim Kurumu' da 12.11.2014'te 30 ve 31 nolu tebliğler ile değişiklik gerçekleştirmiş olup taşıyıcı bitkileri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında; taşıyıcı bitkilerin ürünlerini de TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında değerlendirip gerekli değişiklikleri yapmıştır ( Şen ve Karagül, 2014:29). Yapılan değişikliklere istinaden, muhasebe ilk kayıt ve uygulamalar TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı kapsamında maliyet bedeli ile yapılacaktır. Söz konusu maliyetler taşıyıcı bitki için; iskonto ve indirimler düştükten sonra oluşan satın alma fiyatları ve varlığın oluşumunun sağlanması için katlanılan her türlü maliyet bedelleri denilebilmektedir (TMS 16, md. 16).

Aşağıdaki örnek yevmiye kaydında da görüleceği üzere bahçenin dikim yapılacağı arazinin alımından itibaren tesisin oluşumuna kadar geçen süreçteki katlanılan maliyetlerin hepsi taşıyıcı bitkinin gelişmesinde bir yatırım süreci olarak gözükmekte ve bu yapılan yatırımların 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının altında "Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları" adı altında izlenilmesi uygun görülmektedir ( Şen ve Karagül, 2014: 39; .Gökgöz ve Temelli 2016;147)

258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR - Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları	xxxx	
102- BANKALAR / 100 KASA		xxxxx
<b>--- Bahçeye Yapılan Giderler</b>		

8. yılın sonunda zeytinler hasat edilecek boyuta gelip tesis olunca, yapılmakta olan yatırım TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı kapsamına girdiği için 25- Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda takip edilmiştir. Mevcut tek düzen hesap planında boş hesap olmadığından da “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar ” hesabının “Taşıyıcı Bitkiler Hesabı” ismi ile bir alt hesapta takip edilmesi uygun görülmüştür.

256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR -Taşıyıcı Bitkiler Hesabı	xxxx	
258 -YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR - Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları		xxxxxx
<b>-Zeytinin olgunlaşarak verimli çağa gelmesi</b>		

Zeytinler verimli çağına geldikten sonra her yıl yapılan işlemler üretim süreci gibi görülmekte ve ilgili üretim hesaplarına aktarılmaktadır. Zeytin hasat zamanında mamul haline gelip, satışa uygun hale getirilmektedir.

#### 2.4.2 Muhasebeleştirme Sonrasındaki Ölçüm

Muhasebeleştirme sonrasında ki değerlendirme yöntemi ise “Maliyet Modeli” veya “Yeniden Değerleme Modeli” ile değerlendirme yöntemidir. Bu iki modelden biri seçilerek ilgili maddi duran varlığın değerlemesi yapılır (TMS 16, md 29).

### 2.4.2.1 Maliyet Modeli

Maliyet modeli, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilen taşıyıcı bitkinin maliyetinden, birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki ortaya çıkan değerini esas almaktadır (TMS 16, md.30). İşletme amortisman hesabında varlığın yararlı ömrünü söz konusu varlıktan beklediği fayda süresine göre belirlemektedir (TMS 16, md. 57). Amortisman tabi tutar ise kalıntı değeri düşülerek belirlenmektedir. Uygulamada, varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz olduğu için amortisman tabi tutar hesaplamasında önemsiz olarak görülmüştür (TMS 16, md.53)

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Döneme ait amortisman	***	
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.  -Döneme ait amortisman ayırma işlemi		***
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	***	
256-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR -Taşıyıcı Bitki  -Birikmiş amortisman tutarının ilgili maddi duran varlık değerinden düşülmesi		***



### 2.4.2.2 Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme modeli seçilmesi durumunda ise maddi duran varlık olarak işlem gören taşıyıcı bitkinin değeri, değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden gelecek birikmiş amortisman ve gelecek birikmiş amortisman değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi ile bulunan değer olmaktadır (TMS 16, md.31). Bu modelin uygulanabilmesi için maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin tespiti gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer genellikle piyasa değeridir (Usul, 2013: 248). Yeniden değerlemelerin sıklığı, maddi duran varlık kalemindeki değişime bağlıdır. Önemli değişiklik olmayan maddi duran varlıklar için her yıl yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur (TMS 16, md.34).

Taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonrası artmış ise bu artış, öz kaynak grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında toplanmalıdır (TMS 16, md.39). Elde edilen artış tutarını bulmak için öncelikle varlığımızın gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirip, net defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki artış ya da azalışa bakmak gerekmektedir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 149).

Defter değeri, bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (TMS 16, md.6). Geri kazanılabilir tutar ise, bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri düşülerek bulunan değeri (buna net gerçekleştirilir değer de denir) ile kullanım değerinden büyük olanıdır (TMS 16, md.6).

