

## ARAŞTIRMA MAKALESİ

# TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE TAŞIYICI BİTKİLERDE AMORTİSMAN İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

## *COMPARATIVE REVIEW OF DEPOSIT TRANSACTIONS IN CARRIER PLANTS UNDER THE FRAMEWORK OF TAS-16 TANGIBLE ASSETS AND TAX PROCEDURE AND ACCOUNTING ACCORDING TO THE DRAFT ACCOUNT PLAN IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING STANDARDS*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN\*

### ÖZ

Taşıyıcı bitkilerin üretim faaliyetlerinde yararlanılacak maddi duran varlıklar içerisinde yer alması ve dolayısıyla uzun bir ömre sahip canlı varlık olarak kabul edilmesi nedeniyle muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve amortismanı gibi konularda TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin hükümler esas alınmaktadır. Bu çalışmada literatürde kısıtlı sayıda ele alınması nedeniyle sınırlı bir ömre sahip olan ve tarım işletmelerinin; geleceğini, sürekliliğini, birim/toplam maliyet hesaplamalarını ve dönem sonucunu doğrudan etkileyen taşıyıcı bitkilerde amortisman işlemleri Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-16 çerçevesinde; kurallar, ilkeler ve muhasebeleştirme açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve özellikle Türkiye Muhasebe Standartları açısından detaylı açıklama, hesaplama ve kayıtlama işlemlerine yer verilmiştir. Hem Tekdüzen Hesap Planı'nın bu konuda yetersiz olması hem de Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının yakın bir zamanda yürürlüğe girmesinin beklenilmesi nedeniyle taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman kayıtlarının yapılmasında Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Amortisman, Taşıyıcı Bitkiler, Canlı Varlıklar.

\* Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, abitter42@hotmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4157-8218>

## ABSTRACT

Since the bearer plants are included in the tangible fixed assets to be used in production activities and therefore they are considered as biological assets with a long life, the provisions regarding the accounting, valuation and depreciation are based on the provisions of TAS-16 Tangible Fixed Assets. In this study, due to the limited number of studies in the literature, the agricultural enterprises that have a limited life; depreciation transactions in bearer plants, which directly affect their future, continuity, unit / total cost calculations and period result, within the framework of Tax Procedure Law and Turkey Accounting Standards-16; rules, principles and examined comparatively in terms of accounting, and in particular a detailed explanation in terms of Turkey Accounting Standards, the place has been given to the calculation and registration process. Due to the fact that the Uniform Chart of Accounts is insufficient in this regard and the Draft Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards are expected to come into effect soon, the Draft Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards has been taken as basis in making depreciation records for bearer plants.

**Keywords:** TMS-16 Tangible Assets Standard, Depreciation, Carrier Plants, Biological Assets.

## 1. GİRİŞ

Türkiye’de; taşıyıcı bitkiler aracılığıyla yapılan üretimin genelde geleneksel usullerle icra edilmesi, dolayısıyla bu tür faaliyetlerde bulunan işletmelerin çok önemli bir kısmının kurumsallaşmamış olması ve son yıllarda ülkemizde de tarımsal faaliyetlere ilişkin yapılan yatırımların ve dolayısıyla rekabetin artması sonucunda, taşıyıcı bitkiler aracılığıyla tarımsal faaliyet yapan işletmelerin geleneksel usullerle gerçeğe uygun maliyet hesaplamaları ve faaliyet sonucunu doğru tespit etmeleri neredeyse imkansız hale gelmiştir. Taşıyıcı bitkiler aracılığıyla yapılan üretimin her geçen gün artması, piyasa ve pazarlama koşullarının değişmesi, iklimsel değişiklikler, finansal koşulların zorlaşması ve üretim miktarı, fiyat, politik, teknolojik gibi konularda yaşanan risklerden dolayı günümüzde bu tür tarımsal faaliyet yapan işletmeler arasında hem kalite hem de maliyet ve satış fiyatı açısından rekabet koşulları daha da zorlaşmıştır.

Bu nedenle tüm işletmelerde olduğu gibi taşıyıcı bitki aracılığıyla üretim yapan işletmelerde de gerçeğe uygun birim ve toplam maliyetin hesaplanması, tespit edilen bu tutarlara göre satış fiyatının tayin edilmesi ve gerçeğe uygun

bilgilerle finansal raporlar düzenlenmesi, işletmelerin geleceği hakkında alınacak kararlar açısından asla göz ardı edilmemesi gereken bir yaklaşım olmalıdır. Dolayısıyla söz konusu işletme yöneticilerinin bütün maliyet unsurlarını olduğu gibi taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman giderlerini de doğru olarak hesaplama zorunlulukları vardır. Aksi takdirde muhasebenin ürettiği eksik ve yanlış bilgiler ile doğru karar/kararlar almak ve işletmenin sürekliliğini sağlamak imkansızlaşacaktır.

Son yıllarda ülkemizde meyve bahçesi kurulması ile ilgili çok ciddi yatırımların yapılması nedeniyle bu çalışmada taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman giderleri hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de TMS-16 çerçevesinde ayrıntılı sayılabilecek düzeyde ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu nedenle her iki düzenleme esas alınarak; amortisman ayırmanın koşulları, amortisman konulu olan varlıklar, amortisman hesaplama yöntemleri, taşıyıcı bitkilerin maliyeti ve bu maliyet üzerinden amortisman hesaplanması ve muhasebe kayıtları detaylı bir şekilde örneklerle açıklanmıştır. Ayrıca bu çalışmada VUK ve TMS’de amortismanla ilişkin yer alan hükümler detaylı sayılabilecek düzeyde karşılaştırılmalı olarak bir tablo şeklinde verilmiştir. Bunun nedeni, TMS’nin mevcut uygulamalara getirdiği yenilikleri ve farklı bakış açıları konuyla ilgilenenlere bir arada kıyaslamalı olarak aktarabilmektir. Ayrıca her iki düzenlemeye (VUK ve TMS) ilişkin hükümler dikkate alınarak, amortisman hesaplama işlemleri ve hesaplanan tutarların muhasebeleştirilmesi ile ilgili yevmiye kayıtları Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak yapılmıştır. Böylece söz konusu Taslak Hesap Planına uygun olarak yapılan muhasebeleştirme ile birlikte bundan sonra yapılacak bilimsel çalışmalara örnek teşkil etmek ve katkı sağlamak amaçlanmıştır.

## 2. AMORTİSMAN KAVRAMI VE YAKLAŞIMLARI

Amortisman kavramı farklı bakış açıları esas alınarak aşağıda verilen örneklerde olduğu gibi tanımlanabilir. Bunlar;

VUK’ta (Md. 313) amortisman, işletme faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullanılmak amacıyla edinilen, bu zaman zarfında yıpranan ve kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile (269 uncu madde gereğince ) gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerine ait kayıtlı değerlerin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesidir.

TMS-16'ya (Md. 6) göre amortisman, ilgili varlığın amortismanına tabi değerinin yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Bir varlığın kayıtlı tutarının, o varlığın faydalı (yararlı) ömrü süresince oto finansman sağlamak amacıyla gidere dönüştürülmesi işlemine amortisman denir (Özulucan, 2008a, s.9).

Amortisman, yatırım sermayesinin yenilenmesini sağlayan bir ihtiyat fonu olarak kabul edilebilir (Çetin ve Tipi, 2020, s.40).

İşletme faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların aşınması, yıpranması ve teknolojik olarak eskimesi (démodé olma) sonucunda hesaplanan değer kayıplarının ilgili gider hesaplarına aktarılmasına amortisman denir (Argun, Pamukçu ve Eroğlu, 2020, s.190).

İşletme sermayesini korumak ve değerini eskime, yıpranma, teknolojik gelişmeler, sosyal ve kültürel olarak yaşanan değişimler gibi nedenlerle yitiren duran varlıkların, tamamen veya kısmen karşılanmasını sağlamak amacıyla ilgili varlığın kullanıldığı süre içinde kayıtlı bedelinin (maliyetinin) gidere dönüştürülmesi işlemine “**amortisman**” denir (Özulucan, 2020b, s.275).

