

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
09.29.2025 / 29.09.2025

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
12.19.2025 / 19.12.2025



EXAMINATION OF PLANT-BASED LIVE ASSETS WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS 16, 41 AND 20) AND ACCOUNTING APPLICATIONS ACCORDING TO THE PLAN OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

BİTKİSEL CANLI VARLIKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE (TMS 16, 41 VE 20) İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI'NA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI

Abitter ÖZULUCAN¹

ÖZ: Bu çalışmada; tarımsal ürünlerin üretimi veya tedarik edilmesi için yetiştirilen ve biyolojik değişim gösteren taşıyıcı bitkiler (örneğin; kiraz ağacı ve fındık ağacı gibi) ve tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıklar (kavak ağacı, çam ağacı gibi) incelenmiştir. Dolayısıyla çalışmanın amacı, muhasebeleştirilmesi özellik arz eden ve uygulamada farklı muhasebeleştirilen bu tür varlıkların kayda alınmasında birliği sağlamak, Türkiye’de henüz bazı işletmeler tarafından ihtiyari olarak uygulanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’na (FRSUHP) göre muhasebe işlemleri yapmak ve bu konuda yaşanan sorunlara çözüm önerileri getirebilmektir.

Anahtar Kelimeler : Tarımsal Faaliyetler, Bitkisel Canlı Varlıklar, Taşıyıcı Bitkiler, TMS-16, TMS-20, TMS-41.

ABSTRACT: This study examines carrier plants (e.g., cherry trees and hazelnut trees) cultivated for the production or supply of agricultural products and exhibiting biological changes, as well as plant life entities (e.g., poplar trees, pine trees) cultivated for harvesting as agricultural products. Therefore, the aim of the study is to ensure uniformity in the recording of these types of assets, which have specific accounting characteristics and are accounted for differently in practice, to perform accounting operations in accordance with the Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards, which is currently applied on an optional basis by some businesses in Türkiye, and to propose solutions to the problems encountered in this regard.

Keywords: Agricultural Activities, Plant Living Beings, Bearer Plants, TAS-16, TAS 20, TAS-41.

¹ Prof.Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, abitter42@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-4157-8218>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

There are numerous issues affecting the accounting of plant life (host plants—such as cherry trees and fig trees—and plant life cultivated for harvest as agricultural products—such as poplar trees and pine trees) that stem from the nature of the agricultural sector. These issues include: problems caused by biological change, climate change, soil conditions, uncertainties regarding price, yield, and production, which create problems in areas such as planning, marketing, and budgeting; the informal economy; political developments; insufficient incentive amounts and durations; insufficient THP; insufficient understanding of standards (IAS 16, TMS 20, and TMS 41), and legislative changes. Therefore, the purpose of this study is to eliminate the differences encountered in the accounting and reporting of these assets in practice, to ensure uniformity in recording and reporting, and to propose solutions to the problems identified in the literature and in the field. For this reason, the Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards, which is currently applied on a voluntary basis by some companies in our country (as THP is insufficient for such applications), has been utilized.

Research Questions

This study was written to draw attention to the multiplicity that arises in the recording and reporting of agricultural accounting transactions due to the lack of sufficient knowledge and awareness of the accounting information system among those engaged in agriculture, stemming from the nature of the agricultural sector, and the absolute inadequacy of the current chart of accounts (THP) in the field of agricultural accounting, to contribute to the solution of these problems, accelerate the mandatory transition to an Accounting Plan compliant with Financial Reporting Standards, and contribute to the literature on these topics. In this regard, the research questions are as follows: In what ways is the THP inadequate for accounting for agricultural transactions? Is the Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards sufficiently clear and instructive regarding the accounting and reporting of agricultural accounting transactions? Are the Standards (IAS 16, IAS 20, and IAS 41) concerning agricultural accounting transactions sufficiently transparent and understandable?

Literature Review

In recent years, there has been a shift from traditional production models to modern production, and as a result of these developments, the number of capital companies in the agricultural sector has also increased. Along with this increase, the need for an accounting system related to financial transactions for agricultural activities has also increased, both nationally and internationally. Due to this need arising in the agricultural sector, various applications have been developed for accounting systems dealing with agricultural activities, and a new field of accounting called agricultural accounting has been created. (Keleş and Özulucan, 2020). In the agricultural sector, which has an undeniably significant impact on national economies in terms of strategic issues such as employment, food security, and exports, some businesses were exempt from taxes in the past, and these practices prevented the expected developments in agricultural accounting (Kaygusuzoğlu and Emer, 2023). In order to overcome the problems experienced in accounting in the agricultural sector and to present internationally valid, transparent, and standardized (uniform) information and financial statements, Standards have been published for agricultural enterprises dealing with carrier and non-carrier living assets (Yalçın and Şendurur, 2021). IFRS 41 Agricultural Activities After the Standard was published, “Both globally and in our country, numerous criticisms have been made regarding the Standard by both practitioners and academics since the day it was published. Within the scope of these criticisms, carrier plants as living assets were excluded from the scope of this Standard and included in the scope of Turkish Accounting Standard 16 (TMS 16).” (Erduru, 2020). With the amendment made on June 30, 2014, the International Accounting Standards Board accepted that carrier plants are different from tangible fixed asset investments constructed in production facilities. Therefore, they concluded that these plant-based living assets are tangible fixed assets because their cultivation takes a long time due to biological changes in line with the objectives of agricultural enterprises (Mortaş and Denk, 2022; Demirci and İsker, 2019). As a result of developments at the international level, Turkey's Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) issued Communiqués No. 30 and 31 on November 12, 2014, removing carrier plants from the scope of IAS 41 and including them in the scope of IAS 16 (Paksoy, 2021). IAS 16 is the fundamental standard that regulates the principles and rules related to tangible fixed assets (Lech and Kamieniecka, 2014). Among the most important reasons for these changes in the Standards applicable to agricultural activities at the international and national levels are the differences in each country's accounting practices, tax legislation, chart of accounts, and expectations from accounting. Furthermore, the fact that all living assets go through different stages in their life cycle makes it both difficult and unique to address this issue within the framework of accounting theory (at initial recognition, during valuation periods, when recording changes in value, when allocating depreciation, and when obtaining incentives, etc.). Therefore, these differences render traditional accounting practices inadequate (Özulucan and Deran, 2008). Live plants that are used in the production or supply of agricultural products, are expected to produce

crops over multiple periods, and are unlikely to be sold as agricultural products except for incidental residual sales are referred to as carrier plants (Sava, 2014). “With the inclusion of carrier plants within the scope of IAS 16, the accounting, valuation, depreciation, and government incentives related to agricultural activities involving carrier plants with biological transformation characteristics have become more specific” (Keleş and Özulucan, 2020). With these updates, it has been accepted that carrier plants will be accounted for in accordance with IAS 16 for accounting periods beginning after December 31, 2015. However, plant life cultivated for harvest as an agricultural product that cannot be classified as a carrier plant continues to be addressed under IAS 41 (see paragraph 1).

Methodology

The “One-on-One Interview Method,” which is accepted as a qualitative research method and adopts the principle of interviewing a single participant, was preferred for this study. The reason for choosing this method in the study is that it is person-centered and provides personalized interaction. In identifying the problems, alongside a literature review, one-on-one interviews were conducted with SMMMs and other professionals, particularly SMMMs, to identify the problems frequently encountered in accounting practices and reporting, as well as these individuals' proposed solutions to the problems in question.

Results and Conclusions

The research revealed that the level of knowledge and awareness of individuals engaged in agriculture regarding the accounting information system is low, the informal economy is high, legislation is inadequate, open to interpretation, and frequently changes in some cases, there is a shortage of qualified human resources, and the current chart of accounts (THP) is inadequate. The Financial Reporting Standards-Compliant Chart of Accounts is applied on an optional basis by some businesses, and the relevant Standards (IAS 16, IAS 20, and IAS 41) are not sufficiently clear, transparent, and understandable. Of course, these issues complicate uniformity and financial communication in both recording and reporting. However, it has also been determined that the implementation of the Chart of Accounts Compliant with Financial Reporting Standards contributes significantly to uniform practices in both recording and reporting.

1. GİRİŞ

İnsanlığın tarihi ile başlayan tarımsal faaliyetler, günümüzde tüm canlıların yaşamlarını idame ettirebilmeleri için hiç kuşkusuz en önemli sektör olarak varlığını ve önemini her geçen gün artırarak devam ettirmektedir. Tarımsal faaliyetler sonucu ortaya çıkan varlıklar ise, “bitkisel canlı varlıklar ve hayvansal canlı varlıklar” olarak iki ana başlık altında sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Söz konusu bu varlıkların birinin diğerinden daha önemli olduğunu söylemek kuşkusuz mümkün değildir. Zira gerek insanların gerekse diğer canlıların yaşamlarını idame ettirebilmeleri için, tarım sektörünün unsurları arasında yer alan hem bitkisel hem de hayvansal canlı varlıklar birbirini tamamlamayan bir misyon üstlenmektedir.