Kullanım değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, md 6).

Formülü;  $B.D (Bugünkü Değer) = \frac{G.D (Gelecekteki Değer)}{(1+i)^n}$

$$(1+i)^n$$

i= faiz oranı    n= vade

Net defter değeri ile geri kazanılabilir tutar arasındaki fark ile artış/azalış tutarı bulunduktan sonra bulunan fark tutarını taşıyıcı bitkinin net defter değerine bölmek suretiyle yeniden değerlendirme artış/azalış oranı bulunur. Taşıyıcı bitkinin kayıtlı değeri ile artış/azalış oranı çarpıldığında çıkan sonuç arasındaki fark

birikmiş amortisman olarak hesaba katılır. Olumlu bir artış var ise 522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabında izlenilir. Birikmiş amortisman tutarı ile artış oranının çarpılması ile bulunan birikmiş amortisman artış tutarı birikmiş amortismanlar hesabına eklenir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 149).

256- MADDİ DURAN VARLIKLAR -Taşıyıcı Bitki	****	
257-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR -Bir. Amort. Yen. değerleme artışı	****	
522- M.D.V YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI -Taşıyıcı Bitkiler Yen. Değerleme Artışları	****	
<b>-Zeytin ağaçlarının yeniden değerlemesi</b>		

Söz konusu tutarda bir azalış var ise bulunan bu azalış oranı ile kayıtlı değer ve birikmiş amortisman tutarları ayrı ayrı çarpılıp azalış tutarları yansıtılır (Gökgöz ve Temelli, 2016: 150 ). Burada dikkat edilmesi gereken önceki yıllarda değer artışı olmuş ise öncelikle azalış tutarı değer artışından düşülür; düşülen tutarının fazla olması halinde kalan tutar zarar olarak finansal tablo ve kayıtlara yansıtılır (Usul, 2013: 249-252).

257- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS. -Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı değer düşüklüğü	***	
522-MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI -Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları	***	
652- DEĞER AZALIŞ ZARARI -Taşıyıcı Bitki MDV azalışı olumsuz farkı	***	
256- MADDİ DURAN VARLIKLAR -Taşıyıcı Bitki	***	
<b>-Zeytin ağaçlarının yeniden değerlemesi</b>		

## 2.5 ZEYTİN BAHÇESİ ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

Uygulama, İzmir'in Menemen ilçesinde zeytincilik faaliyeti ile uğraşan bir işletmede gerçekleşmektedir. Yapılan giderlerin 2017 yılı piyasa satış fiyatları baz alınmıştır.

### 2.5.1 2017 Yılı İçerisinde Yapılan İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

ABC işletmesinin İzmir'de 20 dekarlık bir zeytin bahçesi bulunmaktadır. 1 dekarda 20 ağaç bulunmakta ve ağaç başına ortalama 35 kg verim alınmaktadır. 2017 yılı dönem içi yapılan harcamalar aşağıdaki gibidir.

**Ocak-Şubat:** Bu aylarda budama işlemi gerçekleşir. Budama işlemi 5 kişilik bir ekip günde 5 dekar alan budayarak 4 günde bitirmektedir. Budamacının yevmiye 100 TL olup, nakit olarak ödeme yapılmıştır. Zeytin ağaçları iki yılda bir budanmaktadır.

1 işçi	= 100 TL
5 işçi	= 5 x 100 = 500 TL
4 gün x 500	= 2.000 TL
2017 yılı: 2.000 / 2	= 1.000 TL (Bu yıla ait gider)

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	1.000	
720 01 Budama İşçi Ücretleri-1000		
280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	1.000	
-2018 yılına ait budama		
		100- KASA
		2.000
<b>-Ağaçların Budanması</b>		

Bu aylarda zeytinin budama işlemi gerçekleşmekte olup, zeytin budaması 2 yılda bir yapıldığı için 2017 yılına ait tutar 1.000 TL olarak hesaplanmıştır. Üretime direkt katkı sağlayan işçiler için ödenen bu 1.000 TL'lik tutar, "720-Direkt İşçilik

Gideri” Hesabına atılmış; ayrıca 2018 yılına ait diğer 1.000 TL’lik tutar ise dönemsellik kavramı gereği 2018 yılında gider olarak kullanılmak üzere “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına kayıt edilmiştir. Çünkü zeytin ağaçları iki yılda bir budanmaktadır. Yapılan bu harcama iki yılı kapsamaktadır. Bu yüzden “280-Gelecek Yıllara ait giderler” ve “720-Direkt İşçilik Giderleri” olarak ayrılmıştır. “280-Gelecek Yıllara ait giderler” hesabının bakiyesi sene sonunda “180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı’na” devredilerek bir sonraki yıl bu hesaptan giderleştirilecektir.

