



TMS 16 ve TMS 41 Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi: Sofralık Üzüm Üretimi Üzerine Bir Uygulama

Accounting for Bearer Plants within the Scope of IAS 16 and IAS 41: An Application on Table Grape Production

Ahmet Alataş a*

a Öğr.Gör.Dr., Manisa Celâl Bayar Üniversitesi, Saruhanlı Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Manisa/Türkiye, ahmetalatas@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7173-0639

MAKALE BİLGİSİ

ÖZ

Makale Türü

Araştırma Makalesi

Anahtar Kelimeler

TMS 41
Maddi Duran Varlıklar
Taşıyıcı Bitkiler
Üzüm

Geliş Tarihi : 11 Mayıs 2025

Kabul Tarihi: 15 Eylül 2025

Çalışma, muhasebe standartları kapsamında maddi duran varlık sayılan taşıyıcı bitkilerden sofralık üzümün üretim sürecine ilişkin maliyetlerin, Türkiye muhasebe standartları doğrultusunda nasıl muhasebeleştirileceğini uygulamalı olarak ele almayı amaçlamaktadır. Uygulamada kullanılan veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü tarafından yürütülen, sektörel çalışmaları yönlendirmek amacıyla, kurum arşivi için belirli aralıklarla yapılan düzenli saha çalışmalarıyla elde edilen 2021-2024 yılları arasındaki verilere dayanmaktadır. Enstitünün; 2021-2023 yılları arasındaki tesis yatırım verileri, 2024 yılından da hasat dönemi verileri uygulamaya dâhil edilmiştir. Uygulama sonucunda; üç yıllık tesis sürecinde en yüksek maliyetin ikinci yılda olduğu, bu artışın doğrudan dikim sisteminin uygulanması ve sabit sermaye yatırımlarına yönelik giderlerin ilgili yılda yoğunlaşmasından kaynaklandığı, üzüm asmalarının verim dönemine geçmesiyle birlikte, birikmiş maliyetler, aynı hesabın altında açılan “Taşıyıcı Bitkiler” alt hesabında aktifleştirme işleminin gerçekleştirilebildiği, bir dekarlık üzüm üretimi için yapılan işlemler ve maliyet unsurlarının TMS 41 kapsamında değerlendirildiğinde; toplam üretim maliyeti 26 441 TL, hasat anındaki net gerçeğe uygun değer ise 50 000 TL olduğu görülmüştür.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Article Type

Research Article

Keywords

TAS 41
Tangible Fixed Assets
Bearer Plants
Grapes

Received: May, 11, 2025

Accepted: Sep, 15, 2025

The study aims to practically address how to recognize the costs related to the production process of table grapes, which are considered as tangible fixed assets within the scope of accounting standards, in line with Turkish accounting standards. The data used in the application are based on the data between 2021 and 2024, which were obtained through regular field studies conducted by Manisa Viticulture Research Institute for the archive of the institution in order to guide sectoral studies. The Institute's plant investment data from 2021 to 2023 and harvest period data from 2024 were included in the application. As a result of the application; the highest cost in the three-year facility process occurred in the second year, this increase was due to the implementation of the direct planting system and the concentration of expenses for fixed capital investments in the relevant year, with the transition of the grape vines to the yield period, the accumulated costs can be capitalized in the “Carrier Plants” sub-account opened under the same account, when the transactions and cost elements for the production of one decare of grapes are evaluated within the scope of TAS 41; total production cost is 26 441 TL and the net fair value at the time of harvest is 50 000 TL.

Extended Abstract

Aim: Agricultural activities are of strategic importance on a global scale. Bearer plants, one of the main components of these activities, are among the assets that provide continuous economic benefits to agricultural enterprises by producing crops for many years. The extension of TAS 16 Property, Plant and Equipment Standard to bearer plants with an amendment made in 2014 necessitated a new approach to accounting for these assets. With this amendment, bearer plants such as fruit-bearing trees and vineyards were removed from the scope of TAS 41 and started to be recognized in accordance with TAS 16. In the literature, it is seen that there are applied studies on

* Sorumlu Yazar / Corresponding Author

Atıf/Cite as: Alataş, A. (2025). TMS 16 ve TMS 41 Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi: Sofralık Üzüm Üretimi Üzerine Bir Uygulama. *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi*, 9(2), 902-922. <https://doi.org/10.29216/ueip.1696978>



Bu makale, Creative Commons Atıf (CC BY) lisansının hüküm ve koşulları altında dağıtılan açık erişimli bir makaledir. / This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license.

the reflection of this change in practice, especially on certain plant species of pistachio nuts. Grapes are one of Turkey's strategic agricultural crops in terms of both production volume and export value. Although grape is a product that does not require a special climatic condition in our country and is grown in many regions, this application, which is based on Manisa province where it is intensively located, aims to exemplify the reflections of accounting standards in practice and to clarify the literature. The purpose of this study is to demonstrate practically how the costs related to the production process of table grape, which is a carrier plant, will be recognized within the framework of TAS 16 and TAS 41 standards and the chart of accounts in accordance with these standards. The reason for choosing table grapes in this study is that although the accounting practices for carrier plants are included in the literature, the existing studies do not include enough practical examples specific to this product.

Methods: In this research, applied method is used. The activities related to the production process of table grapes, which is a carrier plant, and the accounting process of these activities are discussed within the framework of accounting standards and the chart of accounts in accordance with these standards. The application was carried out on the basis of one decare of vineyard area. The data used in the application is based on the technical data for the years 2021-2024 obtained by the Department of Agricultural Economics of the Manisa Viticulture Research Institute of the Ministry of Agriculture and Forestry of the Republic of Turkey through regular field studies carried out periodically to contribute to the institutional archive in order to guide sectoral studies. In this context, data from 2021-2023 were used for the plant investment process and data from 2024 were used for the harvest period. In this way, care was taken to ensure that the data obtained are both site-specific and compatible with local agricultural practices. In the first stage of the study, cost elements related to the facility process such as planting, maintenance, infrastructure investment and land use were evaluated within the scope of TAS 16, while the transactions related to production activities and the costs incurred in these processes were analyzed within the framework of TAS 41.

Findings: The study focuses on the costs of table grape production, which is one of the carrier plants. The establishment period activities of grape vines and the cost elements related to planting, maintenance, infrastructure investments and land use related to these activities were determined in detail and accounted for in accordance with TAS 16. The expenditures made in this process were monitored under the “256 Construction in Progress and Other Tangible Fixed Assets” account under the “Construction in Progress Carrier Plant Investments” auxiliary account in accordance with the accounting standards account plan. When the grape vines entered the productivity period, these costs were transferred to the “Carrier Plants” sub-account opened under the same main account and the capitalization process was completed. The costs of table grapes for the first three years covering the investment period were realized as 6 599 TL in the first year, 29 666 TL in the second year and 8 017 TL in the third year, totaling 44 281 TL. In the fourth year, since the cost can be reliably determined, the revaluation value increase of the investment in question has been determined. This increase was reflected to the account numbered 522 and the asset value of the investment was updated. As a result of the calculations related to the production period, the total production cost per decare of table grapes was determined as 26 441 TL and the net fair value at the time of harvest was determined as 50 000 TL Accordingly, the increase in value amounting to 23 559 TL has been recognized in account 643 in accordance with the accounting standards in accordance with TAS, based on the fair value of the agricultural product determined by deducting the selling costs at the point of harvest. Harvested table grapes are sold in cash for 65 000 TL

Conclusion: This study examines the accounting process for bearer plants, which represent an important area in agricultural accounting practices, within the framework of accounting standards and standardized chart of accounts principles and examines the investment and production period activities of table grapes and the costs of these activities with an applied approach. Through the accounting practices developed on the basis of field data, technical expert opinions and standards-based regulations, the practical application of theoretical knowledge has

been demonstrated in a concrete way. In the literature, the accounting process of bearer crops generally uses “258 Construction in Progress” accounts for the investment process and “256 Other Tangible Fixed Assets” accounts for the transition to the productivity period, while in this study, the entire process was monitored through a single structure under the “256 Construction in Progress and Other Tangible Fixed Assets” account with the accounting standards account plan and sub-accounts specific to bearer crops were proposed under this account. In addition, the activities related to table grape production for a year and the costs arising from these activities were calculated on an average decade basis. In this respect, the study presents a concrete and systematic accounting process to strengthen the harmonization of accounting practices for table grape-specific agricultural production activities with the relevant financial reporting standards and provides a guiding framework for practitioners in this respect.

1. Giriş

Tarım sektörü, yalnızca gıda üretimi ile sınırlı kalmayan aynı zamanda çeşitli endüstri kollarına hammadde sağlayan yapısıyla küresel ölçekte stratejik bir ekonomik faaliyet alanı olarak öne çıkmaktadır. Nüfus artışı, iklim değişikliği, tarım arazilerinin miras vb. yollarla bölünerek ekonomikliğin yitirilmesi ve tarım arazilerinde yaşanan daralmalar bu sektördeki faaliyetlerin sürdürülebilirliğini ve verimliliğini artırma gerekliliğini doğurmuş; bunun sonucunda da geleneksel üretim yöntemlerinden teknolojik ve kurumsal boyutu yüksek modern üretim anlayışına geçiş hız kazanmıştır. Bu dönüşüm, tarım işletmelerinin sayıca artmasına ve faaliyetlerinin çeşitlenmesine yol açmış; geleneksel nokta da mali işlemlerin sistemli ve şeffaf biçimde kayıt altına alınmasını zorunlu kılmıştır.