Stratejik değere sahip olan tarım sektörü, aynı zamanda hizmet ve sanayi sektörüne hammadde ve istihdam sağlaması ve dolayısıyla ülkeye ekonomik olarak katma değer yaratması nedeniyle de önemli bir sektördür. Bu öneminden dolayı günümüzde teknolojinin yoğun bir biçimde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, tarım sektöründe özellikle geleneksel üretim tarzından modern üretim tarzına bir geçiş olmuş ve bu değişim, sermaye şirketlerinin tarımsal faaliyetler içerisinde daha fazla yer almasına neden olmuştur. Dolayısıyla özellikle son yıllarda tarım sektöründe faaliyet gösteren büyük ölçekli işletme sayısının artması ile birlikte, tarım muhasebesinin önemi ve tarım muhasebesine olan ihtiyaç da artmıştır. Bu nedenle “sektörel muhasebe” türleri arasında yer alan “tarım muhasebesi” daha da önemli bir konuma gelmiştir (Keleş ve Özulucan, 2020). İşgücü, dış satım ve gıda güvenliği gibi konularda bir ülkenin geleceği açısından hayati öneme sahip olan bu sektörde, geçmişte daha çok geleneksel usullerle üretim yapan aile işletmelerin faaliyet göstermesi nedeniyle işletmeler vergiden muaf tutulmuş, dolayısıyla bu uygulamalar tarım muhasebesinde beklenen gelişmelerin yaşanmasını engellemiştir (Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023). Fakat günümüzde dünya ve dolayısıyla Türkiye nüfusunun hızla çoğalması sonucunda hem işletme sayısı ve üretim miktarı hem rekabet hem de gıdaya olan ihtiyacın artması ile birlikte, taşıyıcı bitkiler ile taşıyıcı bitki statüsünde olmayan diğer bitkisel varlıklara olan talep de artmış, dolayısıyla geleneksel usullerle tarım muhasebesini yürütmek imkansız hale gelmiştir.

Bu çalışmanın konusu arasında yer alan taşıyıcı bitkilere ilişkin muhasebe uygulamaları ile ilgili ilk açıklama “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında yapılmıştır. Bu Standardın yayımlanmasından sonra Türkiye’de de tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi söz konusu açıklamalara ilişkin eleştiriler yapılmış, sonrasında da taşıyıcı bitkiler TMS 41’den TMS 16 kapsamına alınmıştır (Erduru, 2020). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), 30 Haziran 2014 tarihinde, taşıyıcı bitkilerin üretim işletmeleri tarafından inşa edilen maddi duran varlık yatırımları ile aynı olmadığı yönünde bir karar almıştır. Dolayısıyla tarım işletmelerinin amaçları doğrultusunda ilgili bitkisel canlı varlıkların (ağaçların) ürün verme dönemine gelinceye kadar uzun bir

süreyi gerektirmesi nedeniyle söz konusu varlıklar, maddi duran varlık olarak sınıflandırılmıştır (Mortaş ve Denk, 2022).

Demirci ve İsker, (2019). Uluslararası yaşanan bu gelişmelere duyarsız kalmayan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 12.11.2014 tarihinde konu ile ilgili yayımladığı tebliğler ile taşıyıcı bitkileri, TMS 41'den çıkartarak “TMS 16 kapsamına aldığını beyan etmiştir (Paksoy, 2021). Yapılan bu güncellemeler ile taşıyıcı bitkiler 01 Ocak 2016 tarihi ile birlikte TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmeye başlamıştır. Ancak taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayan tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıklar, TMS 41 (bkz. md. 1) kapsamında ele alınmaya devam etmektedir.

Tarımsal faaliyetler ile uluslararası ve ulusal ölçekte yürürlükte olan söz konusu Standartlarda yapılan bu değişikliklerin en önemli nedenleri arasında; her ülkenin muhasebe uygulamalarının, vergi mevzuatının, hesap planlarının ve muhasebeden beklentilerinin farklı olması yer almaktadır. Ayrıca tüm canlı varlıkların yaşam sürecinde geçirmiş olduğu evrelerin (dikim, büyüme, yetiştirme/yetiştirme, olgunlaşma, yaşlanma ve ölüm) farklı olması da bu konunun muhasebe teorisi (kuramı) çerçevesinde (ilk kez kaydında, değerlendirme dönemlerinde, değer değişikliklerinin kaydedilmesinde, amortisman ayrılmasında ve teşviklerin elde edilmesinde vb.) ele alınmasını hem güçleştirmekte hem de özellikli kılmaktadır. Dolayısıyla bu farklılıklar mevcut/geleneksel anlayışla yapılan muhasebe uygulamalarını yetersiz kılmaktadır (Özulucan ve Deran, 2008). İşte söz konusu bu sorunları aşabilmek ve uluslararası ölçekte geçerli, şeffaf ve standart (tekdüze) bilgi ve mali tablo ortaya konulabilmesi için, taşıyıcı ve taşıyıcı olmayan canlı varlıklarla uğraşan tarım işletmelerinin tarımsal faaliyetlerine ilişkin Standartlar yayımlanmıştır (Yalçın ve Şendurur, 2021). Böylece tüm dünyada söz konusu bu türden uygulamalar aracılığıyla üretilen sağlıklı, güvenilir ve tekdüze bilgilerin ve bu bilgilerden yararlanılarak düzenlenen mali tabloların daha güvenilir, şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir olması ve denetimin kolaylaştırılması hedeflenmiştir.

Bu çalışma hem literatürde hem de uygulamada taşıyıcı ve tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıklar adına muhasebede yaşanan sorunları bir kez daha gündeme taşıyabilmek ve çözüm önerileri geliştirebilmek amacıyla teorik ve uygulamalı olarak kaleme alınmıştır. Dolayısıyla çalışmada; TMS 16, TMS 41 ve TMS 20 çerçevesinde belirlenen ilkelere bağlı kalınarak söz konusu sorunlar sahada birebir meslek mensupları ile görüşülmek ve teorik araştırma yapılmak suretiyle saptanmaya çalışılmış ve çok sayıda güncel örnek çerçevesinde Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'na (FRSUHP) esas alınarak muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Bu amaca ulaşabilmek için de bu çalışmada ilgili bitkisel canlı varlıkların ilk dikimi, gelişimi, değerlemesi, karşılık ayrılması, amortisman ayrılması ve bu konuda tanınan teşviklerin ilkesel esasları ve muhasebe uygulamaları bir bütün içinde ele alınmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında ise hem

sahada hem de literatürde bu konuda özellikle de muhasebe uygulamaları başta olmak üzere, yaşanan sorunlar belirtilmiş ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

2. TMS'YE (TMS 16 VE TMS 41) GÖRE BİTKİSEL CANLI VARLIKLAR

18 Aralık 2003 tarihinde IASB tarafından yapılan değişiklikler sonrasında 1 Ocak 2005 tarihi ile birlikte gelecek hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren bu Standart (TMS 16) (Siddiqua ve Hasan, 2010), maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve kuralların tamamını düzenleyen Standart olarak literatürdeki yerini almıştır (Lech ve Kamieniecka, 2014).

Taşıyıcı bitkiler “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı kapsamına alınmasına rağmen, taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayan bitkiler başka bir ifadeyle hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıklar, TMS 41 çerçevesinde değerlendirilerek muhasebe işlemleri yapılmak zorundadır. Çünkü taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıkların TMS 41 kapsamında, taşıyıcı bitkilerin ise TMS 16 kapsamında dikkate alınacağı TMS 41’de açıkça ifade edilmiştir.

2.1. Genel Kavramlar

Bu başlık altında, bu çalışmanın daha iyi anlaşılabilmesi için çalışmada kullanılan genel kavramlara yer verilmiştir.

2.1.1. Tarımsal Faaliyet

İlgili canlı varlıkların; farklı canlı varlıklara veya tarımsal ürünlere evrilmesi ve işletme tarafından hasat işlemlerinin yürütülmesi amacıyla yapılan faaliyetlere “tarımsal faaliyet” denir (TMS 41 md. 5). Örneğin, "Ziraat 0900 Napolyon Kiraz" üretmek amacıyla kiraz ağacı yetiştiren bir işletmenin yapmış olduğu faaliyet, tarımsal faaliyet olarak kabul edilmektedir.