Bir işletmenin amortisman ayırmasındaki temel amaç, amortismanına tabi olan varlıkların maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde ilgili varlıkların kullanım sürelerine dağıtmaktır. Böylece, dönemsellik ilkesi gereğince her varlığa ilişkin ayrılan amortisman giderleri ilgili yıllara dağıtılmış ve her yılın kar veya zarar tutarı doğru tespit edilmiş olmaktadır (Özulucan, 2020b: s. 276). Başka bir ifadeyle, sonuçta amortisman ayırmakla varlığın kullanımı ile birlikte oluşan değer azalışı, amortisman giderleri altında muhasebeleştirilerek bir taraftan birim/toplam maliyetler, dönem giderleri doğru hesaplanmış ve işletme için oto finansman yoluyla kaynak sağlanmış olurken, diğer taraftan finansal tablolarda ilgili hesap kalemleri (stoklar, duran varlıklar, dönem net karı/zararı gibi) doğru değerleri ile ifade edilmiş olmaktadır.

Her ne kadar amortismanın temel amacı maliyetin gidere dönüştürülmesi olsa da amortisman ayırmada farklı başka amaçların da olması, amortisman ayrılması ile ilgili farklı yaklaşımların ortaya atılmasına neden olmuştur. Söz konusu bu yaklaşımlar, aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sevilengül, 1995, s.405-406).

**Değerleme Yaklaşımı<sup>2</sup>:** Bu yaklaşıma göre amortisman, ilgili varlığın değerinde; kullanma zamanın geçmesi ya da önemini kaybetmesi gibi nedenlerle oluşan azalmadır. Böylece değerlendirme yaklaşımında amortisman ayırmakla, ilgili varlığın aktifteki değeri düzeltilmiş olmaktadır.

**Tüketim Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlık edinen işletmenin sağladığı fayda stokundaki azalışın, varlığın işletme tarafından kullanıldığı dönemlere dağıtılması olarak kabul edilmiştir. Bu yaklaşımda birim üretime düşen amortisman tutarı; varlığın maliyetinin varlıktan elde edilecek toplam üretim miktarına bölünmesi suretiyle hesaplanır.

**Yenileme Yaklaşımı:** Bu yaklaşıma göre, ilgili duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenebilmesi amacıyla gerekli olan fonun işletmede alıkonulması için amortismanın bir araç olarak kullanılması esası benimsenmiştir. Böylece amortisman ayırmakla, kullanma süresi boyunca başlangıçtaki sermayenin korunması amaçlanmaktadır.

**Dağıtım Yaklaşımı<sup>3</sup>:** Bu yaklaşıma göre amortisman, ilgili duran varlığın kayıtlı bedelinin, söz konusu varlığın ekonomik ömrü içinde yer alan dönemlere dağıtılması esasına dayanır. Döneme ait amortisman tutarı, varlığın kayıtlı (maliyet) bedelinden (TMS'ye göre varsa) kalıntı değerinin düşülmesinden sonra kalan değer varlığın yararlı ömrüne bölünmesiyle hesaplanır.

Yukarıda belirtilen amortisman yaklaşımlarının her biri amortismandan beklenen faydanın farklı bir yönünü öne çıkartmaktadır. Dolayısıyla her bir yaklaşımın bakış açısı kendi içinde doğru olmasına rağmen, yapılan işlemin önemini ve amortismanın fonksiyonunu ortaya koyma anlamında yeterli olduğunu söylemek zordur.

Sonuçta amortisman yaklaşımlarından hangisi esas alınırsa alınsın, amortisman varlığın kayıtlı/maliyet bedelinin belirli hesaplama yöntemleri esas alınarak gidere dönüştürülmesi suretiyle yapılan bir işlemidir. Böylece amortisman ayıran bir işletme, bir taraftan üretim maliyetini ve faaliyet sonucunu doğru olarak hesaplarken, diğer taraftan finansal tabloların gerçeğe uygun değeri üzerinden işletme içi ve işletme dışı paydaşlara sunulmasına katkı sağlamış olmaktadır.

2 Taşıyıcı bitkiler biyolojik dönüşüm süreci yaşadıkları için *TMS'de değerlendirme yaklaşımı* benimsenmiştir.

3 *VUK'ta* taşıyıcı bitkilerin biyolojik dönüşüm özelliği göz ardı edildiği için *dağıtım yaklaşımı* esas alınmıştır.

### 3. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE AMORTİSMAN AYIRMANIN KOŞULLARI, AMORTİSMANA KONU OLAN VARLIKLAR, AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ VE AMORTİSMAN HESAPLAMASI VE MUHASEBE KAYITLARI

#### 3.1. Amortisman Ayırmanın Koşulları

Amortismanla ilişkin temel konulara esas itibarıyla VUK'un 313-321. maddeleri arasında değinilmiştir. VUK'a (Md. 313) göre amortisman ayırabilmek için aşağıda belirtilen üç koşulun olması gerekir. Bunlar;

- İşletmenin aktiflerinde yani envanterinde kayıtlı olması<sup>4</sup>,
- İşletmede üretim veya üretim dışı ünitelerde bir yıldan fazla kullanılması,
- İlgili varlığın yıpranması, aşınması veya zamana bağlı olarak kıymetinin azalması.

Boş arazi ve arsalarda olduğu gibi (VUK Md. 314), aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalmayan varlıklar için amortisman ayrılması mümkün değildir.

Ayrıca işletme envanterinde kayıtlı olan, işletme faaliyetlerinde kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya, kıymetten düşmeye maruz kalan 2021 yılı için maliyet (kayıtlı) bedeli 1.500 TL'nin altında olan varlıklar için amortisman ayrılması ihtiyaridir. Yani işletmeler söz konusu bu varlıklar için amortisman ayırabilecekleri gibi ilgili tutarı doğrudan dönem gideri olarak da kaydedebilirler.

#### 3.2. Amortismanla Konu Olan Varlıklar

VUK'a göre amortismanla konu olan varlıklar arasında;

- Gayrimenkuller, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri (Md. 313),
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisatlar, makineler, gemiler, taşıtlar ve gayri maddi haklar (Md. 269),
- Tarım işletmelerinde yetiştirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisler (Md. 314),
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar gibi varlıklar (Md. 314) yer almaktadır.

<sup>4</sup> VUK'a göre (Md. 189) üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları; envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde (isteğe bağlı olarak herhangi birinde) gösterilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, VUK'ta (Md. 314) taşıyıcı bitkiler ile ilgili olarak da açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla işletme faaliyetlerinde uzun süre yararlanmak (ürün elde etmek) amacıyla edinilen/aktifleştirilen, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan bu tür bitkisel canlı varlıklar (taşıyıcı bitkiler) için de VUK'a göre amortisman ayrılacaktır.

### 3.3. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK'a (Md. 315-317) göre dört farklı yöntem kullanılarak amortisman hesaplanabilir. Bunlar;

**a. Normal amortisman yöntemi:** Bu yöntemde; ilgili varlığın maliyeti ya da kayıtlı bedeli, Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilan ettiği oran üzerinden gidere dönüştürülür. İlgili oranın tespitinde, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınır.

Yıllık amortisman tutarının; ilgili duran varlığın maliyet bedelinin, varlığın faydalı ömrüne bölünmesi suretiyle hesaplandığı bu yöntemde “eşit paylı amortisman yöntemi” de denilmektedir (Özulucan, 2019c, s. 243)<sup>5</sup>. Dolayısıyla bu yöntemde amortisman gideri, ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca sabit kalır.

**b. Azalan bakiyeler yöntemi:** İsteyen ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile gidere dönüştürebilirler.

Bu yöntemin uygulanmasında;

1. Amortisman matrahı, önceki yıl/yıllarda ayrılmış olan amortisman toplamının düşülmesi suretiyle tespit edilir.
2. Amortisman oranı maksimum % 50 olmak koşuluyla normal amortisman oranının iki katıdır.
3. Normal amortisman oranına göre hesaplanan süre, bu yöntem için de geçerlidir
4. Son yıla aktarılan kalan tutar, o yıl tamamen yok edilir.

**c. Madenlerde amortisman:** İşletilmesi nedeniyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve

<sup>5</sup> Bu yöntemde yıllık amortisman giderinin hesaplanmasında; öncelikle 1(bir) rakamı faydalı ömre bölünerek yıllık amortisman oranı hesaplanır. Sonra da bu oran, amortisman matrahı ile çarpılarak yıllık amortisman tutarı hesaplanır.

mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden gidere dönüştürülür.

**d. Fevkalade amortisman yöntemi:** Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilgili varlığın;

1. Yangın, deprem, sel gibi afetler nedeniyle değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,

2. Yeni icatlar sonucunda ilgili varlığın teknik verim ve kıymetinin düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz duruma gelmesi,

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınması ve yıpranması, söz konusu olmalıdır.

