



Araştırma Makalesi
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2020 Cilt-Sayı: 13(2) ss: 343-363.

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2020 Vol-Issue: 13(2) pp: 343-363.

<http://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuibf.690019

Geliş Tarihi / Received: 17.02.2020

Kabul Tarihi / Accepted: 27.03.2020

TAŞIYICI BİTKİLERİN TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE UYGULAMA*

Dursun KELEŞ¹

Abitter ÖZULUCAN²

Öz

Taşıyıcı bitkiler, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün üretmek amacıyla yetiştirilen ve kendisinin kalıntı değeri haricinde tarımsal ürün olarak satış olasılığı çok düşük olan canlı varlıklardır. Bu bitkilerin büyüme, çoğalma ve kuruma gibi biyolojik dönüşüm geçirme özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler ise, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerini özellikli kılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların açıklanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye’de kurumsal olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinde bulunan bir tarım işletmesinin yasal izinler çerçevesinde temin edilen verileri kullanılarak 2017 yılındaki faaliyetlerine yönelik uygulama yapılmıştır. Bu uygulama kapsamında, ilk verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin TMS 16’ya göre muhasebeleştirilme ve dönem sonu değerlendirme işlemleri gerçekleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Taşıyıcı Bitkiler, Tarımsal Faaliyetler, Fındık Yetiştiriciliği, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı

Jel Kodları : M40, M41

* Bu çalışma, Dursun KELEŞ tarafından Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN danışmanlığında hazırlanan ve 2019 yılında Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı’nda kabul edilen “Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması” başlıklı doktora tezinden türetilerek hazırlanmıştır.

¹Dr., Adalet Bakanlığı, dursun.keles@adalet.gov.tr, ORCID: 0000-0001-9075-476X

²Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, abitter42@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-4157-8218

RECOGNITION OF THE BEARER PLANTS WITHIN THE SCOPE OF TAS 16: TANGIBLE FIXED ASSETS STANDARD: AN APPLICATION IN A HAZELNUT PRODUCING AGRICULTURAL ENTERPRISE

Abstract

Bearer plants are living assets which are grown for the purpose of producing agricultural products longer than an accounting period and are very unlikely to sell as agricultural products other than their residual value. These plants have biologic transformation characteristics such as growth, proliferation and drying. These features make specific recognition and valuation transactions of bearer plants more specific. The purpose of this study is to explain the principles of recognition of bearer plants within the scope of TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard. For this purpose, a sample practice was carried out for the activities of an agricultural enterprise that engages in hazelnut production in Turkey in 2017, using the data obtained under legal permissions. Within the scope of this practice, accounting and valuation procedures were performed of bearer plants in the initial yield period according to TAS 16.

Keywords : Bearer Plants, Agricultural Activities, Hazelnut Production, TAS 16-Tangible Fixed Assets Standard.

Jel Codes : M40, M41

GİRİŞ

Tarım sektörü, insanların gıda ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve bu ürünlerin nihai tüketicilere ulaştırılmasına yönelik faaliyetlerin yürütüldüğü bir sektördür. Aynı zamanda tarım sektörü, sanayi ve hizmet sektörlerine hammadde sağlaması, istihdama katkıda bulunması ve ekonomik olarak ülkeye katma değer yaratması gibi özellikleri nedeniyle, günümüze kadar önemini artırarak sürdüren bir sektör olmuştur.

Tarım sektöründe özellikle teknolojinin de kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, geleneksel üretim modelinden modern üretime doğru bir geçiş olmuştur. Bu gelişmeler ile birlikte sermaye şirketleri de tarım sektöründe yerini almaya başlamıştır. Bu sektörde sermaye şirketlerinin sayısının artması, tarımsal faaliyetlere yönelik mali nitelikli işlemlere ilişkin muhasebe sistemine duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Tarım sektöründe ortaya çıkan bu ihtiyaç nedeniyle, tarımsal faaliyetleri konu alan muhasebe sistemine yönelik çeşitli uygulamalar geliştirilmeye başlanmış ve tarım muhasebesi adıyla yeni bir muhasebe alanı oluşturulmuştur.

Dünyadaki küreselleşmenin etkisiyle birlikte, uluslararası işletmelerin de tarım sektörüne yatırım yapmaya başlamaları ve tarım muhasebesinin bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler için önemli bir konuma gelmesi nedeniyle, dünyada tarım muhasebesi alanında köklü düzenlemelerin yapılması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu ihtiyacın karşılanması ve muhasebe alanında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla birtakım girişimlerde bulunulmuştur. Bu girişimler sonucunda, uluslararası yetkili otoriteler tarafından “International Accounting Standards (IAS)” ve “International Financial Reporting Standards (IFRS)” adıyla muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bir dizi standart seti yayımlanmaya başlamıştır. Tarımsal faaliyetlere ilişkin mali işlemlere yönelik muhasebeleştirilme esasları ise, bu standart seti içerisinde yer alan “IAS 41-Agricultural Activities” isimli Standartta düzenlenmiştir. Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmeyle birlikte Türkiye’de de tarım işletmeleri tarafından kullanılacak olan muhasebe standardının oluşturulması amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, IAS 41-Agricultural Activities isimli Standartın “TMS 41-

Tarımsal Faaliyetler" adıyla Türkçe'ye çevirisi yapılmış ve tarım işletmeleri tarafından kullanılmak üzere uygulamaya konulmuştur.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin ilke ve esaslar genel olarak TMS 41'de düzenlenmiştir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlere yönelik ilk düzenleme TMS 41'de yer almıştır. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Financial Accounting Standards Board-IASB) tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan bir düzenleme ile taşıyıcı bitkilerin üretim işletmelerinde inşa edilmekte olan maddi duran varlık yatırımlarında olduğu gibi, tarım işletmelerinin amaçları doğrultusunda yetiştirilmesi ve bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün temin etmek üzere elde tutulması nedeniyle, TMS 41'in kapsamından çıkarılarak, TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16)'nın kapsamına dahil edilmiştir. Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmenin Türkiye tarafından da dikkate alınması sonucunda yetkili otoriteler tarafından gerek TMS 41 gerekse TMS 16'da gerekli güncellemeler yapılmıştır. Yapılan bu güncellemeler ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16'ya göre muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

I. TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

Maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde bir yıldan daha uzun süreyle kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak bir yılda paraya dönüştürülmesi (satılması) veya tüketilmesi düşünülmeyen, fiziksel bir yapıya sahip olan ve önemli bir kısmı amortisman tabii tutulan varlıklar olarak ifade edilebilir (Özulucan, 2019a: 239).

Muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıklar ise, mal ve hizmetlerin üretilmesi, başkalarına kiraya verilmesi veya idari amaçlarla elde tutulan ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre kullanılması beklenen varlıklardır (Das, 2015: 71). Bu çalışmaya konu olan taşıyıcı bitkiler (örneğin; kiraz, fındık, zeytin bahçeleri gibi) de belirli bir faydalı ömre sahip oldukları ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre ürün üretilebilmesi için işletme faaliyetlerinde kullanılmalrı nedeniyle maliyet bedelleri ile izlenirler ve maliyet bedelleri dönem sonunda amortisman yoluyla (diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi) gidere dönüştürülür (Özulucan , 2019b: 309).