**Şubat- Mart:** Bu aylarda bahçede gübreleme işlemi gerçekleştirilmektedir. Gübreleme, ağacın çevresine çizilen bölgede el ile yapılmaktadır. Ağaç başına yaklaşık 3 kg gübre harcanmakta olup, bu işlem 2 kişiyle 1 günde gerçekleştirilmektedir. İki çeşit gübre harcanmaktadır. Amonyum sülfat denilen gübre iki kez atılmakta ve 15-15-15 (N-P-K) gübresi denilen gübre ise Haziran ayında atılmaktadır. Bu ayda ayrıca zararlı haşerelere karşı bordo bulamacı işlemi de yapılmaktadır. Bordo bulamacı, bakır sülfat ve kireç ile elde edilen bir karışımdır. Bakteriyel hastalıklara karşı zeytin ağacını korur (gubretas.com ,2016).Amonyum Sülfat gübresi 50 kg lık çuvallarda olup, bahçenin 1 dekarına 10 kg gübre gitmektedir. Amonyum sülfat, azot ve kükürt içerikli gübredir. Zeytinin gelişimi için etkilidir (Tatlı, 2014:73).

Amonyum Sülfat Gübresi :

1 da=10 kg/da	= 7,5 TL
20 dekar= 20 x 7,5	= 150 TL
150 x 2 (kez)	= <b>300 TL</b>

Gübreleme İşçiliği :

İşçi Yevmiyesi	= 70 tl
2x2x70	= <b>280 TL</b> (şubat ve mart ayında olmak üzere iki kez)

Bordo Bulamacı:

4 da	= 20 TL
20 da	= <b>100 TL</b>
İşçi Yevmiyesi	= 60 TL
60 x 2	= <b>120 TL</b> (2 kişi)

150- İLK MADDE VE MALZEME HS. 150 01 Amonyum Sülfat Gübresi -300 150 02 Bordo Bulamacı -100  100- KASA	400		
<b>-Gübre ve İlaç Alımı</b>		400	

Satın alınan amonyum sülfat gübresi ve bakteriyel hastalıkları önlemek için kullanılan bordo bulamacı stoklara 400 TL olarak girmekte ve bu yüzden bir stok hesabı olan 150- İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydı gerçekleşmektedir.

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ GİDER. -Bordo Bulamacı ve Gübre Kullanımı	400		
720 DİREK İŞÇİLİK GİDERİ -Gübreleme İşçiliği 280 - Bordo Bulamacı İşçiliği 120	400		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Bordo Bulamacı için Traktör Kirası 100- KASA 150- İLK M. VE MALZ.	500	900	400
<b>-Gübreleme ve Bordo Bulaması İşlemi</b>			

Satın alınan gübre ve bordo bulamacı karışımı zeytin bahçesinde kullanılmakta ve bu sebepten dolayı üretime sevk edilmektedir. “710- Direkt İlk Madde ve Malzeme” Hesabında üretime katıldığı gözlenmektedir. Aynı zamanda bu gübreleme ve bordo bulamacı işlemi için yevmiye usulü çalışan işçiler üretime bizzat katılmakta oldukları için yapılan harcamalar “720-Direk İşçilik Giderleri” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Üretime katılan ürün miktarı kadar malzeme stoklardan azalmakta ve üretime dahil olmaktadır. İşçilerin yevmiyesi nakit olarak ödenmektedir.

**Mart – Nisan:** Bu aylarda toprak işlenerek havalandırılır. 1 günde 2 kişi ile gerçekleştirilir. Toprak işleme senede 2 kez gerçekleşir. Diğer işleme Eylül ayında yapılacaktır.

İşçi Yevmiyesi (60 TL): 2 x 60 =120 TL (iki işçi)  
Traktör Kirası : 500 TL (Yakıt Dahil)

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ -Birinci Toprak İşleme İşçiliği 120	120	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Traktör Kirası 500	500	
100- KASA		620
<b>-Birinci Toprak İşleme</b>		

Zeytin bahçesinin sürümü için günlük kiralama şeklinde traktör tutulmuş ve üretimde kullanıldığından “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında işlem görmektedir. Yine ana üretimin içinde bulunan işçilikler de “720- Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmektedir.

**Mayıs:** Çiçeklenme dönemidir, herhangi bir işlem yapılmaz.

**Haziran:** Zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. 15-15-15 gübresi de bu ay atılır. Bu ayda ayrıca bahçenin sulanmasına başlanır.

Haşere İlacı:

1 kg = 90 TL ( 4 da alanda kullanılmaktadır.)