2.1.2. Tarımsal İşletme

5488 sayılı Tarım Kanunu’na (md. 3) göre, üretim faktörlerinden (sermaye, emek, toprak, teknoloji, hammadde gibi) yararlanarak hayvansal, bitkisel ya da su ürünleri üretimi yapabilmek için tarımsal faaliyet yapan işletmelere “tarımsal işletme” denir. Bu işletmeler, tarımsal faaliyetin yanı sıra söz konusu ürünü işleme, istifleme, muhafaza etme ve satış faaliyetlerinde de bulunabilirler.

Basit bir ifadeyle tarım işletmesi, tarım ürünlerinin üretilmesi ile iştigal eden ekonomik birimlere verilen addır. Örneğin, zeytin, ceviz, fındık üreten işletmeler, tarım işletmesi olarak kabul edilir (Çetin, 2020).

2.1.3. Maddi Duran Varlık

TMS-16 madde 6’ya göre, mal ya da hizmet üretebilmek, kiralamak veya yönetim ve işletmelerin diğer faaliyetlerinde 1 yıldan daha uzun süre kullanılmak amacıyla edinilen, fiziki bir

yapıya sahip olan, kullanıldığı zaman içerisinde de amortismanına tabi olan varlıklara “maddi duran varlık” denir.

Örneğin, tarımsal ürünlerin üretiminde yararlanılan, birden fazla dönemde üretim yapılmasına imkan veren kiraz ağaçları, ceviz ağaçları, incir ağaçları, zeytin ağaçları TMS 16’ya göre maddi duran varlıktır.

2.1.4. Canlı Varlık

Canlı varlık, hayatını idame ettiren hayvan veya bitkiye verilen addır (TMS 41, md. 5). Dolayısıyla bu çalışma kapsamında ele alınan gerek taşıyıcı bitkiler gerekse taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayan ve hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıklar, bu tür canlı varlıklara örnek teşkil etmektedir. Örneğin; kiraz ağaçları, ceviz ağaçları ve kavak ağaçları gibi.

2.1.5. Taşıyıcı Bitki

Taşıyıcı bitki; tarımsal ürünlerin üretilmesi için yetiştirilen, çoğu zaman bir hesap döneminden fazla ürün veren, genellikle kalıntı değeri çok düşük olan canlı bitkilere verilen addır. İncir, fındık, zeytin, elma, kayısı, vişne, ceviz gibi meyve ağaçları, taşıyıcı bitkilere örnek gösterilebilir (TMS 41, madde 5, TMS 16, md. 6).

Başka bir ifadeyle, tarımsal ürünlerin üretilmesi için istifade edilen, uzun dönemde üretim yapılması için yetiştirilen ve önemsiz kalıntı satışı dışında tarımsal ürün olarak satılması zor olan yaşayan bitkilere “taşıyıcı bitki” denir (Sava, 2014).

2.1.6. Taşıyıcı Bitki Statüsünde Sınıflandırılmayan Bitki

Tarımsal ürün (örneğin, kereste gibi) elde edebilmek için yetiştirilen bitkiler, işletmenin önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkiyi tarımsal ürün olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir olasılığın bulunması durumunda hem meyve hem de kereste üretebilmek için yetiştirilen bitkiler ve yıllık olarak üretilen mahsuller (örneğin hem arpa, domates, çavdar) bu sınıfa dahil edilen bitkisel varlıklar arasında yer almaktadır (TMS 41, md. 5A). Sözü edilen bu canlı varlıklar, taşıyıcı bitki statüsünde yani özellikli varlık olarak kabul edilmemektedir.

2.1.7. Biyolojik Dönüşüm

Canlı varlıklarda büyüme, bozulma, üretim ve dölleme süreci sonunda yaşanan niteliksel ve niceliksel değişimdir (TMS 41, md. 5). Başka bir ifadeyle canlı varlıkların yaşamı boyunca geçirmiş olduğu evrelere verilen addır. Örneğin, fidanın ağaç olması gibi.

2.1.8. Değerleme

İlgili canlı varlıkların değerlendirme günündeki olası değerinin, objektif verilere dayanarak tarafsız olarak belirlenmesine “değerleme” denir (Doğan ve Arslan, 2018). Örneğin, bir kiraz ya da fındık bahçesinde yetiştirilen ürünlerin para cinsinden ifade edilmesi.

2.1.8.1. Maliyet Modeli

Mali tablolarında herhangi bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değeriyle gösterilmesini ilke edinen modeldir (TMS 16, md. 30). Örneğin işletme varlıkları arasında yer alan bir binanın kayıtlı bedeli 5.000.000 ₺, birikmiş amortisman tutarı 1.000.000 ₺ ve yapılan değerleme sonucunda hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları 500.000 ₺ ise, bu varlığın bilanço bedeli, 3.500.000 ₺'dir.

2.1.8.2. Yeniden Değerleme Modeli

GUD'u güvenilir olarak ölçülebilen ilgili maddi duran varlık, aktifleştirildikten sonra, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş değeri esas alınarak izlenir. Yeniden değerlendirme sonucunda elde edilen tutar, söz konusu varlığın yeniden değerlendirme yapıldığı gündeki GUD'dan, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü tutarının indirilmesi sonucunda elde edilen tutardır (TMS 16, md. 31).

2.1.9. Gerçeğe Uygun Değer

Ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları tarafından yapılacak bilinen/normal bir işlemde, bir varlığın satış yapılarak elden çıkartılması veya bir borç tutarının devredilmesinde ödenecek değere "gerçeğe uygun değer" denir (TMS 16, md. 6).

2.1.10. Geri Kazanılabılır Değer

Bir varlığın (veya nakit yaratan birimin), satış maliyetleri indirilmiş GUD'u ile kullanım değerinden² büyük olanına verilen addır.

Başka bir ifadeyle geri kazanılabilir değer, varlığın net GUD ile kullanım değerinin karşılaştırılması sonucunda, bu değerlerden büyük olan değer, varlığın geri kazanılabilir değeri olarak ifade edilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019).

2.1.11. Devlet Teşvikleri

İşletmenin kendi iş alanı ile ilgili belli koşulları yerine getirmesi ya da gelecekte yerine getirme koşulu karşılığında ilgili işletmeye devlet tarafından yapılan kaynak transferidir. Bu transfer devletin işletmelere yapmış olduğu yardımı ifade etmektedir (TMS 20, Md.3).

2.2. Taşıyıcı Bitkiler ve Hasat Etmek Amacıyla Yetiştirilen Bitkisel Canlı Varlıklara İlişkin Muhasebeleştirme İlkeleri

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16'da izlenmesi kabul edildikten sonra, söz konusu bitkiler adına gerek dönem içinde gerekse dönem sonunda yapılan muhasebe işlemleri (ilk kayıt, değerlendirme, karşılık, amortisman ve devlet tarafından verilen teşvikler) hem daha önemli hem de daha özen isteyen özellikli

² İşletmenin varlıkları/nakit girişine neden olan birimlerinden edinilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının cari değeridir.

konular arasında yer almıştır (Keleş ve Özuluçan, 2020). Bu başlık altında, çalışmaya konu olan ilgili bitkisel canlı varlıklara ilişkin ilkeler (TMS 16, TMS 20 ve TMS 41 çerçevesinde) özetlenmiştir.

a. İlk kayda alınmasına ilişkin ilkeler;

- TMS 41'e göre, taşıyıcı bitkiler ile ilgili yapılan tüm muhasebe işlemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı dikkate alınarak yapılmak zorundadır.

- İlgili duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında dışarıdan alınıyorsa elde etme maliyeti, inşa olmasında üretim maliyeti, takasla edinilmesi durumunda ise GUD veya net defter değeri esas alınır (Özerhan ve Yanık, 2012).

- İlgili duran varlıkların; işletmeler tarafından geçmiş olayların sonucu elde edilmesi ve kontrolünde olması, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletmeye aktarılma ihtimalinin olması ve güvenilir olarak varlığın GUD veya maliyetinin ölçülebiliyor olması gerekir.

- Söz konusu bitkilerin aktifleştirilmesinde, ilgili bitkilerin gerekli durum ve konuma getirilmesine kadar katlanılan maliyetler esas alınır.

- Taşıyıcı bitkinin elde edilmesi ve yetiştirilmesi ile direkt ilişkili olan borçlanma maliyetleri, aktifleştirilir.

b. Amortismanla ilişkin ilkeler;

- TMS 16 kapsamına alınan taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlık olarak sınıflandırılmak zorundadır. Bu nedenle diğer maddi duran varlıklar gibi yararlı ömürleri dikkate alınarak amortismanla tabi tutulurlar.

- TMS 16'ya göre taşıyıcı bitkilerin ilk aktifleştirilmesi ve ilerleyen dönemlerde değerlendirme sürecinde ya "Maliyet Modeli ya da Yeniden Değerleme Modeli" tercih edilebilmektedir. Fakat maddi duran varlık sınıfındaki varlık kalemlerinin değerlemesinde hangi model tercih edilmiş ise, taşıyıcı bitkilerde de aynı modelin esas alınması gerekmektedir.

