



TMS 16 VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI KAPSAMINDA TAŞIYICI BİTKİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ÜZÜM ASMALARI UYGULAMASI

Ahmet ALATAŞ¹

Öz

Bu çalışma, 2014 yılında yapılan düzenlemeyle TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamından çıkarılarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında değerlendirilmesi uygun görülen taşıyıcı bitkilerin, TMS 16 ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) çerçevesinde muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalı bir analiz sunmayı amaçlamaktadır. Uygulama, taşıyıcı bitkilerden biri olan üzüm asmaları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu yönüyle araştırma, alandaki literatür boşluğunu gidermeye yönelik bir katkı sunmayı hedeflemektedir. Araştırmada, üzüm bağlarının tesis dönemi esas alınmış ve bu döneme ait üç yıllık maliyet verileri kullanılarak muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. Çalışmada kullanılan veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü tarafından yürütülen saha çalışmaları sonucunda hesaplanan teknik verilere dayanmaktadır. Araştırmada, yöntem olarak nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda; FRSHP çerçevesinde taşıyıcı bitkilerin yatırım dönemine ait giderlerin 256 *Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar* hesabının alt hesaplarında muhasebeleştirildiği belirlenmiştir. Verimlilik dönemine (aktifleştirilmesi) geçişle birlikte bu tutarların, aynı hesabın farklı bir alt hesabına aktarıldığı ortaya konulmuştur. Bu yönüyle çalışma, hem tarımsal üretim faaliyetinde bulunan işletmelere hem de ilgili akademik literatüre yol gösterici nitelikte katkılar sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS 16, Taşıyıcı bitkiler, Finansal raporlama standartları hesap planı, Üzüm asmaları

JEL Kodları: M40, M41

ACCOUNTING FOR BEARER PLANTS UNDER THE CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH TMS 16 AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS: GRAPE VINE APPLICATION

Abstract

This study aims to present a practical analysis of the accounting of bearer plants, which were removed from the scope of TAS 41 Agricultural Activities Standard with the amendment made in 2014 and evaluated within the scope of TAS 16 Property, Plant and Equipment Standard, within the framework of TAS 16 and Financial Reporting Standards Chart of Accounts (FRSCA). The application was carried out on grape vines, one of the bearer plants. In this respect, the research aims to contribute to the literature gap in the field. The study is based on the establishment period of vineyards and accounting records are created using three years of cost data from this period. The data used in the study are based on technical data calculated as a result of field studies conducted by Manisa Viticulture Research Institute. In the study, quantitative research method was used as the method. As a result of the research, it was determined that the expenses related to the investment period of the carrier plants within the framework of FRSHP were recognized in the sub-accounts of 256 Construction in Progress and Other Property, Plant and Equipment account. With the transition to the productivity (capitalization) period, these amounts were transferred to a different sub-account of the same account. In this respect, the study provides guiding contributions both to enterprises engaged in agricultural production activities and to the relevant academic literature.

Keywords: IAS 16, Bearer Plants, Financial reporting standards chart of accounts, Grape vines

JEL Codes: M40, M41

¹ Öğr. Gör., Manisa Celâl Bayar Üniversitesi, Saruhanlı Meslek Yüksekokulu, ahmetalatas@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7173-0639

Başvuru Tarihi (Received): 07.05.2025 **Kabul Tarihi** (Accepted): 25.10.2025

Giriş

Tarımsal faaliyetler, dünya genelinde önemli bir ekonomik sektör olup hem gıda üretimi hem de ticaret açısından büyük bir rol oynamaktadır. Bu sektörün en önemli bileşenlerinden biri de taşıyıcı bitkilerdir. Taşıyıcı bitkiler, tarımsal faaliyetlerde uzun yıllar boyunca ürün veren, bir hesap döneminden fazla süre kullanılmak üzere elde tutulan ve ekonomik fayda sağlayan bitkilerdir. Bu bitkiler, genellikle meyve veren ağaçlar, üzüm bağları ve diğer uzun vadeli tarım ürünleridir. TMS-16'nın 6. maddesinde belirtilen "duran varlık" tanımına uyan taşıyıcı bitkiler birden fazla hesap dönemi boyunca verim sağlamak ve ekonomik fayda üretmektedir. Bu bitkiler, sadece üretim süreleri boyunca verim sağlamakla kalmaz aynı zamanda bakım ve işçilik gibi giderler de muhasebeleştirilir (TMS 16, madde 6).

Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik standartlar, ilk kez 2000 yılında yayımlanan UMS 41 ile sistematik bir çerçeveye kavuşturulmuş ve bu düzenleme, biyolojik dönüşüm içerisindeki canlı varlıkların ve hasat edilen tarımsal ürünlerin finansal raporlamaya nasıl yansıtılacağını belirlemiştir (Yazarkan, 2016, s. 410). Türkiye'de bu alandaki ilk düzenleme 2006 yılında TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardının yayımlanmasıyla gerçekleşmiş olup canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi bu standart kapsamında ele alınmıştır (Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 84). Ancak, 30 Haziran 2014 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan değişiklikle, tarım işletmelerinin amaçları doğrultusunda uzun süreli olarak elde tutulan taşıyıcı bitkiler, TMS 41 kapsamında çıkarılarak TMS 16 kapsamına dâhil edilmiştir (Keleş ve Özulucan, 2020, s. 345). Bu değişiklik doğrultusunda Türkiye'de de uyum sağlanmış ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 12 Kasım 2014 tarihli 30 ve 31 sıra numaralı tebliğler yayımlanarak taşıyıcı bitkilerin 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinden itibaren TMS 16 kapsamında muhasebeleştirileceği hükme bağlanmıştır (Paksoy, 202, s. 1523; Kaya ve Atasel, 2016, s. 112-113). Böylece, taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklar arasında yer alırken bu bitkilerden elde edilen ürünler ise muhasebeleştirme açısından TMS 41 kapsamında değerlendirilmeye devam edilmektedir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014, s. 27). Taşıyıcı bitkilerin doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, yalnızca finansal raporların doğruluğunu artırmakla kalmayıp aynı zamanda işletmelerin yatırım kararlarında şeffaflık ve güvenilirlik sağlaması açısından da kritik bir rol oynamaktadır (Kaya ve Atasel, 2016, s. 32).

Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu bir muhasebe yapısının oluşturulması amacıyla KGK tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) Taslağı, ilk olarak 2018 yılında kamuoyunun görüşüne sunulmuş, ardından gelen geri bildirimler doğrultusunda 2023 yılında güncellenmiştir. Yaklaşık beş buçuk yıllık hazırlık süreci sonunda nihai hale getirilen hesap planı, 30 Temmuz 2024 tarihli ve 2024-51 sayılı Kurul Kararı ile yürürlüğe girmiştir. Yeni hesap planı ile işletmelerin muhasebe sistemlerinin finansal raporlama standartlarına doğrudan uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır (Ataman ve Gökçen, 202, s. 152; Cavlak, 2024, s. 319).

Bu çalışmanın amacı, taşıyıcı bitki niteliğindeki üzüm asmalarının tesis dönemi faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin TMS 16 ve 30 Temmuz 2024 tarihinde yayımlanan FRSHP hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilme sürecini uygulamalı olarak ortaya koymaktır. Uygulamada özellikle üzüm asmalarının tercih edilmesinde, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunması ve uygulamada özellikle üzüm asmalarının tercih edilmesinde, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunması ve üzüm asmalarına özgü muhasebe uygulamalarının yeterince ele alınmamış olması etkili olmuştur. Bu doğrultuda çalışma, hem taşıyıcı bitkilere ilişkin muhasebe standartlarının uygulamaya yansıtılmasına katkı sağlamayı hem de ilgili literatürdeki boşluğu doldurarak alana

özgün bir katkı sunmayı hedeflemektedir. Çalışma; kavramsal çerçeve, literatür taraması, araştırma ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır.

1. Kavramsal Çerçeve

1.1. Taşıyıcı Bitkiler

Tarımsal faaliyetler, kapsam itibarıyla oldukça geniş bir alanı kapsamakta olup; satış ya da yeniden üretim amacıyla kullanılan canlı varlıkların (örneğin koyun veya üzüm asması gibi hayvan ya da bitkilerin), tarımsal ürünlere ya da farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi sürecini ve bu sürecin işletme tarafından yönetilmesini içermektedir. *Tarımsal ürünler*, işletmenin sahip olduğu canlı varlıklardan elde edilen ve hasat edilen çıktılar (örneğin yün veya toplanmış üzüm gibi); *hasat* ise, bu ürünlerin canlı varlıktan ayrılması ya da ilgili canlının üretim sürecinin sona ermesi anlamına gelmektedir (TMS 41, paragraf (prf.) 4,5).

Canlı varlıklar, genellikle araziye bağlı bir konumda bulunur ve TMS 41 standardına göre, iki ana kategoriye ayrılabilir: tüketilen canlı varlıklar ve taşıyıcı canlı varlıklar. Ayrıca, canlı varlıklar olgunlaşmış ve olgunlaşmamış olarak da sınıflandırılabilir (TMS 41, prf. 25, 44, 45). Taşıyıcı canlı varlıklar, tüketilen canlı varlıklardan farklı olarak, örneğin, süt inekleri, yün veren hayvanlar veya meyve veren ağaçlar gibi varlıklardır. TMS 41 standardına göre, taşıyıcı canlı varlıklar tarımsal ürün olarak kabul edilmez; bunlar, tarımsal ürün sağlamak amacıyla elde tutulan varlıklardır. Bu sebeple, taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında değerlendirilmiştir (Tursun ve Tursun, 2024, s. 3).