90 x 5 = 450 TL ( 20 dekar)

Traktör: 500 TL

İşçi yevmiesi (70 TL):70 x 2 = 140 TL (2 işçi)

15-15-15 Gübresi: Karışımında %15 azot (N), %15 fosfor (P2O5) ve %15 potasyum bulunduğundan bu ismi almıştır. Bitkinin dayanıklılığının artması ve olgunlaşması için kullanılmaktadır (egegubre.com, 2015).

40 kg = 48 TL ( 1 da)

48 x 20 = 960 TL (20 dekar)

İşçi yevmiesi: 60 TL 60 x 2 = 120 TL

Sulama:

Su bedeli: 50 TL (Haziran, Temmuz, Ağustos)

Haziran: 16,66 TL (50 TL / 3 = 16,66)

İşçi yevmiyesi: 60 TL

150- İLK MADDE VE MALZ. HS 150 01 15-15-15 Gübresi- 960 150 02 Zirai İlaç – 450	1.410	
100- KASA		1.410
<b>-İlaç ve Gübre Alımı</b>		

Yine gübre ve zirai ilaç alımı ilgili stok hesabına kayıt olmuştur. Üretime giren ilaç, gübre ve sulama ilgili gider hesabına kaydedilmiş ve yapılan işçilik ve üretimde kiralanan traktör ücreti gider hesaplarına kaydolmuştur.

710 D.İ.M.M -İlaç Atımı 450 - Gübre 960 - Sulama 16,66	1426,66	
720 D.İ.G -Gübre İşçiliği 140 -İlaç atım işçiliği 120 -Sulama İşçiliği 60	320	
730 G.Ü.G -Traktör Kirası	500	
150- İLK MAD. VE MALZ. GİD.		1.410
100- KASA		836,66
<b>-İlaçlama, Gübreleme ve Sulama yapılması</b>		

İlaç atımı, gübreleme ve sulamada üretime sokulan ilk maddeler üretim aşamasında işlem görmekte olup, bizzat ana üretime girdiklerinden “710-Direkt İlk Madde ve Malzeme” hesabına kayıt edilmiştir. Yine söz konusu işlemler için yapılan işçilikler “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına kaydolmuş ve üretime dışarıdan fayda sağlayan traktör kirasının ücreti ise “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında kaydı uygun görülmüştür.

**Temmuz ve Ağustos** : Sulama işlemi bu aylarda da devam eder. Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılır.

20 dekar = 450 TL

Traktör : 500 TL

İşçi Yevmiyesi : 60 TL 2 x 60=120 TL ( 2 işçi)

Sulama : 33,34 TL

Sulama İşçiliği: 60 x 2 =120 TL

150- İLK MADDE VE MALZ. GİD. HS -İlaç alımı	450	
100- KASA		450
<b>-İlaç Alımı</b>		

20 dekarlık bahçeye atılmak üzere ilaç alımı gerçekleştirilir. Bu ilacın alımında ilk kayıt “150- İlk Madde Ve Malz. Gid. Hs” olarak giriş yapılır.

710 D.İ.M.M.G -İlaç Atımı 450 - Sulama 16,66	483,34	
720 D.İ.G -İlaçlama İşçiliği 120 -Sulama işçiliği 120	240	
730- G.Ü.G -Traktör Kirası	500	
150-İLK MADDE VE MALZ. GİD. HS. 100-KASA		450 773,34
<b>-Sulama ve 2. İlaçlama</b>		

Alınan ilaç stok kaydı yapılmış ve stoklardan kullanılmak üzere üretime gönderilmiştir. Kullanılan ilk madde ve malzemeler “710 D.İ.M.M” hesabında ve bu malzemelerin kullanılması sırasında yapılan işçilik giderleri ana mamul üretimi ile ilgili olduğu için “720 D.İ.G” hesabına ve traktör gideri ise üretimde dışarıdan sağlanan bir gider olduğu için “730 G.Ü.G” hesabında işlem görmüştür.

**Eylül:** Tekrar bir toprak işleme yapılmaktadır.

Traktör: 500 TL



İşçi yevmiyesi: 60 TL

720-D.İ.G	60	
-Toprak İşleme İşçiliği		
730-G.Ü.G	500	
-Günlük Traktör Kirası		
100-KASA		560
-2.Toprak İşleme		

Yapılan son toprak işleme işlemi için katılan işçilik giderleri ve traktör kira bedeli ilgili hesaplara üretim sürecinde yazılmıştır.