- İlgili varlıklar GUD ile aktifleştirilmiş ise, bu varlıklar aktiften çıkarılıncaya kadar, GUD ile değerlendirme yapılır.

- Maliyet Modeli ile değerlemeye tabi tutulan tarımsal ürün (kiraz, fındık, elma, süt gibi) veren taşıyıcı bitkiler amortismanla tabi tutulur.

- GUD ile aktifleştirilen canlı varlıklar amortismanla tabi tutulamaz.

- Canlı varlık, gerçek değeri ile ölçülemiyorsa, gerçeğe uygun alternatif değer de belirlenemiyorsa, canlı varlığın değeri (gelecek dönemlerde), ilk muhasebeleştirme tarihindeki kayıtlı değerinden birikmiş amortisman tutarı ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılık tutarı düşüldükten sonraki değerle izlemeye devam edilmelidir.

- Verim çağındaki taşıyıcı bitkiler için amortisman ayırmak zorunlu iken, henüz verim çağında olmayan taşıyıcı bitkiler için amortisman ayrılamaz. Yani amortisman ayırabilmek için söz konusu bitkilerin normal verim çağında olması gerekmektedir.
- İşletmenin söz konusu canlı varlıklardan daha uzun süre faydalanması ve biyolojik değişim nedeniyle değer düşüşüne neden olması gerekmektedir. Örneğin; kuruma, çürüme, donma, yıpranma gibi.
- Amortisman ayırmada alt bir limit bulunmamaktadır.
- Taşıyıcı bitkilerin elde edildiği dönemde maruz kalınan borçlanma maliyetleri taşıyıcı bitkinin maliyeti olarak muhasebeleştirilemez. Fakat özellikli taşıyıcı bitkilere ilişkin hesaplanan borçlanma maliyetleri söz konusu bitkilerin maliyetine ilave edilir ve hesaplanan yeni tutar üzerinden amortisman ayrılır.
- Taşıyıcı bitkiler için faydalı ömür belirlenirken, “yıl” ya da “üretim birimi/miktarı” esas alınır ve ilgili işletme tarafından tahminde bulunulur.
- İşletme, taşıyıcı bitkilere ilişkin faydalı ömrü ve kalıntı değerini her yıl revize eder. Eğer değişiklik var ise, değişikliklerin dikkate alınması zorunludur.
- Eğer gerekli olduğu kanaatine varılırsa, güncel durumu en iyi yansıtacak amortisman yöntemi tercih edilir.
- Taşıyıcı bitkiler verim çağına geldiğinde amortisman ayrılmaya başlanır. İlk yılda (varsa) ayrılamayan amortisman tutarı, faydalı ömrün bittiği tarihten itibaren sonraki zaman dilimlerinde ayrılır (TMS 16, TMS 41 ve Keleş, 2020).
- Taşıyıcı bitkilerde amortisman tabi tutar, kalıntı değer varsa, ilgili varlığın maliyet bedelinden söz konusu bu değer indirilerek amortisman hesaplanır.
- Taşıyıcı bitkilerin elde bulundurma süresine göre kıst amortisman hesaplanmak zorundadır.
- İşletmeye gelecekte fayda sağlamayacak olan taşıyıcı bitkiler ile satış amaçlı elde tutulan taşıyıcı bitkiler için amortisman hesaplama işlemi durdurulur (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2018).

c. Değerlemeye ilişkin ilkeler;

- TMS 41’e göre, canlı varlıkların değerlemesinde “GUD” esas alınmak zorundadır.
- GUD ile aktifleştirilen canlı varlıklar, yine aynı değerle değerlemeye tabi tutulur. Yani, sonradan (istisnai durum haricinde) maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulamaz.

- TMS 41'e göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildiklerinde ve gelecekteki raporlama dönemleri sonunda (GUD'un güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç), "GUD - Satış maliyeti" ile ölçümlenir.

- GUD'dan satış maliyeti düşülerek ölçümlemeye tabi tutulan canlı varlıklara ilişkin herhangi bir koşula bağlı olmaksızın verilen devlet teşvikleri, alacağın tahakkuk etmesi veya tahsilinde, ilgili sonuç hesabına (644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar- 644 0X Devlet Teşvik Gelirleri) doğrudan kaydedilir.

- Tespiti yapılan olumlu değerlendirme farkları 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları, olumsuz değerlendirme farkları ise 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabında izlenecektir.

- Aynı gruptaki varlıkların aynı değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmesi zorunludur.
- İlgili ürüne ilişkin aktif bir piyasanın olmaması durumunda, normal koşullarda altında piyasada oluşan ürünün son satış fiyatı, muadil (eşdeğer) ürünlerin piyasa fiyatı, güncel olarak hesaplanan ve geçerli olan sektör ortalaması dikkate alınabilir.

d. Teşviklere ilişkin ilkeler;

- Taşıyıcı bitkiler ile ilgili alınan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine yönelik "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" isimli standart yayımlanmıştır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS 20'de iki yaklaşımdan bahsedilmiştir. Bunlar; devlet teşviklerinin gelir tablosunda izlenmesini öngören "gelir yaklaşımı" ile devlet teşviklerinin bilançoda izlenmesini öngören "Sermaye yaklaşımı"dır.

- GUD'dan satış maliyeti indirilerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri koşullu olarak verilmiş ise, sadece ilgili koşullar yerine getirildiğinde kar ya da zararda 382/482 no.lu hesaptan 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar- 644 0X Devlet Teşvik Gelirleri hesabına aktarılır.

- Devlet teşviklerinin hak edilmesine ilişkin koşullar değişebilmektedir. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 3 yıl boyunca tarımsal faaliyet yapmasını, faaliyetin 3 yıldan kısa olması durumunda ise ilgili teşvik tutarının iade edilmesini şart koşabilir. Bu durumda, teşvik tutarı ancak 3 yıllık süre tamamlandığında, kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilebilir.

- Herhangi bir devlet teşvikinin, ilgili varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi yöntemiyle ölçülmüş canlı bir varlığa ait olması durumunda, TMS 20'nin uygulanması gerekmektedir (Bkz. TMS 41 ve Keleş, 2020).

• Devlet teşviklerinin mali tablolarda kar olarak izlenmesi durumunda, vergi matrahı ve dolayısıyla ödenecek vergi tutarı da artabilecektir (Doğan ve Arslan, 2018). Bu nedenle işletmeler vergi politikalarını esas alarak özenle uygulayacakları yöntemi seçmelidirler.

3. TAŞIYICI BİTKİLER VE HASAT ETMEK AMACIYLA YETİŞTİRİLEN BİTKİSEL CANLI VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI³

3.1. Genel Bilgiler

Bu bölümde öncelikle taşıyıcı bitkilere ilişkin daha sonra da tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkiler başka bir ifadeyle taşıyıcı bitki statüsünde kabul edilmeyen/sınıflandırılmayan diğer bitkisel canlı varlıklara ilişkin dönem içi ve dönem sonu yapılan/yapılma olasılığı olan muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Muhasebeleştirme aşamasında Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nin yetersiz kalması ve finansal tablolarda tekdüzeliğin, şeffaflığın, gerçeğe uygun bilgi sunumunun sağlanmasına ve evrensel nitelikte bilgi üretimine sağladığı katkı nedeniyle FRSUHP'de yer alan hesaplar tercih edilmiştir.

3.1.1. Taşıyıcı Bitkilere İlişkin Örnek Muhasebe Uygulamaları

Bu bölümde taşıyıcı bitki statüsündeki canlı varlıkların dönem içi ve dönem sonu muhasebe uygulamalarına ilişkin çok sayıda örnek ve açıklamalara yer verilmiştir.

Örnek 1: Konya'nın Ereğli'de faaliyet gösteren bir işletme, 2024 yılında dikmiş olduğu kiraz fidanları ile ilgili 250.000 ₺ tutarında (fidanın satın alınması, gübre, işçilik ücretleri, ilaçlama) ödeme yapmıştır. Ödeme nakit olarak yapılmıştır.

İşletmenin dikim yapılan 2024 yılında ve ilk ürünün alındığı 2025 yılında yapması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

I	/	
256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğ. M.D.V.		250.000
256 01 Yapılmakta Olan Yatırımlar		
256 01 01 Kiraz Fidanları		
256 01 02 İşçilik Giderleri		
256 01 03 İlaç Giderleri		
256 01 04 Gübre Giderleri		
100 Kasa		250.000
Taşıyıcı bitkiler ile ilgili yapılan peşin ödeme nedeniyle		
_____	/	_____

³ Bu bölümde "Abitter Özülucan, Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı, (Soru -Açıklamalı Cevap), 2019, Konya." adlı eserin 16. Bölüm'ünden yararlanılmıştır.