Yukarıda belirtilen özellikte amortisman tabi varlıklara sahip olan mükellefler, ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca varlığın mahiyetine göre tespit edilen “olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranı”nı uygulurlar.

VUK’ta amortisman tutarının hesaplanması ile ilgili yöntemlerden taşıyıcı bitkilerde uygulamada esas itibariyle/çoğunlukla normal amortisman yöntemi olmak üzere azalan bakiyeler yöntemi de kullanılmaktadır. Taşıyıcı bitkiler için olağanüstü amortisman yöntemi, kullanılma koşullarından da anlaşıldığı üzere ancak söz konusu istisnai durumlar (yağışlar, sel suları, rüzgar, çığ gibi nedenlerle erozyon oluşumu, yangın, kuraklık gibi) gerçekleştiğinde ilgili Bakanlıktan izin alınarak uygulanabilir.

### **3.4. Amortisman Hesaplaması ve Muhasebe Kayıtları**

VUK’a göre (Md. 314) taşıyıcı bitkilerin (meyve ağaçlarının) faydalı ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin edilen süredir.

Taşıyıcı bitki ile ilgili yatırım süreci tamamlandıktan sonra (yani işletmenin içinde bulunulan dönem içerisinde söz konusu bu taşıyıcı bitkilerden elde ettiği toplam gelir tutarı, geliri elde etmek için katlandığı toplam maliyet tutarını aştığında –Taştan, 2013; s. 34), üretim faaliyetlerinde doğrudan yararlanan söz konusu bu tür canlı varlıklar için her yıl, cari yıla ait (amortisman tabi bedel esas alınarak) amortisman gideri hesaplanır.



Örneğin<sup>6</sup> bir fındık bahçesine ilişkin maliyet unsurları aşağıdaki gibidir<sup>7</sup>.

- 01 Nisan 2020 tarihinde 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar (örneğin 259 01 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları altında 259 01 004 Yetiştirme Evresindeki Taşıyıcı Bitki Yatırımları) hesabının kalanı (Örneğin; fidan alımı, toprağın sürümü, gübreleme, sulama, teknik eleman, budama gibi giderler ve arazinin satın alma bedeli ile birlikte) 900.000 TL'dir<sup>8</sup>.
- Fındık bahçesinin faydalı ömrü ilgili Bakanlıkça 25 yıl olarak tespit edilmiştir.
- Amortismanın hesaplanmasında normal amortisman yönteminden yararlanılmıştır.
- Fidanların dikiminden beş yıl sonra, cari yıl içinde tahsil edilen gelirler toplamı katlanılan maliyetten daha fazladır. (Yani beşinci yılın sonunda yetiştirme evresi tamamlanmıştır.).
- Yatırıma başlama tarihi 01 Nisan 2015, yatırım aşamasının (yetiştirme evresinin) tamamlandığı tarih ise 01 Nisan 2020'dir.
- Amortisman giderleri endirekt ve direkt kayıt yöntemine göre kayıtlanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre işletmenin yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Amortisman tabi tutar: 900.000 TL  
(500.000 TL + 400.000 TL = 900.000 TL)
- Yıllık amortisman tutarı:  $900.000 \text{ TL} / 25 \text{ Yıl} = \underline{36.000 \text{ TL}}$

*Veya*

- Amortisman oranı:  $1/25 \text{ Yıl} = 0,04$
- Yıllık amortisman tutarı:  $900.000 \text{ TL} \times 0,04 \text{ Yıl} = \underline{36.000 \text{ TL}}$

6 Bu örnek Hakan Taştan; "Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırılmalı İncelenmesi" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim/2013, s. 33-35'den yararlanılarak geliştirilmiştir.

7 Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alındığında, yönetimin amaçları doğrultusunda taşıyıcı bitkilerin gerekli duruma ve yere getirilmesi aşamasında katlanılan yetiştirme evresine ait maliyetler, öncelikle "259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar" hesabında izlenir. Verim sürecine geçildiğinde, 259 kodlu hesaptan 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar (örneğin 256 04 Meyve Ağaçları) hesabına aktarılacağı açıktır.

8 Bu tutarın 500.000 TL'lik kısmı arazinin satın alma bedelidir.

Yapılan hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere, VUK'ta aşağıda belirtilen dört husus TMS'den farklıdır. Bunlar;

- Satın alınan arazinin bedeli, amortismanına tabi tutulan bedelin içinde yer almıştır.
- Faydalı ömür ilgili Bakanlıkça tayin edilmiştir.
- Kalıntı bedele ilişkin herhangi bir öngörü yapılmamıştır.
- Amortisman gideri tam yıl üzerinden hesaplanmıştır.

Hesaplanan amortisman gideri esas alınarak, endirekt ve direkt kayıt yöntemlerine göre yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

**a. Endirekt kayıt yöntemine göre;**

31/12/2020		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>36.000</b>	
<b>730 05 Amortisman Giderleri</b>		
<b>730 05 001 Fındık Ağaçları Amort. Gider.</b>		
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		36.000
Fındık bahçesi için hesaplanan amortisman giderleri nedeniyle		/

**b. Direkt kayıt yöntemine göre;**

31/12/2020		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>36.000</b>	
<b>730 05 Amortisman Giderleri</b>		
<b>730 05 Fındık Bahçesi Amortisman Giderleri</b>		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		36.000
<b>256 01 Verim Dönemindeki Taşyıcı Bitkiler</b>		
<b>256 01 Fındık Bahçesi</b>		
Fındık bahçesi için hesaplanan amortisman giderleri nedeniyle		

Her iki kayıt yöntemine göre yapılan yevmiye kayıtlarından da anlaşıldığı üzere yatırım aşamasının (yetiştirme evresinin) tamamlandığı yılın sonu itibariyle (31 Aralık 2020) söz konusu taşıyıcı bitkilere tam yıl esasına göre amortisman ayrılmaya başlanmıştır.

Taşıyıcı bitkiler işletmenin üretim faaliyeti ile ilgili kullanılan duran varlıklar içinde yer aldığı için, her iki kayıt yönteminde de fonksiyonel esasa göre 730 Genel Üretim Giderleri hesabı borçlandırılmıştır. Alacaklı hesapların (258 ve 256 kodlu hesaplar) farklı olması pek tabii ki seçilen kayıtlama yöntemlerinden (endirekt ve direkt kayıt yöntemleri) kaynaklanmaktadır.

Fakat Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde amortisman giderlerinin kaydedilmesi yönünden VUK'un tanıdığı serbestlik bulunmamakta ve ilgili hesaplarda gösterilse bile ayrılan amortisman tutarının direkt olarak ilgili iktisadi kıymetin değerinden düşülmesi söz konusu olmamaktadır (Doğan, 2004, s.11). Ancak sonuç olarak yapılan iki kayıtlama yönteminde de taşıyıcı bitkilerin aktif toplama katkısının (net tutar anlamında) değişmediği açıktır.

#### **4. TMS-16 AÇISINDAN TAŞIYICI BİTKİLERDE AMORTİSMAN İŞLEMLERİ**

Standarda göre canlı varlıklar arasında yer alan ve bir yıldan daha uzun süre işletmenin tarımsal faaliyetlerinde kullanacağı taşıyıcı bitkiler (örneğin; portakal, zeytin, elma, armut, ceviz, fındık, kiraz, palmye ve kauçuk ağaçları gibi) duran varlık olarak sınıflandırılmıştır. Oysa domates, arpa, buğday, mısır gibi mevsimsel bitkiler dönen varlık olarak muhasebeleştirilecektir (Doğan ve Arslan, 2018, s.1053).

Bu Standarda göre bitkisel canlı varlıkların taşıyıcı bitki olarak nitelendirilebilmesi için, aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.

- a. Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini amacıyla kullanılması,
- b. Birden çok dönemde ürün vermesinin beklenmesi,
- c. Önemsiz kalıntı satışları haricinde, kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok zayıf olması.

Yukarıda belirtilen özelliklere sahip olan taşıyıcı bitkilerden yararlanarak üretim yapan tarım işletmelerinin (diğer işletmelerden farklı olarak) söz konusu bu canlı varlıkları için de amortisman hesaplaması zorunludur. Çünkü bu tür varlıklar tarım işletmelerinde “canlı demirbaş” gibi değerlendirilmektedir (Gökgöz, 2013, s.139). Bu nedenle de işletme aktiflerine kaydedilen taşıyıcı bitkiler belirli bir faydalı (verimli) ömre sahiptirler. Dolayısıyla faydalı ömür süresince<sup>9</sup> varlıklarda meydana gelen verimlilik azalışlarının/ ekonomik değer kaybının dikkate alınması ve ilgili taşıyıcı bitkilere ait maliyet bedelinin amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi gerekmektedir.