18 Aralık 2003 tarihinde IASB tarafından yapılan güncellemenin ardından 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe konulan (Siddiqua ve Hasan, 2010: 108-109) bu Standart (TMS 16), maddi duran varlıklara ilişkin ilke ve kuralları düzenleyen temel standarttır (Lech ve Kamieniecka, 2014: 1063). Bu Standart, maddi duran varlıkların sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, dönem sonlarında değerlemesi ve amortisman işlemlerine yönelik birçok yeni ve önemli düzenlemeler içermektedir.

Bu düzenlemeler ile çalışmanın konusunu oluşturan ve tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için yetiştirilen taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinde TMS 16 hükümlerinin uygulanması (Türkiye'de faaliyet gösteren birçok işletme için) zorunlu hale gelmiştir. (Bu konuda detaylı bilgi ve örnek uygulamalar için bkz. Özulucan, 2019b: 229-310)

I.I. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı ve Kapsamı

KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yayımlanan TMS 16'nın amacı, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin maddi duran varlık yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir (TMS 16, md. 1).

Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri, maddi duran varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin tespit edilmesi ve bunlarla ilgili olarak mali tablolarda

raporlanması gereken amortisman tutarı ile değer düşüklüğü zararını kapsamaktadır (TMS 16, md. 1).

Mal/hizmet üretimi/arzında ve idari amaçlar için kullanılmak veya kiraya verilmek üzere edinilen varlıklar olarak kabul edilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde (başka bir Standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece), bu Standart hükümleri uygulanacaktır.

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz.

(TMS 16, md. 3).

- a) TFRS 5-Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar,
- b) TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan gayrimenkuller,
- c) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- d) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,
- e) Petrol, doğal gaz vb. nitelikteki yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

I.II. TMS 16-Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Tanımlar

Maddi duran varlıklara yönelik TMS 16'da yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir (TMS 16, md. 6).

- a) *Maddi Duran Varlık*: Mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulan ve bir faaliyet döneminden daha uzun süre kullanılması öngörülen fiziki varlıkları ifade etmektedir.
- b) *Taşıyıcı Bitki*: Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığı çok düşük olan canlı bitkileri ifade etmektedir.
- c) *Defter Değeri*: Bir varlığın kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra, mali tablolarda raporlandığı tutarı ifade etmektedir.
- d) *Maliyet*: Bir varlığın elde edilmesi ve inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini ya da verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ya da belirli durumlarda ilk muhasebeleştirme esnasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir.
- e) *Amortisman Tabi Tutar*: Bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesi sonucu hesaplanan tutarı ifade etmektedir.
- f) *Amortisman*: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, bu varlığın faydalı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir.
- g) *İşletmeye Özgü Değer*: Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen ya da bir yükümlülüğün karşılanmasında ortaya çıkması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir.
- h) *Gerçeğe Uygun Değer*: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilen veya bir borcun devrinde ödenen fiyatı ifade etmektedir.

- i) *Değer Düşüklüğü Zararı*: Bir varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade etmektedir.
- j) *Geri Kazanılabilir Tutar*: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanını ifade etmektedir.
- k) *Kalıntı Değer*: Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrü sonundaki yaş ve durumuna ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutarından elden çıkarmanın tahmini maliyeti düşülerek hesaplanan tahmini tutarı ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle kalıntı değer, bir varlığın faydalı ömrü sonundaki tahmini elden çıkarma maliyeti düşülerek hesaplanan değeridir.
- l) *Faydalı Ömür*: Bir varlığın işletme tarafından kullanılacağı öngörülen süreyi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını ifade etmektedir.

I.III. Taşıyıcı Bitki Kavramı

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma olasılığı oldukça düşük olan canlı bitkilerdir (TMS 16, md. 6). Örneğin; çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ve kauçuk ağaçları ile fındık, zeytin, elma gibi meyve ağaçları taşıyıcı bitkilere örnek olarak gösterilebilmektedir (TMS 41, md. 4).

Başka bir tanıma göre taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürünlerin üretiminde veya tedarikinde yararlanılan, birden fazla dönemde üretimine devam edilmesi beklenen ve arızı kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma olasılığı düşük olan canlı bitkilerdir (Sava, 2014: 105).

Standarda göre, bir canlı bitkinin taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılabilmesi için, aşağıdaki özelliklere sahip olması zorunludur. Bu özellikler;

- Canlı bitkinin, tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılması,
- Canlı bitkinin, bir hesap döneminden daha uzun süre tarımsal ürün vermesinin beklenmesi,
- Canlı bitkinin, önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.

Bitkisel üretime konu olmasına rağmen bazı bitkiler taşıyıcı bitki olarak nitelendirilememektedir. Bu bitkiler, aşağıdaki gibidir (Bozzolan vd., 2016: 164).

- Tarımsal ürün olarak hasat edilmek amacıyla yetiştirilen bitkiler (kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirilen ağaçlar gibi),
- Önemsiz kalıntı satışları dışında ayrıca bitkinin tarımsal ürün olarak hasat edileceğine ve satılacağına ilişkin çok düşük bir olasılığın bulunması durumunda, tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler (hem meyve üretimi için hem de kereste olarak kullanılmak amacıyla yetiştirilen fidanlar),
- Tek yıllık ürün veren bitkiler (buğday, mercimek, mısır vb.).

Buna göre, taşıyıcı bitkilerin tarımsal ürün hasat etmek üzere yetiştirilmesi, birden çok yıl ürün elde edilen bitki olması ve önemsiz kalıntı satışları dışında kendisinin tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu özelliklere sahip olmayan canlı bitkilerin taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılması mümkün değildir. Örneğin; kereste elde etmek amacıyla yetiştirilen ağaçlar (kavak ağacı, söğüt ağacı vb.) ve tek yıllık ürün veren bitkiler (buğday, arpa, mercimek, mısır vb.) taşıyıcı bitki tanımını karşılamadıkları için bu tür bitkilerin taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmasına izin verilmemektedir.

I.IV. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Kez Muhasebeleştirilmesi

Taşıyıcı bitkilerin ilk kez muhasebeleştirilebilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir.

- Taşıyıcı bitkilerle ilgili gelecekteki ekonomik fayda/faydaların tarım işletmesine aktarılmasının muhtemel olması,
- Tarım işletmeleri tarafından taşıyıcı bitkilerin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıdaki koşulları sağlayan taşıyıcı bitkiler, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyet unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 35).

- Taşıyıcı bitkilerin, indirimler ve ticari iskontoların düşülmesinden sonra ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı,
- Taşıyıcı bitkilerin dikileceği yere ve yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma ve yere getirilmesine ilişkin her türlü maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin sökülmesi, taşınması ve dikileceği arazinin (bahçenin) hazırlanmasına ilişkin tahmini maliyetler,
- Doğrudan taşıyıcı bitkilerin elde edilmesi veya yetiştirilmesiyle ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin ilk teslimatına ilişkin maliyetler,
- Taşıyıcı bitkilerin bahçeye dikim maliyetleri,
- Taşıyıcı bitkilerin dikim ve yetiştirilmesiyle ilişkili mesleki ücretler.