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal üretim amacıyla yetiştirilen ve birden fazla üretim döneminde ürün elde edilmesi hedeflenen uzun ömürlü canlı bitkiler olarak tanımlanmakta olup; bu varlıkların doğrudan satılması genellikle amaçlanmamakta, yalnızca ekonomik değeri düşük kalıntıları satışa konu olabilmektedir (TMS 16, prf. 6; TMS 41, prf. 5). Bu yönüyle, taşıyıcı bitkiler bir hesap döneminden daha uzun süre ekonomik fayda sağlama potansiyeli taşıyan ve tarımsal ürün üretimini sürdürülebilir kılmak amacıyla elde tutulan varlıklardır. Söz konusu kriterleri taşımayan bitkiler ise TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitki olarak değerlendirilemez (Keleş, 2020, s. 48).

Uzun yıllar boyunca ürün vermesi amacıyla yetiştirilen üzüm asmaları gibi bitkiler, TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmaktadır. Buna karşılık, yalnızca tek dönem ürün veren buğday, arpa, mısır gibi bitkiler ile kesim amacıyla yetiştirilen kavak ve söğüt gibi ağaçlar, sürekli ürün elde etme amacı taşımadıkları ve genellikle satışa konu edildikleri için TMS 16 kapsamına girmez; bu bitkiler, TMS 41 kapsamında yer alan tüketilebilir canlı varlıklar arasında değerlendirilir (TMS 41, prf. 5/A; Keleş ve Özulucan, 2020, s. 347). Sonuç olarak, taşıyıcı bitkiler TMS 16'ya göre, üzerlerindeki ürünler ise TMS 41'e göre muhasebeleştirilmektedir.

1.2. TMS 16 Kapsamında Taşıyıcı Bitkiler ve Özellikleri

31 Aralık 2005 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren TMS 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin temel prensipleri belirlemiştir. Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki değişikliklere paralel olarak, şimdiye kadar 12 kez güncellenmiştir. Bu güncellemelerin onuncusu, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir (TMS 16: 1). Taşıyıcı bitkiler, daha önce TMS 41 kapsamında yer almakta iken, 12 Kasım 2014 tarihinde yapılan bir değişiklikle bu kapsamdan çıkarılmıştır. 31 Aralık 2015 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde ise taşıyıcı bitkiler, TMS 16 kapsamına dâhil edilmiştir (Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023, s. 1489).

Ürünlerin üretimi ve sunumu faaliyetinde veya idari amaçlarla kullanılmak ya da kiraya vermek üzere elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre kullanım öngörülen fiziksel varlık, maddi duran varlıklardır (TMS 16, prf. 6). Bu kapsamda işletme faaliyetleri açısından; arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve 2014

yılında yapılan değişiklik ile eklen taşıyıcı bitkilerden oluşan benzer özelliğe ve kullanıma sahip varlık gruplarına göre sınıflandırılmıştır (TMS 16, prf. 37). Bu standart yalnızca taşıyıcı bitkilere uygulanmakta, bu bitkilerden elde edilen tarımsal ürünler ve diğer canlı varlıklar kapsam dışında kalmaktadır (TMS 16, prf. 3).

Taşıyıcı bitkiler, tarımsal üretimde uzun vadeli verim sağlama işleviyle tesis ve makineler gibi değerlendirilmektedir; zamanla ekonomik fayda üretme kapasitelerinde yaşanan azalma ise, maddi duran varlıklarda karşılaşılan amortisman süreciyle benzerlik göstermektedir (Paksoy, 2021, s. 1524).

1.3. TMS 16 Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Değerleme ve Muhasebeleştirilme Esasları

Varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan, işletmenin kontrolü altında bulunan ve ilerleyen dönemlerde işletmeye ekonomik yarar sağlaması öngörülen ekonomik bir unsurdur. TMS 16 standardına göre, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi, bu varlıklardan gelecekte ekonomik fayda sağlanmasının olası olması ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda maliyet değeriyle aktifleştirilerek finansal tablolara yansıtılabilir. Bu koşullar sağlanmadığı takdirde, meydana gelen maliyetler döneme ait gider olarak kaydedilir. Taşıyıcı bitkilerin maliyet bedeli, ilk elde edilme maliyetinin yanı sıra, bakım, yenileme ve diğer ilgili harcamaları da içeren tüm maliyet unsurlarını kapsar. Bu maliyetler, ilgili taşıyıcı bitkilerin edinildiği tarihteki değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi süreci; ilk kayda alma, değerlendirme işlemleri, amortisman hesaplamaları ve elden çıkarma olmak üzere dört ana aşamada ele alınabilir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 86; Paksoy, 2021, s. 1526).

1.3.1. Taşıyıcı Bitkilerin İlk Muhasebeleştirilme Süreci

TMS 16 standardı çerçevesinde, taşıyıcı bitkiler de işletmenin kendisi tarafından oluşturulan diğer maddi duran varlıklar gibi, belirlenen kullanım amacına uygun koşullara ve konuma getirilmeden önce finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu doğrultuda, “inşa” kavramı, taşıyıcı bitkilerin işletmenin amaçlarına hizmet edebilecek düzeye ve alana ulaştırılması sürecinde gerçekleştirilen tüm yetiştirme faaliyetlerini de kapsayacak şekilde yorumlanmaktadır (TMS 16:22A).

Maddi duran varlıklar hesap grubu altında TMS 16'nın 7. maddesi çerçevesinde maliyet değeriyle kaydedilen taşıyıcı bitkilerin bu maliyeti, yine standardın 16. maddesine göre belirli unsurlar üzerinden hesaplanmaktadır. Bu maliyet unsurları, satın alma fiyatının ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, ticari indirimler ve iskontolar düşüldükten sonra belirlenen miktarını içerir. Ayrıca varlığın, yerleştirileceği alana getirilmesi ve işletmenin belirlediği koşullarda çalışabilmesi için yapılan her türlü harcama da maliyete dâhil edilir. Bunun yanında, bir maddi duran varlığın demontajı, taşınması ve kullanım alanının eski hâline getirilmesine ilişkin öngörülen giderler, işletmenin bu varlığı stok üretimi dışında belirli bir süre kullanmasından kaynaklanan yükümlülük olarak kabul edilmekte ve varlığın maliyetine dâhil edilmektedir (TMS16, md. 16; Gökgöz ve Temelli, 2016, s. 146). TMS 16'nın 17. maddesine göre, taşıyıcı bitkilere doğrudan atfedilebilecek maliyetler arasında; fidan temini veya yetiştirme sürecinde çalışanlara sağlanan faydalardan doğan giderler, dikim alanının hazırlanmasına ilişkin harcamalar, ilk teslimat sürecine ait maliyetler ile dikim ve yetiştirme aşamalarında katlanılan profesyonel hizmet bedelleri yer almaktadır (TMS 16, md. 17; Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 86; Gökgöz ve Temelli, 2016, s. 146). Bu çerçevede, taşıyıcı bitkiler, işletme tarafından en uygun kullanım düzeyine ulaştırılıncaya dek yapılan üretimle ilgili harcamaların tümü dikkate alınarak aktifleştirilmelidir (Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023, s. 1491).

Taşıyıcı bitkilerle ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dair ilkeler, TMS 16 yerine TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında belirlenmiştir. Bu standarda göre taşıyıcı bitkiler, uzun süreli kullanım veya satış için hazırlanması gereken özellikli varlıklar

arasında yer almakta ve bu bitkilerle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili taşıyıcı bitkilerin maliyetine dâhil edilmektedir (Keleş ve Özulucan, 2020, s. 348).

Taşıyıcı bitkilerin ilk kayda alınması aşamasında, bitkinin verimlilik noktasının belirlenmesi önemlidir; bu nokta, genellikle yönetimin subjektif kararlarıyla tespit edilir ve verimlilik noktasına ulaşıldığında maliyetlerin aktifleştirilmesi sona erer, ardından amortisman hesaplamaları başlar. Verimliliğe ulaşmadan önceki aşamalarda katlanılan maliyetlerin, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının altında izlenmesi uygun görülürken, bitkiler verimlilik noktasına ulaştığında, bu maliyetlerin “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabı altında takip edilmesi gereklidir (Gökgöz ve Temelli, 2016, s. 146; Yazarkan, 2016, s. 420). Ayrıca, taşıyıcı bitkilerin dikimi ve bakımı sırasında katlanılacak bazı maliyetler sermaye harcaması olarak kabul edilebilirken, bazıları bakım harcaması olarak sınıflandırılabilir. Bu ayrımı yapmak için muhakeme gereklidir (Paksoy, 2021, s. 1527).

1.3.2. Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü

TMS 16 standardına göre, bir işletme, taşıyıcı bitkileri maddi duran varlık olarak maliyet değeriyle kaydettikten sonra, bu varlıkları değerlemeye yönelik, maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmeli ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır (TMS 16, md. 29). Bu doğrultuda, örneğin üzüm, kayısı, badem gibi farklı türde taşıyıcı bitkilere sahip işletmeler, her bir bitki türü için farklı değerlendirme yöntemleri uygulayamazlar; yalnızca tek bir değerlendirme yöntemi seçmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla işletme değerlendirme sürecinde seçeceği bu yöntemi taşıyıcı bitkiler sınıfının tamamına uygulamalıdır (Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 87).

Maliyet Yöntemi: TMS 16’nın 30. maddesine göre taşıyıcı bitkiler, maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiğinde, varlık olarak kayda alındıktan sonra finansal tablolarda, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleriyle raporlanmaktadır. Bu yöntemde, değer artışları dikkate alınmaz; ancak değer düşüklüğü yaşandıktan sonra bir değer artışı meydana gelirse, taşıyıcı bitkinin değeri, ilk kayda alındığı zamanki defter değerine ulaşana kadar düzeltme yapılabilir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 87; Kaya ve Dinç, 2007, s. 346). Maliyet yönteminde taşıyıcı bitkinin faydalı ömrü boyunca her yıl amortisman hesaplanır ve yapılan değer artışları dikkate alınmaz. Bunun yanı sıra, ölçü birimi belirlemek de önemli bir aşamadır; işletme, taşıyıcı bitkiler için uygun ölçü birimini tanımlamalıdır (Paksoy, 2021, s. 1527).