Tarımsal muhasebe, tarım işletmelerinde gerçekleşen mali nitelikli işlemlerin kayıt altına alınması, analiz edilmesi ve raporlanması yoluyla yönetsel kararların alınmasına olanak sağlayan, aynı zamanda üretim koşullarına bağlı değişkenlik gösteren maliyetlerin belirlenmesinde temel rol üstlenen bir muhasebe dalıdır (Yalçın ve Şendurur, 2021: 159). Tarım işletmelerinde yürütülen faaliyetlerin doğru ve güvenilir şekilde muhasebeleştirilmesi, bilgi kullanıcılarının karar alma süreçleri açısından önem arz etmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda muhasebe literatüründe tarımsal faaliyetlere özgü ilk sistematik düzenleme, 2000 yılında yayımlanan 41 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 41) ile yapılmıştır. Türkiye’de ise bu düzenlemeye uyum kapsamında, 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS 41) yürürlüğe girmiştir. TMS 41 kapsamında, canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı belirlenmiştir. Ancak 2014 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan değişiklikte, uzun ömürlü ve düzenli ekonomik fayda sağlayan bitkisel varlıklar olan taşıyıcı bitkiler, TMS 41 kapsamından çıkarılmış ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alınmıştır (Keleş ve Özulucan, 2020: 345; Yazarkan, 2016: 410). Türkiye’de de bu değişiklik 12 Kasım 2014 tarihli Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tebliği ile hayata geçirilmiş ve taşıyıcı bitkilerin 2015 yılı itibarıyla TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Taşıyıcı bitkiler; birden fazla hesap dönemi boyunca üretim faaliyetlerinde kullanılan doğrudan satılmayıp düzenli ürün sağlayan ve ekonomik fayda üreten bitkilerdir. Üzüm asma, zeytin ağacı, fındık ve benzeri bitkiler bu kapsamdadır. TMS 16’nın 6. maddesinde tanımlandığı üzere, bu varlıklar amortisman tabi maddi duran varlık olarak değerlendirilmekte, tesis dönemi boyunca yapılan dikim, bakım, toprak hazırlığı ve yatırım amaçlı diğer harcamalar “yapılmakta olan yatırımlar” hesabında takip edilmekte; verim dönemine geçildiğinde ise amortisman tabi tutulmaktadır. Buna karşılık, bu bitkilerden elde edilen ürünler, hasat anında TMS 41 hükümleri

çerçevesinde “gerçeğe uygun değer” üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Böylece taşıyıcı bitki ve ürün ayrımı üzerinden muhasebeleştirme süreçleri çift yönlü bir yapıya kavuşmuştur (Kaya ve Atasel, 2016: 132; Paksoy, 2021: 1523).

Bu çalışmanın temel amacı, taşıyıcı bitki niteliği taşıyan üzüm asmalarından elde edilen sofralık üzümün üretim sürecine ilişkin maliyetlerin, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini uygulamalı olarak ortaya koymaktır. Türkiye, dünya genelinde önemli bir üzüm üreticisi konumunda olup, özellikle Manisa ili üretim hacmi bakımından ülke bağıcılığının merkezini oluşturmaktadır. Ancak literatürde, sofralık üzüm üretim süreçlerine ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesine dair ilgili muhasebe standartları çerçevesinde gerçekleştirilen uygulamalı çalışmalara yer verilmediği görülmektedir. Bu durum, sektörde muhasebe uygulamalarının standartlara uygun biçimde yürütülmesine yönelik farkındalığın sınırlı kalmasına neden olmakta ve konuya ilişkin akademik çalışmalara duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Bu bağlamda söz konusu çalışma, sofralık üzüm üretiminde yürütülen faaliyetleri ve bu faaliyetlere ilişkin maliyet unsurlarını belirlemekte; bu giderlerin muhasebeleştirilmesini TMS 16 ve TMS 41 hükümleri doğrultusunda yapılandırmaktadır. Uygulamada kullanılan veriler, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Tarım Ekonomisi Bölüm Başkanlığı tarafından yürütülen, sektörel çalışmaları yönlendirmek amacıyla, kurum arşivi için belirli aralıklarla yapılan düzenli saha çalışmalarıyla elde edilen 2021-2024 yılları arasındaki verilere dayanmaktadır. Sürecin anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini artırmak amacıyla analizler dekar bazında gerçekleştirilmiştir. Üretim dönemi giderleri, standartlara uygun hesap planı çerçevesinde aşamalı olarak muhasebeleştirilmiştir. Bu yönüyle çalışma, taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünlerin sofralık üzüm örneği üzerinden muhasebeleştirilmesine ilişkin literatüre, özgün ve uygulamaya yönelik açıklık kazandırmayı hedeflemektedir. Çalışma; kavramsal çerçeve, literatür incelemesi, uygulamalı analiz ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

2. Taşıyıcı Bitkilerin Tanımı, Sınıflandırılması ve Muhasebeleştirme Esasları

Tarımsal faaliyetler, canlı hayvan veya bitki gibi canlı varlıkların satış ya da yeniden üretim süreçlerinde kullanılmak üzere tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesini ve bu sürecin işletme tarafından yönetilmesini kapsayan geniş kapsamlı bir ekonomik faaliyettir (Suteja vd., 2024: 472; TMS 41, prf. 4–5). Bu süreçte elde edilen tarımsal ürünler –örneğin koyundan yün, mandıra hayvanından süt, üzüm asmasından toplanan üzüm gibi– canlı varlıklardan ayrılan *tarımsal ürünleri* ifade ederken; *hasat*, bu ayrışma anını ya da canlı varlığın üretim döngüsünün sona erişini temsil etmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 2006 yılında yürürlüğe girmesiyle canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesine dair esaslar belirlenmiştir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018: 84). TMS 41’e göre canlı varlıklar iki ana gruba ayrılır: *tüketilen canlı varlıklar* (örneğin buğday, arpa gibi tek yıllık bitkiler) ve *taşıyıcı canlı varlıklar* (örneğin üzüm asmaları, palmye, çay çalılığı gibi).

2014 yılında yapılan düzenleme ile bazı bitkisel varlıklar için “taşıyıcı bitki” kavramı getirilmiştir. Düzenleme ile taşıyıcı bitkiler, doğrudan satışa konu edilmediği, uzun vadeli tarımsal ürün üretimi için kullanıldığı ve ekonomik fayda sağladığı için TMS 41 kapsamında çıkarılarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamına alınmıştır (Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023:1489; Yazarkan, 2016:414). Canlı varlıkların bilanço kalemi (varlık) olarak muhasebeleştirilebilmesi (aktifleştirilmesi) için işletmenin kontrolüne geçmiş olması ve gelecekte ekonomik fayda sağlayacağını makul şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir (Islam vd., 2022:177). Taşıyıcı bitkiler, uzun vadeli kullanım ömürleri boyunca düzenli ekonomik fayda sağladıkları ve zamanla değer kaybına uğradıkları için diğer maddi duran varlıklar gibi amortisman tabi tutulmaları gereken varlıklardır (Renaldo et al., 2025: 83). Bu yönüyle, tarımsal muhasebe iki farklı muhasebe standardı etrafında yapılandırılmıştır. Taşıyıcı bitkiler için TMS 16, bu bitkilerden elde edilen ürünler için ise TMS 41 hükümleri geçerlidir.

Tablo 1. Canlı Varlıklar, Tarımsal Ürünler ve Hasattan Sonra Ortaya Çıkan Ürünler

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürün	Hasattan Sonra Ortaya Çıkan Ürünler
Koyun	Yün	Yün İpliği, Halı
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde etmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk Bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

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

Kaynak: TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı Madde 4. (akt. Paksoy, 2021:1524).

Tablo 1'de yer alan örneklerden de görülebileceği üzere, TMS 41 standardı kapsamında canlı varlıklar; bu varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler ve bunların hasat sonrası işlem görmesiyle ortaya çıkan nihai ürünler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Standart, taşıyıcı bitkilerin tanımına açıklık getirmekle birlikte, bu tanıma karşılayan bitki türlerine ilişkin verdiği örnekler sınırlayıcı değildir. Bu nedenle, çay çalılıkları, palmiye ağaçları, meyve ağaçları ve üzüm asmaları gibi uzun ömürlü ve yalnızca ürün üretimi amacıyla elde tutulan bitkiler, taşıyıcı bitki olarak değerlendirilmekte ve TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Buna karşılık, bu bitkilerin üzerinde yetişen tarımsal ürünler (örneğin üzüm, palmiye meyvesi veya çay yaprağı), hasat edildikleri anda TMS 41 hükümlerine göre tarımsal ürün olarak sınıflandırılmakta ve gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyeti düşülerek finansal tablolara yansıtılmaktadır (Paksoy, 2021:1524; TMS 41, prf. 12–13). Üzüm asmaları, bu yönüyle taşıyıcı bitki tanımının tipik bir örneğini oluştururken; kavak, mısır ya da buğday gibi kısa ömürlü ya da kesim amacı taşıyan bitkiler ise tüketilen canlı varlıklar kapsamında değerlendirilmekte ve farklı muhasebeleştirme esaslarına tabi tutulmaktadır (Keleş ve Özulucan, 2020: 247; TMS 41, prf. 5/A). Ayrıca, Kavramsal Çerçeve 'ye göre geçmiş olaylardan kaynaklanmaları, işletmenin kontrolünde bulunmaları ve gelecekte ekonomik fayda sağlamaları nedeniyle taşıyıcı bitkiler varlık niteliği taşımakta; fiziksel yapıları ve uzun vadeli kullanım amaçları itibarıyla maddi duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır (Gökgöz ve Temelli, 2016:144-145).

Taşıyıcı bitkiler, *verimlilik-üretim* noktasına ulaşana kadar *Yapılmakta Olan Yatırımlar* olarak izlenirken; verimliliğe ulaşmasıyla birlikte bilançoda duran varlık olarak aktifleştirilmekte ve amortisman tabi tutulmaktadır (Gökgöz ve Temelli, 2016: 146; Yazarkan, 2016: 420). Bu süreçte katlanılan maliyet yalnızca ilk edinme bedelini değil; dikim, bakım, arazi hazırlığı, profesyonel danışmanlık, borçlanma giderleri gibi doğrudan ilişkilendirilebilir tüm harcamaları içermektedir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018: 86; Keleş ve Özulucan, 2020: 348; TMS 16, md. 6, 16–17). Taşıyıcı bitkiler, canlı varlık niteliği ve sınırlı ekonomik ömürleri dolayısıyla, biyolojik dönüşüm süreci boyunca uğradıkları fiziksel ve ekonomik değer kayıplarını yansıtmak amacıyla, yararlı ömürleri süresince amortisman tabi tutulmaktadır. Bu amortisman süreci, söz konusu varlıkların ekonomik ömrü boyunca düzenli ve sistematik bir şekilde finansal tablolara yansıtılmasını esas almaktadır (Gökgöz ve Temelli, 2016: 151; Özulucan ve Doğan, 2024: 121). Genelde normal veya azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayrılabilirken, ürün miktarının belirsizliği nedeniyle üretim miktarı yöntemi uygulanmamaktadır (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 37-38; Paksoy, 2021: 1527). Değerleme açısından işletmeler, maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birini seçmeli ve bu politikayı varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır (TMS 16, md. 29–34).