**Ekim-Kasım:** Bu aylar olgunlaşma sürecine dâhil olduğundan işlem yapılmayıp beklenmektedir.

**Aralık:** Hasat zamanıdır. 20 dekar yeri 5 kişi günde 1 dekar yerin hasadını yaparak 20 günde bitirmektedir.

İşçi yevmiyesi: 60 TL

60 x 5 =300 TL (5 işçi 1 da)

300 x 20 =6.000 TL (20 dekara 5 işçi maliyeti)

720-D.İ.G	6.000	
-Hasat İşçiliği		
100-KASA		6.000
<b>-Hasat İşlemi</b>		

Zeytin ağaçlarındaki olgunlaşan zeytinler hasat edilerek toplanmış ve bu toplama işlemi için işçilere verilen ücretler ilgili hesaba kaydolmuştur.

- **Nakliye:** Hasadı gerçekleştiren zeytin traktörleri ile depoya taşınır.

Traktör: 500 TL (günlük kira)

10 günde taşıma gerçekleşir.

500 x10= 5.000 TL

730- G.Ü.G -Traktör Kirası	5.000	
100-KASA		5.000
<b>-Zeytinin Depoya Nakli</b>		

Hasadı gerçekleşen zeytinin depoya nakli için traktör kiralanmış ve genel üretim gideri olarak hesap kaydı yapılmıştır.

### 2.5.2 Dönem Sonu Amortisman Hesabı

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre bahçeye amortisman uygulaması gerekmektedir. TMS-16 da yapılan değişiklik ile 3, 6 ve 37 inci paragraflar değiştirilmiş ve 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere taşıyıcı bitki kavramı getirilmiştir (TMS-16, 2016: 14).

Bahçede her ağaç için belirlenen değer 1.000 TL olarak görülmüştür. V.U.K 333 sıra nolu tebliğe göre zeytinliklerinin faydalı ömrü 50 yıl olarak gözüксе de TMS-16 standardı varlığın yararlı ömrünün belirlenmesini işletmelere bırakmaktadır (TMS-16, 2016: 10 ). Bu durumda işletme tarafından taşıyıcı bitki olan zeytin bahçesi için olgunluğa ulaştıktan sonraki süreci 30 yıl olarak belirlemiştir.

Ağaç değeri = 1.000 TL

1 dekar'da 20 Ağaç bulunmaktadır.

20 dekar bahçede 400 ağaç vardır.

400 x 1.000 = 400.000 TL (Toplam ağaçların değeri)  
400.000 / 30 yıl = 13.333 TL yıllık ayrılması gereken amortisman tutarı.

730- G.Ü.G -Amortisman giderleri	13.333	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		13.333
<b>-2017 yılına ait amortisman hesabı</b>		

Taşıyıcı bir bitki olan zeytin bahçesi “256- Diğer Maddi Duran Varlık” kaleminde işlem görmekte ve faydalı ömrü 1 yıldan fazla olduğundan dolayı itfa bedeli olan amortisman ayrılması gerekmektedir. İlgili taşıyıcı bitki üretimde kullanılmakta olduğu için döneme ait gider “730- Genel Üretim Giderleri” hesabına atılmış ve ilgili yıl amortisman tutarı “257- Birikmiş Amortismanlar” hesabında işlem görmüştür.

### 2.5.3 Dönem Sonu Yansıtma İşlemleri

Dönem içinde üretim için harcanan giderler yansıtılarak zeytinler oluşum sürecini tamamlar ve mamule dönüşür.

152-MAMULLER HS.	31.283	
711- D.İ.M.M YANSITMA HS.		2.310
721-D.İ.G YANSITMA HS.		8.140
731-G.Ü.G YANSITMA HS.		20.833
<b>-Yarı Mamül Yansıtma İşlemi</b>		

Üretim sürecinde yarı mamul safhası oluşmadığı için direkt mamul haline gelen zeytin, olgunlaşma sürecinin sonunda hasat zamanında mamul hesabına alınarak kaydedilir.

711- D.İ.M.M YANSITMA HS.	2.310	
721-D.İ.G YANSITMA HS.	8.140	
731-G.Ü.G YANSITMA HS.	20.833	
710- D.İ.M.M HS.		2.310
720- D.İ.G HS.		8.140
730- G.Ü.G HS.		20.833
<b>-Mamule katılan gider hesaplarının yansıtma hesapları ile kapatılması</b>		

Yansıtma işlemi tamamlanan hesaplar karşılıklı yazılmak suretiyle kapatılarak sonlandırılır.

