

# Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Zeytin Yaşam Döngüsünün Muhasebeleştirilmesi

Yavuz Kılınç<sup>1</sup>

Aybüke Şimşek Sağlık<sup>2</sup>

## Özet

Tarımsal faaliyetler, insan ihtiyaçlarının karşılanmasında ve ekonomik kalkınmada önemli role sahiptir. Akdeniz iklimine sahip ülkeler açısından önemli bir tarımsal faaliyet olan zeytin yetiştiriciliği, Türkiye açısından önemli üretim olanağına sahip bir canlı varlıktır. Tarımsal faaliyetlerin bu faaliyeti gerçekleştiren işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirileceği sorunu 2006 yılında yürürlüğe giren TMS 41 Tarımsal Faaliyetler muhasebe standardı ile ele alınmıştır. Gelinen noktada önemli değişiklikler barındıran bu muhasebe standardının kapsamından, 2014 yılında yapılan düzenleme ile taşıyıcı bitki olarak adlandırılan canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemleri çıkarılmıştır. Bir yönü ile taşıyıcı bitki ve diğer bir yönü ile canlı varlık olan zeytin yetiştiriciliği bu düzenlemeden önemli ölçüde etkilenmiştir. Ele alınan bu çalışmada zeytin yetiştiriciliği sürecinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilme adımları incelenmiştir.

## 1. Giriş

Küresel ölçekte ekonomiye sağladığı katkı göz önünde bulundurulduğunda tarımın muhasebe açısından gerekli ilgiyi son yıllarda görmeye başladığı söylenebilir. IASB ve FASB gibi dünyadaki önemli muhasebe düzenleyicilerinin bile tarımsal süreçlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin çalışmalarının 20. yüzyılın sonlarına doğru olduğu görülmektedir. Tarımsal süreçlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği

1 Dr. Öğr. Üyesi, Kocaeli Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, yavuzkilinc25@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7545-8663

2 Arş. Gör., Kocaeli Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, smskaybuke@gmail.com, ORCID: 0000-0001-9689-8457

konusu 1994 yılında IASB'nin gündemine alınmış ve çalışılmaya başlandıktan yaklaşık 6 yıl sonra 2000 yılında "IAS 41 Agriculture" ismiyle 01.01.2003 ve sonrasındaki dönemlerde uygulanması şartıyla yayımlanmıştır (Bohusova & Svoboda, 2017:53; Deloitte, 2020).

Tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe işlemlerinin tespit edilmesinin son 20 yıllık gibi bir süreçte ön plana çıkmasının altında yatan önemli sebeplerden birisi de tarım sektöründe genellikle köylerde yaşayan çiftçiler veya küçük aile işletmeleri tarafından faaliyetlerin yürütülmesi olarak gösterilebilir. Her ne kadar da vergiye tabi olarak faaliyet gösteren tarım işletmeleri olsa da bu işletmeler önceliği verginin hesaplanmasına vermiş ve muhasebenin diğer fonksiyonlarına gereken önemi vermemişlerdir (Badem vd., 2013: 116).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik dünyada yaşanan bu gelişmeler Türkiye'de de kendisini göstermiş ve 01.01.2006 yılında "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" başlığı altında ilgili standardın yayımlandığı görülmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe yöntemlerini ve açıklamaları belirlemek amacıyla yayımlanmıştır (TMS 41, Md. 1). İlgili standartta tarımsal faaliyet, "*satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi*" olarak tanımlanmıştır (TMS 41, Md. 5). Bu tanımdan da hareketle standardın canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerle ilgili işlemleri ele almaktadır. Üzüm asmaları, palmye ağaçları, meyve ağaçları, zeytin ağaçları gibi birtakım bitkiler canlı varlık olmalarına karşılık standart kapsamında ele alınmamış ve ilgili TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Yine zeytinden elde edilen zeytinyağı, toplanmış yaş çay yapraklarından üretilen kuru çay, üzümlerden elde edilen şaraplar gibi tarımsal ürünlerden elde edilen mamuller bu standart kapsamında ele alınmamış ve TMS 2 Stoklar Standardının uygulanması gerektiği belirtilmiştir (TMS 41, Md. 3-4).

Ele alınan bu çalışmada temel amaç tarımsal faaliyet olarak zeytincilik işi ile meşgul olan XYZ işletmesinin zeytin ve zeytinyağı elde edeceği süreçlere yönelik yapması gereken muhasebe işlemlerini, muhasebe standartlarına uygun olarak ele alıp teorik olarak açıklanan bilgilerin uygulamasına örnek teşkil etmesi açısından detaylı örneklerle açıklamaktır. Bu sebeple öncelikle zeytin ağacının arazi üzerine ekilmesi, ardından zeytin ağacının verim verecek döneme erişinceye kadar katlanacağı maliyetlerin gösterilmesi, verim dönemine ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, amortisman ve tarım desteklerine dair yapacağı yevmiye kayıtları ile zeytin hasadı sonrasında elde edeceği gelirin raporlanması süreçleri sırasıyla ilgili muhasebe standartlarına

uygun biçimde ele alınacaktır. Uygulama  rneği varsayıma dayalı olarak hazırlanmıŐ olmasına rağmen bütün girdi miktar ve tutarlarının gerçeğe yakın olması için çaba sarf edilmiştir.

Bu  retim süreci muhasebe standartları açısından dikkate alındığında zeytin ağaçlarının birer taşıyıcı bitki kapsamında olduğu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına, zeytinin hasat zamanında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ve hasat sonrası işleme sonucu elde edilen mamullerine TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

## **2. Bir Tarımsal  r n Olarak Zeytin ve Türkiye Ekonomisine Olan Katkıları**

Son yıllarda dünya genelinde sağlıklı yaşam ve sağlıklı tüketim bilincinin artmasıyla insan sağlığına olan faydaları ile bilinen sofralık zeytin ve zeytinyağının tüketimi artmıŐtır. Zeytin yetiştirmek için özel iklim koŐullarına olan ihtiyaç nedeniyle Akdeniz'e kıyısı (İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye, Tunus, Suriye, Fas, Fransa ve Portekiz) olan ülkeler zeytin üretimine en elverişli topraklardır. Günümüzde dünya zeytin ağaç varlığının yaklaşık %93'  hala bu ülkelerde yer almaktadır. Dünyada genelinde yaklaşık olarak 10,6 milyon hektar alanda 16,6 milyon ton zeytin üretimi yapılmaktadır (FAO, 2021).

Akdeniz ikliminden uzak ülkelerin zeytin tüketiminde görülen artış zeytin üreticisi olan ülkelerin dış ticaretine önemli bir katkı sađlamıŐtır. Bu nedenle Uluslararası ticarete konu olan zeytin ve zeytinyağı, sadece Akdeniz'e kıyısı olan ülkelerde değil, aynı zamanda Akdeniz iklimi koŐullarına sahip olan Arjantin, Őili ve Peru gibi ülkelerde de yetiŐtirilmeye baŐlanmıŐtır. Coğrafi konumu itibarıyla Akdeniz iklimine de sahip olan Türkiye, dünyanın önde gelen zeytin ve zeytinyağı üreticilerinden olmakla birlikte üretiminin büyük bir kısmını i tüketime yönlendirmektedir (TEPGE, 2021:1). Türkiye'de üretilen sofralık zeytinin %85'i siyah, %15'i yeŐil ve rengi dönük olarak iŐlenmektedir. Türkiye sofralık zeytin üretiminin yıllık 89 bin tonluk kısmını ağırlıklı olmak üzere Romanya, Bulgaristan, Rusya ve Almanya'ya ihraç etmektedir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2020).