Tüm bu süreçler dikkate alındığında, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinin hem uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hem de tarımsal üretimin yapısal özelliklerine uygun şekilde yürütülmesi mümkün hâle gelmektedir.

3. Türkiye’de Bağcılık Sektörü ve Ekonomik Katkısı

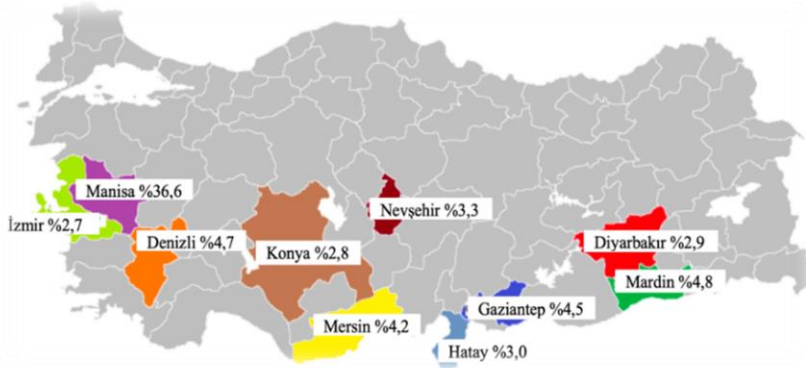
Tarım sektörü, ekonomik kalkınma sürecinde temel bir rol üstlenmekte; nüfusun beslenmesi, istihdama katkı sağlaması ve sanayiye hammadde sunması gibi işlevleriyle stratejik önemini sürdürmektedir (Yalçın ve Şendurur, 2021: 158). Bu bütünsel katkı içinde yer alan bağcılık faaliyetleri ise, Türkiye’nin hem tarihsel tarım mirasının bir parçası hem de günümüzde sofralık üretim ve ihracat açısından öne çıkan alt sektörlerinden biridir.

Bağcılık, tarihsel süreçte Anadolu’nun tarımsal kimliğini şekillendiren en eski faaliyetlerden biri olarak ön plana çıkmaktadır. Arkeolojik bulgular, üzüm asmasının yaklaşık 10 000 yıl önce Anadolu ve çevresinde doğal olarak yetiştirildiğini ortaya koymakta olup, Türkiye bu yönüyle asmanın anavatanı kabul edilmektedir. Günümüzde Türkiye, yaklaşık 1 500 üzüm çeşidine ev sahipliği yapmasına rağmen, ekonomik ölçekte üretimi yapılan çeşit sayısı 50–60 ile sınırlıdır. Türkiye’deki yaş üzüm üretiminin tüm meyve üretimi içindeki payı %30.7’dir. 2021 yılı itibarıyla toplam 3.9 milyon dekar bağ alanında 3.67 milyon ton üzüm üretilmiş, bu üretimin %50.6’sı sofralık olarak değerlendirilmiştir. 2024 yılına gelindiğinde ise üretim miktarı 3.46 milyon tona gerilemiş olsa da sofralık üzüm oranı %52.6’ya yükselmiştir. Özellikle iri taneli yapısı, aromatik karakteri ve taşıma dayanıklılığı sayesinde sofralık üzüm, tüketici tercihinde öne çıkan bir ürün niteliği taşımaktadır (TAGEM, 2022; 1-2; TÜİK, 2024; Yasan Ataseven, 2024).

Dünya genelinde sofralık üzüm üretiminde Türkiye, Çin ve Hindistan’ın ardından üçüncü sırada yer almakta olup bu durum ülkenin bağcılık potansiyelinin küresel ölçekteki önemine işaret etmektedir. Şekil 1’de görüldüğü gibi Türkiye’deki üzüm üretimi coğrafi olarak belirli illerde yoğunlaşmış olup, başta Manisa (%36.6) olmak üzere Mardin (%4.8), Denizli (%4.7), Gaziantep (%4.5) ve Mersin (%4.2) gibi iller üretim hacmiyle öne çıkmaktadır. Bu illerin, ülke geneli üzüm üretiminin önemli bir bölümünü karşılaması, bağcılığın bölgesel düzeyde merkezileştiğini göstermektedir. Özellikle Manisa, toplam bağ alanlarının %22’sine sahip olup tek başına Türkiye üzüm üretiminin üçte birinden fazlasını karşılamaktadır. Bununla birlikte, bağ alanlarında son 20 yılda %27’lik bir daralma yaşanmıştır (TAGEM, 2022; 1-2; TÜİK, 2024; Yasan Ataseven, 2024). Ancak bu güçlü üretim kapasitesine rağmen, Türkiye’de bağ alanlarında son yirmi yılda %28’e varan bir daralma yaşanmıştır. 2004 yılında 5.2 milyon dekar olan bağ alanı, 2024 yılı itibarıyla 3.7 milyon dekara düşmüştür (TÜİK, 2024). Bu daralma kısmen verimlilik artışıyla dengelense de sürdürülebilir tarımsal üretim açısından dikkatle izlenmesi gereken bir eğilimdir. İhracat verileri ise üretim potansiyeliyle tam anlamıyla örtüşmemektedir (TAGEM, 2022: 27).

Türkiye, her ne kadar dünya sofralık üzüm ihracatında beşinci sırada yer alsada da yıllık üretimin sadece %10’unu ihraç edebilmektedir. Bu ihracatın önemli bir bölümü, özellikle Rusya Federasyonu’na yöneliktir (%56.74), ve ihraç edilen sofralık üzümlerin yaklaşık %75’i Sultani Çekirdeksiz çeşidinden oluşmaktadır. Söz konusu durum, üretim-ihracat dengesizliğini ortaya koymakta; bu bağlamda yeni pazarlara açılım ve daha etkili dış ticaret stratejilerinin geliştirilmesi gerekliliğine işaret etmektedir. Sonuç olarak, Türkiye üzüm üretiminde güçlü bir potansiyele sahip olmakla birlikte, özellikle sofralık üzüm alanında bu potansiyelin dış ticarete yansımaları sınırlı kalmaktadır. Bu durum, üretim-ihracat dengesizliğinin giderilmesi ve maliyet etkin politikaların geliştirilmesi gerektiğine işaret etmektedir (TAGEM, 2022: 27).

Şekil 1. Türkiye Üzüm Üretiminde Öne Çıkan İller



Kaynak: Yasan Ataseven, Z. (2024). Üzüm Tarım Ürünü Piyasaları Raporu – Temmuz 2024. TEPGE, Tarım ve Orman Bakanlığı. <https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Menu/27/Tarim-Urunleri-Piyasaları>

Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) tarafından yayımlanan 2020 yılı verilerine göre, dünya genelinde yaklaşık 6.9 milyon hektarlık alanda 78 milyon ton üzüm üretimi gerçekleştirilmiştir. Son yirmi yıllık süreçte, küresel bağ alanlarında %4.17 oranında bir daralma yaşanmasına rağmen, verimlilikteki artışın etkisiyle toplam üretim miktarında %22.8'lik bir artış sağlanmıştır. Türkiye, bağ alanı büyüklüğü bakımından dünya genelinde beşinci sırada yer almakta olup, toplam üzüm üretiminde ise altıncı sırada konumlanmaktadır. Dünya çapında üretilen üzümler, kullanım amaçlarına göre sofralık tüketim, kurutmalık, şarap üretimi ve şıra elde etme şeklinde değerlendirilmektedir. Türkiye'de gerçekleştirilen üzüm üretimin büyük bir bölümü sofralık ve kurutmalık amaçlı değerlendirilmekte, daha sınırlı bir kısmı ise şaraplık üretime yönlendirilmektedir. Türkiye'de üzüm üretimi ağırlıklı olarak mülkiyet bazlı küçük ve parçalı arazilerde gerçekleştirilmektedir; üretici başına düşen üretim alanı ise 50 dekarın altında kalmaktadır (TAGEM, 2022: 4-29; manisa.tarimorman.gov.tr).

4. Literatür İncelemesi

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik literatürde, genellikle TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında canlı hayvanlar, kısa ömürlü bitkiler ve meyve ürünlerine odaklanan çalışmaların ön planda olduğu görülmektedir. Canlı varlıklar sınıfı içinde yer alan ve uzun yıllar boyunca ürün veren taşıyıcı bitkiler ise, 2014 yılında yapılan düzenleme ile TMS 41 kapsamından çıkarılarak TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına dâhil edilmiştir. Bu değişiklik sonrası, muhasebe literatüründe taşıyıcı bitkilerin değerlendirme ve muhasebeleştirilme süreçlerine odaklanan uygulamalı ve kuramsal çalışmalar artış göstermiştir. İlgili çalışmaların büyük bölümü, taşıyıcı bitki niteliği taşıyan ceviz, fındık, zeytin, badem ve Antep fıstığı gibi uzun ömürlü tarımsal ürünler üzerinden yürütülmüştür. Bu bağlamda, yapılan araştırmalar aşağıda içeriklerine göre özetlenmiştir.