Taşıyıcı bitkiler ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, bu Standart (TMS 16) yerine TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile belirlenmiştir. Söz konusu bu Standarda (TMS 23) göre, amaçlanan kullanıma veya satış hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun süreyi gerektiren özellikli varlıklar arasında kabul edilen taşıyıcı bitkiler ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri de ilgili taşıyıcı bitkilere ilişkin maliyetin parçası olarak kabul edilmiştir (Özulucan, 2019b: 329).

a. Tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi

Tesis dönemindeki (verim çağına ulaşmamış) taşıyıcı bitkiler, henüz yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmemiş olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir.

Bu taşıyıcı bitkiler, yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma, başka bir ifadeyle verim çağına gelene kadar THP'deki 25 no.lu hesap grubunda açılacak geçici nitelikte bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Buna göre, yetkili otoriteler tarafından yapılacak bir düzenleme ile 25 no.lu hesap grubunda “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları³” isimli bir hesabın açılarak, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilere ilişkin katlanılan maliyetlerin bu hesapta izlenmesi uygun bir yaklaşım olacaktır. Örneğin; fındık üretimi yapan bir işletme, 2018 yılında dikmiş olduğu fındık fidanları ile ilgili toplam 250.000 TL tutarında (peşin) harcama yapmıştır. Yapılan harcamalar; fidanın satın alınması, gübre, işçilik ücretleri, ilaçlama vd. giderleri kapsamaktadır.

İşletmenin dikim yapılan yıl (2018) yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olabilecektir.

³ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Literatürdeki bazı çalışmalarda tesis dönemindeki taşıyıcı bitkiler için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” isimli hesabın kullanıldığı görülmektedir. Ancak, esas faaliyet konusu taşıyıcı bitki yetiştirmek olan tarım işletmeleri için tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmesi bilgi muhasebesi açısından uygun bir yaklaşım değildir. Bu noktada, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, tesis dönemindeki taşıyıcı bitkilerin THP'de 25 no.lu hesap grubunda açılacak “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” isimli hesapta muhasebeleştirilmesi (bilgi muhasebesi açısından) daha uygun olacaktır.

.../.../2018	
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	250.000
25X.01 Fındık Fidanları	
25X.02 İşçilik Giderleri	
25X.03 İlaç Giderleri	
25X.04 Gübre Giderleri	
100 KASA	250.000
<i>Fidan maliyetinin ve diğer katlanılan giderlerin peşin ödenmesi nedeniyle</i>	

Böylece yukarıdaki yevmiye kaydı ile birlikte hem fidanın maliyeti hem de işçilik, ilaç, gübre giderleri 25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları hesabı aracılığı ile finansal durum tablosuna (bilançoya) taşınmış olmaktadır. Fidanlar ürün vermeye başladığında (verim dönemine girdiğinde), söz konusu bu hesabın 25X Taşıyıcı Bitkiler hesabına aktararak kapatılacağı açıktır.

b. Verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi

Verim dönemindeki taşıyıcı bitkiler, yönetimin amaçları doğrultusunda verim sağlaması için gerekli duruma gelmiş olan taşıyıcı bitkileri ifade etmektedir.

Bu taşıyıcı bitkilerin 25 no.lu Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi gerekmektedir. Buna göre, yetkili otoriteler tarafından yapılacak bir düzenleme ile 25 no.lu hesap grubunda “25X Taşıyıcı Bitkiler⁴” isimli bir hesabın açılarak, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin bu hesapta izlenmesi uygun bir yaklaşım olacaktır. Örneğin; fındık üretimi yapan bir işletme, 2018 yılında dikmiş olduğu fındık fidanları ile ilgili toplam 250.000 TL tutarında (peşin) harcama yapmış ve bu tutar 25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları hesabında izlenmiştir.

Fındık fidanlarının ürün verdiği yıl (2019) yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olabilecektir.

.../.../2019	
25X TAŞIYICI BİTKİLER	250.000
25X.01 Fındık Ağaçları	
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI	250.000
25X.01 Fındık Fidanları	
25X.02 İşçilik Giderleri	
25X.03 İlaç Giderleri	
25X.04 Gübre Giderleri	
<i>Fındık fidanlarının ürün vermeye başlamasından dolayı yapılan aktarım kaydı nedeniyle</i>	

⁴ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Literatürdeki bazı çalışmalarda ve KGK tarafından hazırlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda verim dönemindeki taşıyıcı bitkiler için “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” isimli hesabın kullanılmasının önerildiği görülmektedir. Ancak, esas faaliyet konusu taşıyıcı bitki yetiştirmek olan tarım işletmeleri için verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan ve çok fazla önemli görülmeyen “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi bilgi muhasebesi açısından uygun bir yaklaşım değildir. Bu noktada, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin, diğer maddi duran varlık kalemlerinden ayrı olarak izlenmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, verim dönemindeki taşıyıcı bitkilerin THP’de 25 nolu hesap grubunda açılacak “25X Taşıyıcı Bitkiler” isimli hesapta muhasebeleştirilmesi tarafımızca daha uygun görülmüştür.

Yukarıdaki yevmiye kaydından sonra fındık ağaçları 25X Taşıyıcı Bitkiler hesabı adı altında katlanılan toplam maliyet tutarı üzerinden aktifleştirilmiş olmaktadır.

I.V. Taşıyıcı Bitkilerin Dönem Sonlarında Değerlemesi

Taşıyıcı bitkilerde değerlendirme, tarım işletmelerinin edinmiş oldukları taşıyıcı bitkilerin ilk kez aktifleştirildiği yılın faaliyet dönemi sonundan (örneğin; 2018 yılında aktifleştirilen taşıyıcı bitkiler için 2018 faaliyet dönemi sonu) başlanmak üzere takip eden faaliyet dönemlerinin sonlarında finansal durum tablosunda raporlanmasında esas alınacak parasal değerlerinin yasal düzenlemeler çerçevesinde tespit edilmesi işlemi ifade etmektedir.

TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkilerin ilk aktifleştirilmesini takip eden dönemlerde değerlemesinde, başka bir ifadeyle, muhasebeleştirme sonrası ölçümünde tarım işletmeleri tarafından muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki yöntemden biri kullanılabilir (Yazarkan, 2016: 425-426). Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı tarım işletmelerinin tercihine bırakılmıştır. Ancak, taşıyıcı bitkilerin de yer aldığı ilgili maddi duran varlık sınıfındaki diğer maddi duran varlık kalemleri hangi değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulmuş ise, taşıyıcı bitkilerin de aynı değerlendirme modeli ile değerlemeye tabi tutulması zorunludur.

Maliyet modeli, taşıyıcı bitkilerin maliyet değerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile mali tablolarda raporlanmasını öngören yöntemdir (Gökgöz ve Temelli, 2016: 147).