9 Taşıyıcı bitkiler için fidan dikiminden verim aşamasına gelene kadar geçen süre için amortisman hesaplanmamasının nedeni söz konusu taşıyıcı bitkiler için bu süreçte (olağanüstü durumlar hariç) değer artışının gerçekleşmesi ve ilgili bitkilerden ürün anlamında faydalı sürenin henüz başlamamış olmasıdır.

Fakat; çam ağacı, söğüt, ladin ağacı, kavak ağacı, meşe ağacı gibi ağaç türleri kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirildikleri için ya da tek yıllık ürün veren mısır, arpa, buğday, pancar, mercimek gibi bitkisel canlı varlıklar bitkisel üretime konu olsa da taşıyıcı bitkilerin özelliklerini taşımadıkları için hem TMS-16 kapsamında yer almazlar hem de amortismanına tabi tutulamazlar.

Standarda göre (Md. 7) taşıyıcı bitkilerin finansal tablolara yansıtılabilmesi için, ilgili varlıktan işletmenin gelecekte ekonomik yarar elde etme ihtimalinin olması ve söz konusu varlık unsuruna ait maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Her iki özelliğe sahip olan taşıyıcı bitkiler maliyet bedelleri esas alınarak finansal tablolara maddi duran varlık olarak kaydedilir. Taşıyıcı bitkinin maliyeti, ilgili varlığın elde edilmesi aşamasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belirli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa yüklenen bedeli ifade eder.

Standarda (Md. 16) göre taşıyıcı bitkinin maliyeti; indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, varsa ithalat vergileri ve iadesi mümkün olmayan alış vergileri dahil satın alma fiyatını, taşıyıcı bitkinin yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan verimin sağlanabilmesi için katlanılan her türlü maliyeti, taşıyıcı bitkinin sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği arazinin hazır hale getirilmesi ile ilgili maliyet unsurlarını kapsamaktadır. Ayrıca (Md. 17'ye göre) taşıyıcı bitki ile direkt olarak ilişkilendirilebilecek maliyet unsurları arasında; doğrudan taşıyıcı bitkinin elde edilmesiyle veya yetiştirilmesi sürecinde çalışanlar için katlanılan maliyetler, taşıyıcı bitkinin yetiştirileceği arazinin hazır duruma getirilmesi ile ilgili maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, dikim aşamasında katlanılan maliyetler, deneme üretimine ilişkin maliyetler, mesleki ücretler gibi unsurlar da yer almaktadır.

Taşıyıcı bir bitkide amortismanına tabi tutar ya da başka bir ifadeyle amortisman matrahı, ilgili varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutarı ifade eder. Taşıyıcı bitkilerin kalıntı değeri, ilgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrü ya da yararlanılması öngörülen süre sonunda elden çıkarılması durumunda, elde edilmesi beklenen tutardan elden çıkarmanın tahmini maliyeti düşülerek hesaplanır. Fakat taşıyıcı bitkilerin kalıntı satış değerleri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (Md. 53). Ancak kalıntı değer, örneğin şeftali ve kayısı ağacı gibi bazı taşıyıcı bitkiler için önemsiz olmasına rağmen, ceviz ağaçları için aynı şeyi söylemek mümkün

değildir. Ceviz ağaçlarının 500 yıla kadar yaşadıkları ifade edilmektedir (felsefevetarihtoplulugucorum/photos/ağaçlar-kaç-yıl-yaşar-vişne-40-50-yıl-fındık-ortalama150-200-yıl-asma-üzüm-40-50/1926641737409859/). Bu durumda söz konusu ağaçların kalıntı değerlerinin tahmin edilmesi ve kalıntı değerlerinin bugünkü değerine indirgenmesi pratikte mümkün değildir. Bu nedenle uygulamada amortisman tabi değerlerin hesaplanmasında genellikle kalıntı değeri dikkate alınmamaktadır.

Taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman ayırabilmek için doğal olarak aktifleştirme sürecinin tamamlanmış olması ve ilgili varlığın yeterli miktarda meyve vermeye başlamış olması gerekir. Yeterli miktardan kastedilen, taşıyıcı bitkiden cari yıl içinde elde edilen ürün bedelinin, en azından o varlık için cari yılda katlanılan maliyeti karşılayacak seviyede olmasıdır. Yani başka bir ifadeyle, ilgili taşıyıcı bitkilerden elde edilen yıllık net satış gelirleri, ilgili taşıyıcı bitkinin yıllık maliyetinden az olmamalıdır. Eğer hasat edilen ürünlerin net satış gelirleri katlanılan maliyetten düşük ise, mevcut bu durum yatırımın devam ettiği anlamına gelir ki bu dönemde doğal olarak amortisman hesaplaması yapılmaz. Ancak yatırımın devam ettiği bu süreçte hasat edilen ürünlerden elde edilen net tutar, taşıyıcı bitkinin maliyetinden düşülür (Taştan, 2013, s.29). Yani özetle, dikim aşaması ile birlikte biyolojik değişim göstermeye başlayan taşıyıcı bitkilere ilişkin içinde bulunulan yılda katlanılan maliyet ve elde edilen hasılat çerçevesinde fayda-maliyet analizinin yapılması, hasılatın ilgili varlık için katlanılan maliyet bedeline eşit ya da fazla olması durumunda amortisman ayırmaya başlanması gerekir.

#### 4.1. TMS-16 ‘ya Göre Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Bu Standarda göre (Md. 62), ilgili varlığın amortisman tabi tutarını yararlı ömrü süresince gidere dönüştürmek için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bunlar<sup>10</sup>;

**a. Doğrusal (normal) amortisman yöntemi:** Varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, bu yöntemde hesaplanan amortisman gideri, yararlı ömür boyunca eşit tutardadır.

“Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı bedel/değer) / Tahmini faydalı ömür” formülü ile hesaplanabilir.

<sup>10</sup> Normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemine ilişkin önceki bölümde açıklamalarda bulunulduğu için, burada söz konusu yöntemler hakkında kısaca bilgi verilmiştir.

**b. Azalan bakiyeler yöntemi:** Azalan bakiyeler yönteminde amortisman matrahı (veya amortisman tabi tutulacak değer) ve yıllık amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Örneğin, faydalı ömür 5 yıl ise,

$$\begin{aligned} \text{Doğrusal Amortisman Oranı} &= 1 / \text{Yararlı Ömür Süresi} \\ &= 1 / 5 \text{ yıl} = 0,20 \end{aligned}$$

Azalan Bakiyeler Amortisman Oranı =  $0,20 \times 2 = 0,40$  olarak uygulanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet bedeli x (Doğrusal amortisman oranı x 2) formülü ile hesaplanabilir.

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman tabi değer hesaplanırken, kalıntı değer olsa bile amortisman matrahından indirilmez. Amortisman tabi değer, ilgili varlığın maliyet değeridir. Yöntemin uygulanması sonucunda en son yıl kalan net değer, kalıntı değere eşit kabul edilir veya son yıl amortisman ayrılırken kalıntı değere eşitlenecek şekilde amortisman gideri kayda alınır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019, s.217). Bu nedenle yukarıda verilen formülde amortisman tabi değerinin hesaplanmasında kalıntı değer dikkate alınmamıştır.

**c. Üretim miktarı yöntemi:** Bu yöntemde ilgili döneme ait amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım süresi ya da üretim miktarı esas alınarak hesaplanır.

“Amortisman tutarı = (Maliyet bedeli – Kalıntı bedel x (Fiili üretim miktarı) / Tahmini toplam üretim miktarı” formülü ile hesaplanabilir.

Ya da başka bir ifadeyle, bu yöntemde öncelikle üretim miktarı veya duran varlığın hizmet süresi esas alınarak, duran varlığın toplam ömrü süresince üretilecek birim veya kullanılması tahmin edilen süre belirlenir. Daha sonra, duran varlığın maliyeti (kayıtlı bedeli), toplam üretim miktarı veya saate bölünerek bir katsayı hesaplanır. Belirlenen bu katsayı ile cari dönemde üretilen miktar veya kullanılan saat çarpılmak suretiyle, içinde bulunulan yılın amortisman giderleri hesaplanır. Dolayısıyla bu yöntem “değişen paylı amortisman yöntemi” olarak da ifade edilebilir (Özulucan, 2019c, s. 243).