Damian vd. (2014), taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerlendirme yerine maliyet yönteminin uygulanabilirliğini değerlendirmek amacıyla IAS 16 ve IAS 41'de önerilen değişiklikleri incelemiştir. Bu değişiklik sürecinde paydaş görüşlerini analiz ederek maliyet esaslı modelin karar yararlılığı açısından daha uygun olduğunu ortaya koymuş; benzer şekilde Bozzolan vd. (2016), söz konusu değişikliğin uygulamadaki belirsizlikleri azaltmayı ve finansal raporlama açısından daha tutarlı bir yapı sağlamayı amaçladığını belirtmiştir. Daly ve Skaife (2015) ise, tarımsal işletmelerin gerçeğe uygun değer yöntemiyle muhasebeleştirme yapmaları durumunda borçlanma maliyetlerinin yükseldiğini, ancak bağımsız denetim güvencesi ile bu etkinin zayıflayabildiğini ifade etmiştir. Svoboda ve Bohušová (2017), biyolojik varlıkların sınıflandırılmasında taşıyıcı bitkiler ve canlı hayvanlar arasındaki muhasebe farklılıklarını ortaya koyarak, taşıyıcı bitkilerde tarihî maliyet yönteminin daha anlamlı olduğunu savunmuştur. Silva

ve Nardi (2023) ise UMS 41'in bilgi açıklama düzeyi, zamanlılık ve değer ilgisi açısından hâlâ sınırlı kaldığını; özellikle taşıyıcı bitkiler için sağlanan açıklamaların yetersiz olduğunu vurgulamıştır. Bu çalışmalarda genel olarak maliyet esaslı ölçüm yönteminin bilgi kalitesi, uygulama kolaylığı ve finansal şeffaflık açısından daha uygun olduğu yönünde ortak bir görüş hâkimdir.

Gelişmekte olan ülkelere odaklanan araştırmalar ise, muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan zorluklara ışık tutmaktadır. De Souza ve Shikida (2021), Brezilya'daki şeker-enerji sektöründe taşıyıcı bitkilerin sabit kıymet olarak muhasebeleştirilmesinin finansal oranların karşılaştırılabilirliğini azalttığını belirtmiştir. Doorasamy vd. (2022), Kamerun'daki muz işletmelerinde gerçeğe uygun değerleme uygulamasının standartlarla tam uyum göstermediğini ifade ederek, gelişmekte olan ülkelerde uygulamaların daha fazla kurumsallaşması gerektiğine dikkat çekmiştir. Suteja vd. (2024) ise, Endonezya'da yürüttükleri çalışmada kahve bitkisinin maliyet yöntemiyle muhasebeleştirildiğini, ancak raporlama sürecinde uygulayıcıların bilgi eksikliği ve ölçüm zorlukları yaşadığını belirtmiştir. Bu çalışmalar, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde uluslararası standartların kuramsal gücüne karşın, uygulamada ülke koşulları ve kurumsal yeterliliklerin belirleyici rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Türkiye'de yapılan çalışmalar, özellikle 2014 KGK tarafından yayımlanan tebliğlerle TMS 16 ve TMS 41 standartları arasında yapılan ayırımın uygulamaya yansımalarını değerlendirmeye odaklanmıştır. Kıymetli Şen ve Karagül (2014), ilgili düzenlemelerin içeriklerini karşılaştırmalı olarak inceleyerek, taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık olarak sınıflandırılmasının muhasebe sürecine etkilerini tartışmıştır. Gököz ve Temelli (2016), TMS 41 kapsamında taşıyıcı bitkilerin tanımını yaptıktan sonra, 2014 sonrası TMS 16 çerçevesinde muhasebeleştirme sürecine ilişkin esasları açıklamıştır. Uygulamalı çalışmalarda ise ceviz, fındık, badem, zeytin ve Antep fıstığı gibi taşıyıcı bitkiler üzerinden muhasebe süreçleri modellenmiştir. Beller Dikmen ve Köksal (2018) ile Keleş ve Özulucan (2020), örnek tarım işletmeleri aracılığıyla taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinin finansal şeffaflığı ve tutarlılığı artırabileceğini ortaya koymuşlardır. Yazarkan (2016), fındık ocaklarının aktifleştirilmesine ilişkin çalışmada, yeniden değerlendirme modelinin maliyet yöntemine kıyasla daha anlamlı bilgi sunduğunu belirtmiştir. Demirci ve İsker (2019) ise zeytin yetiştiriciliğine yönelik muhasebeleştirme uygulamalarını dönemsel boyutlarıyla ele almıştır. Paksoy (2021), Mersin'deki bir badem bahçesi örneği üzerinden değerlendirme ve amortisman kayıtlarını incelemiş; Kaygusuzoğlu ve Emer (2023) ise Antep fıstığı örneğinde taşıyıcı bitkilerin etkin muhasebeleştirilmesinin gerekliliğine vurgu yapmıştır. Tursun ve Tursun (2024), varsayımsal bir işletme üzerinden TMS 16, TMS 20 ve TMS 41 standartlarına uygun muhasebe kayıtlarını oluşturarak, finansal şeffaflık ve yatırımcı ilişkileri açısından değerlendirmelerde bulunmuştur. Yalçın ve Şendurur (2021) ile Yalçın (2022) ise küçük ölçekli işletmelerde domates üretimi gibi kısa ömürlü ürünlerin muhasebeleştirilmesine odaklanmış ve TMS 41 uygulamalarının saha düzeyindeki etkilerini tartışmıştır.

Genel olarak literatürde, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmalar hem ulusal hem uluslararası düzeyde standartlar arası ayırımı, uygulamadaki yansımaları ve ürün bazlı muhasebe süreçlerini ele almaktadır. Ancak sofralık üzüm üretimine özgü uygulamalı muhasebe çalışmalarının literatürde yeterince yer bulmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın taşıyıcı bitki niteliğindeki sofralık üzüm üretimine ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesini ele alması, alan yazında mevcut boşluğu kısmen karşılaması ve sektörel uygulamalar için açıklayıcı bir çerçeve sunduğu düşünülmektedir.

5. Uygulama

5.1. Uygulamanın Amacı

Bu çalışma, taşıyıcı bitki niteliği taşıyan sofralık üzümün, üretim sürecine ilişkin faaliyetleri ile bu faaliyetlerden doğan giderler unsurlarının; TMS 16 ve TMS 41 standartları ile bu standartlara uygun hesap planı çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini uygulamalı olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmada sofralık üzümün tercih edilme nedeni, taşıyıcı bitkilere yönelik

muhasebe uygulamalarının literatürde az yer bulması ve mevcut çalışmaların, sofralık üzüme özgü uygulamalı örneklerle yer vermemiş olmasıdır.

5.2. Uygulamanın Kapsamı ve Verileri

Uygulamanın kapsamını, üzüm asmalarının üç yıl süren tesis yatırım dönemi ile bunu izleyen bir yıllık üretim (verimlilik) dönemi oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, 2021, 2022 ve 2023 yıllarına ait veriler tesis yatırım sürecine ilişkin olarak; 2024 yılına ait veriler ise üretim dönemine ilişkin olarak çalışmada kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan veriler, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Tarım Ekonomisi Bölümü Başkanlığı'ndan¹ temin edilmiştir. Veriler, Başkanlık tarafından bağcılık sektörüne yönelik yürütülen saha çalışmaları sonucunda hesaplanan teknik verilere dayanmaktadır. Uygulamanın sade, anlaşılır ve modellenebilir bir yapıda sunulabilmesi amacıyla, hesaplamalar 1 dekar bağ alanı esas alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda, sofralık üzümün üretim sürecine ilişkin faaliyetler ve bu faaliyetlerden kaynaklanan giderler ayrıntılı biçimde izlenmiş; rakamsal veriler, geçmiş yıllara ait reel maliyet analizlerine dayalı olarak sistematik biçimde modellenmiş, muhasebeleştirme süreci ise aşamalı bir yaklaşımla ele alınmıştır.

5.3. Bulgular

5.3.1. Sofralık Üzüm Asmalarının Tesis Dönemine İlişkin Muhasebe Süreci

Taşıyıcı bitkiler açısından uzun vadeli üretim faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, iki temel dönem çerçevesinde ele alınmaktadır: tesis dönemi ve üretim dönemi. Tesis dönemi, bitkinin ekonomik anlamda ürün vermeye başladığı verimlilik aşamasına kadar geçen hazırlık sürecini kapsarken; üretim dönemi, bu aşamadan başlayarak ekonomik ömrün sonuna kadar devam eden süreci ifade etmektedir. Bu nedenle, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme sürecinde, söz konusu dönemlerin süresinin açık biçimde tanımlanması ve maliyetlerin bu dönemler itibarıyla ayrı ayrı izlenmesi önem arz etmektedir.

Tablo 2: FRSH 25. Hesap Gurubu ve Hesapları

25. MADDİ DURAN VARLIKLAR (MDV) HESAP GURUBU	
HS. Kodu	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı
256	Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar
257	Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
258	Birikmiş Amortismanlar (-)
259	Verilen Avanslar

Kaynak: <https://kgk.gov.tr>

Tablo 2'ye göre, 30 Temmuz 2024 tarihli ve 2024-51 sayılı Kurul Kararı ile yürürlüğe giren Finansal Raporlama Standartları Hesap Planı (FRSH) ile taşıyıcı bitkilerle ilgili maliyetlerin tamamının 256 *Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar* hesabı altında izlenmesi esas alınmıştır. Yeni düzenleme uyarınca, kendisi için özel bir hesap öngörülmeleyen tüm maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde de bu hesap kullanılacaktır. TFRS çerçevesinde taşıyıcı bitki tanımına giren varlıklar da bu ana hesap altında açılacak yardımcı hesaplar aracılığıyla ayrı olarak izlenecektir (www.kgk.gov.tr). Bu çerçevede, çalışmada üzüm asması gibi taşıyıcı bitkilere ilişkin tesis ve üretim dönemi faaliyetlerinin muhasebeleştirme süreci, FRSH hükümleri doğrultusunda anılan hesap yapısı esas alınarak düzenlenmiştir.

Üzüm asmaları özelinde hazırlık süreci genellikle üç yıl olarak kabul edilmektedir. Bu dönemde gerçekleştirilen faaliyetler arasında toprak hazırlığı, dikim işlemleri, terbiye sisteminin kurulumu, bakım uygulamaları ile çeşitli ve ortak giderler yer almaktadır. Tesis sürecinde yapılan

¹ Tarım Ekonomisi Bölümü Başkanlığı, sürdürülebilir tarım ilkeleri doğrultusunda bağcılık sektöründe üretim ve gelir düzeyini artırmaya yönelik olarak; üretici ve sektör odaklı sosyoekonomik analizler yürütmekte, üretim ve yatırım maliyetlerinin yanı sıra işletme kârlılığına ilişkin hesaplamalar yapmakta, ayrıca bağcılığın ekonomik yapısına yönelik rekabet gücü, pazarlama stratejileri ve tarım politikalarının şekillendirilmesine katkı sağlayacak bölgesel ve ulusal düzeyde çalışmalar gerçekleştirmektedir (<https://arastirma.tarimorman.gov.tr/manisabagcilik/Menu/22/Tarim-Ekonomisi-Bolum-Baskanligi>).

işlerin türü ve kapsamı yıllar içinde değişiklik gösterebilmektedir. Özellikle ikinci yılda (bkz. Tablo 3) gerçekleştirilen direk dikimi, tel çekimi ve terbiye sistemine ilişkin altyapı yatırımları, toplam maliyetin diğer yıllara göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmesine neden olmaktadır. Ek'te yer alan tabloda bir dekar üzerinden hesaplanan sofralık üzüm asmalarının tesis yatırım sürecine ilişkin üç yıla ait faaliyetler sistematik bir biçimde detaylı olarak sunulmaktadır. Aşağıdaki Tablo 3'te ise bu sürecin maliyet bilgileri özet olarak sunulmuştur.