Yeniden Değerleme Yöntemi: Yeniden değerlendirme yöntemi, taşıyıcı bitkilerin güvenilir bir şekilde ölçülebilen gerçeğe uygun değerine göre değerlendirilmesini öngören bir yaklaşımdır. Taşıyıcı bitkinin yeniden değerlendirilmiş tutarı, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesiyle hesaplanır. Yeniden değerlemenin sıklığı, taşıyıcı bitkinin gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler olup olmadığına göre belirlenmektedir. Eğer önemli bir farklılık oluşursa, taşıyıcı bitki yıllık olarak yeniden değerlendirilebilir; ancak, gerçeğe uygun değeri değişmeyen bitkiler için üç ya da beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterlidir. Yeniden değerlendirme sonrası bir taşıyıcı bitkinin defter değerinde artış meydana gelirse, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve özkaynaklarda yeniden değerlendirme artışı olarak takip edilmelidir. Ancak, önceki dönemde yeniden değerlendirme ile gider olarak kaydedilen bir değer azalışı varsa, yeniden değerlendirme artışı bu gideri karşılayıncaya kadar gelir olarak kaydedilir. Yeniden değerlendirme sonucu değer azalışı oluşursa, bu azalma gider olarak kaydedilir; ancak daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bir yeniden değerlendirme artışı varsa, değer azalışı bu tutardan mahsup edilerek gelir tablosuna yansıtılır. Değer azalışı, önceki dönemdeki yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışını aşıyorsa, bu fark döneme ait gider olarak kayıtlara alınır (TMS 16, md. 31,34,39, 40; Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023, s. 1491; Şen ve Karagül, 2014, s. 36; Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 87).

1.3.3. Taşıyıcı Bitkilerde Amortisman Uygulaması

Canlı varlık özelliği gereği taşıyıcı bitkiler, biyolojik dönüşümü (ürününden uzun dönem fayadalanılan ve sınırlı ömre sahip) göz önünde bulundurularak, yararlı ömürleri boyunca meydana gelen değer azalmalarını yansıtmak amacıyla amortisman tabi tutulmaktadır. Amortisman, her disiplin tarafından kendi hedefleri ve bakış açıları doğrultusunda farklı şekilde tanımlanmıştır (Gökgöz ve Temelli, 2016, s. 151; Özulucan ve Doğan, 2024, s. 121).

TMS 16 (md. 6)'a göre amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca düzenli bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir. Bu işlem, varlığın yıpranma, aşınma, yok olma veya demode olma gibi faktörler nedeniyle değerindeki azalma ile ilişkilidir. Amortisman, işletmenin maliyetlerini artıran bir gider kalemi olarak, varlıkların faydalı ömürleri boyunca kademeli ve kalıcı bir azalma gösterir. Bu azalma, ilgili duran varlıkların kullanım amaçlarına göre üretim maliyetiyle ilişkilendirilebilir ya da dönem gideri olarak kaydedilebilir. Amortisman tabi bir varlığın ekonomik ömrü, çeşitli etmenler tarafından sınırlanır. Bu etmenler arasında fiziksel yıpranma (aşınma, bozulma, eskime), teknolojik yıpranma ve demode olma (teknik ömür), ekonomik yıpranma (üretim verimliliği kaybı, moda değişiklikleri), tabii aşınmalar (paslanma, doğal afetler) ve hukuki sürenin sona ermesi (kiralanan varlığın kira süresinin bitmesi gibi) yer alır. Bu faktörlerden birinin veya birkaçının gerçekleşmesi, amortisman ayrılmasını gerekli kılar (Özulucan ve Doğan, 2024, s. 114).

TMS 16'ya göre, işletmeler maddi duran varlıkları için amortisman hesaplamasında normal (doğrusal) amortisman, azalan bakiyeler veya üretim miktarı yöntemlerinden birini tercih etmelidir. Taşıyıcı bitkilerin amortisman hesaplanmasında, genellikle doğrusal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleri tercih edilmektedir. Bu yöntemler, bitkinin yararlı ömrü boyunca değer kaybının belirli bir düzen içinde kaydedilmesini sağlar. Üretim miktarı yöntemi ise, taşıyıcı bitkiler için uygulanamamakta çünkü bu bitkilerden elde edilecek ürün miktarının tam olarak belirlenmesi mümkün değildir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014, s. 37-38). Amortisman süreci, bitkinin işletme tarafından belirlenen normal verimliliğe ulaşmasından, kesim çağına kadar olan dönemi kapsar ve bu süreçte ortaya çıkan değer azalmaları dönemler itibarıyla gider olarak kaydedilir (Beller Dikmen ve Köksal, 2018, s. 87). Yine, taşıyıcı bitkiler için amortisman, genellikle varlığın beklenen kapasitesine veya üretim sürecine dayalı olarak tahmin edilir ve bu tahmin işletmenin benzer varlıklarına yönelik geçmiş tecrübelerine göre yapılır (Gökgöz ve Temelli, 2016, s. 151).

1.4. Türkiye de Bağcılık

Bağcılık, insanlık tarihi kadar eskiye dayanan, mitolojilerde ve kutsal metinlerde adı geçen önemli bir tarımsal faaliyettir. Arkeolojik bulgular, asmanın günümüzden yaklaşık 10.000 yıl önce Anadolu ve Gürcistan havzasında yetiştirildiğini göstermektedir. Anadolu, sahip olduğu iklim ve coğrafi avantajlar sayesinde asmanın doğal yayılış alanlarından biri olmuş ve bağcılık kültürünün gelişiminde kilit bir rol oynamıştır. Bağcılık kültürünün Anadolu'nun batısındaki yayılışında Hititlerin büyük etkisi olmuştur. Anadolu uygarlıkları, asmayı hem ekonomik hem de sosyal yaşamlarının önemli bir unsuru haline getirmiştir. Tarihsel süreçte, Orta Asya Türkleri ve Osmanlılar da kuru üzümü beslenme kültürlerinin bir parçası olarak benimsemiş, Osmanlı döneminde çekirdeksiz kuru üzüm Türkiye'nin en eski tarımsal ihracat ürünlerinden biri olmuştur. Türkiye, asmanın anavatanı konumunda olup yaklaşık 1.500 üzüm çeşidine ev sahipliği yapmaktadır; ancak ekonomik anlamda üretimi gerçekleştirilen çeşit sayısı 50-60 ile sınırlıdır. Sultani Çekirdeksiz üzüm çeşidi, alan, üretim ve ihracat açısından Türkiye'nin en büyük öneme sahip üzüm türü olarak öne çıkmaktadır. Coğrafi konumu itibarıyla Türkiye, dünya genelinde üzüm yetiştiriciliğine en elverişli ülkelerden biri olma özelliğini korumaktadır. Böylelikle Anadolu'dan günümüze uzanan bağcılık kültürü hem bölgenin tarımsal kimliğini şekillendirmiş hem de ekonomik ve sosyal yaşam üzerinde kalıcı etkiler bırakmıştır (TAGEM, 2022, s. 1-2).

Aşağıda sunulan tablo ve bilgiler doğrultusunda, Türkiye’de bağcılık sektörünün mevcut durumu kapsamlı bir şekilde ortaya konulmuştur.

Tablo 1: Türkiye Bağ Alanı ve Üzüm Üretimi

Yıl	Alan (Dekar)	Üretim (Ton)			
		Toplam	Sofralık	Kurutmalık	Şaraplık
2004	5 200 000	3 500 000	1 900 000	1 230 000	370 000
2005	5 160 000	3 850 000	2 000 000	1 400 000	450 000
2006	5 138 351	4 000 063	2 060 167	1 495 697	444 199
2007	4 846 097	3 612 781	1 912 539	1 217 950	482 292
2008	4 827 887	3 918 442	1 970 686	1 477 471	470 285
2009	4 790 239	4 264 720	2 256 845	1 531 987	475 888
2010	4 777 856	4 255 000	2 249 530	1 543 962	461 508
2011	4 725 454	4 296 351	2 268 967	1 562 064	465 320
2012	4 622 959	4 234 305	2 219 813	1 613 833	400 659
2013	4 687 922	4 011 409	2 132 602	1 423 578	455 229
2014	4 670 929	4 175 356	2 166 749	1 563 480	445 127
2015	4 619 557	3 650 000	1 891 910	1 334 563	423 527
2016	4 352 269	4 000 000	1 990 604	1 536 862	472 534
2017	4 169 068	4 200 000	2 109 000	1 603 000	488 000
2018	4 170 410	3 933 000	1 945 262	1 524 091	463 647
2019	4 054 387	4 100 000	2 050 000	1 599 000	451 000
2020	4 009 979	4 208 908	2 218 056	1 534 499	456 353
2021	3 902 211	3 670 000	1 856 929	1 430 160	382 911
2022	3 845 365	4 165 000	2 099 859	1 681 808	383 333
2023	3 778 482	3 400 000	1 799 050	1 304 344	296 606
2024	3 722 850	3 468 000	1 825 915	1 261 347	380 738
Ortalama		2 044 023	1 469 986	434 246	

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Tarim-111>

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 (TAGEM, 2022, s. 3-4).