Zeytin Türkiye'de ağırlıklı olarak Ege, Marmara, Akdeniz, Güneydoğu Anadolu bölgelerinde üretilmektedir. Zeytin  retimi yapılan baŐlica iller ise; Aydın, Balıkesir, Manisa, Muğla, Bursa, Gaziantep, İzmir, Çanakale, Hatay ve Mersin olarak sayılabilir. Türkiye'de çoğunlukla küçük aile işletmesi Şeklinde gördüğümüz zeytin yetiştiriciliği iŐletmelerinin yaklaşık %14'  TarıŐ Zeytin ve Zeytinyağı Birliği ve Marmarabirlik ortaklarından oluŐmaktadır. TarıŐ Zeytin ve Zeytinyağı Birliği'nin yaklaşık 22 bin ortağı,

Marmarabirlik'in ise yaklaşık 30 bin ortağı bulunmaktadır (Esnaf Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü, 2020: 5).

Türkiye'de kayıtlı 118 zeytin çeşidi olmakla birlikte bunların 26'sının sertifikalı fidanı üretilmektedir. Bu çeşitlerden en yaygın olanları ise; Gemlik, Arbequin, Ayalık, Nizip Yağlık, Manzanilla, Domat, Saurani, Memecik, Sarı Ulak ve Eşek Zeytini olarak sayılabilir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2020).

Zeytin yetiştiriciliği, Türkiye'nin benimsediği tarım politikaları için her daim kendine yer bulmuştur. Zeytin üreticilerinin faydalandıkları, daha çok fiyata dayalı olan, desteklemeler; mazot ve gübre desteği, iyi tarım uygulamalarına yönelik destekler, organik tarıma yönelik destekler, sertifikalı fidan kullanım desteği, geleneksel zeytin bahçelerinin rehabilitasyonu desteği ve biyolojik ve biyoteknik mücadele desteğidir (Tebliğ No: 2018/17, 2019). Bunların yanı sıra; KOSGEB, IPard2, TKDK, Tarım Kooperatifi, Tarım sigortası, Çevre amaçlı tarımsal arazilerin korunması, Kalkınma ajansları destek ve hibe kredilerinden de faydalanabilmektedirler.

Tarım ve Orman Bakanlığı Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü verilerine göre; Türkiye, 2022 yılında %71 artış ile 2 milyon 976 bin 654 ton olan zeytin üretimiyle sofralık zeytin üretiminde dünya lideri ve %79 artış ile 421 bin 717 bin tona ulaşan zeytinyağı üretimiyle ise İspanya'dan sonra dünya ikincisi konumuna yükselmiş durumdadır. Sofralık zeytin ihracatı son 20 yıl içinde 36 bin 598 tondan % 157 artış ile 94 bin 76 tona yükselmiş, yine aynı dönem içinde zeytinyağı ihracatı ise 25 bin 645 tondan % 75 artış ile 40 bin 214 tona yükselmiştir (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2022).

### **3. TMS/TFRS'ler Uyarınca Zeytin Hasadının Muhasebe ve Raporlama Açısından Ele Alınması**

Aşağıda şekil 1'de çok genel olmak kaydıyla sofralarda tüketilen sofralık zeytin veya zeytinyağı elde edilme süreci şematize edilmiştir. Şekil 1'den de görüleceği üzere zeytinin elde edilmesinin temelde üç önemli evresinin olduğu söylenebilir. Bunlar; hasat edilebilir zaman dilimine kadar olan zeytin ağacının yetiştirilmesi, verim dönemi ile birlikte zeytin hasadının yapılması ve zeytinin işlenmesidir. Bu üretim süreci üzerinde yoğunlaşılacak çalışmada üretim sürecinin üç aşaması muhasebe standartları açısından ayrı ayrı değerlendirilerek incelenmiştir.

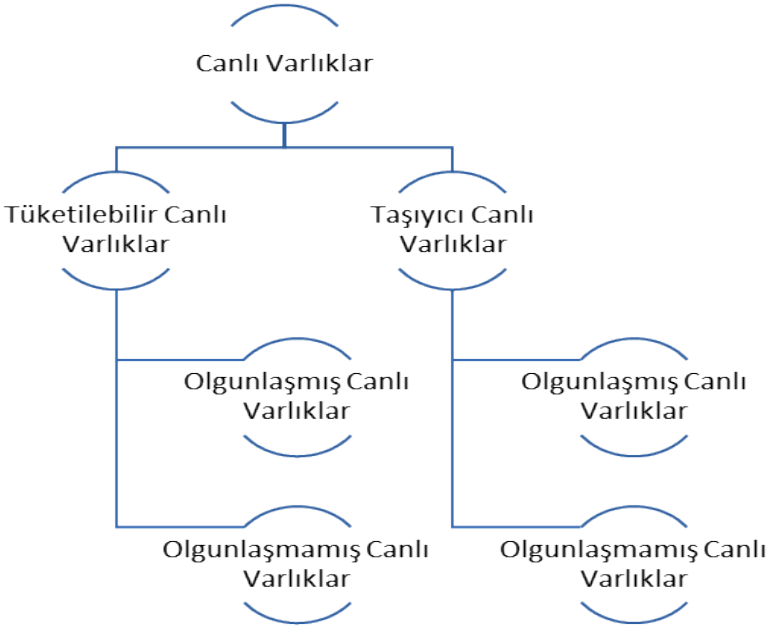


Şekil 1: Zeytin Üretim Süreci

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

### 3.1. Canlı Varlık ve Taşıyıcı Bitki Kavramı

Canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir (TMS 41, Md. 5). Canlı varlıklar ilgili muhasebe standardında tüketilebilir ve taşıyıcı canlı varlıklar ile olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma aşağıda şekil 2'deki gibi şematize edilebilir (TMS 41, Md. 43-5; Badem vd., 2013: 124).



Şekil 2: Canlı Varlıkların Sınıflandırılması

Kaynak: TMS 41 Md. 43-45, Badem vd., 2013: 124.

Şekil 2'de yer alan bir canlı varlık türü olan tüketilebilir canlı varlıklar; hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklar şeklinde tanımlanabilir (TMS 41, Md. 43). Sözelimi zeytin ağacından hasat edilmesi mümkün olan zeytin, bir tüketilebilir canlı varlıktır. Yine diğer bir

canlı varlık türü olan taşıyıcı canlı varlık ise tüketilebilir canlı varlıkların dışında kalan varlıklar olarak tanımlanabilir. Sözelimi kendisinden süt elde edilebilen hayvanlar veya meyve hasadı yapılabilen meyve ağaçları taşıyıcı canlı varlık konumundadırlar (TMS 41, Md. 43). Yine zeytin hasadının yapılmasına olanak sağlayan zeytin ağacı taşıyıcı bir canlı varlıktır. Gerek tüketilebilir gerekse taşıyıcı canlı varlıklar olgunlaşmış veya olgunlaşmamış canlı varlıklar olarak ayrılabilir. Bir canlı varlığın olgunlaşmış olarak nitelendirilebilmesi için ilgili canlı varlığın hasat edilebilir olması veya düzenli aralıklarla hasat edilebilir olması gerekir (TMS 41, Md. 44-45).