Tablo 3: Dekar Başı Sofralık Üzüm Asmaları Tesis Maliyeti (TL)

Yapılan İşlemler ve Zamanı	1. yıl (2021)	2.yıl (2022)	3.yıl (2023)	Toplam
Toprak İşleme ve Dikim	1 630			1 630
Terbiye Sistemi Kurma ve Bakım İşleri		6 420		6 420
Bakım İşleri	280		3 200	3 480
Çeşitli Girdiler	3 475	18 892	1 230	23 597
Ortak Giderler	1 214	4 354	3 587	9 154
Toplam Tesis Maliyeti (t) =a	6 599	29 666	8 017	44 281
Ekonomik Ömür(yıl)=b				35
Tesis Giderleri Amortisman Payı (t/yıl) = (a/b)				1 265

Kaynak: Veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü, Tarım Ekonomisi Bölüm Başkanlığından alınmıştır.

Tablo 3 ve Ekteki tabloya göre, üç yıllık tesis yatırım süreci kapsamında yürütülen faaliyetler ve bunlara ilişkin maliyet unsurları yıllık bazda sistematik olarak belirlenmiş ve üretim öncesi döneme ilişkin sermaye yapısını oluşturan maliyet kalemleri detaylandırılmıştır. İlk yıl 6 599 TL olarak hesaplanan yatırım maliyeti, ağırlıklı olarak toprak hazırlığı, çukur açma, fidan dikimi ve temel bakım işlemleri gibi başlangıç faaliyetlerinden oluşmuştur. Bu yıl içerisinde ayrıca çeşitli girdiler (gübre, herek, su) ve sınırlı düzeyde ortak giderler yer almıştır. İkinci yıl yatırım maliyeti 29 666 TL'ye ulaşarak sürecin en yüksek düzeyini oluşturmuştur. Bu artışın temel nedeni, bağ tesisi sürecinde doğrudan dikim yönteminin tercih edilmesiyle birlikte çeşitli girdilere yönelik harcamaların 18 892 TL'ye çıkmasıdır. Söz konusu yılda direk dikimi, terbiye sistemi kurulumu, damlama sulama sistemi, kelepçe, demir ve beton gibi sabit sermaye gerektiren kalemler yer almış, bu da toplam maliyeti kayda değer biçimde artırmıştır. Üçüncü yıl ise bakım işlerinin yoğunlaştığı, gübreleme, budama ve sulama gibi üretim hazırlıklarına geçilen bir dönem olup, toplam 8 017 TL'lik daha sınırlı bir yatırım harcaması ile tamamlanmıştır. Bu veriler, bağ tesisi sürecinde en yüksek maliyetlerin altyapı ve kalıcı sistem yatırımlarının gerçekleştiği ikinci yılda oluştuğunu, birinci ve üçüncü yılların ise daha çok hazırlık ve destekleyici faaliyetlerle sınırlı kaldığını göstermektedir.

Üzüm asmalarının tesis döneminde yapılan yatırımlar FRSHP hükümleri çerçevesinde, "256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabı altında izlenmiştir. Bu doğrultuda üzüm asmaları tesis yatırım dönemi (3 yıl) gerçekleşen giderler ekte yer alan bilgilere göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir. Uygulamada, muhasebe kayıtlarının sadeleştirilmesi ve hesaplamaların daha kolay izlenebilmesi amacıyla katma değer vergisi (KDV) dikkate alınmamış; ayrıca tüm ödemelerin peşin olarak gerçekleştirildiği varsayılmıştır.

Üzüm asmaları tesis dönemi birinci yıl giderleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

1	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.	1 630
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları	1 630
	001.	Toprak İşleme ve Dikim Giderleri	1 630
		- Arazi temizlik ve tesviye	500
		- Temel gübreleme	80
		- Sürüm	100
		- Diskharrow	140
		- Dikim yeri işaretleme	160
		- Çukur açma	130
		- Fidan dikimi	283
		- Can suyu verilmesi	60
		- Kümbet yapımı	77
		- Herek dikim ve bağlama	100
	100	KASA HESABI	1 630
		Tesis dönemi birinci yıl gerçekleşen "toprak işleme ve dikim" giderlerinin kaydı	

2	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		280	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		280	
	002.	Bakım İşleri Gideri		280	
		- Boğaz çapası	160		
		- Sulama	120		
		100 KASA HESABI			280
		Tesis dönemi birinci yıl gerçekleşen "bakım işleri" giderlerinin kaydı			
3	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		3 475	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		3 475	
	003.	Çeşitli Gideri		3 475	
		- Fidan	2 250		
		- Çiftlik gübresi	1 000		
		- Herek	165		
		- Su	60		
		100 KASA HESABI			3 475
		Tesis dönemi birinci yıl gerçekleşen "çeşitli" giderlerinin kaydı			
4	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		1 214	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		1 214	
	004.	Ortak Giderler			
		- Yönetim masrafı	162		
		- Beklenmeyen giderler	269		
		- Tesis Sermaye faizi	283		
		- Çıplak arazi değeri faizi	500		
		100 KASA HESABI			1 214
		Tesis dönemi birinci yıl gerçekleşen "ortak" giderlerinin kaydı			

Üzüm asmaları tesis dönemi ikinci yıl giderleri, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

5	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		6 420	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		6 420	
	005.	Terbiye Sistemi Kurma ve Bakım İşleri		6 420	
		- Direkt yeri işaretleme	500		
		- Direkt dikimi	1 250		
		- Tel geçirme ve germe	2 000		
		- Kuru fidan yenileme	65		
		- Damlama sulama döşeme işçiliği	1 000		
		- Gübreleme	40		
		- İlaçlama	240		
		- Boğaz çapası	400		
		- Ara sürüm	750		
		- Yenicelerin budanması	100		
		- Kol bağlama	75		
		100 KASA HESABI			6 420
		Tesis dönemi ikinci yıl gerçekleşen "terbiye sistemi kurma ve bakım işleri" giderlerinin kaydı			
6	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		18 892	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		18 892	
	003.	Çeşitli Gideri		18 892	
		- Fidan	300		
		- Baş direk (2,20 m)	440		
		- Sıra üzeri direk (2,20 m)	2 350		
		- Lento	440		
		- Kelepçe	392		
		- Köşebent demir ve kelepçe	3 640		
		- Baş direk köşebent takımı	480		
		- Tel (3 mm 7 sıra)	8 000		
		- Tek Lateralli Damlama sulama	2 000		
		- İlaç bedeli	300		
		- Gübre bedeli	400		
		- Su bedeli	150		
		100 KASA HESABI			18 892
		Tesis dönemi ikinci yıl gerçekleşen "çeşitli" giderlerinin kaydı			

7	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		4 354	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		4 354	
	004.	Ortak Giderler		4 354	
		- Yönetim masrafı	759		
		- Beklenmeyen giderler	1 266		
		- Tesis Sermaye faizi	1 329		
		- Çıplak arazi değeri faizi	1 000		
		100 KASA HESABI			4 354
		Tesis dönemi ikinci yıl gerçekleşen "ortak" giderlerinin kaydı			

Üzüm asmaları tesis dönemi üçüncü yıl giderleri, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

8	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		3 200	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		3 200	
	002.	Bakım İşleri Giderleri		3 200	
		- Ara sürüm	900		
		- Yenicelerin budanması	400		
		- Kol bağlama	300		
		- Boğaz çapası	750		
		- Gübreleme	200		
		- İlaçlama	400		
		- Sulama	250		
		100 KASA HESABI			3 200
		Tesis dönemi üçüncü yıl gerçekleşen "bakım işleri" giderlerinin kaydı			

9	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		1 230	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		1 230	
	003.	Çeşitli Gideri		1 230	
		- Gübre bedeli	480		
		- İlaç bedeli	600		
		- Su	150		
		100 KASA HESABI			1 230
		Tesis dönemi üçüncü yıl gerçekleşen "çeşitli" giderlerinin kaydı			

10	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		3 587	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		3 587	
	004.	Ortak Giderler		3 587	
		- Yönetim masrafı	133		
		- Beklenmeyen giderler	222		
		- Tesis Sermaye faizi	233		
		- Çıplak arazi değeri faizi	3 000		
		100 KASA HESABI			3 587
		Tesis dönemi üçüncü yıl gerçekleşen "ortak" giderlerinin kaydı			

Üzüm asmalarının üç yıllık tesis dönemine ilişkin yatırım maliyetlerinin muhasebe kayıtları bu kayıt ile tamamlanmıştır. Bu üç yıllık süre zarfında, toprak işleme ve dikim işlemleri, terbiye sistemi kurulumu, bakım faaliyetleri ile çeşitli ve ortak giderlerden oluşan tesis yatırımları gerçekleştirilmiştir. Söz konusu yatırımların toplam maliyeti 44 281 ₺ olarak belirlenmiştir. Bu maliyetler, tesis dönemi boyunca yapılan üretime hazırlık faaliyetlerinin kapsamını ve taşıyıcı bitkilerin verimlilik dönemine ulaşıncaya kadar katılan giderleri yansıtmaktadır.