Örneğin, üretim faaliyetlerinde kullanılan makinelerin kayıtlı bedeli 200.000 TL’dir. Makinelerin faydalı ömrü boyunca üretilecek “X” mamulü sayısı, 800.000 adet olarak belirlenmiştir. İçinde bulunulan yıl sonuna kadar 120.000 adet “X” mamulü üretilmiştir. Bu durumda toplam 800.000 adet üretim kapasitesinin 120.000 adetine karşılık gelen kısmı cari yılda kullanılmıştır. Cari yılda bu yönetime göre makinelere 0,15 (120.000 adet /

800.000 adet) üzerinden amortisman hesaplanacaktır. Çünkü mevcut verilere göre “üretim miktarı yöntemi”nde makinelerin % 15 oranında değer kaybettiği kabul edilmektedir. Bu durumda cari yılın amortisman giderleri  $200.000 \text{ TL} \times 0,15 = 30.000 \text{ TL}$ ’dir.

Bu Standarda göre işletmeler yukarıda verilen amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi birini kullanabilirler. Fakat “üretim miktarı yöntemi”nde “taşıyıcı bitkinin tahmini yararlı ömrü boyunca üretilmesi tahmin edilen üretim miktarı” esas alınmak zorunda olduğu ve tarım sektöründe belirsizliklerin (üretim, fiyat, teknolojik ve politik belirsizlikler -Çetin, 2020: s.47) ve risklerin son derece yüksek olduğu düşünülürse, bu yöntemin kimi taşıyıcı bitkiler için (örneğin yararlı ömrü 500 yıla kadar çıkabilen ceviz ağaçları gibi) uygulanması çok zor hatta imkansızdır. Fakat faydalı ömrü ve elde edilecek hasat miktarı makul derecede tahmin edilebilen taşıyıcı bitkiler için bu yöntemin kullanılması mümkündür.

Varlıkları arasında taşıyıcı bitkileri olan işletmeler, faaliyet sonucunu ve varlıkların gerçeğe uygun değerini doğru hesaplayabilmek için, varlığın yıpranma biçimini ve verimini en rasyonel şekilde dikkate alan yöntemi seçmelidirler. Seçilen yöntem, amortisman giderlerini doğru ve gerçeğe uygun biçimde yansıttığı sürece, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

#### **4.2. TMS-16’ya Göre Amortismanın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları**

Bu Standarda göre bir işletme taşıyıcı bitkilerini ilk olarak finansal tablolara kaydettikten sonraki dönemlerde değerlendirme (ölçümleme) yaparken muhasebe politikası olarak iki yöntemden birisini kullanabilir. Bunlardan birincisi maliyet modeli ikincisi ise yeniden değerlendirme modelidir (Md. 30 ve 31). Seçilen yöntemin ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanması gerekir (Md. 30).

a. İlk sınıflandırma yapıldıktan sonra değerlendirme politikası olarak “*maliyet modelini*”<sup>11</sup> seçen işletmede amortismanla ilişkin kimi veriler aşağıdaki gibidir.

- Arazinin satın alma bedeli 500.000 TL’dir.
- İşletme, fındık bahçesinin faydalı ömrünü (yatırım aşaması tamamlandıktan sonra) 25 yıl olarak belirlemiştir.
- Kalıntı değer 20.000 TL olarak öngörülmüştür.
- Amortismanın hesaplanmasında doğrusal amortisman yönteminden yararlanılmıştır.
- Fidanların dikiminden beş yıl geçtikten sonra, cari yıl içinde tahsil edilen gelirler toplamı katlanılan maliyetten daha fazladır. (Yani beş yılda yetiştirme evresi tamamlanmıştır.).
- Yatırıma başlama tarihi 01 Nisan 2015, yatırım aşamasının (yetiştirme evresinin) tamamlandığı tarih ise 01 Nisan 2020’dir.
- 01 Nisan 2020 tarihi itibarıyla 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar hesabının kalanı (Örneğin; fidan alımı, toprağın sürümü, çapalama, gübreleme, ilaçlama, sulama, teknik olarak alınan hizmet bedeli ve budama gibi giderler nedeniyle) 400.000 TL’dir.
- Aktifleştirme yapılan ilk yıl sonunda gerçekleştirilen değer düşüklüğü testine göre herhangi bir değer düşüklüğünün olmadığı tespit edilmiştir.
- Amortisman giderleri indirekt kayıt yöntemine kayıt altına alınmıştır.
- İşletme bu yatırımları öz kaynakları ile yapmıştır<sup>12</sup>.

Taşıyıcı bitkilerin (fındık ağaçlarının) faydalı ömrünü 25 yıl olarak tespit eden işletmenin yetiştirme evresi tamamladıktan sonra (yani normal verim dönemine ulaşıldıktan sonra) 31 Aralık 2020 tarihinde amortisman giderlerinin hesaplanması ve kayıtlanması ile ilgili yapacağı işlemler aşağıdaki gibidir.

- Amortismanla tabi tutar: 380.000 TL  
(400.000 TL – 20.000 TL)
- Yıllık amortisman tutarı: 380.000 TL / 25 Yıl = 15.200 TL
- 2020 yılına ilişkin amortisman tutarı: 15.200 TL / 12 Ay = 1.266,67 TL/Ay  
1.266,67 TL/Ay x 9 Ay = 11.400 TL

11 Maliyet Modeli ve Yeniden Değerleme Modeline ilişkin farklı bir örnek için bkz. İlker Kıymetli Şen ve Arman Aziz Karagül; “Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014-3, s. 42-45.  
(Bu örneğin geliştirilmesinde sözü edilen bu eserden yararlanılmıştır.).

12 Eğer yatırımın tamamında veya bir kısmında yabancı sermaye kullanılsa idi, TMS-23’e göre borçlanma maliyetlerine ilişkin katlanılan faiz giderleri aktifleştirilecekti. Çünkü taşıyıcı bitkilerin kullanıma hazır hale getirilmesi ya da başka bir ifadeyle ürün verme süreci uzun süreyi gerektirdiği için söz konusu bu varlıklar TMS-23’e göre özellikli varlık olarak kabul edilmektedir.



Yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere, TMS’de aşağıda belirtilen beş husus VUK’tan farklıdır. Bunlar;

1. Arazi sınırsız ömre sahip olduğu için, arazinin satın alma bedeli amortismanına tabi değerin içinde yer almamıştır.
2. Faydalı ömür işletme tarafından tayin edilmiştir.
3. Taşıyıcı bitkinin kalıntı bedeli dikkate alınmıştır.
4. Amortisman gideri kıst esasa göre (gün bazlı) hesaplanmıştır.
5. Artık döneme (01 Ocak 2020 – 31 Mart 2020) ilişkin amortisman giderleri faydalı ömrün tamamlandığı yıldan sonraki yıla aktarılacaktır. Yani bu örnekte amortisman işlemi için 25 yıl tam olarak dikkate alınmak zorundadır.

Bu örnek özelinde; VUK ve TMS’ye ilişkin 31.12.2020 tarihi itibarıyla hesaplanan amortisman tutarları karşılaştırıldığında, VUK’ta yıllık amortisman tutarı 36.000 TL iken, TMS’ye göre yıllık amortisman tutarı 14.400 TL olarak hesaplanmıştır. Amortismanın hesaplandığı dönemde (2020 yılı) ortaya çıkan farkın (36.000 TL - 14.400 TL = 21.600 TL) nedenleri arasında, aşağıdaki unsurlar yer almaktadır.

- VUK’a göre arazinin bedeli amortisman matrahına eklenirken, TMS’ye göre eklenmemesi,
- VUK’a göre amortisman yıllık hesaplanırken, TMS’ye göre kıst dönem için hesaplanması,
- VUK’a göre kalıntı değer dikkate alınmaz iken TMS’ye göre kalıntı değer amortisman matrahından düşülmesi.

Hesaplanan amortisman gideri esas alınarak işletmenin indirekt kayıt yöntemine göre yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2020	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>11.400</b>
<b>730 05 Amortisman Giderleri</b>	
<b>730 05 001 Fındık Ağaçları Amort. Giderleri</b>	
<b>258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	<b>11.400</b>
<b>258 05 Taşıyıcı Bitkiler</b>	
<b>Birikmiş Amort.</b>	
<b>258 05 Fındık Ağacı</b>	
<b>Birik. Amort.</b>	
Fındık bahçesi için hesaplanan amortisman giderleri nedeniyle	
/	

“Giderler işletmenin fonksiyonuna göre muhasebeleştirilmelidir.” ilkesinden hareketle, fındık ağaçları için hesaplanan amortisman giderleri 730 no.lu hesaba kaydedilmiştir. Karşılığında ise söz konusu taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olduğu için, 258 no.lu hesap alacaklandırılmıştır.