41 nolu Türkiye Muhasebe Standardında taşıyıcı bitki, tarımsal ürünlerin üretilmesi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden daha fazla süre için ürün vermesi beklenen, faydalı ömrü sonunda önemsiz olarak kabul edilecek kalıntı değerinin haricinde tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkiler şeklinde tanımlanmıştır (TMS 41, Md. 5). Standarda göre tarımsal ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştirilen bitkiler, önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve mısır, buğday gibi yıllık mahsuller taşıyıcı bitki hüviyetini taşımazlar (TMS 41, Md. 5A).

Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler taşıyıcı bitki tanımını karşılar. Standardın 4. maddesinde verilen bu örneklemeden ve yine standardın taşıyıcı bitkinin özelliklerinin anlatıldığı 5. maddesinden hareketle ve ilerleyen başlıklarda gerekçeli bir biçimde anlatılacağı üzere zeytin ağaçlarının da taşıyıcı bitki konumunda oldukları rahatlıkla söylenebilir (TMS 41, Md. 4-5).

Burada şunu da açıklamak gerekir ki üzerinden meyve hasadı yapılan her bitki taşıyıcı bitki değildir. Sözelimi ceviz ağaçlarıdır. 41 nolu muhasebe standardında yer alan taşıyıcı bitkilerin özelliklerinin bir kısmını ceviz ağaçlarının da karşıladığı görülmektedir. Her ne kadar da üzerinden ürün hasadının yapılabildiği, faydalı ömrünün de bir hesap döneminden fazla olduğu görülse de ceviz ağaçlarının kereste olarak satışının çok mümkün olması ve mobilya sektörü açısından önemli bir hammadde unsuru olması ceviz ağaçlarını taşıyıcı bitki konumundan dışarıda tutmaktadır. Çünkü faydalı ömrü sonunda önemsiz kabul edilemeyecek bir kalıntı değerine sahiptirler ve yine faydalı ömrü sonunda satılabilme ihtimalleri düşük değildir (Aktaran: Taştekin, 2019: 83-84).

### 3.2. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uyarınca Canlı Varlıkların Değerlendirilmesi

Tarımın küresel ölçekte sahip olduğu büyük öneme karşılık Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Boards-IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurumu (Financial Accounting Standards Board-FASB) gibi uluslararası muhasebe standartları belirleyicileri tarımsal üretim süreçlerinin muhasebeleştirilmesine çok az ilgi göstermişlerdir. FASB tarımsal faaliyetlere yönelik herhangi bir özel standart yayımlamazken, IASB öncesi var olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-IASC (International Accounting Standards Committee) tarafından 1994 yılında tarımsal faaliyetleri gündemine almıştır. Komite Aralık 2000'de IAS 41-Agriculture başlığı altında standart haline getirmiştir (Bohusova & Svoboda, 2017:53).

Türkiye'de ise tarımsal faaliyetlere yönelik muhasebe standardının 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanması ile hayata geçtiği görülür. Yürürlüğe girdiği tarihten sonra çeşitli değişikliklerle son halini almış bulunmaktadır (TMS 41, 2021).

12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 31 sıra no'lu tebliğ ile gerçekleşen son düzenleme ile bir canlı varlık statüsünde bulunan taşıyıcı canlı varlıklardan taşıyıcı bitkiler TMS 41'in kapsamı dışına alınmıştır. Taşıyıcı bitki konumunda olan canlı varlıklar bu düzenleme ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri altına alınmıştır. 41 nolu Standartta yapılan son düzenleme ile aşağıda ele alınan tarımsal faaliyetlerden elde edilen varlıklara ilgili standardın uygulanacağı açık biçimde belirtilmiştir. Bu varlıklar (TMS 41, Md. 1);

- Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- 34-35. paragraflarda yer alan devler teşvikleridir.

41 nolu muhasebe standardının ikinci maddesinde;

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili arsaların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar (MDV) ve TMS 41 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarına göre,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkilerin TMS 16 MDV standardı uyarınca ele alınması gerektiğine ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerinin yine TMS 41 uyarınca,

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşviklerinin TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardına göre,
- Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre,
- Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıklarının TFRS 16 Kiralamalar standardı hususlarına göre ele alınması gerektiğini belirtmiştir.

TMS 41'in birinci ve ikinci maddeleri bağlamında ele alındığı zaman taşıyıcı bitkilerin bir maddi duran varlık olarak değerlendirildiği görülür. Burada taşıyıcı bitkilerin neden bir maddi duran varlık olarak ele alındığı sorusu önem arz eder. Deloitte (2016) hazırlamış olduğu raporda bu soruya yanıt olarak taşıyıcı bitkilerin birden fazla dönemi kapsayan süreçte ürün yetiştirmek amacıyla kullanıldığından maddi duran varlık tanımını karşıladığını ifade ederek yanıtlamıştır. Yani burada taşıyıcı bitkiler, bir üretim işletmesinde faydalı ömrü boyunca mamul üretiminde kullanılan bir makine ve teçhizat gibi değerlendirilmiştir. Bu açıdan nasıl ki faydalı ömrü boyunca mamul üretiminde kullanılan bir makine maddi duran varlık ise faydalı ömrü boyunca tarımsal ürün elde edilecek olan bir taşıyıcı bitki de bir maddi duran varlıktır. Kısacası her iki durumda da ekonomik fayda elde etme biçimi benzerdir. Ayrıca yine taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü içerisinde veriminde azalmaların oluşması sebebiyle amortismanına tabi varlıklara benzemektedir. Her ne kadar da şeklen tesis, makine ve cihazlara benzemeseler de taşıyıcı bitkiler de kullanım amaçları açısından bir maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesini açıklamaya yardımcı olacak özelliklere sahiptirler (Deloitte, 2016: 6).

TMS 41'in bünyesinden çıkartılan taşıyıcı bitkiler TMS 16 MDV uyarınca ele alınması gerekmektedir. TMS 16 incelendiğinde 6. maddede taşıyıcı bitki kavramının TMS 41'de olduğu gibi aynı ifadelerle tanımlandığı görülmektedir.

TMS 41'in üçüncü maddesinde ise tarımsal faaliyetler standardının yine canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlere hasat zamanında uygulanacağını ve sonrasında ise TMS 2 Stoklar standardına veya uygun başka bir standarda göre ele alınması gerektiği belirtilmiştir.

Kısacası TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamına aldığı ve kapsam dışı bıraktığı hususları ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir. Bu açıdan bakıldığı ve çalışmanın esasını oluşturan zeytin ağacı ele alındığında şu özetleme yapılabilir: Bir taşıyıcı bitki olarak değerlendirilebilecek olan zeytin



ağacının kendisi TMS 16 MDV uyarınca, hasat zamanında elde edilen gerek yağlık gerekse sofralık zeytinler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı uyarınca ve hasat zamanından sonra zeytinlerin işlenerek gerek sofralık zeytine gerekse zeytinyağına veya başka herhangi bir mamule dönüşümüne yönelik ise TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında ele alınması gerekir.

### 3.3. Zeytin Ağacı Bir Taşıyıcı Bitki midir?

Zeytin ağacının TMS 41’de yer alan bir tarımsal ürünün yetiştirilmesine yönelik olması, bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi özelliklerini doğrudan karşıladığı görülmektedir. Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması özelliği açısından değerlendirildiğinde ise zeytin ağacının doğrudan ceviz ağacı gibi mobilya endüstrisinin hammaddesi olma özelliğinin olmadığı görülmektedir.