Yeniden değerlendirme modeli ise, taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki yeniden değerlendirilmiş tutarları ile mali tablolarda raporlanmasını öngören yöntemdir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018: 87).

I.VI. Taşıyıcı Bitkilerin Değerlemesi Sonucu Ortaya Çıkan Değerleme Farklarının Raporlanması

Diğer maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi taşıyıcı bitkilerin değerlerinde de zaman içerisinde bazı değişimler olabilmektedir. Bu değişimler, değer azalışı veya değer artışı olarak iki farklı şekilde ortaya çıkabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı veya değer azalışına ilişkin değerlendirme farklarının raporlanması, taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme modeline göre değişiklik göstermektedir. Kullanılan değerlendirme modeline göre ortaya çıkan bu değişiklikler ve muhasebeleştirme esasları aşağıdaki gibidir.

Taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde maliyet modelinin seçilmesi durumunda, sadece değer düşüklüğü muhasebeleştirilerek raporlanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin maliyet modeli ile değerlendirilmesi sonucunda defter değerinin, kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması ilgili taşıyıcı bitkilerin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek bir değer ile izlenmekte olduğunu ve taşıyıcı bitkilerin değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre, bu değer düşüklüğü tutarının karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Örneğin; kayıtlı (maliyet) değeri 250.000 TL olan fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değeri dönem sonunda 200.000 TL olarak tespit edilmiş ise, bitkisel canlı varlıklarda 50.000 TL tutarında değer azalışı söz konusudur. Dolayısıyla, (TMS'ye göre) bu azalış tutarının kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması zorunludur. Hesaplanan azalış tutarı (250.000 TL - 200.000 TL = 50.000 TL) 654 Karşılık Giderleri hesabının borcuna, bu azalışın finansal durum tablosunda (bilançoda) temsil edildiği örneğin 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabının alacağına kaydedilebilir. Böylece, ilgili varlık, finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değerine uygun

raporlanmış olacaktır. Sonuçta, değer düşüklüğüne uğramış olan maddi duran varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarına indirilmiş olmaktadır (Özulucan, 2019b: 518, 536).

Taşıyıcı bitkilerin ilk değerlendirme döneminde maliyet modeli ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının ise, muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Ancak, taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesi sonrası ilk değerlendirme döneminde değer düşüklüğünün olması ve daha sonraki değerlendirme döneminde değer artışının meydana gelmesi durumunda, bu değer artışı dikkate alınmaktadır. Böyle bir durumda, taşıyıcı bitkilerin ilk kayıtlı değerini geçmeyecek şekilde önceki dönemde gerçekleşen değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi gerekmektedir. Sonraki değerlendirme döneminde ortaya çıkan değer artışının ilk değerlendirme döneminde meydana gelen değer düşüklüğü tutarını aşması durumunda ise, değer artışının bu kısmı dikkate alınmamaktadır. Örneğin; kayıtlı bedeli 250.000 TL olan fındık ağaçları için 2016 yılında 50.000 TL tutarında değer düşüklüğü tespit edilmiş ve kayıt altına alınmıştır. Fındık ağaçları, 2017 yılında tekrar değerlemeye tabi tutulmuş ve cari yılda geri kazanılabilir değeri 280.000 TL olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış olmaktadır. Bu durumda karşılık iptal edilmelidir. Maddi duran varlıklarda karşılığın iptali ile ilgili 257 no.lu hesabın borçlandırılması, karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalktığı için de 644 no.lu hesabın alacaklandırılması gerekir. (Farklı bir örnek için bkz. Gökgöz ve Temelli, 2016: 148 ve Özulucan, 2019b: 519, 536)

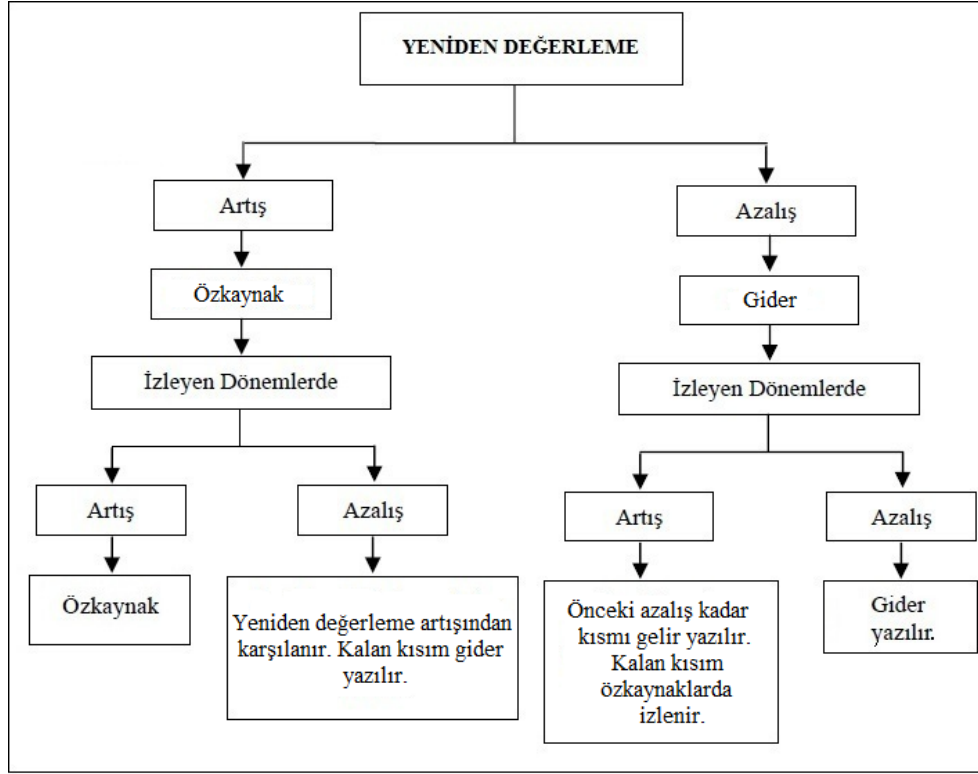
Taşıyıcı bitkilerin değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi durumunda, gerek değer artışları gerekse değer azalışları muhasebeleştirilerek raporlanabilmektedir. Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmesi sonucunda değer artışının ortaya çıkması durumunda, hesaplanan tutar kadar 25X Taşıyıcı Bitkiler hesabı borçlandırılırken, örneğin 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı (257 01 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı) hesabı ve bu değer artışı "Özkaynaklar" hesap sınıfında "522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabı alacaklandırılarak muhasebeleştirme işlemi yapılabilir.