Dünya çapında üretilen üzümler, kullanım amaçlarına göre sofralık tüketim, kurutmalık, şarap üretimi ve sıra elde etme şeklinde değerlendirilmektedir. Türkiye’de üzüm üretimine ilişkin temel veriler Tablo 1’de sunulmakta olup, gerçekleştirilen üretimin büyük bir bölümü sofralık ve kurutmalık amaçlı değerlendirilmekte, daha sınırlı bir kısmı ise şaraplık üretime yönlendirilmektedir. Ülke genelinde yaş üzüm üretiminin toplam meyve üretimi içerisindeki payı %30,7 düzeyindedir. Son yirmi yıllık süreçte Türkiye’de bağ alanlarında %27 oranında bir azalma meydana gelmiştir. Üretim miktarı ise, iklim koşullarına bağlı olarak yıllar içinde dalgalanmalar göstermesine rağmen, verimlilik artışları sayesinde genel olarak istikrarını korumuştur. 2024 yılı itibarıyla yaklaşık 3,7 milyon dekar alanda 3,46 milyon ton üzüm üretimi gerçekleştirilmiştir. Üretimin %52,6’sı sofralık, %36,3’ü kurutmalık ve %11’i şaraplık üzüm olarak değerlendirilmektedir. Bu bulgular, üzümün Türkiye tarımında hem çeşitlilik hem de kullanım alanları açısından stratejik bir ürün konumunda olduğunu göstermektedir (TÜİK, 2025; TAGEM, 2022, s. 21). Türkiye genelinde birçok ilde bağcılık faaliyetleri yürütülmekle birlikte, bağ alanı ve üretim miktarı açısından en önde gelen il Manisa’dır. Türkiye’deki toplam bağ alanlarının yaklaşık %22’si Manisa’da bulunmakta olup, ülke üzüm üretiminin %36’sı bu ilde gerçekleştirilmektedir (TAGEM, 2022, s. 21).

2022 yılı verilerine göre Türkiye, dünya dış pazarında kurutmalık ve sofralık üzüm ürünlerinde net ihracatçı, şaraplık üzüm ürünlerinde ise net ithalatçı ülke konumundadır. Türkiye, yıllık yaklaşık 290 bin tonluk kuru üzüm üretimi ve 266 bin tonluk ihracat hacmi ile dünya kuru üzüm üretimi ve ihracatında lider ülke olma özelliğini sürdürmektedir. Dünya kuru üzüm ihracatının yaklaşık %29’u Türkiye tarafından karşılanmakta olup, ihracatın miktar ve değer bakımından yaklaşık %50’si Birleşik Krallık, Almanya ve Hollanda’ya gerçekleştirilmektedir. Türkiye’nin kuru üzüm ihracatının büyük çoğunluğunu, dünyada “Sultana” veya “Sultani” olarak bilinen ve Ege Bölgesi’nde üretilen çekirdeksiz kuru üzüm oluşturmaktadır. Bu üzüm çeşidi Ege Bölgesi’nde, özellikle Manisa başta olmak üzere İzmir ve Denizli illerinde 100 bin dekarı aşan bir üretim alanına sahiptir. Dolayısıyla Türkiye’de gerçekleştirilen kuru üzüm üretiminin yaklaşık %85’i Manisa ili tarafından karşılanmaktadır. Sofralık üzüm üretiminde ise Türkiye, dünya sıralamasında üçüncü sırada yer almakta ve üretiminin yaklaşık %10’unu ihraç edebilmektedir. Sofralık üzüm ihracatında dünya beşincisi olan Türkiye’nin en önemli pazarı, %56,74’lük pay ile Rusya’dır; bu ülkeyi Ukrayna ve Belarus takip etmektedir. İhraç edilen sofralık üzümler içerisinde, son üç yılın ortalamasına göre %75 oranında Sultani Çekirdeksiz üzüm çeşidi yer almaktadır. 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, s. 4-29; manisa.tarimorman.gov.tr).

2. Literatür İncelemesi

Tarımsal faaliyetlere ilişkin literatürde, genellikle TMS 41 kapsamında canlı hayvanlar, bitkiler ve bunlardan elde edilen ürünlere yönelik çalışmalara odaklanılmaktadır. 2014 yılında yapılan düzenlemeyle taşıyıcı bitkiler, TMS 41 kapsamından çıkarılarak TMS 16 kapsamına dâhil edilmiştir. Bu değişiklik sonrası, ceviz, fındık, zeytin, badem ve antep fıstığı gibi taşıyıcı bitkiler üzerine çeşitli muhasebe uygulamaları ve değerlendirme esaslarını ele alan çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Aşağıda yapılan bu çalışmalar ilişkin bilgiler özet olarak sunulmaktadır:

Şen ve Karagül (2014), TMS 16 ve TMS 41 standartlarındaki 2014 tarihli değişiklikleri analiz ederek, taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi ve bu değişikliğin muhasebe süreçlerine etkilerini incelemiştir. Daly ve Skaife (2015), biyolojik varlıkları gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilen firmaların borçlanma maliyetinin daha yüksek olduğunu, bu etkinin IFRS denetimiyle azaltılabileceğini tespit etmiştir. Bozzolan, Laghi ve Mattei (2016),

taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alınmasının amacını ve uygulamadaki etkilerini değerlendirmiş; bu değişikliğin finansal raporlamada tutarlılık sağladığını belirtmiştir. Yazarkan (2016), fındık ocaklarının TMS 16 kapsamında aktifleştirilmesine ilişkin örnek olay analizi sunarak, yeniden değerlendirme modelinin maliyet modeline göre daha uygun olduğunu vurgulamıştır. Gökgöz ve Temelli (2016), TMS 41'den TMS 16'ya geçişle birlikte taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilme sürecindeki değişiklikleri açıklamıştır. Svoboda ve Bohušová (2017), maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemlerini karşılaştırıp, taşıyıcı bitkilerde maliyet yönteminin daha uygun olduğuna, hayvanlarda ise gerçeğe uygun değer tercih edilmesi gerektiğine belirtmiştir. Beller Dikmen ve Köksal (2018), ceviz üretimi üzerinden yaptıkları uygulamada, TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmenin finansal şeffaflığı artırdığını belirtmiştir. Demirci ve İsker (2019), zeytin ağacı ve zeytin meyvesinin TMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmesini bir yıllık döngü üzerinden açıklamıştır. Keleş ve Özulucan (2020), fındık üretim işletmesi üzerinden yaptıkları çalışmada, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek bir uygulama sunmuşlardır. Paksoy (2021), badem bahçesi örneği üzerinden ilk muhasebeleştirme, değerlendirme ve amortisman işlemlerini incelemiş ve TMS 16 uygulamasının finansal tablolara etkilerini tartışmıştır. De Souza ve Shikida (2021), Brezilya'daki şeker-enerji şirketlerinde taşıyıcı bitkilerin sabit kıymet olarak sınıflandırılmasının karşılaştırılabilirliği zayıflatıldığını ortaya koymuştur. Yalçın (2022), tarımsal muhasebenin VUK ile TMS/UMS farklılıklarını bitkisel ve hayvansal üretim üzerinden karşılaştırarak sunmuş ve örnek kayıtlara yer vermiştir. Doorasamy vd. (2022), Kamerun'da muz bitkilerinin gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirildiğini, ancak değerlendirme sürecinde kurumsal standardizasyona duyulan ihtiyacı vurgulamıştır. Kaygusuzoğlu ve Emer (2023), Antep fıstığı üzerinden TMS 16 kapsamında muhasebeleştirme işlemlerini uygulamalı olarak sunmuş ve sistematik muhasebe ihtiyacına işaret etmiştir. Silva ve Nardi (2023), UMS 41 kapsamındaki açıklamaların taşıyıcı bitkiler açısından bilgi kalitesi sunmada yetersiz kaldığını belirtmiştir. Tursun ve Tursun (2024), varsayımsal bir işletme üzerinden badem üretiminin TMS 16, 20 ve 41'e göre muhasebeleştirilmesini açıklamış ve finansal şeffaflığın artacağını savunmuştur.

Yapılan literatür analizi, mevcut çalışmalarda üzüm asmalarına özgü bir örnek uygulamaya yer verilmediğini ortaya koymaktadır. Çalışmanın, taşıyıcı bitkiler kategorisinde yer alan üzüm asmalarının muhasebeleştirilmesi ve değerlendirme işlemlerini ele alması bu alandaki literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3. Araştırma

3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışma, taşıyıcı bitki niteliğindeki üzüm asmalarının tesis dönemi faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin TMS 16 ve 30 Temmuz 2024 tarihinde KGK tarafından yayımlanan FRSHHP hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilme sürecini uygulamalı olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır. Araştırmada yöntem olarak nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nicel araştırma, mevcut durum ve olgular hakkında bilgi sahibi olmak için sayısal değerlerin objektif ve sistematik bir şekilde gözlemlenerek ölçüldüğü ve yapılan ölçümlerin tekrarlanabildiği süreci kapsayan araştırmalardır (Garip, 2023:4). Bu çalışmada da belirli bir tarımsal üretim süreci içerisinde yer alan sayısal değerler toplanarak elde edilen finansal veriler FRSHHP hesap ve hükümleri çerçevesinde sistemli bir şekilde muhasebe uygulamalarına tabi tutulmuştur. Uygulamada özellikle üzüm asmalarının tercih edilmesinin nedeni, taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunması ve üzüm asmalarına özgü muhasebe uygulamalarının yeterince ele alınmamış olmasıdır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı Verileri ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı, üzüm asmalarının dikim öncesi hazırlık, dikim, bakım ve büyüme dönemi olan ilk 3 yılı kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan veriler, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı'na

bağlı Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Tarım Ekonomisi Bölümü'nden temin edilmiştir. Bu veriler, söz konusu bölüm tarafından bağcılık sektörüne yönelik olarak alanında uzman kişilerce yürütülen saha çalışmaları sonucunda hesaplanan teknik verilere dayanmaktadır. Verilerin resmi bir kamu kurumu tarafından üretilmiş ve kamuya açık nitelikte olması nedeniyle bu araştırma için etik kurul iznine gerek duyulmamaktadır. Bu kapsamda, taşıyıcı bitki niteliğindeki üzüm asmalarının aktifleştirilmesine kadar geçen tesis dönemi faaliyetleri, finansal raporlama standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirilmiştir. Uygulamada, sürecin daha anlaşılır ve uygulanabilir olması amacıyla, veriler dekar bazında ele alınmış ve bir asma bağında gerçekleştirilen tesis işlemleri esas alınarak ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi adım adım takip edilmiştir. Çalışmanın temel kısıtı, yalnızca tesis dönemine odaklanılmış olması nedeniyle üzüm asmalarının ürün verdikleri verimlilik dönemine ilişkin muhasebe işlemlerinin değerlendirilmemesidir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