II	/	
271 Ağaçlar		250.000
271 01 Taşıyıcı Bitkiler		
271 01 01 Kiraz Ağaçları		
256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer		
Maddi Duran Varlıklar		250.000
256 01 Yapılmakta Olan Yatırımlar		
256 01 01 Kiraz Fidanları		
256 01 02 İşçilik Giderleri		
256 01 03 İlaç Giderleri		
256 01 04 Gübre Giderleri		
Kiraz fidanlarının ürün verme aşamasına gelmesinden		
dolayı yapılan aktarma nedeniyle		
	/	

Birinci yevmiye kaydında; taşıyıcı bitkinin (kiraz fidanının) yetiştirilmesi ile ilgili tüm gider unsurları, bilançoda işletmenin yetiştirilmekte (olgunlaşma aşamasında) olan duran varlıklarını (taşıyıcı bitkilerini) temsil eden 256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenmiştir.

İkinci yevmiye kaydında ise; taşıyıcı bitkinin (kiraz fidanının) yetiştirilmesi ile ilgili tüm gider unsurları, kiraz fidanının ürün vermesi (olgunlaşması) nedeniyle, 256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabından, işletmenin ürün (kiraz) veren (olgunlaşmış) duran varlıklarını (taşıyıcı bitkilerini- kiraz ağaçlarını) temsil eden 271 Ağaçlar (271 01 Taşıyıcı Bitkiler- 271 01 01 Kiraz Ağaçları) hesabına aktarılmıştır.

Örnek 2: Maliyet Modeli ile değerleme yapan bir işletme, kiraz ağaçlarını 31.12.2024 tarihinde değerlemeye tabi tutmuştur. Kiraz ağaçlarının defter değeri 250.000 ₺, geri kazanılabilir değeri ise 200.000 ₺ olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

	/	
730 Genel Üretim Giderleri		50.000
730 08 Taşıyıcı Bitkiler Değer		
Düşüklüğü Karşılık Giderleri		
257 Maddi Duran Varlıklar Değer		
Düşüklüğü Karşılıkları		50.000
257 01 Taşıyıcı Bitkiler Değer		
Düşüklüğü Karşılığı		
Taşıyıcı bitkilerde tespit edilen değer düşüklüğü		
Nedeniyle karşılık ayrılması		
(250.000 ₺ - 200.000 ₺)		
	/	

Kayıtlı değeri 250.000 ₺ olan kiraz ağaçlarının dönem sonunda GUD 200.000 ₺ olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla bitkisel canlı varlıklarda değer azalışı söz konusudur. TMS'nin esas ilkelerine (lafzı ve ruhu) göre bu azalış tutarının dikkate alınması gerekmektedir.

Azalış tutarı 50.000 ₺ (söz konusu Hesap Planı'na göre) ilgili fonksiyonel gider hesabının (730 no.lu hesap) borcuna, bu azalışın bilançoda temsil edildiği 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabının alacağına kaydedilmesi gerekir. Böylece, ilgili varlık bilançoda GUD'a uygun raporlanmış olacaktır.

Örnek 3: Maliyet Modeli ile değerlendirme yapan bir işletme, kiraz ağaçlarını 31.12.2024 tarihinde değerlemeye tabi tutmuştur. Kiraz ağaçlarının defter değeri 250.000 ₺, geri kazanılabilir değeri ise 280.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Söz konusu kiraz ağaçları için önceki yıldan (2023 yılı) ayrılan karşılık tutarı 50.000 ₺'dir.

Karşılığın iptali ile ilgili yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

/	
257 Maddi Duran Varlıklar Değer	
Düşüklüğü Karşılıkları	50.000
257 01 Taşıyıcı Bitkiler Değer	
Düşüklüğü Karşılığı	
730 Genel Üretim Giderleri	50.000
730 08 Taşıyıcı Bitkiler Değer	
Düşük. Karşılık Giderleri	
Taşıyıcı bitkilere ilişkin ayrılan değer düşüklüğü	
karşılığının iptali nedeniyle	
/	

2023 yılında, kiraz ağaçlarının kayıtlı bedeli 250.000 ₺, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı ise 50.000 ₺'dir. 2024 yılında yapılan değerlendirme sonrasında ilgili varlıkların geri kazanılabilir değeri 280.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Kiraz ağaçlarının değeri yükseldiği için, karşılık ayırmanın da nedeni ortadan kalkmış olmaktadır. Dolayısıyla karşılık iptal edilmek zorundadır. Söz konusu Hesap Planı'na göre (maddi duran varlıklar için) 257 no.lu hesap borçlandırılacak, karşılık ayırmak gereksiz olduğu için de ilgili fonksiyonel hesap (730 no.lu hesap) alacaklandırılacaktır.

Örnek 4: İşletme, Konya'nın Ereğli ilçesinde beyaz kiraz üretimi yapmaktadır. Kiraz ağaçlarının kayıtlı değeri 250.000 ₺'dir. Kiraz ağaçlarının faydalı ömrü 20 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca kiraz ağaçlarının yararlı ömrü sonunda kalıntı değerinin olmadığı kabul edilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre, Normal Amortisman Yöntemine göre amortisman hesaplayan bu işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

/	
730 Genel Üretim Giderleri	12.500
730 07 Amortisman Giderleri	
258 Birikmiş Amortismanlar	12.500
258 07 Taşıyıcı Bitki. Birik. Amort.	
Taşıyıcı bitkilere ilişkin amortisman giderleri nedeniyle	
- (1/20 Yıl = 0,05)	
- (250.000 ₺ x 0,05 = 12.500 ₺)	
/	

Yapısı gereği taşıyıcı bitkiler, diğer maddi duran varlıklar gibi amortismanla tabi tutulmak zorundadır. Çünkü zaman geçtikçe taşıyıcı bitkilerin yararlı ömrü, diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi azalmaktadır. Bu azalışın, yani maliyetin gidere dönüştürülmesi işleminin kayıtlara alınması gerekir. Ya da başka ifadeyle, maliyet, amortisman yoluyla giderleştirilmelidir. Bu bağlamda, giderler işletmenin fonksiyonları göz önüne alınarak muhasebeleştirildikleri için, hesaplanan amortisman tutarının 730 no.lu hesaba kaydedilmesi gerekir. Karşılığında da kiraz ağaçları maddi duran varlık olduğu için, 257 no.lu hesap alacaklandırılmalıdır.

Örnek 5: Konya'nın Ereğli ilçesinde beyaz kiraz üretimi yapan işletmenin kiraz ağaçları ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir.

- İşletmenin 31.12.2021 tarihli bilançosunda kayıtlı değeri 250.000 ₺ olan taşıyıcı bitkileri (kiraz ağaçları) mevcuttur.

- Söz konusu taşıyıcı bitkilere ait bugüne kadar (31.12.2024) ayrılan birikmiş amortisman tutarı 62.500 ₺'dir.

- Değerlemede, Yeniden Değerleme Modeli esas alınmıştır.

- İlgili varlıkların 31.12.2024 tarihindeki defter değeri 250.000 ₺ iken, birikmiş amortisman tutarı 62.500 ₺'dir.

- Kiraz ağaçlarının 31.12.2024 tarihinde geri kazanılabilir değeri 225.000 ₺'dir.

Yukarıdaki veriler esas alındığında, işletmenin değerlemeye ilişkin yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

271 Ağaçlar	50.000
271 01 Taşıyıcı Bitkiler	
271 01 01 Kiraz Ağaçları	
258 Birikmiş Amortismanlar	12.500
258 07 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amortismanı	
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	37.500
551 07 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları	
Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlemeye tabi tutulması	

Yukarıdaki veriler ve yapılan yevmiye kaydı esas alındığında, edinilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

-Bilançoda taşıyıcı bitkilerin net defter değeri 187.500 ₺'dir (250.000 ₺ - 62.500 ₺).

-Taşıyıcı bitkilerin geri kazanılabilir değeri 225.000 ₺, net defter değeri ise 187.500 ₺ olduğu için, yeniden değerlendirme artış oranı %20'dir ($225.000 \text{ ₺} - 187.500 \text{ ₺} = 37.500 \text{ ₺}$) ($37.500 \text{ ₺} / 187.500 \text{ ₺} = \%20$).

- Yapılan yeniden değerlendirme nedeniyle 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar (256 01 Taşıyıcı Bitkiler) hesabının değeri 50.000 ₺ ($250.000 \text{ ₺} \times 0,20$) artmıştır. 258 Birikmiş Amortismanlar hesabının değeri (yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle) 12.500 ₺ L ($62.500 \text{ ₺} \times 0,20$) artmıştır.