Yıl içinde yapılan harcamaların dekar başına düşen maliyeti ve zeytinin kg maliyeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo II: 2017 YILI SOFRALIK ZEYTİN ÜRÜNÜNE AİT MALİYET ÇİZELGESİ (TL/Da)**

MASRAF UNSURLARI		DEKARA GİDER (TL)
1	Toprak İşleme	56,00
2	Gübreleme	84,00
3	Budama	50,00
4	Zirai Mücadele	143,00
5	Sulama	11,50
6	Hasat	300,00
7	Nakliye	250,00
8	Amortisman Payı *	666,66
<b>9</b>	<b>Masraflar Genel Toplamı</b>	<b>1.561,16</b>
1	Dekardan Alınan Ort. Zeytin Miktarı (kg) **	700
1	1 Kg Sofralık Zeytin Maliyeti	<b>2,23</b>

**Kaynak:** Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

*Verimli çağa geliş	10 yıl + 30 yıl = 40 yıl
1 dekar	=20 Ağaç
Ağaç değeri	= 1.000 TL
20 x1.000 TL	=20.000/30=666,66 TL
** 1 Ağaç	=35 kg (yaklaşık zeytin miktarı)
35 x 20 ağaç	=700 kg
1561,16 TL/ 700 kg	=2,33 TL/kg

Yukarıdaki maliyet çizelgesinde görüleceği üzere uygulama yapılan zeytin bahçesinin dekar başına maliyetleri bulunarak kg maliyeti çıkarılmıştır. Masraflar toplamı da dekara alınan ortalama zeytin hasadı kilosuna bölünüp kg/da maliyeti bulunmuştur. Yapılan hesaplamalarda toprak işleme, gübreleme, budama, zirai mücadele, sulama, hasat, nakliye ve taşıyıcı bitkilere ait amortisman payları dekar başına hesaplanarak masraflar genel toplamı dekar maliyeti bulunmuştur.

Yevmiye kayıtlarına göre ise bir yıllık zeytin yetiştirme sürecinde zeytin bahçesinin 20 dekadaki toplam maliyeti 31.283 TL'dir. Bir dekarda 20 ağaç olduğundan ve toplamda bahçe 20 dekar bahçe olduğundan 20x20=400 ağaç vardır. Bir ağaçtan 35 kg verim alındığı hesaplanır ise toplamda 35x400= 14.000 kg zeytin hasadı gerçekleşmiştir. Toplam maliyeti toplam hasada bölmek suretiyle kg başına maliyet bulunur.

$$31.283 \text{ TL} / 14.000 \text{ kg} = \boxed{2,23 \text{ TL/kg}}$$

## SONUÇ

Taşıyıcı bitki olan zeytin ağaçları için, ürün verme olgunluğuna erişinceye kadar yapılan giderler “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenilmesi gerektiği görülmüştür. Ortalama 8 yılsonunda zeytinlerin yeterli boyuta ulaşması ile “Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabına taşınması ve artık tam kapasite ile işlem yapan bir maddi duran varlık sınıfına girebileceği anlaşılmıştır. Uygulamada yapılan gözlem, yeterli boyutta ürün verebilen zeytin ağaçlarının sene içinde yapılan giderler ve sene sonundaki hasadını içerdiği için yapılan muhasebe kayıtları bu çerçevede oluşmuştur. Söz konusu zeytinin bir üretim aşamasında olduğu gözlenerek, bu çerçevede yetiştirme sürecinde alınan ilaç, gübre gibi vs. giderler stoklara alınmak suretiyle üretime sevk edilerek tüketilmiştir. Yapılan işçilikler işçilik hesaplarında izlenerek ve üretime dışarıdan sağlanan faydalar genel üretim gideri olarak işlem görüp ilgili kayıtlar gerçekleşmiştir. Dönem sonunda mamule dönüşen zeytinler çuvallanarak depolara sevk edilmiştir. Bunun yanında 1 yıldan uzun süre verim alınan taşıyıcı bitki olan zeytin bahçesi için itfa bedeline göre amortisman hesaplaması yapılmıştır. Standartlara göre maddi duran varlığın değerinde defter değerine göre önemli ölçüde bir değişiklik saptanmadığından yeniden değerlendirme yapılmasına gerek duyulmamış ayrıca yöntemi belirtilmiştir.

Taşıyıcı bitki kavramı gelmesiyle birlikte TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardında değerlendirilen zeytinler TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına dâhil olmuştur. Bu standart kapsamında muhasebe kayıt ve uygulamaları yapılmış, ortaya çıkan değişimler ele alınıp incelenmiştir. Tarımsal faaliyetlerde hangi standardın uygulanacağını bilmek ve takip etmek söz konusu tarımsal faaliyetimizin doğru sınıflandırılmasından geçmektedir. TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında açıklanan taşıyıcı bitki tanımına zeytin bitkisi de dâhil olduğundan taşıyıcı bitki olarak değerlendirilmesi yapılmıştır. TMS-41 de yapılan açıklamalara göre hasat edilen zeytin taşıyıcı bitkinin ürünü olduğundan Tarımsal Faaliyetler Standardında değerlendirme yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Taşıyıcı bitki maddi duran varlık kaleminden sayıldığı için maliyet bedeli ile ölçüm sağlanmıştır. Muhasebe sonrası ölçüm olarak taşıyıcı bitkilerin Maliyet modeli yada yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirme yapılabileceği standartların açıklamalarından anlaşılmıştır. Amortisman hesaplamalarında yine