Ancak, daha önce yeniden değerlendirme modeline göre yapılan değerlendirme sonucunda gelir tablosuna yansıtılan bir değer azalışının ardından sonraki dönemde yeniden değerlendirme değer artışı ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda, öncelikle bu değer artışı tutarının önceki dönemdeki değer azalışı tutarı kadarının gelir tablosunda dönem geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Değer artışı tutarının önceki dönemde dönem gideri olarak kaydedilen değer azalışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki fark doğrudan Özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilecektir. Örneğin; kayıtlı (maliyet) değeri 200.000 TL olan fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değeri 2016 yılı dönem sonunda 150.000 TL olarak tespit edilerek 50.000 TL tutarında değer azalışı kayıtlara alınmış ve 2017 yılında 80.000 TL değer artışı ortaya çıkmış ise, önceki dönemdeki değer azalışı tutarı olan 50.000 TL 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabının alacağına kaydedilerek değer azalışı tutarı iptal edilmelidir. 2017 yılı değer artış tutarının, 2016 yılı değer azalış tutarından fazla olan 30.000 TL (80.000 TL – 50.000 TL)'lik kısmı ise, 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabının alacağına kaydedilerek özkaynaklar hesap sınıfında izlenmelidir. Böylece, ilgili varlık, finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeriyle raporlanmış olacaktır.

Taşıyıcı bitkilerin yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan değer azalışlarının ise, gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, taşıyıcı bitkilerle ilgili daha önce meydana gelen değer artışının Özkaynaklar hesap sınıfında yeniden değerlendirme değer artışı olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme dönemindeki değer azalışının önceki dönemde meydana gelen değer artışı tutarı kadarının Özkaynaklar hesap sınıfındaki yeniden değerlendirme değer artışından düşülmesi gerekmektedir. Bu işlem aslında, değer azalışı sonrası yeniden değerlendirme döneminde değer artışı yaşanması nedeniyle önceki dönemde meydana gelen değer azalışının iptal edilmesi işlemidir. Değer azalışı tutarının önceki dönemde yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilen değer artışından daha fazla olması durumunda ise, aradaki farkın doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda, değer azalış tutarı kadar 25X Taşıyıcı bitkiler hesabı alacaklandırılırken, karşılığında "522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabı, 257 Birikmiş Amortismanlar ve

Değer Düşüklüğü Karşılığı (257 01 Taşıyıcı Bitkiler Amortismanı) ve arta kalan tutar için de 654 Karşılık Giderleri hesabı borçlandırılır.

Yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklara ilişkin değerlendirme farklarının muhasebeleştirilme esaslarını Şekil 1'deki gibi göstermek mümkündür.



Şekil 1: Yeniden Değerleme Modeli ile Değerlenen Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Farklarının Muhasebeleştirilme Esasları

Kaynak: (Yıldıztekin, 2010: 272)

II. LİTERATÜR TARAMASI

Bu konuda literatür incelendiğinde, canlı varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik birtakım çalışmaların bulunduğu görülmektedir. Ancak, bu çalışmaların büyük çoğunluğu hayvansal üretim yapan işletmeler üzerine gerçekleştirilmiştir. Bitkisel üretim yapan işletmelere yönelik üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi noktasındaki çalışmalar birkaç tane ile sınırlı kalmıştır.

TMS 41 ile literatürde adı sıkça duyulmaya başlanan, daha sonra yapılan düzenleme ile TMS 16 kapsamına dahil edilen ve "taşıyıcı bitki" adıyla anılan bitkisel üretime konu canlı varlıklara yönelik literatürde yer alan (ulaşılabilen bazı) çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Kıymetli Şen ve Karagül (2014) çalışmalarında, taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında ilk kez muhasebeleştirilmesi ve raporlama dönemlerindeki değerlendirilmesiyle ilgili düzenlemeleri açıklamıştır. Ayrıca, bu düzenlemeler ışığında örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Son olarak, bu çalışmanın taşıyıcı bitkilerle ilgili muhasebe literatürüne katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

Yazarkan (2016) çalışmasında, bitkisel üretim türlerinden biri olan fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında fındık ağaçlarının aktifleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca, örnek bir işletmeye ait fındık

bahçesindeki faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışma kapsamında örnek işletmenin fındık ağaçlarını dönem sonunda değerlendirme işlemine tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Bu çalışmada, örnek işletmenin muhasebe politikası olarak TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme modelini seçmesinin daha uygun bir yaklaşım olacağı ve böylece fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değer ile mali tablolara yansıtılmış olacağı ifade edilmiştir.

Gökgöz ve Temelli (2016) çalışmalarında, taşıyıcı bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde ne şekilde muhasebeleştirileceğini açıklamıştır. Çalışmada, TMS 16 ışığında örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin TMS 16'nın kapsamına dahil edilmesine bağlı olarak varlık olarak kayda alma, sonraki dönemlerde değerlendirme ve amortisman gibi konularda farklılıkların ortaya çıktığı ifade edilmiştir.

Kaya ve Atasel (2016) çalışmalarında, TMS 16'ya göre fındık ağaçları özelinde taşıyıcı bitkilerle ilgili ilk edinim, amortisman, sonraki dönemlerde değerlendirme, fındık bitkisinin meyve vermesi ve alınan devlet teşvikleri gibi konularda muhasebe işlemleri örnek olaylar bazında incelenmiştir. Bu çalışmada, taşıyıcı bitkilerin TMS 16'ya tabi tutulmasının gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum amaçlarına daha uygun olacağı ifade edilmiştir.

Beller Dikmen ve Köksal (2018) çalışmalarında, ceviz yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında ceviz ağaçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Ayrıca, örnek bir işletmeye ait ceviz bahçesindeki faaliyetlere yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada, ceviz ağaçlarının değerlemesinde kullanılan maliyet ve yeniden değerlendirme modellerine göre tespit edilen tutarların değişiklik gösterdiği ifade edilmiştir.

İsker (2018) çalışmasında, zeytin yetiştiriciliği faaliyetlerine yönelik TMS 16 kapsamında zeytin ağaçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Bu çerçevede, zeytin yetiştiriciliği yapan bir işletmenin mali işlemlerine yönelik muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada, Standarda göre zeytin ağaçlarının değerinde, defter değerine göre önemli ölçüde bir değişikliğin tespit edilmemesi nedeniyle yeniden değerlendirme yapılmasına gerek duyulmadığı ifade edilmiştir.