Esasında bakıldığı zaman dayanıklı bir yapıya sahip olan zeytin ağacı, mobilya, mutfak eşyaları ve dekorasyon eşyalarının üretiminde kullanıldığı ancak zeytin ağacı odununun döşeme endüstrisinde teak odunu ile birlikte kullanılan en değerli odun olduğu ve bu nedenle pahalı mobilyaların üretiminde sıklıkla kullanıldığı bildirilmektedir. (Topaloğlu & Ustaömer, 2020: 124) Bu da genel manada zeytin ağacının daha önce de belirtildiği gibi ceviz de olduğu gibi sıklıkla tercih edilen bir ağaç olmadığını çok daha pahalı mobilyaların ve dekorasyon ürünlerin kullanımında tercih edildiğini göstermektedir. Buradan zeytin ağaçlarının önemsiz kalıntı satışının söz konusu olmadığı ve kesilmesi gereken bir zeytin ağacının kalıntı değerinin yüksek olması sonucu çıkarılabilir. Ancak unutulmamalıdır ki zeytin ağacı çok uzun bir ömre sahip canlı varlıktır.

Yaklaşık olarak ömrü 1.500 yıl (Düzkale vd., 2015: 29) olan zeytin ağacının ortalama ömrü ise 300-400 yıldır ve yaklaşık 3 bin yaşında zeytin ağaçlarının varlığına da rastlanılmaktadır. Bu sebeple de adı mitoloji ve botanikte “*ölümsüz ağaç*” olarak ifade edilmektedir (Durlu Özkaya vd., 2018: 266). 41 nolu muhasebe standardının 5A maddesinin (b) bendinde ifade edildiği gibi önemsiz kalıntı satışlarının dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir ihtimalin bulunması durumunda tarımsal ürün üretme için yetiştirilen bitkiler taşıyıcı bitki olarak kabul edilmemiştir. Gerek zeytin ağacının hasat verme süresi gerekse çok uzun ömürlü bir canlı varlık olması her ne kadarda kalıntı değeri yüksek olsa da tarımsal ürün olarak hasat edilmesine yönelik herhangi bir ihtimalin olmayacağı rahatlıkla söylenebilir.

Ayrıca Türkiye’de 07.02.1939 tarih ve 4126 sayılı resmî gazetede “Zeytinciliğin Islahı ve Yabanilerinin Aşılattırılması Hakkında Kanun”

yayımlanmıştır. Bu Kanun'un 23.01.2008-5728/99 değişik ikinci fıkrasında *"Zeytinlik sabahaları daraltılamaz. Ancak, belediye sınırları içinde bulunan zeytinlik sabahalarının imar hudutları kapsamı içine alınması hâlinde altyapı ve sosyal tesisler dahil toplam yapılaşma, zeytinlik alanının %10'unu geçemez. Bu sabahalardaki zeytin ağaçlarının sökülmesi Tarım ve Köyişleri Bakanlığının fenni gerekçeye dayalı iznine tabidir. Bu iznin verilmesinde, Tarım ve Köyişleri Bakanlığına bağlı araştırma enstitülerinin ve mahallinde varsa ziraat odasının uygun görüşü alınır. Bu hâlde dahi kesin zaruret görülmeyen zeytin ağacı kesilemez ve sökülemez. İzinsiz kesenler veya sökenlere ağaç başına altmış Türk lirası idarî para cezası verilir"* ibaresine yer verilmiştir. Buradan da rahatlıkla zeytin ağacının zeytin üretiminde kullanılan bir canlı varlık ve zeytin ağacının bir taşıyıcı bitki olacağı sonucuna varılabilir.

### 3.4. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmeleri

Daha önce de belirtildiği üzere taşıyıcı bitkiler Muhasebe Standartları tarafından bir maddi duran varlık olarak dikkate alınmışlardır. Bu açıdan düşünüldüğünde maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirme şartlarının taşıyıcı bitkiler için de geçerli olduğu söylenecektir.

Bu açıdan taşıyıcı bitkilerin maliyeti, gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülmesi koşullarını sağladıktan sonra finansal tablolara alınması mümkün olacaktır (TMS 16, Md. 7). Finansal tablolara alma ilkesi çerçevesinde taşıyıcı bitkilere ilişkin bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleri ile dikkate alınır. Bu maliyetler, taşıyıcı bitkilerin edinilmesi için katlanılan maliyetler ile sonradan; ekleme, kısmi yenileme veya bakım için katlanılan maliyetlerden oluşur (TMS 16, Md. 10). Taşıyıcı bitkilere yönelik günlük bakım maliyetleri aktifleştirilemez. Bu maliyetler oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir (TMS 16, Md. 12). Varlık olarak muhasebeleştirme ilkelerini karşılayan bir maddi duran varlık kalemi olarak taşıyıcı bitkiler, maliyet bedeli ile ölçülürler (TMS 16, Md. 15).

Doğrudan taşıyıcı bitkilerin maliyeti ile ilişkilendirilebilecek maliyetlerle ilgili TMS 16 madde 17'de şunlar sıralanmıştır (TMS 16, Md. 17; Kıymetli Şen & Karagül, 2014: 39);

- Taşıyıcı bitkilerin doğrudan elde edilmesi ve yetiştirilmesine yönelik ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan dolayı ortaya çıkan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin ekilmesine yönelik ilgili arazinin hazırlanmasına yönelik maliyetler,

- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin dikilmesine yönelik maliyetler,
- Mesleki ücretler

Taşıyıcı bitkilerin yönetim tarafından arzulandığı şekilde faaliyet gösterecek konuma ve duruma gelmeden yani gerekli olgunluğa erişmediği ve ürün verecek duruma gelmediği noktada işletmenin kendisinin inşasını gerçekleştirdiği bir maddi duran varlık gibi muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. Bu durum birikmiş maliyet üzerinden ölçüm yapılmasını gerektirir (Deloitte, 2016: 8). Bu durumda Kıymetli Şen & Karagül, (2014) ile Kaya & Atasel, (2016) ilgili taşıyıcı bitkinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesinin uygun olacağı kanaatindedirler. Gökgöz & Temelli (2016) ise 25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları Hesabı adında yeni bir hesabı önermiştir.

Taşıyıcı bitkiler gerekli olgunluğa eriştiği zaman maliyetin birikimli olarak ölçülmesine son verilir ve bu noktadan sonra maliyetler aktifleştirilmez ve amortisman işlemine başlanır (Deloitte, 2016:8). Bu durum TMS 16' da işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda tarımsal ürün verme yaşına gelen taşıyıcı bitkiler için bu zaman diliminden itibaren maliyetlerin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir (TMS 16, Md. 20) ifadesi ile açıklanmıştır. Yani olgunluğa erişen bir taşıyıcı bitkinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmesine son verilerek amaçlanan kullanıma hazır bir maddi duran varlık kalemi olarak sınıflandırılır. Bu noktada bazı yazarlar (Kıymetli Şen & Karagül, 2014; Kaya & Atasel, 2016) 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenmesinin uygun olacağını ifade etmişlerdir. Gökgöz & Temelli (2016) ise 25X Taşıyıcı Bitkiler Hesabı gibi yeni hesabın önerisini yapmıştır. Ayrıca, birçok taşıyıcı bitki, ilk dikim ve büyüme aşamasındaki önemli maliyetlerin yanı sıra olgunluğa ulaştıktan sonra da maliyetlere katlanılmasını gerektirebilir. Burada hangi maliyetlerin aktifleştirilmesini gerektirecek düzeyde hangilerinin ise bir harcama niteliğinde olduğunu tespit etmek önem arz eder (Deloitte, 2016:8).