3.3.1. TMS 16 Kapsamında Üzüm Asmalarının Muhasebeleştirilmesi Süreci

Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu bir muhasebe altyapısına duyulan ihtiyaç doğrultusunda, KGK tarafından hazırlanan *FRSHP Taslağı*, ilk olarak 13 Aralık 2018 tarihinde kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu süreçte gelen geri bildirimler, uygulama deneyimleri ve raporlama standartlarındaki gelişmeler doğrultusunda taslak yeniden ele alınmış; güncellenmiş haliyle 2023 yılında bir kez daha kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Yaklaşık beş buçuk yıl süren bu hazırlık süreci sonunda, nihai hâline getirilen hesap planı 30 Temmuz 2024 tarihli ve 2024-51 sayılı Kurul Kararı ile yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece, uzun soluklu ve katılımcı bir süreç sonunda oluşturulan bu yeni yapı ile muhasebe kayıtlarının finansal raporlama standartlarıyla doğrudan uyumunu sağlama hedeflenmiş ve işletmelerin muhasebe sistemlerini bu doğrultuda kurmaları ve finansal tablolarını geçerli standartlara uygun şekilde hazırlamaları amaçlanmıştır. Tüm bu çalışmalar, KGK tarafından *Ticari Muhasebeye Geçiş Projesi* kapsamında yürütülmüştür (Ataman ve Gökçen, 2021: 152; Cavlak, 2024:319). Taslak FRSHP'da, taşıyıcı bitkilerin tesis dönemi boyunca oluşan maliyetlerin “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları” hesabında; verimlilik dönemine geçiş sonrasında ise “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi öngörülmüştür. Ancak yayımlanan FRSHP ile bu iki hesap tek hesapta toplanmış ve söz konusu maliyetlerin tamamının “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabı altında izlenmesi esas alınmıştır. FRSHP'ye göre, “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabı, yapımı devam eden ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesaplarında sınıflandırılacak varlıkların inşası sırasında oluşan tüm maliyetlerin izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca, taşıyıcı bitkiler gibi, kendisi için ayrı bir hesap açılmamış diğer maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde de bu hesap kullanılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar, bu hesabın altında açılacak yardımcı hesaplarda ayrıca izlenecektir (www.kgk.gov.tr).

FRSHP çerçevesinde, taşıyıcı bitkilerden olan üzüm asmalarının yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmesi sürecinde, yani yetiştirme evresine ilişkin katlanılan tüm maliyetler, yapım aşamasındaki yatırımlar kapsamında değerlendirilebilir ve 256 numaralı hesap altında “Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” başlıklı bir hesapta izlenebilir. Üzüm asmalarının verimlilik dönemine geçmesiyle birlikte, yani taşıyıcı bitkilerin üretime hazır hale gelmesinden sonra, tesis dönemi boyunca 256 numaralı hesabın “Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” alt hesabında izlenen maliyetler bu hesaptan çıkarılır. Bu maliyetler, kendisi için ayrı bir hesap açılmamış diğer maddi duran varlık niteliğinde değerlendirilerek, aynı ana hesap (256) altında açılacak “Taşıyıcı Bitkiler” başlıklı bir alt hesaba

aktarılır ve burada aktifleştirilerek izlenebilir. Böylece, üzüm asmaları taşıyıcı bitki olarak duran varlıklar arasında yer alarak ekonomik ömürleri boyunca amortismanına tabi tutulmuş olacaktır.

3.3.2. Üzüm Asmalarının Tesis Yatırımı Dönemine İlişkin Muhasebe Süreci

Uzun dönemli taşıyıcı bitkilerde tesis ve üretim dönemi olarak iki dönem söz konusu olduğu için maliyet hesaplamasında, tesis yatırım ve üretim dönemi ayrı hesaplanmalıdır. Bu amaçla her bitkiye ait tesis ve üretim dönemlerinin bilinmesi gerekmektedir. *Tesis yatırımı*, taşıyıcı bitkinin ekonomik anlamda ürün vermeye başladığı verimlilik dönemine geçişine kadar geçen hazırlık sürecini kapsamaktadır. *Üretim dönemi* ise, bitkinin meyve vermeye başladığı andan itibaren ekonomik ömrünün sona erdiği döneme kadar devam eden süreci ifade etmektedir. Üzüm asmalarında 3 yıllık bir tesis yatırım süreci vardır. Bu süreçte *toprak işleme ve dikim, taban gübrelemesi, yüksek sisteme almak için bağ direkleri dikimi ve sulama* gibi yatırım işlemleri yapılmaktadır. Tesis döneminde, gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliği ve yoğunluğuna bağlı olarak yıllar itibarıyla maliyetlerde değişkenlik ortaya çıkmaktadır. Özellikle direk dikimi, tel çekimi ve terbiye sisteminin kurulması gibi sabit altyapı unsurlarının gerçekleştirildiği ikinci yılda, toplam tesis giderleri diğer yıllara kıyasla daha yüksek gerçekleşmektedir.

Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 4’te, bir dekar büyüklüğündeki Y sistemine sahip üzüm asmalarının tesis yatırım sürecine ilişkin üç yıla ait faaliyetler sistematik bir biçimde sunulmaktadır. Bu tablolar, her yıl yürütülen faaliyetlerin zamanlamasını, işlem sıklığını, insan ve makine bazlı işgücü gereksinimlerini, kullanılan materyalleri, birim fiyatları ve ilgili işlemlere ait toplam maliyetleri kapsamaktadır.

Tablo 2: Dekar başı Y sistem aşılı üzüm asmaları tesis maliyeti (1. yıl = 2022)

Yapılan İşlemler ve Zamanı		İşlem	Harcanan İşgücü		Materyal	Birim	Birim	Tutarı
		Sayısı	(EİG / DA)				Fiyatı	
			İnsan	Makine			(TL)	(TL)
Arazi Edinme						da	-	-
Toprak İşleme ve Dikim								
<i>Arazi temizlik ve tesviye</i>	<i>Ekim-Kasım</i>	1	0,2	0,2		da	500	500
<i>Temel gübreleme</i>	<i>Kasım-Aralık</i>	1	0,5			EİY	160	80
<i>Sürüm</i>	<i>Aralık-Ocak</i>	1	0,13	0,13		da	100	100
<i>Diskharrow</i>	<i>Ocak-Şubat</i>	2	0,1	0,1		da	70	140
<i>Dikim yeri işaretleme</i>	<i>Şubat-Mart</i>	1	1			EİY	160	160
<i>Çukur açma</i>	<i>Şubat-Mart</i>	1	0,22	0,22		da	130	130
<i>Fidan dikimi</i>	<i>Mart-Nisan</i>	1	1,77			EİY	160	283
<i>Can suyu verilmesi</i>	<i>Mart-Nisan</i>	1	0,25			EİY	160	40
<i>Kümbet yapımı</i>	<i>Nisan-Nisan</i>	1	0,45			EİY	160	72
<i>Herek dikim ve bağlama</i>	<i>Nisan-Mayıs</i>	1	0,57			EİY	160	91
Toplam (a)			5,19	0,65				1596

Bakım İşleri						
Boğaz çapası	Nisan-Mayıs	1	1	EİY	160	160
Sulama	Mayıs-Eylül	6	0,75		160	120
Toplam (b)					1,75	280
Çeşitli Girdiler						
Fidan		166	adet	13,5	2241	
Çiftlik gübresi		2	ton	500	1000	
Herek		166	adet	1	166	
Su			da		40	
Toplam (c)					3.447	
MASRAFLAR TOPLAMI (a+b+c) =d					5.323	
Ortak Giderler						
Yönetim masrafı (%3 x d)					160	
Beklenmeyen giderler (%5 x d)					266	
Tesis Sermaye %5 faizi (5.323+266)*0,05					279	
Çıplak arazi değeri %5 faizi					500	
Toplam (e)					1205	
1. YIL GENEL TOPLAM (d+e)		6,94	0,65		6.529	

*Veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü uzmanlarının görüşleri ve saha bulgularına dayalı olarak derlenmiştir.