Büyükarıkan (2018) çalışmasında, TMS 41'e göre tarım muhasebesine ilişkin düzenlemelere yönelik açıklamalarda bulunmuştur. Bu çerçevede, elma üretimi yapan bir tarım işletmesinde elma yetiştiriciliği ve fidan yetiştiriciliğine yönelik örnek uygulama yapılmıştır. Çalışmada, örnek uygulamanın meyvecilik ve meyve fidancılığı sektöründe faaliyet gösteren tarım işletmelerinin muhasebeleştirme süreçlerine ve yatırım kararlarına katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

III. TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK FINDIK YETİŞTİRİCİLİĞİ YAPAN BİR TARIM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Bu bölümde taşıyıcı bitkilere yönelik tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin fındık yetiştiriciliği yapan bir tarım işletmesi üzerine uygulama yapılmıştır. Uygulamaya konu olan işletme, Samsun ili Bafra ilçesinde fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinde bulunmaktadır. İşletme, bireysel olarak gerçekleştirilmekte olan geleneksel fındık yetiştiriciliğinin dışına çıkarak, profesyonel olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetinde bulunmak amacıyla Türkiye'de başka bir örneği bulunmayan önemli bir projeyi hayata geçirmiştir. "Fındık Çiftliği" adıyla anılan bu proje ile modern üretim teknikleri kullanılarak en düşük maliyetle, en yüksek verimin alınması hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda 2015 yılında fındık yetiştiriciliği faaliyetlerine başlayan işletme, fındık yetiştiriciliği faaliyetleri kapsamında fındık fidanlarının seçimi, dikim sistemleri, bakım koşulları ve sulama sistemleri gibi konularda önemli deneyimler kazanmıştır. İşletme, kazanmış olduğu bu deneyimleri diğer çiftçiler ve yeni yatırımcılar ile paylaşarak Türkiye'de kurumsal olarak profesyonel anlamda gerçekleştirilecek fındık tarımına katkı sağlamayı kendine görev edinmiştir.

İşletmeye ait fındık çiftliğinde, yıllık yağış ve nem miktarı ile toprak yapısı itibariyle fındık tarımına elverişli olan 284.000 m² arazi üzerine sıra arası ve sıra üzeri 7'şer metre olacak şekilde toplam 5.250 adet fındık fidanı tek dal dikim sistemi ile dikilerek fındık bahçesi tesis edilmiştir.

Fındık çiftliğinde yetiştiricilik faaliyetlerine 2015 yılında başlanmış olup, bu çalışmaya sadece işletmenin 2017 yılındaki ilk verim dönemine ilişkin tarımsal faaliyetler ve buna ilişkin mali bilgiler konu edilmiştir. Uygulama yapılan işletmeden elde edilen ve çalışma kapsamında kullanılan maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir⁵.

➤ 2017 Yılına İlişkin Üretim Maliyetleri

İşletmenin 2017 yılında katlandığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin tutarı, 19.100 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1: 2017 Yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ⁶	TUTARI (TL)
Kimyasal Gübre	10.900
Çiftlik Gübresi	1.400
Damla Sulama Sistemi Gübresi	4.100
Tarım İlacı	2.000
Kükürt	700
TOPLAM	19.100

İşletmenin 2017 yılında katlandığı direkt işçilik maliyetlerinin tutarı 14.600 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: 2017 Yılı Direkt İşçilik Maliyetleri

DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
Gübreleme İşçiliği	600
Ot Temizleme İşçiliği	3.500
Budama ve Bakım İşçiliği	2.500
İlaçlama İşçiliği	2.000
Çapalama İşçiliği	6.000
TOPLAM	14.600

İşletmenin 2017 yılında katlandığı genel üretim maliyetlerinin tutarı 396.067,55 TL'dir. Söz konusu bu maliyetlerin detayı Tablo 3'deki gibidir.

⁵ Çalışma kapsamında kullanılan veriler, ilgili işletmeden yasal izinler çerçevesinde alınmış olup, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. (Keleş, 2019: 453).

⁶ Esas üretim maliyet yerleri ile direkt ilişkisi kurulabilen kimyasal gübre, çiftlik gübresi, damla sulama sistemi gübresi, tarım ilacı ve kükürt gibi ilk madde ve malzemeler, yetiştirilen fındık ağaçlarının fiziki gelişimine, büyümesine ve kaliteli fındık ürünü vermesine doğrudan ve çok önemli oranda etki ettikleri için, direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 3: 2017 Yılı Genel Üretim Maliyetleri

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	TUTARI (TL)
- Endirekt Malzeme Maliyetleri	55.400
- Endirekt İşçilik Giderleri	49.800
- Memur Ücret ve Giderleri	96.000
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	54.800
- Çeşitli Giderler	11.180
- Vergi, Resim ve Harçlar	3.000
- Amortisman Giderleri	125.887,55
TOPLAM	396.067,55

➤ *2017 Yılına İlişkin Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları*

2017 yılına ait dönem içi ve dönem sonu itibariyle gerçekleşen işlemler ile bunlara ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları, aşağıdaki gibidir.

a) 2017 yılı itibariyle fındık ağaçlarının verim dönemine girmiş olması nedeniyle, tesis dönemine ilişkin “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabında izlenen 857.702 TL’lik tutar “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
25X TAŞIYICI BİTKİLER		857.702	
25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler			
25X YAPILMAKTA OLAN TAŞIYICI BİTKİ YATIRIMLARI			857.702
25X.01 Tesis Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler			
<i>Verim dönemine giren fındık ağaçlarının ilgili maddi duran varlık hesabına alınması nedeniyle</i>			
/			

b) 2017 yılında, 74.500 TL’lik ilk madde ve malzeme satın alınmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
150 İLK MADDE VE MALZEME		74.500	
150.01 Direkt İlk Madde ve Malzeme	19.100		
150.02 Endirekt İlk Madde ve Malzeme	55.400		
102 BANKALAR			74.500
<i>İlk madde ve malzeme satın alınması nedeniyle</i>			
/			

c) 2017 yılında 280.000 TL’ye elektronik otomasyonlu damla sulama sistemi yaptırılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		280.000	
253.01 Damla Sulama Sistemi	280.000		
102 BANKALAR			280.000
<i>Damla sulama sistemi için yapılan ödeme nedeniyle</i>			
			/

d) 2017 yılında 19.100 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme kullanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		19.100	
150 İLK MADDE VE MALZEME			19.100
150.01 D.İ.M.M.	19.100		
<i>Direkt ilk madde ve malzemenin kullanılması nedeniyle</i>			
			/

e) 2017 yılında, 14.600 TL tutarında işçilik giderine katlanılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla ödenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		14.600	
102 BANKALAR			14.600
<i>Direkt işçilik giderlerinin ödenmesi nedeniyle</i>			
			/

f) 2017 yılında 396.067,55 TL'lik genel üretim giderlerine katlanılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir. (Bu maliyetlerin; bir kısmı bankadaki hesaptan ödeme şeklinde, bir kısmı stoklardaki indirekt malzemelerin kullanılması, kalan kısmı ise amortisman giderleri nedeniyle ortaya çıkmıştır.)

.../.../2017			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		396.067,55	
102 BANKALAR			214.780
150 İLK MADDE VE MALZEME			55.400
150.02 Endirekt İMM	55.400		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			125.887,55
<i>Genel üretim giderleri nedeniyle</i>			
			/

g) 2017 yılında hizmet maliyet yerlerinde toplanan 292.160 TL'lik endirekt gider tutarının esas üretim maliyet yerlerine dağıtımı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01 Esas Üretim Gider Yerleri	292.160
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.02 Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri	292.160
<i>İkinci dağıtım işleminin yapılması nedeniyle</i>	

h) 2017 yılında toplam 429.767,55 TL'lik üretim maliyetleri hasat edilen fındık ürününe yüklenmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
154 TARIMSAL YARI - MAMULLER⁷	429.767,55
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI	19.100
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER. YANSITMA HS.	14.600
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA HS.	396.067,55
<i>Üçüncü dağıtım işleminin yapılması nedeniyle</i>	

Fındık ürünü, aktif piyasası olan tarımsal üründür. Gerek kamu sektörü (TMO, Fındık Tarım Satış Kooperatifleri Birliği [FİSKOBİRLİK]) gerekse özel sektör (tüccar vb.) tarafından her yıl fındık ürününe yönelik taban fiyat açıklaması yapılmaktadır. 2017 yılında yapılan taban fiyat açıklamaları sonucunda fındık fiyatı kilogram başına 12 TL'den işlem görmüştür. Bu kapsamda, fındık ürününün hasat noktasındaki net gerçeğe uygun değeri, aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır.