Örneğin; 2013 yılının temmuz ayında Manisa'da bulunan 10 dönümlük tarlayı zeytin üretimi gerçekleştirmek amacı ile peşin olarak satın alan XYZ Tarım İşletmesi, tarlanın satın alınması sırasında 750.000 TL tarlanın satın alma bedeli ve 12.000 TL tapu harcına (%2) katlanmıştır. (*Uygulama boyunca ödemelerin peşin yapıldığı varsayılacak ve KDV dikkate alınmayacaktır.*)

Ekime hazırlanması amacıyla tarla, ekim ayında 1.000 TL'ye traktör ile derin sürdürülmüş, 1050 TL'ye toprak işleme (ikileme-üçleme) yapılmış, 700 TL'ye dikim yeri işaretlenmiş, 1.750 TL'ye işaretlenen yerlere zeytin fidanı

dikilmesi için gerekli çukurlar açılmıştır. Dikilecek fidanların su ihtiyacını karşılamak amacıyla bahçeye 75.000 TL'ye dalgıç pompa sistemi için kuyu vurdurulmuş ve 5.000 TL damlama borusu ile 700 TL işçilik ücretine katlanarak damlama sistemleri yaptırılmıştır.

Zeytin tarımına uygun hale getirilen araziye zeytin fidanları dikilmeden önce arazinin verimini artırmak amacıyla 1000 TL'ye çiftlik gübresi ile 7500 TL'ye 15-15-15 kompoze daban gübresi atılmıştır. Söz konusu harcamalar taşıyıcı bitkinin verimini artırmaya yönelik olduğu için, ilgili tutarlar taşıyıcı bitkinin maliyetine eklenir.

İşletme zeytin tarımına hazır hale gelen araziye Kasım ayında tarlaya ekilmesi amacıyla tanesi 30 TL'den 250 adet sertifikalı gemlik (trilye) zeytin fidanı ile 300 TL'ye fidan destek kazığı satın almıştır. Fidanların dikim aşamasında 2 işçi, çapalama için ise 1 işçi 1 gün çalışmıştır. İşçilerin günlük yevmiyeleri 350 TL'dir. İşletme şubat ayı içerisinde zeytin ağaçlarının bakımı için ilaçlama ve gübreleme çalışmalarını 4.500 TL'ye yapmıştır. İlk yıl budama işleri için ise 350 TL ödenerek dışarıdan işçi tutularak yaptırılmıştır. İşletme ilk yıl ayrıca sulama- ilaçlama giderleri için 1500 TL, toprak işleme için 1500 TL, elektrik-akaryakıt giderleri için 3.000 TL, işçilik giderleri için 1.000 TL ve yönetim giderleri için ise 500 TL maliyete katlanmıştır.

Tablo 1: Tesisin Olgunlaşma Çağına Kadar Sabit ve Değişken Giderleri

Yıllar ve Maliyet Kalemleri	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	1. Yaş	2. Yaş	3. Yaş	4. Yaş	5. Yaş	6. Yaş	7. Yaş	8. Yaş
Arazi Bedeli	762.000							
Fidan Bedeli	7.500							
Fidan Destek Kazığı	300							
Derin Sürüm	1.000							
Toprak İşleme (ikileme-üçleme)	1.050							
Dikim Yeri İşaretleme	700							
Çukur Açımı	1.750							
Çiftlik Gübresi	1.000							
Kompoze Daban Gübresi (15-15-15)	7.500							
Damla Sulama Sistemi	80.700							
Fidan Dikimi	700							
Çapalama	350	350	700	700	700	1.000	1.000	1.000
Budama Giderleri (Ocak-Şubat)	350	700	0	1.400	0	3.500	0	4.200
Gübre- İlaç Giderleri (Şubat-Mart)	4.500	4.500	4.500	6.000	6.000	6.000	7.500	7.500
Sulama-İlaçlama Giderleri (Haziran-Temmuz-Ağustos)	1.500	1.500	1.500	3.000	3.000	3.000	4.500	4.500
Toprak İşleme (Eylül)	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
İşçilik Giderleri	1.000	1.000	2.000	2.000	2.000	3.000	3.000	3.000
Elektrik Akaryakıt Giderleri	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Yönetim Giderleri	500	500	500	500	500	500	500	500
<b>TOPLAM</b>	<b>876.900</b>	<b>13.050</b>	<b>13.700</b>	<b>18.100</b>	<b>16.700</b>	<b>21.500</b>	<b>21.000</b>	<b>25.200</b>

*Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.*

Verim çağına ulaşana kadar zeytin ağaçlarında hastalık ve zararlıların oluşmaması ya da oluşmuşsa giderilmesi için ilaç giderlerine, toprağın analizine uygun olarak gübre giderlerine katlanılmıştır. Çapalama, budama, hasat, gübreleme gibi işçilik giderleri yıllara göre artırımlı bir şekilde hesaplanmıştır. Tüm bu giderler de daha önce belirtildiği gibi yıllar itibariyle TMS 16 standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin verimlilik çağına ulaşmasına

kadar olan yani tesis dönemi süresince katlanılan giderler olduğundan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına kaydedilmelidir. Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere XYZ işletmesi 762.000 TL’ye mal ettiği arsası üzerine 114.900 TL aynı yıl harcama yapmış ve 2014 yılı için işletmenin toplamda 876.900 TL harcaması olmuştur. 2014 yılında yapılan bu harcamaların TMS 16 hükümlerine göre muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

...	.../.../....		
250 ARAZI VE ARSALAR HS.		762.000	
100 KASA HS			762.000
...	.../.../....		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.		114.900	
100 KASA HS			114.900

Zeytin bahçesine yönelik olgunlaşma dönemine kadar işletme tarafından yapılan harcamaların dağılımı yıllar itibarıyla yukarıdaki Tablo 1’de gösterilmiştir. 2021 yılında zeytin ağaçlarının meyve verecek olgunluğa eriştiği işletme tarafından varsayılmıştır. 2021 yılına kadar arazi üzerine yapılan tüm harcamalar yukarıdaki muhasebe kaydında olduğu gibi her yıl tekraren yapılması gerekir. Sözgelimi 2015 yılında yapılan 13.050 TL’lik harcama yine “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenecektir. Buna göre 2022 yılına gelindiğinde yani zeytin ağaçlarının sekiz yaşına kadar olan dönemde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının bakiyesi de aşağıda görüldüğü üzere 244.150 TL olacaktır.

*258 Yapılmakta Olan Yatırımlar (TL)*

(1.yaş)	114.900
(2.yaş)	13.050
(3.yaş)	13.700
(4.yaş)	18.100
(5.yaş)	16.700
(6.yaş)	21.500
(7.yaş)	21.000
(8.yaş)	25.200

**244.150**

2021 yılı sonunda olgunluk çağına erişen zeytin ağaçları, dokuzuncu yıl itibariyle işletme için maddi duran varlık niteliği taŐıtmaktadırlar. Bu nedenle bu zamana kadar yapılan harcamalar zeytin fidanlarının olgunlaŐması nedeniyle 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından çıkarılmak suretiyle, taşıyıcı bitkilerin kaydedilebileceği bir başka maddi duran varlık hesabına aktarılması gerekir. Bu kapsamda, fidanların elde edilmesinden sekizinci yaşına kadar katlanılan toplam 244.150 TL tutarındaki maliyet, yine daha önce belirtildiği gibi 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına kaydedilmelidir. İlgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

.../.../....			
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HS.		244.150	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS			244.150

Verimlilik ağında zeytin verebilir duruma geldiği zaman zeytin ağacından elde edilen hasatlar artık TMS 16 MDV Standardı hükümlerine göre değil TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

### 3.5. Taşıyıcı Bitkilerin MuhasebeleŐtirilmelerinden Sonraki lm Yöntemleri

Bir maddi duran varlık olarak sınıflandırılan taşıyıcı bitkiler, ilk kez maliyet değerleri ile muhasebeleŐtirilmelerinin ardından maliyet veya yeniden değerleme modellerinin herhangi biri kullanılarak ölçüme iŐlemi gerçekleŐtirilebilir (TMS 16, Md. 29-31).