Tablo 2’de yer alan kısaltmalardan *EİG*, “Erkek İş Gücü”, *DA (da)* “Dekar”, *EİY* ise “Erkek İşçi Yevmiesi”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 kullanım süresini göstermektedir. Bu süreler, standart bir iş günü sekiz saat esas alınarak hesaplanmakta ve her işlem için ihtiyaç duyulan iş gücü miktarını yansıtmaktadır. “da” birimiyle ifade edilen işlemlerde, harcanan işgücü bir dekar başına hesaplanmakta ve ilgili faaliyetin insan ve makine tarafından ne ölçüde gerçekleştirileceğini belirtmektedir. Bu tür işlemler genellikle arazi hazırlığı ve toprak işleme gibi mekanizasyona dayalı faaliyetleri kapsamaktadır. Diğer yandan, “EİY” birimiyle gösterilen satırlarda, işçilik miktarı doğrudan yevmiye üzerinden değerlendirilmekte ve bir dekarlık alan için gereken iş gücü, erkek işçi yevmiye bedeli esas alınarak maliyet hesaplamasına dâhil edilmektedir. Bu işlemler çoğunlukla manuel iş gücüne dayanan dikim, çapalama, budama gibi faaliyetleri içermektedir. Tablolarda yer alan *tesis sermayesi faizi* ve *çıplak arazi değeri faizi*, üretimde kullanılan varlıkların fırsat maliyetini yansıtmak amacıyla maliyete dâhil edilmektedir. Tesis sermayesi için uygulanan oran, yatırılan sermayenin alternatif kullanımından vazgeçilmesinin ekonomik karşılığını ifade etmektedir. Çıplak arazi değerinin faizi ise, araştırma bölgesindeki arazilerin cari değerinin %5’i esas alınarak belirlenmiş ve arazinin üretimde kullanımına karşılık doğan ekonomik kullanım bedeli olarak değerlendirilmiştir. Özellikle uzun ömürlü bitkilerde arazi kiralaması yaygın bir uygulama

olmadığından, bu yaklaşım mülk araziler için anlamlı bir çözüm sunmaktadır. Bu bağlamda, mülk arazilerde çıplak arazi sermayesi faizi ile üzüm asmaları tesisine yönelik sermaye faizi, üretim sürecine ilişkin sabit masraf unsurlarını oluşturmaktadır. Bu yöntem, toplam maliyetlerin yalnızca nakdi harcamaları değil, aynı zamanda üretim kaynaklarının ekonomik kullanım değerini de içerecek şekilde hesaplanmasına olanak tanımaktadır (Kıral ve diğerleri, 1999, s. 26; TAGEM, 2022, s. 29).

Üzüm bağının tesis döneminde yapılan yatırımlar FRSHP hükümleri çerçevesinde, “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabı altında izlenmiştir. Bu doğrultuda üzüm asmaları tesis yatırımının birinci yılında gerçekleşen giderler Tablo 1’de 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.

1	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HESABI	6.529	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları	6.529	
	01.	Toprak İşleme ve Dikim Giderleri	1.596	
		<i>Arazi temizlik ve tesviye</i>	500	
		<i>Temel gübreleme</i>	80	
		<i>Sürüm</i>	100	
		<i>Diskharrow</i>	140	
		<i>Dikim yeri işaretleme</i>	160	
		<i>Çukur açma</i>	130	
		<i>Fidan dikimi</i>	283	
		<i>Can suyu verilmesi</i>	40	
		<i>Kümbet yapımı</i>	72	
		<i>Herek dikim ve bağlama</i>	91	
	02.	Bakım İşleri Gideri	280	
		<i>Boğaz çapası</i>	160	
		<i>Sulama</i>	120	
	03.	Çeşitli Giderler	3.447	
		<i>Fidan</i>	2.241	
		<i>Çiftlik gübresi</i>	1.000	
		<i>Herek</i>	166	

	Su	40		
04. Ortak Giderler		1.205		
	Yönetim masrafı	160		
	Beklenmeyen giderler	266		
	Tesis Sermaye faizi	287		
	Çıplak arazi değeri faizi	500		
			100 KASA HESABI	6.529
Tesis dönemi birinci yıl gerçekleşen toprak işleme ve dikim, bakım işleri, çeşitli ve ortak giderlerinin kaydı				

Üzüm asmalarının tesis dönemine ilişkin ikinci yıl kapsamında gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler ile bu faaliyetlere ait maliyet unsurları, aşağıda sunulan Tablo 3'te ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3: Dekar başı Y sistem aşılı üzüm asmaları tesis maliyeti (2. yıl = 2023)

Yapılan İşlemler ve Zamanı	İşlem Sayısı	Harcanan İşgücü		Materyal	Birim	Birim Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)	
		(EİG / DAA)						
		İnsan	Makine					
Terbiye Sistemi Kurma ve Bakım İşleri								
<i>Direk yeri işaretleme</i>	Şubat-Mart	1	1,00	-	-	EİY	500	500
<i>Direk dikimi</i>	Mart-Nisan	1	2,50	-	-	EİY	500	1.250
<i>Tel geçirme ve germe</i>	Nisan-Mayıs	1	4,00	-	-	EİY	500	2.000
<i>Kuru fidan yenileme</i>	Mart-Nisan	1	0,13	-	-	EİY	500	65
<i>Damlama sulama döşeme işçiliği</i>	Mart-Nisan	1	2,50	-	-	EİY	500	1.250
<i>Gübreleme</i>	Şubat	1	0,10	0,10	-	EİY	400	40
<i>İlaçlama</i>	Haziran-Kasım	3	0,15	0,15	-	da	80	240
<i>Boğaz çapası</i>	Mart-Nisan	1	1,00	-	-	EİY	400	400
<i>Ara sürüm</i>	Mart-Mayıs	3	0,35	0,35	-	da	250	750

TMS 16 ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi: Üzüm Asmaları Uygulaması

<i>Yenicelerin budanması</i>	Aralık-Mart	1	0,35	-	-	EİY	400	140
<i>Kol bağlama</i>	Nisan-Mayıs	1	0,25	-	-	EİY	400	100
Toplam (a)		12,33	0,60				6.735	
Çeşitli Girdiler								
<i>Fidan</i>					15	adet	20	300
<i>Baş direk (2,20)</i>					8	adet	55	440
<i>Sıra üzeri direk (2,20 m)</i>					48	adet	50	2.400
<i>Lento</i>					8	adet	55	440
<i>Kelepçe</i>					112	adet	3,5	392
<i>Köşebent demir ve kelepçe (2*100+80+30 cm.lik)</i>					56	adet	65	3.640
<i>Baş direk köşebent takımı</i>					8	adet	60	480
<i>Tel (3 mm 7 sıra)</i>					100	kg	80	8.000
<i>Tek Lateralli Damlama sulama sistemi</i>								2.000
<i>İlaç bedeli</i>							300	300
<i>Gübre bedeli</i>							400	400
<i>Su bedeli</i>							150	150
Toplam (b)							18.942	
MASRAFLAR TOPLAMI (a+b) = c							25.677	
Ortak Giderler								
<i>Yönetim masrafı (%3 x c)</i>								770
<i>Beklenmeyen giderler (%5 x c)</i>								1.284
<i>Tesis Sermaye %5 faizi (25.677+1.284) *0,05</i>								1.348
<i>Çıplak arazi değeri %5 faizi</i>								1.000
Toplam (d)							4.402	
2. YIL GENEL TOPLAM (c + d)		12,33	0,60				30.079	

*Veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü uzmanlarının görüşleri ve saha bulgularına dayalı olarak derlenmiştir.

Üzüm asmalarının tesis dönemine ait ikinci yıl giderleri, Tablo 3'te yer alan verilere dayanılarak aşağıda muhasebe kayıtları çerçevesinde düzenlenmiştir.

2	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HESABI	30.079	
	256.01	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları	30.079	
	05.	Terbiye Sistemi Kurma ve Bakım İşleri	6.735	
		<i>Direk yeri işaretleme</i>	500	
		<i>Direk dikimi</i>	1.250	
		<i>Tel geçirme ve germe</i>	2.000	
		<i>Kuru fidan yenileme</i>	65	
		<i>Damlama sulama döşeme işçiliği</i>	1.250	
		<i>Gübreleme</i>	40	
		<i>İlaçlama</i>	240	
		<i>Boğaz çapası</i>	400	
		<i>Ara sürüm</i>	750	
		<i>Yenicelerin budanması</i>	140	
		<i>Kol bağlama</i>	100	
	03.	Çeşitli Gideri	18.942	
		<i>Fidan</i>	300	
		<i>Baş direk (2,20)</i>	440	
		<i>Sıra üzeri direk (2,20 m)</i>	2.400	
		<i>Lento</i>	440	
		<i>Kelepçe</i>	392	
		<i>Köşebent demir ve kelepçe</i>	3.640	
		<i>Baş direk köşebent takımı</i>	480	
		<i>Tel (3 mm 7 sıra)</i>	8.000	
		<i>Tek Lateralli Damlama sulama sistemi</i>	2.000	
		<i>İlaç bedeli</i>	300	
		<i>Gübre bedeli</i>	400	
		<i>Su bedeli</i>	150	
	04.	Ortak Giderler	4.402	
		<i>Yönetim masrafı</i>	770	
		<i>Beklenmeyen giderler</i>	1.284	
		<i>Tesis Sermaye %5 faizi</i>	1.348	
		<i>Çıplak arazi değeri %5 faizi</i>	1.000	
	100	KASA HESABI		30.079
		Tesis dönemi ikinci yıl gerçekleşen terbiye sistemi kurma ve bakım işleri, çeşitli ve ortak giderlerinin kaydı		

Üzüm asmalarının tesis dönemine ilişki üçüncü (son) yıl kapsamında gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler ile bu faaliyetlere ait maliyet unsurları, aşağıda sunulan Tablo 4'te ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 4. Dekar başı Y sistem aşılı üzüm asmaları tesis maliyeti (3. yıl = 2024)

Yapılan İşlemler ve Zamanı		İşlem Zamanı ve Sayısı	Harcanan İşgücü		Materyal	Birim	Birim Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)
			(EİG / DAA)					
			İnsan	Makine				
Bakım İşleri								
Ara sürüm	Mart-Nisan	3	0,35	0,35	-	da	300	900
Yenicelerin budanması	Haziran-Temmuz	1	0,40	-	-		1.000	400
Kol bağlama	Mart-Nisan	1	0,40	-	-		750	300
Boğaz çapası	Mart	1	1,00	-	-		750	750
Gübreleme	Mart-Nisan	1	0,22	-	-		1.000	220
İlaçlama	Mart-Temmuz	4	0,25	0,25	-	da	100	400
Sulama	Mayıs-Eylül	10	0,35	-	-		1.000	350
Toplam (a)			2,87	0,60	3.320			
Çeşitli Girdiler								
Gübre bedeli					30	kg	16	480
İlaç bedeli					600			
Su					170			
Toplam (b)			1.250					
MASRAFLAR TOPLAMI (a +b) =c			4.570					
ORTAK GİDERLER								
Yönetim masrafı (%3 x c)					137			
Beklenmeyen giderler (%5 x c)					229			
Tesis Sermaye %5 faizi (4.570+229)*0,05					240			
Çıplak arazi değeri %5 faizi					3.000			
Toplam (d)			3.606					
3. YIL GENEL TOPLAM (c + d)			22,14	1,85	8.176			

*Veriler, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü uzmanlarının görüşleri ve saha bulgularına dayalı olarak derlenmiştir.