Toplam Verim (Hasat) Miktarı (kg)	Piyasa Taban Fiyatı (TL/kg)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Taşıma Maliyeti (TL)	Net Gerçeğe Uygun Değer (TL)
46.200	12	554.400	4.600	549.800

ı) 2017 yılında üretimi gerçekleştirilen fındık ürününün hasat anında yapılan net gerçeğe uygun değer ile değerlendirme işlemi sonucunda, 120.032,45 TL'lik değer artışı tespit edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

⁷ Bu hesap, fındık ağaçlarından hasat edilen fındık ürününün işletmenin diğer stok kalemlerinden ayrı olarak izlenmesinin sağlanması amacıyla tarafımızca önerilmiştir.

.../.../2017	
155 TARIMSAL MAMULLER	549.800
154 TARIMSAL YARI - MAMULLER	429.767,55
606 TARIMSAL MAMULLER DEĞER ARTIŞI⁸	120.032,45
<i>Fındıkların hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek mamul stoklarına alınması kaydı</i>	

i) 2017 yılında hasat edilen fındık ürününün tamamı 669.900 TL'ye satılmıştır. Bedeli banka aracılığıyla tahsil edilmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
102 BANKALAR	669.900
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	669.900
<i>Hasat edilen fındıkların satılması nedeniyle (46.200 kg x 14,5 TL/kg)</i>	

j) 2017 yılında, satılan fındık ürününe ilişkin 549.800 TL'lik maliyet kaydı yapılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLER MALİYETİ⁹	549.800
155 TARIMSAL MAMULLER	549.800
<i>Satılan fındık ürününün maliyet kaydı nedeniyle</i>	

Fındık ağaçlarının dönem sonunda, net nakit akışları yöntemi¹⁰ kullanılarak yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda gerçeğe uygun değerleri 1.346.373 TL olarak tespit edilmiştir.

k) Yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda, fındık ağaçlarında 510.113,55 TL'lik değer artışı yaşanmış olup, fındık ağaçları ve birikmiş amortismanın defter değerlerinin düzeltilmesine ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir. (Bu konuda farklı bir örnek için bkz. Özulucan, 2019b: 284)

⁸ Bu hesap, tarafımızca önerilmiştir. Tarımsal mamullerin hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucunda değer azalışı meydana gelmesi durumunda ise "607 Tarımsal Mamuller Değer Azalışı" isimli bir hesabın kullanılması mümkündür. Tarımsal mamullere ilişkin değer artış tutarı ise, aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tarımsal Mamuller Değer Artışı = Net Gerçeğe Uygun Değer – Maliyet Değeri
Tarımsal Mamuller Değer Artışı = 549.800 TL – 429.767,55 TL
Tarımsal Mamuller Değer Artışı = 120.032,45 TL

⁹ Bu hesap, Arslan, 2012: 256'da önerilmiştir. Bu hesabın, hasat noktasında net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek mamul stoklarına alınan tarımsal mamullere yönelik satış sonrası maliyet kaydında kullanılması tarafımızca da uygun görülmüştür.

¹⁰ Net Nakit Akışları Yöntemi: Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerini yansıtan piyasa fiyatına ulaşamaması durumunda, canlı varlıklardan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranıyla iskonto edilmesi sonucunda bugünkü değerinin hesaplanması suretiyle canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde kullanılan yöntemdir.

.../.../2017	
25X TAŞIYICI BİTKİLER 25X.01 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler	523.193,38¹¹
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	13.079,83
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	510.113,55
<i>Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen fındık ağaçlarına ilişkin değer artışı ile fındık ağaçları ve birikmiş amortisman tutarlarının düzeltilmesi kaydı</i>	

l) 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu tespit edilen değer artışına bağlı olarak 102.022,71 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
527 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ 527.02 Verim Dönemindeki Taşıyıcı Bitkiler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	102.022,71
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 483.01 Taşıyıcı Bitkiler Ertelenmiş Vergi Yük.	102.022,71
<i>*(510.113,55 TL x 0,20) = 102.022,71TL Fındık ağaçlarına ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğü nedeniyle yapılan yevmiye kaydı</i>	

m) 2017 yılında maliyet hesapları kapatılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
711 D.İ.M.M GİDERLERİ YANSITMA HESABI	19.100
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	14.600
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	396.067,55
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	19.100
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	14.600
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	396.067,55
<i>Maliyet hesaplarının kapanış kaydı</i>	

¹¹ İşletmeye ait fındık ağaçlarına ilişkin beklenen net nakit akışlarının bugünkü değeri hesaplanarak, fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerleri tespit edilmiştir. Buna göre, 2017 yılına ilişkin fındık ağaçlarında meydana gelen değer artış tutarı hesaplanmıştır. Daha sonra ise, fındık ağaçları ve birikmiş amortismanın defter değerleri tespit edilen yeniden değerlendirme oranına göre düzeltilerek kayıtlara yansıtılmıştır. Hesaplama işlemi hakkında daha fazla detay için bkz. (Keleş, 2019: 382-386).

n) 2017 yılında satılan fındık ürününün maliyeti "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	549.800
624 SATILAN TARIMSAL MAMULLER MALİYETİ	549.800
<i>Gider hesaplarının kapanış kaydı</i>	

o) 2017 yılında, satış hasılatı ve tarımsal mamuller değer artış tutarı "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	669.900
606 TARIMSAL MAMULLER DEĞER ARTIŞI	120.032,45
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	789.932,45
<i>Gelir hesaplarının kapanış kaydı</i>	

ö) 2017 yılında dönem karı üzerinden 48.026,49 TL'lik vergi karşılığı hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	240.132,45
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	48.026,49*
691.02 Dönem Karı Vergi Karşılığı 48.026,49	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	192.105,96
<i>*(240.132,45 TL x 0,20) = 48.026,49 TL</i>	
<i>İşletme net karının ve dönem vergisinin tespit edilmesi nedeniyle</i>	

p) 2017 yılında dönem karı üzerinden hesaplanan 48.026,49 TL'lik vergi karşılığı ilgili finansal durum tablosu (bilanço) hesabına alınmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	48.026,49
691.02 Dönem Karı Vergi Karşılığı	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	48.026,49
<i>Dönem karından ayrılan vergi karşılığının ilgili finansal durum tablosu (bilanço) hesabına aktarılması nedeniyle</i>	

r) 2017 yılında dönem karı üzerinden hesaplanarak ilgili finansal durum tablosu (bilanço) hesabına alınan 48.026,49 TL’lik vergi borcu tahakkuk etmiş olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	48.026,49
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	48.026,49
<i>Kesinleşen vergi borcu nedeniyle</i>	

s) 2017 yılında, vergiden sonraki dönem net karı 192.105,96 TL olarak hesaplanmış olup, buna ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