Muhasebe politikası olarak maliyet modelini seçen bu işletmenin taşıyıcı bitkilerinin net bilanço değeri (herhangi bir değer düşüklüğü zararının tespit edilmediği varsayımı altında), 368.600 TL’dir (380.000 TL – 11.400 TL).

**b.** İşletmenin muhasebe politikası olarak *“yeniden değerlendirme modelini”*<sup>13</sup> seçmesi durumunda, yukarıdaki veriler esas alınarak yapılacak hesaplama ve muhasebe kayıtları<sup>14</sup> aşağıdaki gibi olacaktır.

**b1.** Taşıyıcı bitkilerin gerçeğe uygun değeri 450.000 TL olarak belirlenmiştir. Varlığın ve amortismanın yeniden değerlemesi, değer artışının hesaplanması ve kayıtlanması ile ilgili yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

<sup>13</sup> Bu modelin uygulanabilmesi için ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tespit edilmesi gerekir.

<sup>14</sup> Taşıyıcı bitkiler için ilk yılın sonunda bir önceki modelde yapılan amortisman kaydının aynı şekilde yapılması gerekmektedir. Tekrardan kaçınmak için söz konusu bu kayıt ihmal edilmiştir.

- Taşıyıcı bitkinin net defter değeri: 380.000 TL – 11.400 TL = 368.600 TL'dir.
- Yeniden değerlendirme oranı: 450.000 TL / 368.600 TL = 1,2208356
- Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bedeli: 463.917,53 TL  
(380.000 TL x 1,2208356 = 463.917,53 TL)

- Birikmiş amortismanların yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bedeli: 13.917,53 TL (11.400 TL x 1,2208356 = 13.917,53 TL)

Taşıyıcı bitkilerin ve birikmiş amortisman tutarlarının yeniden değerlemesine ilişkin hesaplanan tutarların kayıtlanması aşağıdaki gibi olacaktır.

**b2.** İzleyen yılda olumsuz iklim koşulları nedeniyle fındık ağaçlarının geri kazanılabilir değeri değerlendirme yapan işletme tarafından 300.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda işletmenin yıl sonunda amortisman ayırmasına ilişkin yapacağı yevmiye kaydı ve değer azalışı ile ilgili işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

...../.....		
<b>256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		<b>83.917,53</b>
<b>256 01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler</b>		
<b>256 01 Fındık Bahçesi</b>		
<b>258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR</b>		<b>2.517,53</b>
<b>258 05 Taşıyıcı Bitkiler</b>		
<b>Birikmiş Amort.</b>		
<b>258 05 Fındık Ağacı</b>		
<b>Birik. Amort.</b>		
<b>551 MADDİ DURAN VARLIK:</b>		<b>81.400,00</b>
<b>YENİDEN DEĞERLEME</b>		
<b>ARTIŞLARI</b>		
<b>551 05 Taşıyıcı Bitki. Yeniden</b>		
<b>Değerleme Artışları</b>		
<b>551 05 Fındık Ağacı</b>		
<b>Yeniden</b>		
<b>Değer. Artışları</b>		
Fındık ağaçlarının yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle		
463.917,53 TL – 380.000 TL = 83.917,53 TL		
13.917,53 TL – 11.400 TL = 2.517,53 TL		
83.917,53 TL - 2.517,52 TL = 81.400,00 TL		
...../.....		



### 3. Değer azalışına ilişkin yapılacak muhasebe kaydı,

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	9.893,58	
258 05 Taşıyıcı Bitkiler B. Amort.		
258 05 Fındık Ağacı Birik.		
Amortismanları		
551 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
YENİDEN DEĞERLEME		
ARTIŞLARI	81.400,00	
551 05 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden		
Değerleme Artışları		
551 05 Fındık Ağacı Yeniden		
Değerleme Artışları		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.043,30	
730 07 Maddi Duran Varlıklar		
Değerleme Azalış Zararları		
730 07 007 Taşıyıcı Bitki Değer		
Azalış Zararları		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		141.336,88
256 01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler		
256 01 Fındık Bahçesi		
Fındık ağaçlarının yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle		
/		

Yukarıdaki yevmiye kaydı öncesinde hem taşıyıcı bitkilerde hem de amortismanlarda hesaplanan değer azalış tutarı öncelikle 258 ve 256 kodlu hesaplar ile ilişkilendirilmiştir. Yani taşıyıcı bitkilerdeki değer azalış için 256 no.lu hesap alacaklandırılmış, amortismanların değerindeki azalış için ise 256 no.lu hesap borçlandırılmıştır. Böylece söz konusu her iki hesaba ilişkin kalanlar değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerine indirgenmiştir. TMS'ye göre aradaki net fark tutarının (141.336,88 TL - 9.893,58 TL = 131.443,30 TL) varsa öncelikle önceki yıllarda ayrılan maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fon tutarından karşılanması gerekir. Örnekte yeniden değerlendirme artış fon tutarı 81.400,00 TL iken, taşıyıcı bitki ile amortismanlardaki azalış tutarına ilişkin hesaplanan net fark tutarı 131.443,30 TL'dir. Dolayısıyla yeniden değerlendirme artış tutarı, söz konusu bu fark tutarını karşılamadığı için, iki değer arasındaki fark (50.043,30 TL) 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmiştir. Bunun nedeni daha önce de açıklandığı gibi,

hesaplanan değer düşüklüğü zararlarının Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre taşıyıcı bitkinin kullanım yeri esas alınarak, ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedilme zorunluluğudur.

Böylece sonuçta hem taşıyıcı bitkiler ve amortismanları hem de yeniden değerlendirme artışları ve dönem gideri (karşılık gideri) TMS'nin ilkeleri doğrultusunda düzeltilmiş olmaktadır.

## 5. VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE AMORTİSMAN İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Aşağıdaki tabloda<sup>17</sup> amortisman konusu TMS ve VUK'ta yer alan hükümler çerçevesinde karşılaştırılmıştır. Ortaya konulan ilke ve kurallar hem taşıyıcı bitkiler hem de diğer amortismanına tabi varlıklar için geçerlidir.

**Tablo 1:** Amortisman Konusu TMS Ve VUK'ta Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Karşılaştırılması

KONU	TMS	VUK
Amortisman ayrılmasında zorunluluk durumu,	Amaç, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini ortaya koymak olduğu için amortisman ayırmak zorunludur.	Zorunlu değil yani ihtiyaridir. Ancak cari yılda ayrılmayan amortisman tutarı, ilerleyen yıllarda ayrılamaz.
Amortisman işleminin yapılabilmesi için,	İlgili varlığın bir dönemden daha fazla kullanımının öngörülmesi gerekir.	Bir yıldan fazla kullanılması düşünülen bu nedenle de yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan varlıkların amortismanına tabi tutulması gerekir.
Amortisman ayırabilmek için,	İlgili varlığın işletme varlıkları içinde kayıtlı olması ve kullanılabilir durumda olması gerekmektedir.	Varlık aktife girdiği yıl amortisman ayrılabilir.
İlgili varlığın maddi duran varlık olarak kayıt altına alınabilmesi için,	Parasal olarak herhangi bir limit yoktur.	Parasal olarak alt limit vardır.