Üzüm asmalarının tesis dönemine ait üçüncü (son) yıl giderleri, Tablo 4'te yer alan bilgilere göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

3	256	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HESABI	8.176	
	256.01.	Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları	8.176	
	02.	Bakım İşleri Giderleri	3.320	
		<i>Ara sürüm (çizelle sürüm)</i>	900	
		<i>Yenicelerin budanması</i>	400	
		<i>Kol bağlama</i>	300	
		<i>Boğaz çapası</i>	750	
		<i>Gübreleme</i>	220	
		<i>İlaçlama</i>	400	
		<i>Sulama (damlama)</i>	350	
	03.	Çeşitli Giderler	1.250	
		<i>Gübre bedeli</i>	480	
		<i>İlaç bedeli</i>	600	
		<i>Su</i>	170	
	04.	Ortak Giderler	3.606	
		<i>Yönetim masrafı</i>	140	
		<i>Beklenmeyen giderler</i>	234	
		<i>Tesis Sermaye %5 faizi</i>	240	
		<i>Çıplak arazi değeri %5 faizi</i>	3.000	
			100	KASA HESABI
		Tesis dönemi üçüncü (son) yıl gerçekleşen bakım işleri, çeşitli ve ortak giderlerin kaydı		8.176

Üzüm asmalarının üç yıllık tesis dönemine ilişkin yatırımlara ait maliyetlerin muhasebe kayıtları şu ana kadar 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, aşağıda yer alan yardımcı hesap bakiyeleri üzerinden izlenmiş olup 44.784 TL olarak belirlenmiştir. Bu maliyetler, tesis dönemi boyunca yapılan üretime hazırlık faaliyetlerinin kapsamını ve taşıyıcı bitkilerin verimlilik dönemine ulaşıncaya kadar katlanılan giderleri yansıtmaktadır.

256.01. Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları

(1)	6.529	
(2)	30.079	
(3)	8.176	
	44.784	

3.3.3. Taşıyıcı Bitkilerin Aktifleştirilmesi

Üzüm asmaları tesis dönemi yatırımı 3 yıldan oluşmaktadır. 4. Yıldan itibaren üretim dönemine geçileceğinden yapılan yatırımın 4. yılın başında aktifleştirilmesi gerekmektedir. KGK hesap planı 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.

4	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.	44.784	
	256.02. Taşıyıcı Bitki – Üzüm Asmaları		
	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.		44.784
	256.01.Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları		
	Üzüm asmaları tesis yatırımının tamamlanarak aktifleştirilmesi kaydı		

3.3.4. Ölçme ve Değerleme

Maddi duran varlıklar kapsamında yer alan taşıyıcı bitkilerden üzüm asmalarının, verimlilik dönemine geçmesini takiben kayda alma sonrası değerlendirme işlemleri, TMS 16 çerçevesinde “*maliyet modeli*” veya “*yeniden değerlendirme modeli*” seçeneklerinden birinin tercih edilerek uygulanması suretiyle gerçekleştirilmektedir (Paksoy, 2021:1533; Beller Dikmen ve Köksal, 2018:93). Bu doğrultuda, kalıntı değerinin bulunmadığı varsayımı altında, üzüm asmalarına ait hesaplanan amortisman tutarı ve buna yönelik muhasebe kaydı aşağıda sunulmaktadır.

3.3.4.1. Maliyet Modeli

Maliyet modelinin seçilmesi durumunda, üzüm asmalarının finansal tablolarda gösterimi, taşıyıcı bitkilerin maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Üzüm asmalarının aktifleştirildiği yılın sonunda yapılan değer düşüklüğü testi sonucunda herhangi bir değer düşüklüğüne rastlanmamış olup, amortisman hesaplamasında normal amortisman yöntemi esas alınmıştır. Üzüm asmalarının ekonomik ömrü, Türkiye’de geçerli olan 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer alan amortisman listesinde her ne kadar 20 yıl ve %5 amortisman oranı olarak belirlenmiş olsa da (Paksoy, 2021:1533; Beller Dikmen ve Köksal, 2018:93; www.verginet.net) Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü verileri ve sektör uygulamaları dikkate alınarak bu süre 35 yıl olarak belirlenmiş ve buna uygun şekilde yıllık amortisman oranı hesaplanmıştır.

5	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	1.280	
	730.01. Amortisman Giderleri – Üzüm Asmaları		
	258. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		1.280
	258.01. Taşıyıcı Bitkiler-Üzüm Asmaları		
	Üzüm asmalarının dekar başı yıllık amortisman gideri kaydı.		
	(44.784 TL/ 35 yıl =1.280 TL/yıl)		

3.3.4.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme modelinin tercih edilmesi durumunda, üzüm asmalarının kayda alma sonrası dönemlerdeki değerlendirme işlemleri, TMS 16 hükümleri çerçevesinde, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde belirlenmesine dayanmaktadır. Üzüm asmalarının değerinde önemli bir

değişim meydana gelmesi halinde, yeniden değerlendirme yapılması gerekmekte olup, değer değişiminin sıklığı da bu değişimlerin büyüklüğüne bağlı olarak belirlenmektedir. Önemli bir değer değişimi yoksa, üç ile beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterli kabul edilmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda defter değerinde artış olursa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilerek özkaynaklar altında “yeniden değerlendirme artışı” olarak takip edilir; ancak geçmişte gelir tablosunda gider kaydedilmiş bir değer düşüklüğü mevcutsa, artış öncelikle bu gideri karşılamak için kullanılmaktadır. Değerlemenin sonucunda bir değer azalışı meydana gelmesi halinde ise, azalma doğrudan gider olarak kaydedilir; ancak daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir yeniden değerlendirme artışı bulunuyorsa, bu tutardan mahsup edilerek gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Üzüm asmalarının aktifleştirildiği yılın sonunda yapılan değer düşüklüğü testlerinde herhangi bir değer kaybı tespit edilmemiş, amortisman hesaplamasında ise normal amortisman yöntemi esas alınarak, belirlenen ekonomik ömre göre itfa işlemi aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiştir (TMS 16, md. 31, 34, 39, 40; Paksoy, 2021:1533; Beller Dikmen ve Köksal, 2018:94; Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023:1491; Şen ve Karagül, 2014:36).

6	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	1.280	
	730.01. Amortisman Giderleri – Üzüm Asmaları		
	258. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		1.280
	258.01. Taşıyıcı Bitkiler-Üzüm Asmaları		
	Üzüm asmalarının dekar başı yıllık amortisman gideri kaydı.		
	(44.784 TL/ 35 yıl =1.280 TL/yıl)		

Değer Artışı: 2024 yılı sonunda, üzüm asmalarına ilişkin yeniden değerlendirme işlemi, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü uzmanlarının görüşleri ve saha verilerine dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda, bir dekar üzüm bağının gerçeğe uygun değeri 79.917 TL olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda, taşıyıcı bitki niteliğinde olan üzüm asmalarının gerçeğe uygun değerinde önceki muhasebeleştirilmiş defter değerine kıyasla bir artış meydana gelmiştir. TMS 16 hükümleri uyarınca, gerçekleşen bu değer artışı, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilerek özkaynaklar altında “yeniden değerlendirme artışları” hesabında izlenmiştir. Daha önceki dönemlerde gelir tablosunda muhasebeleştirilmiş bir değer düşüklüğü bulunmaması nedeniyle, söz konusu değer artışı doğrudan özkaynaklara kaydedilmiştir.

i.Net Defter Değeri	=	44.784 TL – 1.280 TL	=	43.504 TL
ii.Yeniden Değerleme Oranı	=	79.917 / 43.504	=	1,837
iii.Yeniden Değerlenmiş Taşıyıcı Bitki	=	44.784 x 1,837	=	82.268 TL
iv.Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman	=	1.280 x 1,837	=	2.351 TL

İlgili hesaplamaların tamamlanmasının ardından, söz konusu işlemlere ilişkin büyük defter kayıtları ile yevmiye kaydı aşağıda sunulmuştur.

256. Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer MDV. HS.	257. Birikmiş Amortismanlar HS.	522. MDV. Yeniden Değerleme Artışları HS.
44.784	1.280	37.484
37.484	1.071	
82.268	2.351	37.484

7	256 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR VE DİĞER MDV. HS.	37.484	
	256.02. <i>Taşıyıcı Bitki – Üzüm Asmaları</i>		
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)	1.071	
	258.01. <i>Taşıyıcı Bitki-Üzüm Asmaları</i>		
	551 MAD.DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	36.413	
	Taşıyıcı bitkilerinin (üzüm asmaları) yeniden değerlemesi-Değer artışı kaydı		

4. Sonuç

Tarım sektörü uzun yıllar boyunca geleneksel aile işletmeleri tarafından sürdürülen bir faaliyet alanı olmuştur. Ancak kırsal nüfustaki azalma ve tarımsal üretimin işletme temelli yapılara dönüşmesi, muhasebe uygulamalarında standartlaşma ihtiyacını artırmıştır. Bu kapsamda taşıyıcı bitkilerle ilgili muhasebeleştirme süreci de önemli bir dönüşüm geçirmiştir (Tursun ve Tursun, 2024;15). Taşıyıcı bitkiler, tarımsal ürün üretimi amacıyla kullanılan, birden fazla dönemde ürün vermesi beklenen ve genellikle tarımsal ürün olarak satılmayan uzun ömürlü canlı varlıklardır (TMS 16, prf. 6; TMS 41, prf. 5). Başlangıçta TMS 41 kapsamında canlı varlık olarak değerlendirilen bu varlıklar, 2014 yılında yapılan düzenlemeyle TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına alınmış; böylece sabit kıymet olarak sınıflandırılmaları sağlanmıştır. Buna karşın taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler TMS 41 kapsamında değerlendirilmeye devam etmekte hasat sonrası ise TMS 2 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bu gelişmeler, tarım işletmelerinin finansal raporlamasında hem açıklık hem de uygulama birliği açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir (Keleş ve Özulucan, 2020, s. 362)

Bu çalışmada, TMS 16 ve KGK tarafından yayımlanan ve 30 Temmuz 2024 tarihli Kurul Kararı ile yürürlüğe giren FRSHP çerçevesinde, tarımsal faaliyetler kapsamında yer alan taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi süreci üzüm asmalarının yatırım dönemi üzerinden örnek uygulama ile ele alınmıştır. Taşıyıcı bitkilerin varlık niteliği kazanması ve amortismanına tabi tutulması, gerek tarımsal faaliyetlerin finansal raporlama sürecine dâhil edilmesi açısından gerekse biyolojik varlıkların işletmenin finansal durum tablosuna etkisinin doğru şekilde yansıtılması açısından oldukça önemlidir.

Gerçekleştirilen örnek uygulamada, sahip olunan araziye yapılan fidan dikimi, tel ve direk gibi taşıyıcı sistem yatırımları ile birlikte işçilik, gübreleme ve sulama gibi ilk tesis giderleri ayrıntılı biçimde muhasebeleştirilmiştir. Uygulama, taşıyıcı bitkilerin aktifleştirilmesinde doğrudan

maliyetlerin esas alındığını, üretime geçişe kadar olan sürecin yatırım harcaması olarak değerlendirildiğini ve amortismanın, bitkinin ekonomik ömrüne göre başlatıldığını ortaya koymaktadır. Üzüm asması üzerinden gerçekleştirilen bu uygulama, TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitki olarak tanımlanmasına rağmen literatürde incelenmemiş bir bitki türüne odaklanması açısından çalışmaya özgünlük kazandırmaktadır. Nitekim mevcut akademik çalışmalarda genellikle zeytin, badem, ceviz, fındık ve antep fıstığı gibi taşıyıcı bitkiler konu edilmekte; bağcılık faaliyetlerine yönelik muhasebe uygulamalarına rastlanılmamıştır. Bu yönüyle çalışma, hem bağcılık sektöründe faaliyet gösteren tarım işletmeleri için örnek bir uygulama sunmakta hem de bu alanda bilimsel çalışma yürüten araştırmacılar açısından yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Literatürde yer alan birçok çalışmada (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014; Yazarken, 2016; Paksoy, 2021; Beller Dikmen ve Köksal, 2018; Demirci ve İsker, 2019; Keleş ve Özulucan, 2020; Tursun ve Tursun, 2024; Kaygusuzoğlu ve Emer, 2023) taşıyıcı bitkilerin tesis dönemine ilişkin maliyetlerin genellikle “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlendiği ve “Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları” gibi yardımcı hesaplarla muhasebeleştirme yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalar, Temmuz 2024’te KGK tarafından yayımlanan FRSHP öncesinde yürütüldüğünden, dönemin Tekdüzen Hesap Planı (THP) esas alınarak yapılmıştır. Bu nedenle, söz konusu çalışmaların muhasebeleştirme yaklaşımı kendi dönemi açısından geçerliliğini korumaktadır. Bu çalışmada, FRSHP’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde getirilen yeni hesap planı yapısı dikkate alınmıştır. FRSHP çerçevesinde, tesis ve aktifleştirme dönemine ait maliyetlerin farklı hesaplarda izlenmesi yerine, “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabının alt hesapları kullanılarak bütüncül bir takip yapılması öngörülmüştür. Bu doğrultuda, üzüm asmalarına ilişkin ilk tesis maliyetleri “Yapılmakta Olan Taşıyıcı Bitki Yatırımları-Üzüm Asmaları” alt hesabında muhasebeleştirilmiş, verimlilik dönemine geçişle birlikte “Taşıyıcı Bitkiler-Üzüm Asmaları” alt hesabına aktarılmıştır. Bu yaklaşım, çalışmanın literatüre katkısını FRSHP’ye uygun muhasebeleştirme yaklaşımı üzerinden göstermektedir.

Bu çalışma taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin standartların uygulamadaki karşılığını göstermekte ve FRSHP’nin tarımsal faaliyetlere entegrasyon sürecine ışık tutmaktadır. Taşıyıcı bitkilerin farklı türler üzerinden sektörel karşılaştırmalı analizlere tabi tutulması ve finansal tablolar üzerindeki uzun vadeli etkilerinin incelenmesi yapılacak olan diğer araştırmalara esin kaynağı olacaktır.

Kaynakça

- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile tekdüzen hesap planı (TDHP) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-159.
- Beller Dikmen, B. ve Köksal, A. G. (2018). Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 maddi duran varlıklar standardı çerçevesinde değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi: ceviz üretim işletmesinde bir uygulama. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 82-96. doi: 10.25287/ohuiibf.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
- Cavlak, H. (2024). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile tekdüzen hesap planı (TDHP) karşılaştırması: Hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar hakkında genel bir değerlendirme. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(3), 317-337
- Daly, A., & Skaife, H. A. (2015). Accounting for biological assets and the cost of debt. *Journal of International Accounting Research*, 15(2), 31-47. doi: 10.2308/jiar-51335

- De Souza, M. P. R., & 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. doi: 10.51341/1984-3925_2021v24n1a1
- Deloitte (2025). Erişim Adresi: <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2008/VUK-333-Ek.pdf>
- Demirci, Ş. D. ve İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 282-304. doi: 10.31460/mbdd.449329.
- Doorasamy, M., Mathew, R., Rajaram, R., & Kebbi, J. (2022). Accounting and valuation of bearer plants in Cameroon. *EuroEconomica*. *EuroEconomica*, 1(41), 114–126.
- Garip, S. (2023). Sosyal Bilimlerde Nicel Araştırma Geleneği Üzerine Kuramsal Bir İnceleme. *International Journal of Social Science Research*, 12(1), 1-19
- 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. Çaliyurt (Ed.), *Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe ve Finansta Güncel Konular* içinde (ss. 112-135). Yayınevi eksik
- Kaya, Y. D. D. U. ve Dinç, Y. D. D. E. (2007). Türkiye muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 343-364.
- Kaygusuzoğlu, M. ve Emer, M.A. (2023). TMS 16 kapsamında taşıyıcı bitkiler ve muhasebeleştirme uygulamaları: antep fıstığı örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(2), 1485-1503.
- Keleş, D. (2020). Taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesinde özellikli konular: amortismanlar, borçlanma maliyetleri ve devlet teşviklerinin Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde incelenmesi. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 47-63.
- Keleş, D. 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. doi: 10.25287/ohuiibf.690019
- KGK, Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı. (2025). Erişim Adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlari/Finansal%20Raporlama%20Standartlarına%20Uygun%20Hesap%20Planı%20_18.07.pdf.
- 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/Yayın%20Arşivi/19972005%20Yayın%20Arşivi/YayınNo37.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.
- Manisa sultani çekirdeksiz üzümü. (2025). Erişim Adresi: <https://manisa.tarimorman.gov.tr/Menu/32/Manisa-Sultani-Cekirdeksiz-Uzumu>

- Nardi, P. C. C., & Silva, R. L. M. (2023). IAS 41 and biological assets in Brazil: is the information really useful?. *Revista Catarinense Da Ci ncia Cont bil*, 22, e3365. doi: 10.16930/2237-766220233365
-  zulu an, 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,  . B. (2021). TMS 16: maddi duran varlıklar standardı kapsamında taşıyıcı bitkilerin muhasebeleştirilmesi ve bir badem bahçesinde uygulama. *    nc  Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(3), 1522-1542
- Renaldo, N., Fransisca, L., Junaedi, A. T., Suhardjo, S., Tanjung, A. R., Chandra, T., et al. (2025). Development of plant accounting research: Evidence from Indonesia 2017–2021 with sustainability value creation. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 9(1), 82–92. doi: 10.35145/bilancia.v9i1.4901
- Suteja, D., Suryawati, R. F., Soetedjo, S., Yuniarti, A., Sauri, S., & 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. doi: 10.29244/jmo.v15i4.52261
- Svoboda, P., & Bohu ov , 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/T rkiye%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/T rkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TMS41.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2024).
- Tursun, M. ve Tursun, A. (2024). Badem üretimine i li kin faaliyetlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS-16, TMS-20 ve TMS-41)  er evesinde değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 62, 1-17. <https://doi.org/10.30794/pausbed.1429757>
- Yalçın, S. (2022). Muhasebe mevzuatı ve standartlarında tarımsal faaliyetler: muhasebeleştirme ve  l  m. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 71, 24-43. doi: 10.51290/dpusbe.977972
- Yasan Ataseven, Z. (2024). *Tarım  r nleri piyasaları:  z m Tarım  r n  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 i li kin mali işlemlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS)  er evesinde muhasebeleştirilmesi: Durak fındık A. .  rne i. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23 (2), 409-434.