TMS-16 ‘da yapılan açıklama ile varlığın yararlı ömrü varlıktan beklenen faydaya göre hesaplanmıştır. Varlıkta bir değer düşüklüğü ile karşılaşılınca “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı uygulanacaktır. Uygulamada böyle bir değer düşüklüğü ile karşılaşılmadığı için bu standart ile ilgili herhangi bir işlem yapılmamıştır.



## KAYNAKÇA

Aksoylu, Semra “Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (Tms-41)’E Göre Muhasebeleştirilmesi Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mart 2013, s. 65-78.

Aras, Ali, Tarım Muhasebesi, İzmir: Ege Üniv. Ziraat Fakültesi Yayınları No:486, 1988.

Aslan, Murat, ”Çiftlik Muhasebe Veri Ağı (Çmva) Uygulamalarında Örneklem Seçimi ve Türkiye’deki Tarımsal Yapıda Uygulanabilirliği”, Uzmanlık Tezi, Ankara: T.C. Tarım Ve Köyişleri BakanlığıDış İlişkiler ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı, 2008

Ateş, Koray , “Kimler Ufrs / Tfrs’yi Uygulayacak?” ,16.11.2012

: <http://muhasebedr.com/kimler-ufers-tfrsyi-uygulayacak/> (Erişim Tarihi: 03.07.2017).

Badem, Cemkut A. , Savcı, Mustafa ve Kılınç, Yavuz. “Türkiye’de Cay Yaprağı Üreimi ve Tms 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması” , Ankara: Mödav 2013/3, s. 127-147.

Bakanlar Kurulu Kararı(BKK), “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, Karar Sayısı : 2012/4213, 23/01/2013 sayı:28537 Resmi Gazete, Ekli Madde 3).

Başpınar, Ahmet “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” Maliye Dergisi Sayı: 149 / Mayıs-Aralık, 2005, s.42-57.



Bozdağ, Seda “Tarımsal Faaliyetlerin Özellikleri” ,  
<https://ekonomihukuk.com/tarimekonomisi/tarimsal-faaliyetlerin-ozellikleri/>  
(05.09.2017).

Büyükipekçi, Semih ve Kağıtçı, Aziz, Tarımsal Faaliyetlerin Tms 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi; Cilt 12, Sayı 1 (2015).

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yönetmeliği, T.C Resmi Gazete (16.09.2004)  
Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu Kapsamında  
Tarımsal Faaliyette Bulunanların Tespit, Tescil ve Takibi Hakkında Yönetmelik.  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/09/20040916> (Erişim Tarihi:  
18.09.2016).

Çevik, Zülküf, “Tms 41 Çerçevesinde Kanatlı Kümes Hayvanlarının Değerleme Ve Raporlanması”, Yayınlanmış Doktora Tezi; Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

Dinç, Engin ve Atasel, O. Yusuf “ Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumun İncelenmesi” , KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi , Aralık 2016, Sayı:12 ; s. 267-281.

Durmuş, Ahmet Hayri, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi Ve Mevcut Durumu”, İstanbul: İsmmo, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (5-9 Mayıs 1999).

Ege Gübre, <http://www.egegubre.com.tr/15.15.15zn.html> (Erişim Tarihi:  
26.11.2017).

Erdem, Hayreddin, Sirküler (2017/13) 13/03/2017: <http://www.artymm.com/sirkuler-2017-13-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-hakkinda/icerik/370> (Erişim Tarihi: 04.07.2017).

Ertugay, Emrah ve Karabayır, Muhammed Emir “KRONİK-Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü” Cilt: 65, Sayı:04, Ankara: Ankara Üniversitesi. SBF Dergisi (195-198), Basım tarihi: 2010.

Food and Agriculture Organization of the United Nations, Fao Stat Zeytin Verileri, <http://www.fao.org/faostat/en/#data/QC/visualize> (Erişim Tarihi: 24.01.2018)

Gelir Vergisi Kanunu (Kanun No:193 Kabul: 06.01.1961 ), Madde 54- İşletme Büyüklük Ölçüleri, Değişik: 01.01.1999 .

Gökgöz, Ahmet ve Temelli, Fatma “Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies” , Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, (s 142-154), <http://www.jafas.org>, 2016.