17 Bu tablo “Dursun Keleş, (2019); Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 No.lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Niğde”, s. 99, 100 ve Abitter **Özulucan**, (2019c); Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru-Açıklamalı Cevap), 1. Baskı, Konya, s. 374, 375'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Amortisman giderlerinin kayıtlanmasında kullanılan yöntemler açısından	Endirekt kayıt yöntemi kullanılabilir.	Endirekt ve direkt kayıt yöntemlerinden herhangi birisi kullanılabilir.
Varlığın bir bütün olarak amortismanına tabi tutulması açısından,	Varlığın önemli (büyük) parçaları gerekli olması durumunda ayrı olarak amortismanına tabi tutulur.	Varlık bir bütün olarak amortismanına tabi tutulur. Başka bir ifadeyle bir varlık parça parça amortismanına tabi tutulamaz.
Kalıntı değer açısından,	Önemli tutarda ve belirlenebiliyorsa dikkate alınır. İlgili tutar her yıl gözden geçirilir ve gerekli ise güncellenir. Dolayısıyla kalıntı değerinin tespiti durumunda “Amortismanına tabi değer = Maliyet değeri – kalıntı değer” şeklinde hesaplanır.	Dikkate alınmaz. “Amortismanına tabi değer = Maliyet değeri” olarak kabul edilir.
Faydalı ömür ve kullanılacak oran açısından,	Faydalı ömür/ekonomik ömür işletme tarafından tayin edilir. Burada varlığın tahmin edilen yıpranma ölçüsü esas alınır. Faydalı ömür her yıl gözden geçirilir ve gerekli ise güncelleme yapılır. Dolayısıyla faydalı ömre/ekonomik ömre göre amortisman oranı değişir.	Faydalı ömür Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin edilir. Olağanüstü durum haricinde ve azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş dışında amortisman oranı sabittir. Burada mükelleflerin varlığın faydalı ömrünü ve dolayısıyla kullanılacak amortisman oranını tayin etmek gibi yetkileri yoktur.
Faydalı ömrün belirlenmesinde esas alınan kriter açısından,	Faydalı ömür; “yıl”, “üretim birimi” ya da çalışma süresi esas alınarak belirlenebilir.	Madenler hariç, faydalı ömür sadece “yıl” olarak belirlenir.
Faydalı ömrün ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesi açısından,	Faydalı ömür ve kalıntı değere ilişkin tahminin her yıl gözden geçirilmesi ve önemli sayılabilecek derecede gerçekleşen değişikliklerin dikkate alınması zorunludur.	Faydalı ömür olağanüstü durumlar haricinde sabittir. Kalıntı değer söz konusu değildir.
Amortisman ayırırken gruplandırma yapmak açısından,	İlgili varlıklar gruplandırma yapılarak amortisman hesaplanabilir.	Varlıklar tek tek amortismanına tabi tutulmak zorundadır.
Azalan bakiyeler yönteminde oranın belirlenmesi,	Normal amortisman yöntemine göre belirlenen oranın iki katı esas alınır. Yani hesaplanan yeni oranda üst sınır/limit yoktur.	Tavan (üst) oran % 50’yi geçemez.
Önerilen amortisman yöntemleri bakımından,	Doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi.	Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade (olağanüstü) amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemi.

Kullanılan amortisman yönteminin değiştirilebilmesi açısından,	Seçilen amortisman yöntemi tüketim biçimini en çok yansıtan yöntem olmalı ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Aksi durumda yani tüketim biçiminde değişiklik beklendiği takdirde amortisman yöntemleri arasında geçiş serbest bırakılmıştır.	Normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Fakat azalan bakiyeler yöntemi kullanan işletmeler daha sonra ihtiyari olarak normal amortisman yöntemini tercih edebilirler.
Vade farkı yönünden,	Özellikli varlıklar hariç, ilgili varlığın maliyetine vade farkı dahil edilemez. Dolayısıyla amortisman matrahı ve hesaplanan amortisman gideri düşük hesaplanır.	Vade farkı (belirli koşullar dahilinde) varlığın maliyetine eklenebilir. Dolayısıyla amortisman matrahı ve amortisman gideri yüksek hesaplanır.
Azalan bakiyeler yönteminin kullanılabilmesi açısından,	TMS/ TFRS'ye göre defter tutan ve finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin tamamı bu yöntemi kullanabilir.	Yalnızca bilanço esasına göre defter tutan işletmeler bu yöntemi kullanabilir.
Kıst amortisman uygulaması açısından,	Duran varlıkların tamamı için gün bazlı kıst amortisman uygulaması yapılmak zorundadır.	Binek otomobili hariç, hiç bir duran varlık için kıst amortisman uygulaması yapılamaz. Binek otomobilleri için ay bazlı olarak hesaplama yapılır.
Kıst amortismanın başlama tarihi açısından,	Kıst amortisman uygulamasına göre duran varlıklar için amortisman ayrılmaya, varlığın kullanılabilir duruma geldiği tarihte başlanır ve yıl sonuna kadar olan zaman dilimi için amortisman hesaplanır.	Binek otomobiller için amortisman ayrılmaya, ay içinde hangi gün alındığı fark etmeksizin, aracın alındığı ayın ilk gününden yıl sonuna kadar olan zaman dilimi için amortisman hesaplanır.
Artık döneme ilişkin hesaplanan amortisman tutarının ilişkilendirildiği dönem açısından,	İlk yıl içinde ayrılması mümkün olmayan döneme (artık döneme) ait amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylarda dikkate alınır.	İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı, faydalı ömrün son yılına ait hesaplanan amortisman tutarına eklenir.
Satış amaçlı tutulan veya gelecekte fayda vermesi beklenmeyen duran varlıklara amortisman ayırmak açısından,	Amortisman ayrılamaz.	Amortisman ayrılmaya devam edilebilir.

TMS ve VUK açısından amortisman işlemleri ve ilgili düzenlemelerin bakış açıları birçok yönden farklıdır. Bunun en önemli nedeni **TMS “gerçeğe uygun ve “bilgi odaklı”** veri üretme amacı güderken, **VUK “vergi odaklı”** düşünmektedir. Durum böyle olunca her iki yöntemle göre hesaplanan sonuçlar farklı çıkabilmektedir. Böylece farklı bakış açıları, farklı ilkeler ve farklı



kurallar esas alınarak yapılan hesaplamalar, bir oto finansman (işletmenin iç kaynaklarıyla oluşturulan fon) kaynağı olan amortisman tutarını ve işletmenin karlılık rasyolarını direkt etkilemektedir.

Taşıyıcı bitkilerden yararlanarak üretim yapan işletmelerin amortismanına tabi varlıkları arasında taşıyıcı bitkilerin önemli bir yer tuttuğu göz önüne alınırsa, bu tür tarımsal işletmelerde taşıyıcı bitkiler için seçilecek amortisman yöntemi ve yöntemine göre hesaplanacak amortisman tutarı, işletmenin karlılık gücünü ve dolayısıyla işletmenin üçüncü kişiler nezdinde kredibilitasını direkt olarak etkileyecektir.

## 6. SONUÇ

Günümüzde kurumsallaşmış işletme sayısının artması ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte işletmelerin toplam varlıkları içerisinde amortismanına tabi varlıklarının nispi ağırlığı yükselmiştir. Bu oluşum işletmelerin toplam giderleri arasında amortisman giderlerinin hem tutarını hem de doğal olarak oranını artırmıştır. Tabii ki bu artış, işletmelerin hem birim üretim maliyetlerini hem de faaliyet sonuçlarını ve ödeyecekleri vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle tüm işletmelerde olduğu gibi tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerde de amortisman giderlerinin doğru hesaplanması, üretim ve dönem giderleri ile doğru ilişkilendirilmesi, doğru fiyat tespiti ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda gerçeğe uygun olarak raporlanması ilgili işletmelerin geleceği açısından büyük önem arz etmektedir.

Diğer birçok işletme türünde olduğu gibi tarım işletmelerinde de bir oto finansman kaynağı olan amortisman konusu bu çalışmada taşıyıcı bitkiler aracılığıyla üretim yapan işletmeler özelinde Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında teorik ve uygulamalı olarak ele alınmış ve amortismanın hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na uygun olarak kayıtlanmasına ilişkin (uygulamada karşılaşılabilecek olan) pek çok sayıda örneğe yer verilmiştir.

VUK ve TMS esas alınarak hazırlanan bu çalışmada, her ne kadar benzer hükümler yer alsada birçok yönden de farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. *VUK*'un "**vergi odaklı**" yani vergi matrahının doğru hesaplanması odaklı, *TMS*'nin ise "**gerçeğe uygun bilgi ortaya koyma odaklı**" yani doğru, gerçek, tarafsız ve tam bilgi aktarma odaklı olması, bu farklılıkların esas (ana) nedenidir. Örneğin; amortisman matrahının tespiti (arazi değeri,

kalıntı değer, borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyeti ile ilişkilendirilip-ilişkilendirilmeyeceği gibi), faydalı ömrün tespiti (VUK'ta Hazine ve Maliye Bakanlığı, TMS'de mükellefler) faydalı ömre göre doğal olarak amortisman oranının değişmesi, yıl içinde amortisman tabi sürenin farklı olarak hesaplanması (VUK'ta binek otomobili hariç yıl üzerinden, TMS'de gün bazlı), amortisman yöntemlerinin değiştirilebilmesi (VUK'ta sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş serbest iken, TMS'de herhangi bir kısıtın olmaması), amortisman tabi matrahın tespiti konusunda alt limit anlayışı (VUK'ta her yıl yeni bir alt limit kuralı varken, TMS'de böyle bir kuralın olmaması), ilgili varlığın bir bütün olarak amortisman tabi tutulması (VUK'ta varlığın tamamı üzerinden amortisman hesaplanırken, TMS'de önemli ve ömrü farklı olan ekonomik parçaların ayrı olarak amortisman tabi tutulması), gerçeğe uygun amortisman hesaplamasına olanak veren ve varlığın üretimde kullanıldığı birim sayısını ve yıpranmasını esas alan yöntemin tercih durumu (VUK'ta üretim miktarı yöntemi uygulanmaz iken, TMS'de bu yöntemin önerilen üç yöntemden birisi olması), azalan bakiyeler yönteminin kullanılması durumunda her iki anlayışa göre farklı oranların kullanılma olasılığının olması (VUK'ta üst limit % 40 iken, TMS'de limitin olmaması) gibi. Dolayısıyla yukarıda örneklendirilen konularda işletmelerin uygulayacağı politikalar, finansal sonuçları ve finansal tabloları direkt olarak etkileyecektir.