.../.../2017	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	192.105,96
590 DÖNEM NET KARI	192.105,96
<i>Dönem net karının ilgili finansal durum tablosu (bilanço) hesabına aktarılması nedeniyle</i>	

SONUÇ

Taşıyıcı bitki olarak adlandırılan tarımsal faaliyetlere konu canlı varlıklara yönelik ilk düzenleme, KGK tarafından yayımlanan TMS 41 ile yapılmıştır. Ancak, uluslararası yetkili otorite olan IASB tarafından 30 Haziran 2014 tarihinde yapılan bir değişiklik ile taşıyıcı bitkiler IAS 41-Agricultural Activities (Tarımsal Faaliyetler Standardı) isimli Standardın kapsamından çıkarılarak, IAS 16-Property, Plant and Equipment (Maddi Duran Varlıklar Standardı) isimli Standardın kapsamına dahil edilmiştir. Böyle bir değişikliğin yapılmasının esas gerekçesi ise, tıpkı maddi duran varlık yatırımlarında olduğu gibi, taşıyıcı bitkilerin de uzun yıllar boyunca ve birden fazla dönemde tarımsal ürün elde etmek amacıyla tarım işletmeleri tarafından kullanılmasıdır. Bu değişiklik, Türkiye tarafından da dikkate alınmış ve yetkili otoriteler tarafından yapılan çalışmalar sonucunda TMS 16 ile IAS 16-Property, Plant and Equipment isimli standart arasında paralellik sağlanmıştır. Bu güncelleme ile taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere TMS 16’ya göre muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen tarımsal ürünlerin ise, TMS 41 kapsamında bırakılmış olması nedeniyle bu ürünlere yönelik muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 41 hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği ifade edilmiştir.

Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına dahil edilmesi ile birlikte, biyolojik dönüşüm özelliğine sahip taşıyıcı bitkilere ilişkin tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, amortisman işlemleri ve taşıyıcı bitkilere yönelik devlet teşvikleri konuları daha da özellikli hale gelmiştir.

Çalışma kapsamında, Samsun ili Bafra ilçesinde taşıyıcı bitki olarak fındık yetiştiriciliği faaliyetlerinde bulunan bir tarım işletmesinde vaka çalışması (örnek olay) gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma kapsamında, işletmeden elde edilen verim dönemine ilişkin veriler ışığında TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesine yönelik dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri gerçekleştirilmiştir.

2017 yılı itibariyle, fındık ağaçları verim dönemine girmeleri nedeniyle “25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” hesabından çıkarılarak “25X Taşıyıcı Bitkiler” hesabına devredilmiştir. Fındık ağaçlarının dönem sonu değerlemesinde ise, TMS 16 kapsamında fındık ağaçlarının yeniden değerlendirme modeline göre gerçeğe uygun değeri 1.346.373 TL olarak hesaplanmış ve bu hesaplama sonucunda fındık ağaçlarında 510.113,55 TL’lik değer artışı tespit edilmiştir. Bu değer artış tutarı, TMS 16 hükümleri doğrultusunda “522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında izlenmiştir. 2017 yılında yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucu ortaya çıkan ve dönem karını etkilemeyen 510.113,55 TL’lik değer artışından kaynaklanan 102.022,71 TL (510.113,55 TL x 0,20)’lik vergi etkisi, “483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının alacağına karşılık “527 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)” hesabının borcunda izlenmiştir.

Bu çalışma kapsamında, taşıyıcı bitkilerin TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi amacıyla Türkiye’de ilk kez profesyonel anlamda fındık yetiştiriciliği yapan bir işletmenin gerçek verileri kullanılmış ve böylece konunun daha iyi anlaşılması ve gerçek verilerin raporlanması hedeflenmiştir. Dönem içi ve dönem sonu yevmiye kayıtları yapılırken THP’de olmayan fakat literatürde genel olarak kabul gören bazı hesapların (25X Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları, 25X Taşıyıcı Bitkiler, 624 Satılan Tarımsal Mamuller Maliyeti, 155 Tarımsal Mamuller, 154 Tarımsal Yarı – Mamuller, 606 Tarımsal Mamullerde Değer Artışı, 607 Tarımsal Mamullerde Değer Azalışı, 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı gibi) kullanılması önerilmiştir. Ayrıca, mali tabloların gerçek değeriyle ifade edilebilmesi için taşıyıcı bitkilerin değerlendirilmesinde gerek değer artışlarının gerekse değer azalışlarının muhasebeleştirilerek raporlanmasına olanak tanıdığı için, yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasının daha uygun olduğu da söylenebilir.

Sonuç olarak, bu çalışmadan elde edilen bilgiler ışığında, taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinin, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılır, gerçeğe uygun ve evrensel nitelikli bilgiler içermesine, dolayısıyla da gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların isabetinin artmasına önemli katkılar sağlayacağını ifade etmek mümkündür.

KAYNAKÇA

- Beller Dikmen, B. ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF*, 11(3): 82-96.
- Bozzolan, S., Laghi, E. and Mattei, M. (2016). Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications For Accounting of Bearer Plants. *Agricultural Economics*, 62(4): 160-166.
- Büyükarıkan, U. (2018). *Türkiye Muhasebe Standardı 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına Göre Tarım Muhasebesi: Elma Üretimi Yapan Bir Tarım İşletmesi Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Das, D. (2015). Recognition, Measurement and Disclosure of Property, Plant and Equipment: An Analysis of Indian Accounting Standard (IND AS) 16. *International Journal of Core Engineering & Management (IJCEM)*, 2(8): 69-90.
- Gökgöz, A. ve Temelli, F. (2016). Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4): 142-154.
- İsker, Ö. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Zeytin Yetiştiriciliğinin Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2016). *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finansta Güncel Konular (Taşıyıcı Bitki Olarak Fındık Ağaçlarına İlişkin Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi)*. Edirne: Trakya Üniversitesi İİBF Yayını.

- Keleş, D. (2019). *Taşıyıcı Bitkilerin Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Vaka Çalışması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3): 27-48.
- Lech, M and Kamieniecka, M. (2014, 25-27 Haziran). *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.
- Özulucan, A. (2019a). Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Konya.
- Özulucan, A. (2019b). Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru – Açıklamalı Cevap), Konya.
- Sava, R. (2014). Accounting For Biological Assets. *Revista Economica*. 66(5): 101-111.
- Siddiqua, J. and 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 Standardı.
- TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı.
- TMS 41-Tarımsal Faaliyetler Standardı.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi (Yönetim ve Ekonomi)*, 23(2): 409-434.
- Yıldıztekin, İ. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(4): 259-288.