Örnek 6: Konya'nın Ereğli ilçesinde beyaz kiraz üretimi yapan işletmenin kiraz ağaçları ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir.

- Taşıyıcı bitkilerin (kiraz ağaçları) 31.12.2021 tarihi itibarıyla defter değeri 250.000 ₺'dir.
- Söz konusu taşıyıcı bitkilere ait bugüne kadar (31.12.2024) ayrılan birikmiş amortisman tutarı 62.500 ₺'dir.
- Değerlemede, Yeniden Değerleme Modeli esas alınmıştır.
- Kiraz ağaçlarının 31.12.2024 tarihi itibarıyla deftere değeri 250.000 ₺, birikmiş amortisman tutarı ise 62.500 ₺'dir.
- Kiraz ağaçlarının 31.12.2024 tarihinde geri kazanılabilir değeri 131.250 ₺'dir.
- 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabının kalanı 37.500 ₺'dir.

Yukarıdaki veriler esas alındığında, işletmenin yevmiye kaydı ve hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

/	
258 Birikmiş Amortismanlar	18.750
258 07 Taşıyıcı Bitkiler Birikmiş Amort.	
551 Maddi Duran Varlık. Yeniden Değ. Artış.	37.500
551 07 Taşıyıcı Bitkiler Yeniden Değerleme Artışları	
730 Genel Üretim Giderleri	18.750
730 08 Taşıyıcı Bitkiler Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	
271 Ağaçlar	75.000
271 01 Taşıyıcı Bitkiler	
271 01 01 Kiraz Ağaçları	
Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlemeye tabi tutulması	
/	

- Bilançoda taşıyıcı bitkilerin net defter değeri 187.500 ₺'dir. ($250.000 \text{ ₺} - 62.500 \text{ ₺}$)
- Taşıyıcı bitkilerin geri kazanılabilir değeri 131.250 ₺, net defter değeri ise 187.500 ₺ olduğu için, yeniden değerlendirme azalış oranı % 30'dur.

(187.500 ₺ - 131.250 ₺ = 56.250 ₺) (Yani, azalan tutar 56.250 ₺'dir.)

(56.250 ₺ / 187.500 ₺ = %30) (Yani, değer azalış oranı %30'dur.)

- Yeniden değerlemeye tabi tutulan 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar (256 01 Taşıyıcı Bitkiler- 256 01 01 Kiraz Ağaçları) nedeniyle ilgili hesapta 75.000 ₺ (250.000 ₺ x 0,30) azalma söz konusudur.

- 258 Birikmiş Amortismanlar hesabının değeri (yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle) 18.750 ₺ (62.500 ₺ x 0,30) azalmıştır.

Örnek 7: İşletme, Konya'nın Ereğli ilçesinde beyaz kiraz üretimi yapmaktadır. Kiraz ağaçlarının kayıtlı değeri 250.000 ₺'dir. Kiraz sezonunda satış maliyetleri düşülmüş GUD 50.000 ₺ tutarında hasat beklenmektedir.

Yukarıdaki bilgilere göre, işletme satış maliyetleri düşülmüş GUD'u 50.000 ₺ olmasını beklediği hasat için, aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapması mümkündür.

271 Ağaçlar	50.000
271 01 Taşıyıcı Bitkiler	
271 01 01 Kiraz Ağaçları	
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değer. Artış.	50.000
643 01 Taşıyıcı Bitki. Değerleme Artış.	
643 01 01 Kiraz Ağaçları	
Değerleme Artış.	
Taşıyıcı bitkide hesaplanan değer artışının ilgili canlı varlık hesabına yansıtılması nedeniyle	

Kiraz sezonunda satış maliyetleri düşülmüş GUD 50.000 ₺ olan hasat beklenmektedir. Dolayısıyla, kiraz henüz hasat edilmediği için, 15 Stoklar grubunda izlenmesi mümkün değildir. Henüz ürün haline gelmemiş ham (olgunlaşmamış) kirazlar, kiraz ağacının değerini artırdığı için esas alınan Hesap Planı'na göre, 271 Ağaçlar hesabının ⁴borçlandırılması karşılığında da 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabının alacaklandırılması gerekmektedir.

3.1.2. Hasat Etmek Amacıyla Yetiştirilen Bitkisel Canlı Varlıklara İlişkin Örnek Muhasebe

Bu bölümde taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayan başka bir ifadeyle tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkisel canlı varlıkların (örneğin; kavak, söğüt, ardıç, meşe, çam gibi) edinilmesi, değer artışının tespiti ve değer azalışının tespitine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

⁴ Bu hesap; uzun bir süre (1 yıldan fazla) ekonomik fayda elde edilmesi beklenen ağaçlar ve özel olarak yetiştirilen ormanlar için katlanılmak zorunda kalınan maliyetler ile bu tür varlıklardaki biyolojik değişimden dolayı oluşan değer değişimlerinin izlenmesi amacıyla kullanılır.

Örnek 1: Konya'nın Ereğli ilçesinde bir işletme, içinde 5.000 adet ağaç bulunan kavaklığı 125.000 ₺'ye satın almıştır. Toplam bedel, çek keşide edilerek ödenmiştir. Çekin vadesi 6 aydır. Ağaçların 4 yılda kesilecek duruma geleceği tahmin edilmektedir.

Yukarıdaki verilere göre işletme aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapabilecektir.

271 Ağaçlar	125.000
271 05 Kavak Ağaçları	
322 Verilen İleri Tarihli Çekler	125.000
Çek karşılığında satın alınan kavaklar nedeniyle	

Kavak ağaçları, işletmenin duran varlıkları arasında yer alacaktır. Kavakların, esas alınan Hesap Planı'na göre 271 Ağaçlar hesabında izlenmesi gerekmektedir. Kavak ağaçlarının satın alınması karşılığında vadeli (6 ay) çek keşide edildiği için, 322 no.lu hesap alacaklandırılmıştır.

Örnek 2: Tarım işletmeciliği yapan işletmeye ait veriler aşağıdaki gibidir.

-Kavak ağacı fidanlarının (30.06.2017 tarihinde peşin olarak) satın alma bedeli 50.000 ₺.

-Fidanların alındığı ₺.

-Kavak ağacı fidanlarının satın alındığı tarihten değerlendirme yapıldığı tarihe kadar (dönem sonuna kadar) katlanılan peşin gider tutarı 7.000 ₺.

-Kavak ağacı fidanlarının satış maliyetleri düşülmüş GUD 77.000 ₺

(80.000 ₺ - 3.000 ₺)

-Canlı varlık değer farkı 20.000 ₺ (77.000 ₺) - (50.000 ₺ + 7.000 ₺)

İşletmenin dönem sonunda kavak ağacı fidanlarında oluşan değer farkına ilişkin yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

271 Ağaçlar	20.000
271 05 Kavak Ağaçları	
643 Tarımsal Faaliyet. Değerleme Artış.	20.000
643 02 Taşıyıcı Bitki Olarak Sınıflandırılmayan Bitkilerde Değerleme Artışları	
643 02 01 Kavak Ağaçları Değerleme Artış.	
Kavak ağaçlarında tespit edilen değerlendirme artışları	

Canlı varlık değer farkı 20.000 ₺'dir. Kavak ağaçları söz konusu Hesap Planı'na göre 271 no.lu hesapta izlenmiştir. Kavak ağaçlarının değerindeki artıştan dolayı da 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabı alacaklandırılmıştır. Böylece hem bilançoda aktiflerin değeri hem de gelir tablosunda işletmenin gelirleri artırılmış olmaktadır.

Örnek 3: Kavak ağaçlarına ilişkin bilgiler şöyledir;

- Kavaklığın maliyet değeri 300.000 ₺'dir. Dönem sonunda yapılan değerleme sonucunda, kavakların piyasa değeri 275.000 ₺'dir.

- Nakliye ve pazar yeri için katlanılan giderler toplamı 5.000 ₺'dir.

Bu verilere göre işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

/	
653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme	
Azalışları	30.000
653 02 Taşıyıcı Bitki Olarak Sınıflandırılmayan	
Değerleme Azalışları	
653 02 01 Kavak Ağaçları	
Değerleme Azalışları	
271 Ağaçlar	
271 05 Kavak Ağaçları	30.000
Kavak ağaçlarında değer düşüklüğü nedeniyle	
/	

Kavakların satış maliyetleri düşülmüş GUD'u 270.000 ₺'dir. (275.000 ₺ - 5.000 ₺). Kavakların bilanço değeri ise 300.000 ₺ olduğu için, değer azalış zarar tutarı 30.000 ₺'dir. Bu azalış için söz konusu Hesap Planı'na göre 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları hesabının borçlandırılması, 271 Ağaçlar hesabının ise alacaklandırılması gerekmektedir. Böylece, bilançoda 271 no.lu hesap gerçek değerine indirgenmiş, değer azalış zararları ise 653 no.lu hesap aracılığı ile gelir tablosuna taşınmış olmaktadır.