Üzüm asmaları tesis dönemi yatırımı 3 yıldan oluşmaktadır. 4. Yıldan itibaren üretim dönemine geçileceğinden yapılan yatırımın 4. yılın başında aktifleştirilmesi gerekmektedir. FRSHP kapsamında üzüm asmalarının verimlilik dönemine geçmesiyle birlikte, yani taşıyıcı bitkilerin üretime hazır hale gelmesi sonrasında, tesis dönemi boyunca 256 numaralı hesap altında biriktirilen maliyetler bu hesaptan çıkarılarak, yine aynı ana hesap altında oluşturulan "Taşıyıcı Bitkiler" başlıklı bir alt hesapta aktifleştirilmiştir.

Taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

11	256. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS. 256.02. Taşıyıcı Bitki – Üzüm Asmaları	44 281	
	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS. 256.01.Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları Üzüm asmaları tesis yatırım sürecinden üretim sürecine geçiş		44 281

5.3.2. Sofralık Üzüm Üretim Dönemi Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe Süreci

Bu bölümde, sofralık üzüm üretim sürecine ilişkin olarak bir dekar bazında hesaplanan ortalama üretim girdileri ile bu girdilere ait maliyet yapısı ayrıntılı biçimde ortaya konulmuştur. Tablo, üretim döneminde yürütülen faaliyetlerin insan ve makine iş gücü kullanımı, materyal girdileri ve maliyet bileşenleri açısından sistematik olarak sunulmasını amaçlamaktadır.

Tablo 4. Sofralık Üzümün Üretim Faaliyeti ve Dekara Ortalama Üretim Maliyeti (2024)

Yapılan İşlemler	İşlem Zamanı Ve Sayısı	Harcanan İşgücü		Materyal	Birim	Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)	% Oran
		İnsan	Makine					
BAKIM İŞLERİ								
Çizelle sürüm	Aralık-Temmuz (5)	0.40	0.40		da	300	1 500	5.67
Diskharrow	Aralık-Temmuz (5)	0.30	0.30		da	250	1 250	4.73
Budama	Aralık-Şubat (1)	1.00			EİY	1 300	1 300	4.92
Budama artığı toplama	Aralık-Şubat (1)	0.50			EİY	750	375	1.42
Kol bağlama	Aralık-Şubat (1)	0.50			EİY	750	375	1.42
Obur alma	Mayıs-Haziran (1)	0.50			EİY	750	375	1.42
Uç alma	Mayıs-Haziran (1)	0.50			EİY	750	375	1.42
Yaprak alma	Mayıs-Temmuz (2)	2.00			EİY	750	1 500	5.67
Somak seyreltme	Mayıs-Haziran (1)	0.50			EİY	750	375	1.42
Hormon uygulama	Mayıs (2)	0.50			EİY	750	375	1.42
Gübreleme	Kasım-Mart (2)	0.25	0.10		da	1 000	250	0.95
İlaçlama	Şubat-Temmuz (12)	0.50	0.50		da	100	1 200	4.54
Damlama sulama	Mayıs-Temmuz (10)	0.60			EİY	1 000	600	2.27
Toplam (a)							9 850	37.25
HASAT-TAŞIMA								
Hasat		2.00			EİY	1 200	2 400	9.08
Yükleme		0.50			EİY	1 200	600	2.27
Taşıma-Nakliye		0.20	0.20		EİY	1 200	240	0.91
Toplam (b)		2.70	0.20				3 240	12.25
ÇEŞİTLİ GİDERLER								
Taban gübre bedeli				30	kg	16	480	1.82
Damlama ve yaprak gübresi				15		125	1 875	7.09
İlaç bedeli				2.5	kg	1 800	4 500	17.02
Su					da	170	170	0.64
Toplam (c)							7 025	26.57
MASRAFLAR TOP.		10.45	1.20				20 115	76.03
ORTAK GİDERLER								
Çeşitli giderler (%5)							1 005	3.80
Sermaye faizi (%5)							1 056	3.99
Çıplak arazi değerinin %5'i							3 000	11.35
Toplam (d)							5 061	19.14
Tesis Gideri Amortisman Payı							1 265	4.78
GENEL TOPLAM (a+b+c+d)							26 441	100
Verim (kg/da)							2 500	
Kilogram Maliyet							10.58	

Kaynak: Veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü, Tarım Ekonomisi Bölüm Başkanlığından Alınmıştır.

Tablo 4'te yer alan kısaltmalardan EİG “Erkek İş Gücü”nü, DA (da) “Dekar”ı, EİY ise “Erkek İşçi Yevmiyesi”ni ifade etmektedir. “Harcanan İşgücü” sütununda yer alan “İnsan” ve “Makine”

başlıkları, bir dekar bağ alanında ilgili işlemi gerçekleştirmek için gereken insan emeği ve makine süresini göstermektedir. Bu süreler, sekiz saatlik standart iş günü esas alınarak hesaplanmakta ve her faaliyet için gerekli iş gücü ihtiyacını yansıtmaktadır. “da” birimiyle gösterilen işlemler genellikle mekanize faaliyetler (örneğin arazi hazırlığı) olup, insan ve makine katkısı dekar başına hesaplanmaktadır. “EİY” ile ifade edilen satırlar ise daha çok manuel iş gücüne dayanan dikim, çapalama, budama gibi faaliyetleri kapsamaktadır ve doğrudan yevmiye esas alınarak hesaplanmaktadır. Tablolarda ayrıca üretim kaynaklarının ekonomik kullanımını yansıtan “tesis sermayesi faizi” ile “çıplak arazi faizi” yer almakta olup; ilki yatırılan sermayenin alternatif kullanım bedelini, ikincisi ise mülk araziler için cari değerin %5’i üzerinden hesaplanan fırsat maliyetini temsil etmektedir. Bu yaklaşım, uzun ömürlü bitkilerde yaygın olan mülk arazilerde kira yerine fırsat maliyeti kullanımı açısından anlamlıdır. Böylece yalnızca nakdi harcamalar değil, kaynakların ekonomik değerleri de toplam maliyete dâhil edilmektedir (Kıral vd., 1999: 26; TAGEM, 2022: 29).

Sofralık üzüm üretim sürecine ilişkin veriler, üretim sürecinde gerçekleşen faaliyetleri ve bir dekar bağ alanı için hesaplanan ortalama girdi maliyetlerine dayanmaktadır. Üretim maliyetleri; bakım işleri, hasat-taşıma, çeşitli girdiler, ortak giderler olarak sınıflandırılmıştır. Toplam üretim maliyeti 26 441 TL olarak hesaplanmış, bunun %76.03’lük kısmı doğrudan masraf kalemlerinden (a+b+c) oluşmuştur. Bakım işleri kalemi, 9 850 TL ile toplam maliyetin %37.25’ini oluşturarak en yüksek alt kalemlerden biri olmuştur. Bu başlık altında yer alan budama, gübreleme, ilaçlama ve damlama sulama gibi işlemler, üretim sürecinin verimlilik ve kalite açısından belirleyici aşamalarını yansıtmaktadır. Hasat ve taşıma işlemleri toplamda 3 240 TL tutarındadır ve %12.25’lik bir paya sahiptir. Özellikle hasat işlemi, 2 400 TL ile bu kalem içinde en yüksek maliyet unsurudur. Çeşitli girdiler başlığı altında ise damlama sulama ve yaprak gübresi gibi unsurlar toplam 7 025 TL ile toplam maliyetin %26.57’sini oluşturmuştur. Bu alandaki en dikkat çekici kalem, 4 500 TL maliyet ve %17.02 oranla ilaç bedelidir. Ortak giderler ise 5 061 TL olup, toplam maliyetin %19,14’üne karşılık gelmektedir. Bu kapsamda en yüksek pay 3 000 TL ile çıplak arazi değerine ait %5’lik giderdir. Amortisman payı olarak 1 265 TL ayrılmış ve bu tutar toplam maliyetin %4.78’ini oluşturmuştur. Verimlilik açısından değerlendirildiğinde, bir dekardan 2 500 kg ürün elde edildiği varsayılmış ve kilogram başına düşen üretim maliyeti 10.58 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tablo, sofralık üzüm üretiminde özellikle bakım, ilaçlama ve sabit arazi kullanımına dayalı maliyet kalemlerinin belirleyici olduğunu göstermektedir.

Sofralık üzüm yetiştiriciliğinde, üretim sürecinin ilk yılına ait yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıda sunulmaktadır.

12	150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	6 855	
	01. Taban gübresi (30 kg x 16 ₺)	480	
	02. Damlama ve Yaprak Gübresi (15 kg x 125 ₺)	1 875	
	03. İlaç (2.5 kg x 1 800 ₺)	4 500	
	100 KASA		6 855
	Üretim döneminde kullanılmak üzere sofralık üzüm bağları için gübre, ilaç vb. gibi ilk madde ve malzemelerin satın alınması kaydı.		
13	710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.	6 855	
	150. İLK MADDE VE MALZEME HS.		6 855
	01. Taban gübresi (30 kg x 16 ₺)	480	
	02. Damlama ve Yaprak Gübresi (15 kg x 125 ₺)	1 875	
	03. İlaç (2.5 kg x 1 800 ₺)	4 500	
	Sofralık üzüm bağları için gübre, ilaç vb. gibi ilk madde ve malzemelerin kullanımı kaydı.		
14	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	6 650	
	720.10.Bakım İşleri		
	- Budama	1 300	
	- Budama artığı toplama	375	
	- Kol bağlama	375	
	- Obur alma	375	

		– Uç alma 375 – Yaprak alma 1 500 – Somak seyreltme 375 – Hormon uygulama 375 – Damla sulama 600		
		100 KASA HS.		6 650
		Sofralık üzüm bağları bakım işleri için yapılan işçilik giderleri kaydı.		
15	730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	13 936	
		730.10.Bakım İşleri 4 200		
		– Çizelle sürüm 1 500		
		– Diskharrow 1 250		
		– Gübreleme 250		
		– İlaçlama 1 200		
		730.20. Hasat-Taşıma 3.240		
		– Hasat 2 400		
		– Yükleme 600		
		– Taşıma -Nakliye 240		
		730.30.Çeşitli Giderler 170		
		– Su 170		
		730.40.Ortak Giderler 6 326		
		– Çeşitli giderler 1 005		
		– Sermaye faizi 1 056		
		– Çıplak arazi değeri 3 000		
		– Taşıyıcı bitki amortisman gideri 1 265		
		100 KASA HS.		12 671
		258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS (-)		1 265
		Sofralık üzüm bağları için yapılan genel üretim giderlerinin kaydı.		