Günümüzde diğer işletmelerde olduğu gibi taşıyıcı bitkiler aracılığı ile üretim yapan işletmeler de VUK açısından vergi odaklı, (çoğu işletmeler) TMS açısından gerçeğe uygun bilgi odaklı muhasebe uygulamaları yapılmak zorundadır. Bu nedenle işletmeler mevcut amortisman uygulamalarının seçiminde veya amortisman ile ilgili muhasebe politikalarının tercihi noktasında elbette farklı tercihlerde bulunabileceklerdir. Fakat seçilen yöntem/yöntemler ne olursa olsun, ilgili işletmenin özellikle finansal durumunu ve finansal performansını iç ve dış paydaşlara en doğru şekilde yansıttak özellikte olması gerekmektedir.

Günümüzde hem Türkiye'de hem de tüm dünyada tarımsal faaliyetlerin öneminin her geçen gün daha bilinçli idrak edilmesi sonucunda tarımsal faaliyetler içerisinde yer alan taşıyıcı bitki aracılığı ile üretim yapan işletme sayısında ve yatırım tutarında artış gözlemlenmektedir. Bu tür üretim yapan işletmelere yapılan yatırım miktarının artması, pek tabii ki taşıyıcı bitkilere ilişkin maliyet, değerlendirme, amortisman hesaplama ve kayıtlama gibi

konuların önemini artırmıştır. Bu nedenle daha önce TMS-41 kapsamında ele alınan taşıyıcı bitkiler Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun 12.11.2014 tarih, 30 ve 31 sıra no.lu tebliğleri ile TMS 41'in kapsamından çıkarılarak TMS-16 kapsamına alınmıştır. Bu nedenle günümüzde taşıyıcı bitkiler, ilgili işletmelerin maddi duran varlıkları arasında adete canlı bir demirbaş gibi kabul edilmiş ve muhasebe adına yapılan tüm işlemler (ilk ve sonraki dönemlerde kayıtlama ve değerlendirme, amortisman hesaplama ve kayıtlama gibi) bu Standart kapsamında ele alınmıştır. Dolayısıyla vergi mevzuatı ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde ele alınan bu konulara TMS-16 yukarıda da özeti verilen birçok konuda ciddi farklılıklar getirmiştir. Farklı bakış açılarına göre hesaplanan amortisman tutarları doğal olarak işletmelerin özellikle genel amaçlı düzenlenen finansal tabloları (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosu) olmak üzere, özel amaçlı finansal tablolarını (fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve net çalışma sermaye tablosu) direkt ve endirekt olarak etkilemiştir. Hem iç hem de dış paydaşların karar alması aşamasında temel/esas veri ortaya koyan bu tabloların doğru sunumu, işletme ve işletmenin çıkar grupları açısından büyük öneme sahiptir. Bu veri kaynaklarının doğruluk derecesini de günümüzde tayin eden en önemli faktörlerden birisi artan öneminden dolayı amortisman uygulamalarıdır.

Bu nedenle özellikle Türkiye'de; taşıyıcı bitkiler aracılığıyla üretim yapan işletmelerin çok önemli bir kısmının henüz kurumsallaşmış işletmeler arasında yer almaması, TMS uygulamalarının yeni sayılabilecek bir tarihi geçmişe sahip olması, meslek mensuplarının henüz bu konuda kendilerini geliştirme aşamasında olmaları nedeniyle amortisman tabi varlıkları arasında taşıyıcı bitkileri olan işletmeler açısından amortisman matrahını, üretim maliyetini ve faaliyet sonucunu tayin etme işlemleri daha da önemli bir hal almıştır. Fakat taşıyıcı bitki ile üretim yapan işletmelerin içinde buldukları genel ve faaliyete özgü risklerin (iklim, üretim, fiyat, teknolojik, politik ve piyasa gibi konularda) olması, bu tür işletmelerin amortisman tabi taşıyıcı bitkilerine ait değer tespiti ve yıllık amortisman tutarının hesaplanması konularını oldukça belirsiz hale getirmektedir. Fakat tarımsal faaliyet alanına ilişkin tüm bu genel ve özel risklere rağmen söz konusu işletmelerin bir taraftan VUK diğer taraftan da TMS hükümlerini dikkate alma ve maliyet, değerlendirme, amortisman gibi konularda ayrı ayrı işletmenin faaliyet sonuçlarını doğru yansıtan muhasebe politikalarını seçme yükümlülükleri vardır.

Bu kapsamda taşıyıcı bitki aracılığı ile üretim yapan işletmelerin muhasebe organizasyonlarını doğru oluşturmaları, amortisman konusunda çok daha bilinçli olmaları, yıllık amortisman tutarının hesaplanmasında varlığın faydalı süresini doğru tespit ederek varlığın maliyetini gidere dönüştüren gerçekçi bir amortisman hesaplama yöntemi seçmeleri, amortisman tabii taşıyıcı bitkilerin maliyetini (esas alınan düzenlemelere göre) doğru hesaplamaları, değerlendirme konusunda uzman kişi ve kurumlardan teknik destek almaları, amortisman ayırmak için doğru dönem (verimli döneme girildiğinde) seçimi yapmaları söz konusu bu işletmelerin süreklilikleri ve doğru finansal raporlar sunmaları açısından zorunluluk teşkil etmektedir. İşte bu nedenle kaleme alınan bu çalışmada sözü edilen konular önce VUK sonra da TMS kapsamında teorik olarak sunulmuş, TMS'nin mevcut uygulamalara getirdiği farklılıkları görebilmek açısından da her iki düzenlemenin amortisman konusuna bakış açıları karşılaştırılmalı olarak tablo şeklinde verilmiştir. Taşıyıcı bitkiler aracılığıyla üretim yapan işletmelere ilişkin örnek verilerden yararlanılarak hesaplanan sonuçlar, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak muhasebeleştirilmiştir. Böylece halen geçerli olan Tekdüzen Hesap Planı'nda önemli bir eksikliği gidermesi düşünülen ve mesleğin tüm paydaşları tarafından en kısa zamanda uygulamaya geçirilmesi umut edilen Hesap Planı Taslağı esas alınarak yapılan bu uygulama ile bundan sonra çalışma yapacak kişilere ve uygulamanın içerisinde olanlara örnek teşkil etmek amaçlanmıştır.

### KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>.

Argun, D., Pamukçu, F. ve Eroğlu Z. (2020). *Envanter ve Finansal Tablolar*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Çetin B. (2020). *Tarımsal Finansman*. Bursa: Nobel Akademik Yayıncılık.

Çetin, B. ve Tipi, T. (2020). *Tarım Muhasebesi Uygulamalı Örneklerle*. Bursa: Nobel Yayınevi.

Doğan, Z. (2004). Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 5, 137-155.

Doğan, Z. ve Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41

Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 1047-1065.

Gökgöz, A. (2013). *Tarımsal Faaliyet Muhasebesi Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi (Recognition of Carrier Plants Within The Frame of Turkish Accounting Standards). *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.

Keleş, D. (2019). *Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 No.lu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raportlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özulucan, A. (2008). *1907 Soruda Muhasebe Uygulamaları Test Kitabı*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

**Özulucan, A.** (2019). *Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru-Açıklamalı Cevap)*. Konya: Çizgi Kitabevi.

Özulucan, A. (2020). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*. Konya: Türkmen Kitabevi.

Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şen Kıymetli, İ. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 27-48.

Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları-41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırılmalı İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 10, 25-38.