3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulamalar

Bu bölümde işletmelerin koşullu ve koşulsuz olarak almış oldukları teşvikler ve teşvikin iptaline ilişkin muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Örnek 1: "X" İşletmesi ceviz ağacı yetiştirebilmek için Ziraat Odası'ndan 300.000 ₺ teşvik alacaktır⁵. Hak edilen söz konusu tutar, aynı gün işletmenin daha önce hesabının olmadığı Konya-Ereğli Halk Bankası Şubesi aracılığıyla tahsil edilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

⁵ Bu örnekte ilgili varlığın GUD'dan satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlık olduğu ve teşvikin koşulsuz olarak verildiği kabul edilmiştir.

107 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar	300.000
107 01 Banka Havaaleleri	
107 01 01 Konya Ereğli	
Ziraat Bankası	
644 Esas Faaliyetlerden	
Diğer Çeşitli Gelir ve	
Kazançlar	
644 03 Devlet Teşvik Gelir.	300.000
Hak edilen teşvik tutarının gelir olarak kaydedilmesi	

GUD'dan satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ait koşulsuz olarak alınan devlet teşvikleri, ilgili teşviklerin tahsile hazır hale gelmesi durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir (Bkz. TMS 41, Md. 34).

Bu örnekte, teşvik tutarı tahsile hazır hale gelmiş ve aynı gün ilgili tutar işletmenin daha önce hesabının olmadığı bankaya yatırıldığı için, 107 no.lu hesabın borçlandırılmasına karşılık, 644 no.lu hesap alacaklandırılmıştır.

Örnek 2: İşletme, kiraz üreteceğini taahhüt ederek 100.000 ₺'si cari yıla ait olmak üzere toplam 300.000 ₺ teşvik alacaktır. Hak edilen teşvik tutarı, aynı gün işletmenin daha önce hesabının olmadığı Konya-Ereğli Halk Bankası'na yatırılmıştır.

Teşvikin hak edilebilmesi için 3 yıl boyunca kiraz hasadı yapılması zorunludur. Eğer söz konusu süre boyunca herhangi bir yılda hasat elde edilemez ise, teşvik tutarı iade edilecektir.

Yukarıdaki verilere göre, yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

107 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar	300.000
107 01 Banka Havaaleleri	
107 01 01 Konya Ereğli	
Ziraat Bankası	
382 Alınan Devlet Teşvikleri	100.000
482 Alınan Devlet Teşvikleri	200.000
Şartlı alınan teşvik gelirleri nedeniyle	

Koşullu olarak alınan teşvikin hak edilebilmesi için, işletmenin 3 yıl boyunca kiraz hasadı yapması gerekmektedir. Teşvik tutarı, işletmenin hesabının olmadığı Halk Bankası'na yatırıldığı için (söz konusu Hesap Planı'na göre), 107 no.lu hesap borçlandırılmış, karşılığında 382 / 482 Alınan Devlet Teşvikleri hesabı alacaklandırılmıştır. Bu durumda işletme adına hem varlıklar (107) hem de yükümlülükler (382 / 482) artmıştır.

Örnek 3: Süresi içinde (3 yıl) her yıl hasat yapılması koşuluyla tahsili yapılan 300.000 ₺ tutarındaki teşvik ile ilgili sorun yaşanmamıştır.

Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

382 Alınan Devlet Teşvikleri	300.000	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar		300.000
644 06 Teşvik Gelirleri		
Koşullu olarak alınan teşvikin dönem geliri olarak kaydedilmesi nedeniyle		

Örneğe göre, işletme 3 yıl süreyle hasat yaptığı için, alınan teşvik tutarı işletme için yükümlülük olmaktan çıkmıştır. Bu durumda 382 no.lu hesabın borçlandırılması karşılığında, teşvikin hak edilmesi nedeniyle 644 no.lu hesap alacaklandırılmıştır. (Süresi kısa vadeye düştüğünde 482 no.lu hesaptan 382 no.lu hesaba aktarım yapıldığı unutulmamalıdır.).

İşletmenin gerekli koşulları sağlayamaması durumunda almış olduğu teşviki iade edeceği açıktır. Bu nedenle işletme aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılabilir.

382 Alınan Devlet Teşvikleri	300.000	
102 Bankalar		300.000
Koşullu olarak alınan teşvikin iade edilmesi nedeniyle		

4. SONUÇ

Tarım alanında faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası işletmelerin gerek bitkisel gerekse hayvansal faaliyetler nedeniyle yapmış oldukları işlemler için uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili oluşturmak (uluslararası şirketlerin konsolide finansal tablolarının anlaşılır bir şekilde oluşturulabilmesine de katkı sağlamak) amacıyla “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardı yayımlanmıştır. 30 Haziran 2014 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Financial Accounting Standards Board-IASB) tarafından yapılan bir düzenleme ile taşıyıcı bitkilerin yetiştirilme ve ürün verme süresinin uzun olması nedeniyle maddi duran varlık kapsamında olduğu kabul edilmiştir. Birebir Uluslararası Muhasebe Standartları’ndan çeviri olarak ülkemiz literatürüne giren TMS 41, KGK tarafından kabul edilen bu değişikliği dikkate alarak 12.11.2014 tarihinde yayınladığı tebliğler (30 ve 31 sıra no.lu) ile taşıyıcı bitkileri TMS 41 kapsamından çıkartarak, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı kapsamına almıştır. Böylece Türkiye’de tarımsal faaliyet kapsamında ele alınan canlı varlıklardan “taşıyıcı bitkiler” 01 Ocak 2016 tarihi ile birlikte TMS 16’ya göre muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla taşıyıcı bitki statüsünde kabul edilmeyen/sınıflandırılmayan diğer bitkisel canlı varlıklar yani tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkilerin (kavak, çalı, abanüs ağacı, ardıç ağacı, kayın ağacı, ılgın ağacı, çam ağacı ve günlük ağacı gibi) TMS 41 çerçevesinde muhasebe işlemleri yapılacaktır. Böylece Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’na paralel olarak yapılan bu düzenleme ile gerek yurt içinde gerekse uluslararası alanda

ortak bir finansal raporlama dilinin ve standart (yeknesak) mali tablo/tablolara düzenlenmesi hedeflenmiştir.

Bu çalışmada; tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması, bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olduğu taşıyıcı bitkiler ile tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkiler başka bir ifadeyle taşıyıcı bitki statüsünde kabul edilmeyen/sınıflandırılmayan diğer bitkisel canlı varlıklar irdelenmiştir. Söz konusu bu varlıkların biyolojik olarak her daim değişim içinde olmaları, muhasebe işlemlerinin diğer varlıklardan farklılaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca tarımsal faaliyetlerin dolayısıyla bitkisel canlı varlıkların kendisine has özelliklerinin (biyolojik dönüşüm) olması bu sektörü ve dolayısıyla muhasebe işlemlerini daha karmaşık ve özellikli hale getirmektedir. Şöyle ki söz konusu bitkisel varlıkların dikilmesi, yetiştirilmesi, ürün vermesi, değerlemesi, karşılık ayrılması, amortisman işlemleri ve teşviklerin duruma göre farklı olarak muhasebeleştirilmesi, tarım muhasebesini diğer muhasebe türlerinden zaman zaman ayırtmaktadır.

Bu çalışma hem taşıyıcı bitkilere hem de tarımsal ürün olarak hasat etmek amacıyla yetiştirilen bitkilere ilişkin dönem içi ve dönem sonu muhasebe uygulamalarını teori ve uygulama bütünlüğü içinde ele almak amacıyla hazırlanmıştır. Uygulamada yaşanan sorunları tespit edebilmek için meslek mensupları (özellikle SMMM'ler) ile birebir görüşülmüş, elde edilen veriler ışığında hem sektörün muhasebeleştirme dışındaki sorunları hem de bitkisel canlı varlıkların (taşıyıcı ve taşıyıcı olmayan bitkilerin) muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, karşılık ayrılması, amortisman ayrılması ve teşviklere ilişkin uygulamada sıklıkla karşılaşılan sorunlar tespit edilmiştir.