**Maliyet Modeli;** Zeytin ağaçlarının dönem sonu değerleme iŐlemi için maliyet modeli seçildiğinde; işletme tarafından düzenlenecek finansal tablolarda, taşıyıcı bitkileri maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düŐüklüđü zararları düşülerek sonraki değer ile gösterilebilir.

**Yeniden Değerleme Modeli;** Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen taşıyıcı bitkiler, varlık olarak muhasebeleŐtirildikten sonra, yeniden deđerlenmiŐ tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden deđerlenmiŐ tutar, değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, takip eden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düŐüklüđü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerleme modeli seçildiğinde taşıyıcı bitkinin aktifleŐtirildiđi dönem sonu değerlemesinde gerçek değerinin güvenilir bir Şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinin uygulanması taşıyıcı bitkiler açısından diğer maddi duran varlık kalemlerinden bir farklılık göstermediğinden çalışmanın uzamaması için ayrıca örneklendirilmemiştir.

### 3.6. Taşıyıcı Bitkilere Amortisman Ayrılması

Taşıyıcı bitkiler özellikleri gereği faydalı ömürleri bir hesap döneminden daha fazla olan canlı varlıklardır. Taşıyıcı bitkiler, bitkiden hedeflenen verimin elde edileceği yaştan kesileceği süreye kadar olan zaman dilimi için amortismanına tabi tutulmalıdır. Bir taşıyıcı bitki açısından faydalı ömür, varlığın beklenen kullanımı dikkate alınarak belirlenmelidir. Varlığın beklenen kullanımı ise varlığın beklenen kapasitesine veya fiziksel üretime bağlı olarak değerlendirilmelidir. Genel anlamı ile taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrü tecrübelerle dayalı bir takdir durumu ile belirlenebilecektir (Aktaran: Kıymetli Şen & Karagül: 2014: 37-38).

TMS 16'da maddi duran varlıklar için üç ayrı amortisman yönteminin kullanımı önerilmiştir. Bu yöntemler; üretim miktarı yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemidir (TMS 16, Md. 62). Bu yöntemlerde üretim miktarı yönteminin, taşıyıcı bitkiden faydalı ömrü boyunca elde edilecek verim miktarının tam olarak tespit edilemeyecek olması nedeniyle uygulanamayacağı söylenebilir (Kıymetli Şen & Karagül: 2014: 37-38).

Verim çağına ulaşan zeytin ağaçları artık işletme için maddi duran varlık sınıfındadır ve bu nedenle işletme bu taşıyıcı bitkilere amortisman ayırmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ekinde yer alan amortisman listesinde, zeytin ağaçlarının faydalı ömrü 50 yıl olarak belirlenmiştir. Ancak TMS 16 MDV standardına göre tarım işletmeleri taşıyıcı bitkilerin faydalı ömrünü serbestçe belirleyebilmektedirler (TMS 16, Md. 57).

Taşıyıcı bitkilerde amortisman işleminin nasıl olması gerektiğini göstermek bakımından XYZ işletmesi örneği sürdürülmüştür. Bu nedenle XYZ işletmesi zeytin ağaçlarının faydalı ömrünü 30 yıl olarak belirlemiş ve “doğrusal amortisman yöntemi” ni seçmiştir. Standardın, VUK'tan farklı olarak yatırım değerini hesaplarken, arsa bedelinin amortismanına tabi değerden düşülmesine izin vermesinden dolayı işletme maliyet değeri olarak “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabının bakiyesi olan 244.150 TL'yi dikkate almıştır (TMS 16, Md. 58).

Standarda göre amortismanına tabi tutar belirlenirken kalıntı değer de dikkate alınmalı, taşıyıcı bitkilerin kayıtlı değerinden kalıntı değeri düşülerek amortismanına tabi tutar hesaplanmalıdır (TMS 16, Md. 53). Ancak ağaçların



faydalı ömrünün çok uzun olmasından dolayı kalıntı değerin hesaplanması işletme tarafından sonraki dönemlere bırakılmıştır. Dolayısıyla aşağıdaki hesaplamalarda kalıntı değer dikkate alınmamıştır.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1/30 = 0,03$$

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 244.150 \times 0,03 = 7.324,5 \text{ TL}$$

.../.../....		
730 GENEL ÜRETİM GİD.HS.	7.324,5	
257 BİR. AMORT. HS		7.324,5

### 3.7. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre verim alınması yani ürün elde edilmesi uzun bir süreyi gerektiren zeytin ağaçları gibi taşıyıcı bitkilerin üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu bitkilerin maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmeli ve böylece finansal durum tablosunda raporlanmalıdır (TMS 23, Md. 8).

Örneğin XYZ tarım işletmesi zeytin ağaçlarının sulanmasında kullanmak üzere damla sulama sistemi kurdururken 10.05.2014 tarihinde uzun vadeli kredi kullandığını ve bu krediye ilişkin 31.12.2014 tarihinde 15.000 TL faiz gideri tahakkuk ettiğini varsayalım. 31.12.2021 tarihinde zeytin ağaçları verim dönemine geçtiğinden yatırım maliyeti 244.150 TL ve borçlanma maliyeti de 15.000 TL olmuştur.

TMS 23 kapsamında, bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>31/12/2014</b>		
780 FİNANSMAN GİD.HS.	15.000	
481 GİDER TAHAKKUKLARI HS		15.000
<b>31/12/2014</b>		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. HS.	15.000	
781 FİN. GİD. YANSITMA HS		15.000

### 3.8. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında düzenlenen Devlet teşvikleri, işletmelerin faaliyet gösterdiği konu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi şartıyla söz konusu işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Yine TMS 20'de düzenlenen Devlet yardımları ise, belirli koşulları yerine getiren işletmelere ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan yardımlardır (TMS 20, Md. 3). Taşıyıcı bitki üreten işletmelere yönelik devlet teşvikleri de TMS 20 hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. TMS 20'ye göre taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi; gelir yaklaşımı ya da sermaye yaklaşımı esas alınarak yapılabilir (TMS 20, Md. 13).

Fakat hangi yaklaşımın kullanılması gerektiğine dair bir düzenleme standartta yer almamaktadır. Bu nedenle, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yöntemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri göz önünde bulundurularak seçilmesi oldukça önemlidir.

10 dönümlük bir arazide zeytin bahçesi bulunan XYZ işletmesinin, koşulları sağladığı için Tarım ve Orman Bakanlığından 2020 yılı için dönüm başına 15 TL mazot, 4 TL gübre desteği aralık ayında banka hesabına yatırılmış olduğunu varsayalım.

XYZ işletmesinin elde ettiği destekleri her iki yaklaşıma göre nasıl muhasebeleştireceği aşağıda gösterilmiştir.

#### Gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirme;

.../.../....		
102 BANKALAR HS.	190	
64X DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ HS		190

#### Sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirme;

.../.../....		
102 BANKALAR HS.	190	
52X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS		190

Devlet teşvikleri gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde; gelir tablosunun bir unsuru olarak kâr veya zararda yer alır. Bu durumda, işletmelerin halihazırda içinde bulunduğu dönemin kârının fazla görünmesine ve buna istinaden de daha fazla vergi tahakkukuna neden olabilmektedir. Devlet teşvikleri sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde ise; bilançoda özkaynakların bir unsuru olarak yer alır. Bu durumda ise; işletmelerin özkaynak yapılarının daha güçlü olmasına yardımcı olabilmektedir (Özulucan & Keleş, 2020: 121).

### 3.9. Taşıyıcı Bitkinin Verimli Döneminde Yapılan İşlemlerin ve Zeytin Hasadının Muhasebeleştirilmesi

Bu üretim süreci muhasebe standartları açısından dikkate alındığında zeytin ağaçlarının birer taşıyıcı bitki kapsamında olduğu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına, zeytinin hasat zamanında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına ve hasat sonrası işleme sonucu elde edilen mamullerinse TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Taşıyıcı bitkiler, verimli çağa ulaşmaları ile birlikte artık hasat edilebilir duruma gelmişlerdir. Bu nedenle ilgili varlıklarla ilgili maliyetler bundan sonra TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre ele alınması gerekir.

Zeytin ağacından elde edilecek olan zeytinler tarımsal üründürler. Tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ise TMS 41'in kapsamına alınmıştır. Bu nedenle taşıyıcı bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının maddeleri dikkate alınmalıdır. Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülürler (TMS 41 Md. 13).

Tarımsal ürünlerin TMS 41 bağlamında muhasebeleştirilmesine yönelik XYZ işletmesi örneğini devam ettirelim. Daha önce zeytin ağaçlarının verim dönemine girmesi nedeniyle “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilen 235.650 TL'lik tutar “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabına aktarılmıştı. 2022 yılına ait dönem içi ve dönem sonu gerçekleştirilen işlemler ile bu işlemlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

İşletme ocak ayında zeytin ağaçlarının budaması için işçilere 4.200 TL'yi nakden ödemiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

.../.../....			
	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	4.200	
	100 KASA HS		4.200

İşletme şubat ayında 7.500 TL'lik gübre ve zirai ilacı peşin olarak satın almıştır. İlaç atılması için 1.000 TL'ye traktör kiralınmış ve 3.700 TL işçilere nakden ödenmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

...	...	...	...
150 İLK MADDE VE MAL. HS.		7.500	
100 KASA HS			7.500
...	...	...	...
710 DİMM GİD. HS.		7.500	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		3.700	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		1.000	
150 İLK MADDE VE MAL. HS			7.500
100 KASA HS.			4.700

İşletme eylül ayında toprak havalandırma yapılmıştır. Bunun için bir işçi yevmiesi 350 TL'den 2 gün çalıştırılmıştır. Ayrıca traktör kirası için de 1.000 TL ödenmiştir. Ödemeler nakit yapılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

...	...	...	...
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		700	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		1.000	
100 KASA HS			1.700

2022 yılında 20.000 TL'lik genel üretim giderlerine katlanılmıştır. Bu giderlerin bir kısmı nakden ödenmiş, bir kısmı amortisman gideri olarak ortaya çıkmış, bir kısmı ise stoktaki maddelerin kullanılmasından kaynaklanmıştır.

...	...	...	...
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		20.000	
100 KASA HS			8.000
257 BİRİK. AMORT. HS.			9.000
150 İLK MADDE VE MAL. HS.			3.000

2022 yılında hizmet maliyet yerlerinde toplanan 30.800 TL'lik endirekt giderlerin esas üretim yerlerine dağıtımı yapılmıştır.

.../.../....			
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		30.800	
	730 GENEL ÜRETİM GİD. HS		30.800

İşletme 2022 yılında verimli çağa ulaşan zeytin ağaçlarının üzerindeki zeytinlerin toplanmasına karar vermiştir. Aralık ayında 5 işçi 10 gün, günlük yevmiyesi 350 TL'den çalıştırılarak ve 3.500 TL'ye traktör kiralanarak zeytin hasadı gerçekleştirilmiştir. Ödemeler nakit yapılmıştır.

.../.../....			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.		17.500	
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.		3.500	
	100 KASA HS		21.000

İşletme dönem içerisinde toplam 7.500 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 26.100 TL direkt işçilik giderine ve 56.300 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

.../.../....			
154 TARIMSAL YARI-MAMULLER HS.		89.900	
	711 DİMM YANS. HS		7.500
	721 DİG YANS. HS.		26.100
	731 GÜG YANS. HS.		56.300

2022 yılında Marmara Birlik (Marmara Zeytin Tarım Satış Kooperatifleri Birliği) tarafından yapılan taban fiyat açıklamaları sonucunda zeytinin fiyatı kilogram başına 26 TL'den işlem görmüştür. İşletme 2022 yılında 6 ton zeytin hasat etmiştir. Stoklarını sürekli envanter yöntemine göre kayıtlamakta olan XYZ işletmesi aralık ayında hasat ettiği 6 ton zeytinin 4 tonunu sofralık zeytin olarak zeytin fabrikasına; kilogramı 30 TL'den satmış, bedeli banka aracılığıyla alınmıştır.

...	...	...
102 BANKALAR HS.	120.00	
600 YURTIÇİ SAT. HS.		120.000
...	...	...
624 SATILAN TARIMSAL MAM. MAL. HS.	59.933,33	
154 TARIMSAL YARIMAMULLER HS.		59.933,33

Hasat edilen diğer 2 ton zeytin ise zeytinyağı fabrikasına nakliye bedeli 1.000 TL'ye götürülmüş, nakliye ücreti nakden ödenmiştir; 5 kilo zeytinden 1 litre zeytinyağı elde edilmiştir. Zeytinden zeytinyağı elde etmek için zeytin sıkım fabrikasına 400 litre yağ için 6.760 TL sıkım ücreti nakden ödenmiştir.

...	...	...
157 DİĞER STOKLAR HS.	29.966,67	
154 TARIMSAL YARIMAMULLER HS.		29.966,67
...	...	...
155 TARIMSAL MAMULLER HS.	37.726,67	
157 DİĞER STOKLAR HS.		29.966,67
100 KASA HS.		7.760

Elde edilen zeytinyağları litresi 150 TL'den İzmir'de zeytinyağı satan bir butik mağazaya satılmıştır. Manisa'dan İzmir'e sevk edilen yağların yükleme ve nakliyesi için 1.000 TL nakden ödenmiştir.

...	...	...
102 BANKALAR HS.	60.000	
600 YURTIÇİ SAT. HS.		60.000
...	...	...
624 SAT. TARIMSAL MAM. MAL. HS.	37.726,67	
760 PSDG HS.	1.000	
100 KASA HS.		1.000
155 TARIMSAL YARI MAMULLER HS.		37.726,67

#### 4. Sonuç

TUIK verilerine göre Türkiye’de 2022 yılında 254,17 milyar dolar düzeyinde bir ihracat gerçekleşmiştir. Türkiye İhracatçılar Meclisinin (TİM) yayımlanmış olduğu ihracat verilerine göre ise 2022 yılında gerçekleşen tarımsal ürünlerin ihracatı 34,25 milyar dolar seviyesinde olmuştur. Yani bakıldığı zaman toplam ihracatın yaklaşık %13,5’ini tarımsal ürünler oluşturmuştur. Yine TİM’in verilerine göre gerçekleşen yaklaşık 34,25 milyar dolarlık tarımsal ürün ihracatının yaklaşık 495,89 milyon dolarını da zeytin ve zeytinyağı oluşturmuştur. Bu da tarımsal ürünlerin ülke ekonomisine katkılarını açıkça göstermektedir. Bu nedenle tarım sektöründe muhasebe işlemlerinin önemi daha çok vurgulanmalıdır.