Hasadı gerçekleştirilen sofralık üzümün, tarımsal üretim süreci sonunda elde edilen ürün olarak ilgili stok hesabına aktarımına ilişkin muhasebe kaydı.

16	151	YARI MAMULLER HS.	26 441	
		711 DİRKET İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.		6 855
		721 DİRKET İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		5 650
		731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		13 936
		Hasadı yapılan sofralık üzümün stoklara alınması		

Tablo 3'te sunulan verilere göre, dekara düşen ortalama üzüm verimi 2 500 kilogram olarak gerçekleşmiş ve bu üretim için toplam 26 441 TL tutarında maliyete katlanılmıştır. Bu doğrultuda, sofralık üzümün kilogram başına ortalama üretim maliyeti 10.58 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uyarınca, sofralık üzüm gibi tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin, hasat anında satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonra gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Bu ölçüm, ilgili tarımsal ürünün TMS 2 Stoklar Standardı ya da başka bir uygun standarda göre muhasebeleştirileceği tarihteki maliyet değerini oluşturur (Tursun ve Tursun, 2024:12; TMS 41, md.13). Bu bağlamda, üretim döneminde elde edilen sofralık üzümün değerlemesinin ve muhasebeleştirilmesinin hangi esaslara göre yapılacağı açık şekilde belirlenmiştir.

Bu çalışmada ele alınan sofralık üzüm, aktif bir piyasada işlem gören tarımsal ürünlerden biridir. Ürünün gerçeğe uygun değeri; tarım satış kooperatifleri, üretici birlikleri, özel sektör alıcıları ve ticaret borsalarında oluşan arz-talep dengesi doğrultusunda şekillenmektedir. 2024 üretim sezonuna ilişkin olarak, işletme tarafından hasat edilen sofralık üzümün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, piyasada oluşan kilogram başına satış fiyatından satışa ilişkin tahmini maliyetlerin düşülmesi esas alınmıştır. Bu kapsamda yapılan değerlendirme sonucunda, sofralık üzümün kilogram başına net gerçeğe uygun değeri 20 TL olarak tespit edilmiştir. Tablo 3'te de yer

aldığı üzere, üzümün dekara ortalama verimi 2 500 kg olarak belirlenmiştir. Buna göre, dekara düşen ürün piyasa değeri (20 TL × 2 500 kg) 50 000 TL olarak hesaplanmıştır.

2024 yılı üretim dönemine ilişkin hesaplamalar sonucunda, sofralık üzümün dekara toplam üretim maliyeti 26 441 TL olarak belirlenmiş; hasat dönemi net gerçeğe uygun değeri ise 50 000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu doğrultuda oluşan 23 559 TL tutarındaki değer artışı, TMS 41'in 13. maddesi uyarınca, tarımsal ürünün hasat noktasında satış maliyetleri düşülmek suretiyle belirlenen gerçeğe uygun değeri esas alınarak muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu değer artışı, FRSHİP çerçevesinde, 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabında izlenmiş; zira TDHP bünyesinde bu nitelikteki tarımsal değerlendirme farklarının izlenmesine özgü özel bir hesap tanımlanmamıştır.

17	152 MAMULLER HS. 151 YARI MAMULLER HS. 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. ² Hasat edilen sofralık üzümün net gerçeğe uygun değeriyle finansal tablolara yansıtılması.	50 000	26 441 23 559
----	---	--------	------------------

Hasat edilen sofralık üzüm, 65 000 TL bedelle peşin olarak satılmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıda sunulmaktadır.

18	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS. 152 MAMULLER HS. Satılan sofralık üzüm maliyetinin kaydedilmesi.	50 000	50 000
----	--	--------	--------

TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkiler arasında yer alan üzüm asmalarının, verim dönemine geçişi sonrası maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli esas alınarak değerlemeye tabi tutulması mümkündür (Beller Dikmen ve Köksal, 2018:93; Paksoy, 2021:1533). Yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi hâlinde, gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde belirlenmesi gerekir ve önemli bir değer değişikliği yoksa bu işlem üç ile beş yılda bir yapılabilir (TMS 16, md. 31, 34). 2024 yılı sonunda Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü'nün uzman görüşleri ve saha verileri doğrultusunda yapılan değerlendirme sonucunda, bir dekar üzüm bağının gerçeğe uygun değeri 78 667 TL olarak belirlenmiş ve önceki defter değerine kıyasla artış oluşmuştur. Bu artış, daha önce değer düşüklüğü gideri bulunmadığı için, doğrudan diğer kapsamlı gelir altında "yeniden değerlendirme artışları" hesabına kaydedilmiştir (Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023: 1491; Şen ve Karagül, 2014: 36; TMS 16, md. 39-40).

i.Net Defter Değeri	=	44 281 ₺ – 1 265 ₺	=	43 016 ₺
ii.Yeniden Değerleme Oranı	=	78 667 / 43 016	=	1.83
iii.Yeniden Değerlenmiş Taşıyıcı Bitki	=	44 281 ₺ x 1.83	=	80 946 ₺
iv.Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman	=	1 265 ₺ x 1.83	=	2 312 ₺

FRSHİP çerçevesinde 551 numaralı hesap, işletmelerin yeniden değerlendirme yöntemini tercih etmeleri durumunda, maddi duran varlıkların defter değerinde meydana gelen artışların muhasebeleştirilmesinde kullanılmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda oluşan farklar bu hesapta izlenir ve ilgili tutarlar özkaynaklara yansıtılır. Söz konusu hesap, değerlemesi yapılan varlık gruplarına göre alt hesaplara ayrılarak yapılandırılabilir; bu sayede, farklı varlık türlerine ilişkin yeniden değerlendirme etkileri ayrı ayrı izlenebilir. Söz konusu artışlar, ilgili varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı ifade eder ve değerlendirme modelinin gerektirdiği şekilde finansal tablolara yansıtılmaktadır (www.kgk.gov.tr).

² Bu hesap, tarımsal faaliyet kapsamında satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıklar ve hasat edilen tarımsal ürünlerin ilk kayda alınmasından ya da sonradan meydana gelen değer artışlarından kaynaklanan kazançların izlenmesinde kullanılmaktadır. Ayrıca, geçmiş dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptali de bu hesap aracılığıyla muhasebeleştirilmektedir. Yalnızca tarımsal faaliyette bulunan işletmelerce kullanılır ve dönem kâr/zararına doğrudan etki etmektedir (www.kgk.gov.tr).

İlgili hesaplama sonrası, söz konusu işlemlere ilişkin yevmiye kaydı aşağıda sunulmuştur.

19	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS. 256.02. Taşıyıcı Bitki – Üzüm Asmaları 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-) 258.01. Taşıyıcı Bitki-Üzüm Asmaları 551.MAD.DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 551.01. Taşıyıcı Bitki-Üzüm Asmaları Üzüm asmalarının yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışının muhasebeleştirilmesi	36 665	
			1 047
			35 618
20	711 DİRKET İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS. 721 DİRKET İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS. 710 DİRKET İLK MADDE VE MALZEME HS. 720 DİRKET İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. Üretim sürecine ilişkin giderlerin, dönem sonunda ilgili yansıtma hesaplarına aktarılması	6 855 5 650 13 936	6 855 5 650 13 936
21	690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS. 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS. Satılan mamullerin maliyetinin dönem kâr veya zararı hesabına aktarılması.	50 000	50 000
22	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI HS. 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS. Satış geliri ile tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan değerlendirme artışlarının dönem kâr veya zararı hesabına aktarılması	65 000 23 559	88 559
23	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS. 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.HS. 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS. Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi karşılığının ayrılması ve net dönem kârının muhasebeleştirilmesi (88 559-50 000) x0.22=8 483 ₺	88 559	8 483 80 076
24	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.HS. 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.HS. Dönem sonu itibarıyla ayrılan vergi karşılığının ilgili hesaplardan kapatılması.	8 483	8 483
25	692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS. 590 DÖNEM NET KARI HS. Dönem net kârının bilanço hesaplarına aktarılması	80 076	80 076

6. Sonuç

Tarım sektöründe artan üretim ihtiyacı, teknolojik gelişmeler ve muhasebe düzenlemeleri, tarımsal faaliyetlerin finansal raporlama süreçlerine dâhil edilmesini zorunlu hâle getirmiştir (Yalçın ve Şendurur, 2021: 156-158). Bu bağlamda, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine yönelik standartların uygulamadaki yansımalarının değerlendirilmesi, sektörel ve akademik açıdan önem arz etmektedir. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin süreç, 2014 yılında TMS 16 ve TMS 41 standartları arasında yapılan düzenlemeyle teknik bir önem kazanmıştır. Özellikle sabit varlık niteliği taşıyan bitkisel üretim faaliyetlerinin finansal raporlamaya yansıtılması, muhasebe uygulamaları açısından yeni bir boyut kazanmıştır. Türkiye'nin hem üretim hacmi hem de ihracat değeri açısından stratejik öneme sahip tarım ürünlerinden biri olan üzüm ve özellikle yoğun şekilde üretimin gerçekleştiği Manisa ili esas alınarak yürütülen bu çalışmada, muhasebe standartlarının

tarımsal üretime yönelik pratikteki yansımalarının ortaya konulması, literatüre açıklık getirilmesi, uygulayıcılara ve muhasebe meslek mensupları katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sofralık üzümün bu çalışmada tercih edilme nedeni, taşıyıcı bitkilere yönelik muhasebe uygulamalarına literatürde genel olarak yer verilmesine rağmen, bu ürüne özgü uygulamalı çalışmalara yer verilmemiş olmasıdır. Bu kapsamda Uygulama, taşıyıcı bitki niteliği taşıyan sofralık üzümün üretim maliyetlerinin, TMS 16 ve TMS 41 standartları ile FRSHP çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini, ortalama bir dekar bağ alanı üzerinden uygulamalı olarak ele almıştır. Bu tercih ile analizlerin sadeleştirilmesi ve sonuçların farklı ölçeklerdeki tarım işletmeleri tarafından uygulanabilir kılınması hedeflenmiştir.