Bu sorunları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür;

- Tarımsal üretimin türünü seçmede iklim ve toprak şartlarının farklı olmasının ortaya koyduğu farklı/öngörülemez koşullar,
- Aynı toprakta aynı ürünün verimlilik açısından yarattığı sorunlar,
- İşgücü ihtiyacının mevsimlere göre farklı olması,
- Fiyat, verim, üretim gibi konularda yaşanan belirsizlikler. Dolayısıyla planlama, pazarlama, bütçeleme ve finansmanda yaşanan sorunlar,
- Ziraatta işçi birlik sendikalarının azlığı,
- Tarımsal üretimin her aşamasında makine kullanımının sanayideki kadar elverişli ve yaygın olmaması (Gökgöz, 2013).
- Tarım işletmelerinin önemli bir kısmında muhasebe kayıtlarının olmaması (Çetin ve Tipi, 2020).

- Çölleşme, erozyon ve toprak kaymaları,
- Kaliteli ve organik ürün yetiştirmede yaşanan sorunlar,
- Yetiştirilen ürünlere pazar bulmada yaşanan sorunlar,
- Kayıt dışı üretim ile ilgili yaşanan sorunlar,
- Hormonlu ürünler ile ilgili yaşanan sorunlar,
- Mevzuat ile ilgili yaşanan sorunlar (Çağlar, 2025),
- Tarımla uğraşan insanların bilinç/egitim düzeyinin düşük olması,
- Tarım işletmelerinin genellikle aile işletmesi olmaları nedeniyle kurumsallaşamamaları,
- İklim değişiklikleri (kuraklık, sel, ısı değişimi gibi),
- Geleneksel usullerle üretim, su ve vahşi sulama yönteminden kaynaklanan sorunlar,
- Lojistikte yaşanan sorunlar,
- Kalifiye/kalifiye olmayan işgücü sorunu,
- Girdi maliyetlerinin (mazot, ilaç, işçilik, tohum gibi) yüksek olması,
- Yatırım maliyetlerinin yüksek olması,
- Kooperatifleşememe sorunu,
- Politik ve finansal gelişmeler,
- Tarım işletmelerinin bazı girdilerinde (tohum, ilaç gibi) dışa bağımlı olunması ve kur farkları,
- Tarım sektörünün kendisine özgü özelliklerinin (dikim, büyüme, yetiştirme/yetiştirme, yaşlanma ve ölüm) ve koşullarının muhasebe uygulamalarında yarattığı sorunlar,
- Tarım sektöründe izlenen vergi politikalarının değişkenliği,
- Teşvik miktarının ve süresinin yetersiz olması,
- Kalifiye muhasebe personelinin yetersizliği,
- THP'nin yetersiz kalması,
- İlgili Standartların (TMS 16, 20 ve 41) anlaşılmasında yaşanan sorunlar.

Hem tarım sektörünün doğasından kaynaklanan hem de muhasebe uygulamaları adına yaşanan sorunlara çözüm üretebilmek amacıyla çalışmanın ilk bölümünde TMS 16 ve TMS 41 çerçevesinde kullanılan bazı kavramlar açıklandıktan sonra ikinci bölümde öncelikle taşıyıcı bitkilere ilişkin dönem içi ve dönem sonu çok sayıda muhasebe uygulamalarına (taşıyıcı bitkilerin; dikilmesi, meyve verme

aşamasına gelmesi, yıl sonunda değerlemeye tabi tutulması ve karşılık ayrılması, ertesi yıl karşılık işleminin iptali, yeniden değerlendirme işleminin yapılması, hasat işlemlerinin değerlendirilmesi) yer verilmiştir. Daha sonra taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayan bitkisel diğer canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalar (kavak ağacının edinilmesi, değer artışı ve azalışına ilişkin örnekler) yapılmıştır. Bu bölümün sonunda ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalar (teşvikin doğrudan gelir kaydedilmesi, teşvikin koşullu alınması ve taahhüt edilen koşulların yerine getirilmesinden sonra söz konusu teşvikin gelir kaydedilmesi ve teşvikin iptali) yapılmıştır. Taşıyıcı bitkiler ve taşıyıcı bitki sınıflamasında yer almayan diğer bitkisel canlı varlıklara ilişkin uygulamaların yapılmasında “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı”nda yer alan hesaplar kullanılmıştır. Bunun nedeni THP’nin kesinlikle yetersiz olması ve söz konusu bitkisel varlıkların muhasebeleştirilme sorunlarına Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nın çözüm üretmesidir. Ayrıca; mali tablolarda tekdüzeliğin, şeffaflığın, gerçeğe uygun bilgi sunumun sağlanması, evrensel nitelikte bilgi üretimine verdiği destek ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’na geçiş sürecinin hızlandırılmasına katkı sağlanması da amaçlanmıştır. Fakat Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nın dili THP’ye göre her ne kadar daha sade olsa da bazı hesap/hesap gruplarına ilişkin açıklamaların daha net ve anlaşılır olması ve örneklerle desteklenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde TMS 16 ve TMS 41’de yapılan açıklamaların da sadeleştirilmesi ve daha çok örneklerle desteklenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde farklı uygulamalar mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını zorlaştırmaktadır.

KAYNAKÇA

- 5488 Sayılı Tarım Kanunu. (2006). T.C. Resmî Gazete (Sayı: 26149), 25 Nisan 2006. 23 Kasım 2025 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060425-1.htm> adresinden erişildi.
- Çağlar, S., (2025). *Cumhuriyetimizin ikinci yüzyılının şafağında Niğde'nin sosyal ve ekonomik durumu*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çetin, B. ve (2020). *Tarımsal finansman*. Geliştirilmiş 3. Basım. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Çetin, B. ve Tipi T. (2020). *Tarım muhasebesi uygulamalı örneklerle*. Güncellenmiş 4. Basım. Ankara. Nobel Yayınevi.
- Demirci Ş. ve İsker Ö. (2019). Türkiye Muhasebe Standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 21(2), 282-304.
- Doğan, Z., Arslan, S. (2018). Tarımsal Faaliyetler Standardı: TMS-41 Çerçevesinde Su Ürünlerinin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 10(4), 1047-1065.

- Erduru, İ. (2020). Etlik piliç yetiştiren işletmelerde üretim faaliyetlerinin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında raporlanma esasları. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(1), 69-87.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı. (t.y). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu* içinde. 21 Kasım 2025 tarihinde https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Finansal%20Raporlama%20Standartlarına%20Uygun%20Hesap%20Planı%20_18.07.pdf adresinden erişildi.
- Gökgez A.(2013). *Tarımsal faaliyet muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Kaygusuzoğlu, M. ve Emer, M. A. (2023). TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkiler ve muhasebeleştirme uygulamaları: Antep fıstığı örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(2), 1485-1503.
- Keleş D. (2020). Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde özellikli konular: amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşviklerinin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde incelenmesi. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(2), 47-63.
- Keleş, D., & Özulucan, A. (2020). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi: fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesinde uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(2), 343-363. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.690019>
- Lech, M. ve Kamieniecka, M. (2014). *Valuation of tangible fixed assets at the moment of transition to the IFRS/IAS (Based on KGHM JSC.)*. Management Knowledge and Learning International Conference. Portoroz, Slovenia.
- Mortaş M. ve Denk O. (2022). Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre antep fıstığı üretim bahçesinin tesis edilmesi ve faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi üzerine bir uygulama. *Pearson Journal of Social Sciences & Humanities Dergisi*. 7(22), 204-221.
- Örten R., Kaval H. ve Karapınar A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları 2019 TMS-TFRS*. Gözden Geçirilmiş 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan Y. ve Yanık S. (2012). IFRS / IAS ile uyumlu TMS / TFRS açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Güncelleştirilmiş 2. Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özulucan A. ve Deran, A. (2019). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25(2), 1-22.

- Özulucan A. (2019). Teori ve uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları test kitabı (soru -açıklamalı cevap), 2019, Konya: Çizgi Kitabevi.
- Paksoy, Ö. B. (2019). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve bir badem bahçesinde uygulama. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*. 56(3), 1522-1542.
- Sağlam N., Yolcu M.ve Eflatun A. O. (2018). *Örneklerle UFRS kayıtları*. 4. Baskı. Ankara: MuhasebeTR.
- Sava, R. (2014). Accounting for biological assets. *Revista Economica*. 66(5), 101-111.
- Siddiqua, J. ve Hasan, M. (2010). Financial reporting on property, plant and equipment by the listed companies in bangladesh. *ASA University Review*. 4(2), 107-116.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar. (t.y). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu* içinde. 18 Kasım 2025 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf adresinden erişildi.
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. (t.y). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu* içinde. 21 Kasım 2025 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_20_2018.pdf adresinden erişildi.
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler. (t.y). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu* içinde. 20 Kasım 2025 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2041.pdf> adresinden erişildi.
- Yalçın, E. ve Şendurur U. (2021). Tarım işletmelerinde bahçe bitkileri üretim faaliyetlerinin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *İşletme Akademisi Dergisi*. 2(2): 155-175.
- Yazan. Ö. ve Kaya, U. (2011). Canlı varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1, 27-42.