Gübretaş A.Ş, <http://www.gubretas.com.tr/tr/urun/1/42/5/amonyum-sulfat.aspx> (Erişim Tarihi: 26.11.2017)

IFAC Hakkında, <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> (Erişim Tarihi: 04.09.2017)

Kablan, Ali “UFRS'nin Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamaları” 2013 <http://www.izu.edu.tr/> (03.09.2017) s. 137-157.

Kaya, Uğur ,”Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16” Mali Çözüm Dergisi, Eylül 2007 Sayı: 83, s 67-80.

KGK Kurul Kararı, Resmi Gazete 17 Kasım 2012, Sayı 28470 : Kamu Gözetim Kurumu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121117-16.htm> (Erişim Tarihi: 03.07.2017).

KGK, TMS/TFRS 2015 ve 2017 seti, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı, : [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html) (Erişim Tarihi: 26.09.2016 ).

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> (Erişim Tarihi: 04.07.2017).

KGK, TMS/TFRS 2016 Seti, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü”

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS36.pdf> (Erişim Tarihi: 30.11.2017), s.2-33.

KGK, TMS/TFRS 2016 Seti; md.5, “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS23.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.11.2017) , s.2-5.

KGK, TMS7TFRS 2015 ve 2016 Seti, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, : [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html) (Erişim Tarihi: 26.09.2016).

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf> (Erişim Tarihi: 17.11.2017).

KHK/660 (Kanun Hükmünde Kararname), “02/11/2011 tarih, 28103 sy. Kanun Hükmünde Kararname Metni” Md. 9, Geçici Md. 5: Bakanlar Kurulu, 2011.

Kıllı, Mustafa, Hatunoğlu, Zeynep “Dünya’da ve Türkiye’de Tarım Muhasebesi Yazınına Tarihsel Bir Bakış” : Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2016, s. 1-12.

Kıymetli Şen, İlker ve Karagül, Arman Aziz “ Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler; Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara SMMMO; 2014, s. 27-48.

Kıracı, Murat ve Köse, Tunç.”IASC, Fasb Ve Tmudesk’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma” ,Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi; Cilt:3 Sayı:1 Haziran 2002 s.47-70.

Kocamaz, Hilal, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci”

<http://dergipark.gov.tr/ksuiibf/issue/10265/125905> (Erişim Tarihi: 30.06.2017), s.105-120.

Örten, Remzi , Kaval, H. ve Karapınar, Aydın , “Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.

Özaltaş, Remzi, Savran, M.Kerem ve Diğerleri, “Türkiye Zeytincilik Sektör Raporu” , İzmir: Zeytin Araştırma Enstitüsü, Ekim/2016.

Özerhan, Yıldız, Yanık Serap “TMS-TFRS 2015” , Ankara: Mu-Den Yayınları, 2015:797.

Soytürk, Mehmet, “ Türkiye’nin Avrupa Birliği Uyum Süreci ve Avrupa Birliği’nde Türkiye Tartışmaları” , İstanbul: History Studies 2012, s.1-17.

Taşta, Hakan “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları -41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim/2013;  
Sf. 25-35.

Tatlı, Abidin “Bordo Bulamacı” , Apelasyon Dergisi ( Nisan/2014 Sayı:6) ; s.73

TBMM Meclis Araştırma Komisyon Raporu, Dönem:22, Yasama Yılı 4, Ankara;  
s.1- 1234

TDK (Türk Dil Kurumu) “Tarım” ,<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 26.12.2017)

TTK(Türk Ticaret Kanunu ) Kanun No:6102, 14/2/2011 Sayı : 27846, Resmi Gazete, Md88, Geçici Md.1: ,<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>

Tunçez, Hacı Arif, Tarımsal Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin TMS-41 Çerçevesinde İncelenmesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

TurkeyArena.Net, “Zeytin Üretim Aşamaları”,  
<https://www.turkeyarena.net/konu/zeytin-uretim-asamalari.33981/> (Erişim Tarihi: 05.09.2017).

UFRS'nin gelişimi, <https://ufrsturk.wordpress.com/2013/03/09/ufrsnin-gelisimi/>  
(Erişim Tarihi: 26.09.2016 ).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Hakkında (IASB),  
<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25> (Erişim Tarihi: 04.09.2017).

Usul, Hayrettin, Bağımsız Denetim, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013.

Üstünel, B. . 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak: Mali Çözüm Dergisi, 2005 Sayı:72, s.18-19.

Yaraşlı, Genç Osman, Stratejik Plan 2016-2020, Ankara : Kamu Gözetim Kurumu [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK\\_PLAN\\_18\\_10\\_sonweb.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf) (Erişim Tarihi: 02.07.2017)

Yılmaz, Baki “ Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı” SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi; 2007, s. 139-153.