Çalışmada, üç yıllık tesis sürecine ait maliyetler TMS 16 kapsamında analiz edilmiş; dikim, bakım, altyapı yatırımları ve arazi kullanımına ilişkin harcamalar FRSHP göre 256 *Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar* hesabında izlenmiştir. Üç yıl içerisinde en yüksek maliyetin ikinci yılda oluştuğu görülmüş; bu artış, doğrudan dikim sisteminin uygulanması ve sabit sermaye yatırımlarına yönelik çeşitli giderlerin (sulama altyapısı, direk, tel, kelepçe vb.) bu yıl içinde yoğunlaşmasından kaynaklanmıştır. Üzüm asmalarının verim dönemine geçmesiyle birlikte, birikmiş maliyetler aynı hesabın altında açılan “*Taşıyıcı Bitkiler*” alt hesabına aktararak aktifleştirme işlemi gerçekleştirilmiş; değerlendirme yapılmış ve tespit edilen artış FRSHP çerçevesinde 551. *Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları* hesabına yansıtılmıştır. Bu sayede taşıyıcı bitkilerin hem ilk kayda alınması hem de yeniden değerlendirilmesi süreçleri muhasebe standartlarıyla uyumlu bir şekilde örneklendirilmiştir. Üretim döneminde, bir dekarlık sofralık üzüm üretimi için yapılan işlemler ve maliyet unsurları TMS 41 kapsamında değerlendirilmiş; toplam üretim maliyeti 26 441 TL, hasat anındaki net gerçeğe uygun değeri ise 50 000 TL olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda oluşan 23 559 TL’lik değer artışı, FRSHP çerçevesinde 643 *Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları* hesabında muhasebeleştirilmiştir. Hasat edilen ürün 65 000 TL bedelle peşin olarak satılmıştır. Bu uygulama, TMS çerçevesinde tarımsal ürünlerin finansal tablolara aktarımında nasıl bir muhasebe süreci izlenmesi gerektiğini pratikte ortaya koymaktadır.

Literatürde taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin çalışmalar çoğunlukla kuramsal düzeyde kalmakta veya ceviz, fındık gibi diğer bitkiler üzerinden şekillenmektedir. Bu çalışmanın özgün yönü, sofralık üzüme özgü üretim sürecini saha verileri temelinde ayrıntılı biçimde ele alması ve süreci FRSHP çerçevesinde uyumlu şekilde düzenlemesidir. Sonuç olarak bu uygulama, muhasebe standartlarına uygun finansal raporlama sürecini uygulamalı olarak ele alarak tarım işletmeleri açısından değerlendirilebilecek örnek bir muhasebe süreci ortaya koymaktadır. Sofralık üzüm üretimi özelinde gerçekleştirilen uygulama, taşıyıcı bitki muhasebesine yönelik çalışmalara pratik bir yaklaşım kazandırmayı amaçlamakta ve bu yönüyle ilgili alanda yapılacak benzer çalışmalara zemin hazırlayabilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Bu çalışmanın veri temini ve değerlendirme sürecine katkılarından dolayı T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Tarım Ekonomisi Bölüm Başkanı Ziraat Yüksek Mühendisi Dr. Hülya Uysal’a teşekkür ederim.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı: Tek yazarlı bir çalışma olup yazarın katkı oranı %100’dür.

Çatışma Beyanı: Araştırmacının yazarı olarak herhangi bir çıkar çatışma beyanım bulunmamaktadır.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Bu araştırmanın her aşamasında “Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi”nde belirtilen tüm kurallara uyulmuştur. Yönergenin “Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiğine Aykırı Eylemler” başlığı altında belirtilen eylemlerden hiçbirisi gerçekleştirilmemiştir. Bu çalışmanın yazım sürecinde etik kurallarına uygun alıntı yapılmış ve kaynakça oluşturulmuştur. Çalışma intihal denetimine tabi tutulmuştur.

Etik Kurul İzni: Çalışma için kapsamı gereği etik kurul iznine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Beller Dikmen, B., ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 maddi duran varlıklar standardı çerçevesinde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi: ceviz üretim işletmesinde bir uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 82-96. <https://doi.org/10.25287/ohuibf.433058>.
- Bozzolan S, Laghi E, Mattei M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16 - implications for accounting of bearer plants. *Agric. Econ. – Czech*, 62(4), 160-166. doi: 10.17221/48/2015-AGRICECON.

- Daly, A., ve Skaife, H. A. (2015). Accounting for biological assets and the cost of debt. *Journal of International Accounting Research*, 15(2), 31-47. <https://doi.org/10.2308/jiar-51335>
- Damian, M. I., Manoiu, S. M., Bonaci, G., ve Strouhal, J. (2014). Bearer plants: Stakeholders' view on the appropriate measurement model. *Accounting and Management Information Systems*, 13(4), 719-738.
- De Souza, M. P. R., ve Shikida, P. F. A. (2021). Impact of amendments to IAS 16 and IAS 41 on the economic-financial position of Brazilian sugar-energy companies. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 24(1), 1-17. <https://doi.org/10.51341/1984-3925.2021v24n1a1>
- Demirci, Ş.D., ve İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 282-304. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.449329>.
- Doorasamy, M., Rotimi, M. E., Rajaram, R., ve Kebbi, M. J. (2022). Accounting and valuation of bearer plants in Cameroon. *EuroEconomica*, 1(41), 114-126. <https://www.journals.univ-danubius.ro/index.php/euroeconomica/article/view/7821>
- Gökgöz, A., ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı bitkilerin Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.
- Kaya, U., ve Atasel, O. Y. (2016). Taşıyıcı bitki olarak fındık ağaçlarına ilişkin tarımsal faaliyetlerin Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirilmesi. K. Çalıyurt (Ed.), *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finasta Güncel Konular* içinde (112-135). Edirne: Trakya Üniversitesi Matbaası. Edirne: Trakya Üniversitesi İİBF Yayını.
- 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., ve 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>
- Kıral, T., Kasnakoğlu H., Tatlıdil, F., Fidan, H., ve Gündoğmuş, E. (1999). Tarımsal ürünler için maliyet hesaplama metodolojisi ve veri tabanı rehberi. Tarımsal Ekonomi Araştırma Enstitüsü Proje Raporu: 1999-13, Ankara. (<https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/Yayin%20Arşivi/19972005%20Yayin%20Arşivi/YayinNo37.pdf>)
- Kıymetli Şen, İ., ve Karagül, A. (2014). Yeni bir maddi duran varlık sınıfı olarak taşıyıcı bitkiler: muhasebeleştirme ve ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3), 27-48.
- Nardi, P. C. C., ve Silva, R. L. M. da. (2023). IAS 41 and biological assets in Brazil: is the information really useful?. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 22, e3365. <https://doi.org/10.16930/2237-766220233365>
- Özulucan, A., ve Doğan, Z. (2024). Tarım işletmelerinde TMS 16 ve VUK kapsamında amortisman işlemlerinin değerlendirilmesi ve muhasebe uygulamaları. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 10(1), 112-135.
- Paksoy, Ö. B. (2021). TMS 16: maddi duran varlıklar standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve bir badem bahçesinde uygulama. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(3), 1522-1542
- Renaldo, N., Fransisca, L., Junaedi, A. T., Suhardjo, S., Tanjung, A. R., Chandra, T., Andi, A., ve Anton., A. (2025). Development of plant accounting research: Evidence from Indonesia 2017-

- 2021 with sustainability value creation. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 9(1), 82–92.
<https://doi.org/10.35145/bilancia.v9i1.4901>
- Suteja, D., Suryawati, R. F., Soetedjo, S., Yuniarti, A., Sauri, S., ve Puspitasari, L. (2024). Accounting treatment of coffee as bearer plant asset at Perumda Perkebunan Kahyangan Jember. *Jurnal Manajemen dan Organisasi (JMO)*, 15(4), 470–481.
<https://doi.org/10.29244/jmo.v15i4.52261>
- Svoboda, P., ve Bohusova, H. (2017). Amendments to IAS 16 and IAS 41: Are there any differences between plant and animal from a financial reporting point of view?. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 65(1), 0327–0337.
<https://doi.org/10.11118/actaun201765010327>
- T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü (TAGEM). (2022). Bağcılık sektör politika belgesi 2022–2026. Tarım ve Orman Bakanlığı.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 10.12.2024.)
- TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TMS41.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2024.)
- Tursun, M., ve Tursun, A. (2024). Badem üretimine ilişkin faaliyetlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS-16, TMS-20 ve TMS-41) çerçevesinde değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (62), 1-17.
<https://doi.org/10.30794/pausbed.1429757>
- Yalçın, E., ve Şendurur, U. (2021). Tarım işletmelerinde bahçe bitkileri üretim faaliyetlerinin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *İşletme Akademisi Dergisi*, 2(2), 155–175.
<https://doi.org/10.5281/zenodo.8031435>
- Yalçın, S. (2022). Muhasebe mevzuatı ve standartlarında tarımsal faaliyetler: muhasebeleştirme ve ölçüm. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71), 24-43.
<https://doi.org/10.51290/dpusbe.977972>
- Yasan Ataseven, Z. (2024). Tarım Ürünleri Piyasaları: Üzüm Tarım Ürünü Raporu – Temmuz 2024. Tarımsal Ekonomi ve Politika Geliştirme Enstitüsü (TEPGE), Tarım ve Orman Bakanlığı.
<https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Menu/27/Tarim-Urunleri-Piyasaları>
- Yazarkan, H. (2016). Üretim işletmelerine ait fındık bahçelerine ilişkin mali işlemlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi: Durak fındık A.Ş. örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23 (2), 409-434.
https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Finansal%20Raporlama%20Standartlarına%20Uygun%20Hesap%20Planı%20_18.07.pdf
- <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2531/FinansalRaporlama-Standartlarına-Uygun-Hesap-Planı-Taslağı>
- <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2008/VUK-333-Ek.pdf>
- <https://manisa.tarimorman.gov.tr/Menu/32/Manisa-Sultani-Cekirdeksiz-Uzumu>
- <https://ismmmo.org.tr/dosya/415/Mevzuat-Dosya/tekduzhesapplanı.pdf>