Maalesef ki 20. Yüzyılın sonlarına kadar tarım işletmelerinde muhasebe işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin çalışmalar pek ön planda olmamıştır. 20. Yüzyılın sonlarında başlanan ve 21. Yüzyılın başlarında tamamlanan çalışmalarla tarım sektörü muhasebe uygulamaları standart düzeyine gelmiştir. Türkiye açısından değerlendirildiğinde de benzer bir durum söz konusudur. 01.01.2003 tarihinde IAS 41 Agriculture adıyla yayımlanan standart Türkiye’de 01.01.2006 tarihinde TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı olarak yayımlanıp yürürlüğe girmiştir. Geleneksel noktada önemli değişiklikler barındıran bu muhasebe standardının kapsamından, 2014 yılında yapılan düzenleme ile taşıyıcı bitki olarak adlandırılan canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemleri çıkarılmıştır. Bir yönü ile taşıyıcı bitki ve diğer bir yönü ile canlı varlık olan zeytin yetiştiriciliği bu düzenlemeden önemli ölçüde etkilenmiştir. Taşıyıcı bitki olarak kabul edilen canlı varlıklar TMS 41’in kapsamından çıkarılmış ve TMS 16 MDV Standardının kapsamına alınmıştır.

Bir taşıyıcı bitki olan zeytin ağacı ise bu düzenlemenin sonuçlarından etkilenen bir canlı varlık grubu içerisinde yer alır. Ele alınan bu çalışmada zeytin ağacı ekimine uygun bir arazinin ilk satın alınmasından zeytin ağaçlarının verim çağına kadar olan maliyetleri ile verim çağındaki zeytin ağaçlarının TMS 16 MDV standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Çalışmanın devamında zeytin ağaçlarından elde edilen zeytin tarımsal ürününün TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına uygun olarak ve bir mamul olarak Zeytinin TMS 2 Stoklar standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği detaylıca anlatılmıştır. Böylelikle zeytin ağacının bir fide olarak ekilmesinden tüketicilerin sofrasına gelme aşamasına kadar ki zeytin yaşam döngüsü ilgili muhasebe standartları uyarınca nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu etraflıca açıklanmıştır.

## Kaynakça

- Badem, A. C., Savcı, M., & Kılınç, Y. (2013). Türkiye’de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması. *MÖDAV*, 3, 115-147.
- Bohusova, H., ve Svoboda, P. (2017). Will the amendment to the IAS 16 and IAS 41 influence the value of biological assets?. *Agricultural Economics*, 63(2), 53-64.
- Deloitte. (2016). Bearer Plants A New Life. Erişim Tarihi: 03.05.2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/CIP/in-ind-as-bearer-plants-noexp.pdf>
- Deloitte. (2020). IAS 41- Agriculture. Erişim Tarihi: 03.05.2023, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>
- Durlu Özkaya, F., Özkaya, M. T., Tunahıoğlu, R., Bayar, R., & Tunahıoğlu, E. (2018). Anadolu’da zeytin ve zeytinyağlı yemekler rotası. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 6(3), 263-274.
- Düz kale, G., Bektaş, İ., Tunç, H. H., & Doğanlar, Y. (2015). Zeytin Ağacı (*Olea europaea*) Odununun Bazı Fiziksel Ve Mekanik Özelliklerinin Belirlenmesi. *Düzce Üniversitesi Ormancılık Dergisi*, 10(2), 29-35.
- Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü. (2020). Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://esnafkoop.ticaret.gov.tr/data/5d44168e-13b876433065544f/2019%20Zeytinya%C4%9F%C4%B1%20Raporu.pdf>
- FAO. (2021). FAOSTAT veri tabanı. Erişim Tarihi: 10.05.2023), <http://faostat.fao.org/site/339/default.aspx>
- Gökgöz, A. & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.
- Kaya, U., & Atasel, O. Y. (2016). Taşıyıcı bitki olarak fındık ağaçlarına ilişkin tarımsal faaliyetlerin Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular: Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına*, 112-135.
- Kıymetli Şen, İ. & Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3): 27-48.
- Özuluçan, A. & Keleş, D. (2020). 41 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı’na Göre Küçük ve Büyükbaş Hayvanlarda Dönemiçi ve Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları( Kayıtlama, Değerleme, Amortisman ve Teşvikler). *Mali Çözüm*, 30 (161), 95-126.
- Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE). (2021). Ürün Raporu Zeytinyağı 2021. Erişim Tarihi: 15.05.2023, <https://arastirma>.



tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/PDF%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%C4%B1/2021%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporlar%-C4%B1/Zeytinya%C4%9F%C4%B1%20%C3%9Cr%C3%BCn%20Raporu%202021-350%20TEPGE.pdf

- Taştekin, T. M. (2019). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Kalemi Olan Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TC. Tarım ve Orman Bakanlığı. (2020). Zeytin Bahçesi Tesisi Projesi Fizibilite Raporu ve Yatırımcı Rehberi. Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://www.tarimorman.gov.tr/TRGM/TARYAT/Belgeler/Projeler/ZEYTIN%20BAHCESI%20TESISI%20DIJITAL%20V8.pdf>. (Erişim tarihi. 02.05.2023
- TC. Tarım ve Orman Bakanlığı. (2022). Zeytin Üretiminde Rekor Artış. Erişim Tarihi: 02.05.2023, <https://www.tarimorman.gov.tr/Haber/5563/Zeytin-Uretiminde-Rekor-Artis>
- Tebliğ No: 1939/ 4126. (1939). Zeytinciliğin Islahı ve Yabancılarının Aşılattırılması Hakkında Kanun. Resmi Gazete.
- Tebliğ No: 2018/17. (2019). Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğ. Resmi Gazete.
- TİM. (2022). İhracat Rakamları. Erişim Tarihi: 16.05.2023), <https://tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari>
- TMS 16. Maddi Duran Varlıklar Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 2. Stoklar Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 20. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 23. Borçlanma Maliyetleri. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- TMS 41. (2021). TMS 41- Tarımsal Faaliyetler. Erişim Tarihi: 16.05.2023, [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/BaglantiKurulacakKapaklar/2021/Mavi\\_Kapak/TMS\\_41\\_2021\\_Kapak.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/BaglantiKurulacakKapaklar/2021/Mavi_Kapak/TMS_41_2021_Kapak.pdf)
- TMS 41. Tarımsal Faaliyetler Standardı. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Topaloğlu, E., & Ustaömer, D. (2020). Bazı Meyve Ağaçları Gövde Odunlarının Fiziksel, Mekanik ve Yüzey Özelliklerinin Araştırılması. Düzce Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Dergisi, 8 (2020), 123-136.

TUIK. (2022). Dış Ticaret İstatistikleri. Erişim Tarihi: 16.05.2023, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Aralik-2022-49633#:~:text=Genel%20ticaret%20sistemine%20g%C3%B6re%20ihracat%202022%20y%C4%B1%20Ocak%2DAral%C4%B1k%20d%C3%B6neminde,711%20milyon%20dolar%20olarak%20ger%C3%A7le%20Fti>