

**MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE  
ANTEPFISTIĞI ÜRETİM BAHÇESİNİN TESİS EDİLMESİ VE FAALİYETLERİN  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

AN APPLICATION ON ESTABLISHING A PISTACHIO PRODUCTION ORCHARD  
AND ACCOUNTING FOR THE ACTIVITIES ACCORDING TO  
ACCOUNTING/FINANCIAL REPORTING STANDARDS

**Doç. Dr. Mustafa MORTAŞ**

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü  
ORCID: 0000-0002-9759-3038

**Ozan DENK**

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD Yüksek  
Lisans Mezunlu,  
ORCID: 0000-0001-8987-3016

**ÖZET**

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, tarımsal alanda faaliyet gösteren firmaların, tarımsal varlıkları, hasat döneminde ve ya hasat edilmiş ürünlere ve de belli özellikteki devlet teşvikleri ile ilgili olarak muhasebe işlemleri ile raporlama ilkelerini belirlemektedir. Böylelikle, TMS 41'in uygulanması ile tarımsal alanda faaliyetlerini sürdüren firmaların işlemleri için uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili oluşturmayı sağlamaktır. Diğer taraftan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması ve bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi durumunda taşıyıcı bitki özelliği olarak değerlendirmektedir. Bu kapsamda çalışmada, antepfıstığı üretim tesisinin kurulması, TMS 41 ile TMS 16 Standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirilme ve raporlama işlemlerinin uygulanması süreci ele alınmıştır. Çalışmada, antepfıstığı üretim bahçesi kurmayı planlayan bir firmanın, antepfıstığı bahçesi yapımına uygun olan ve atıl halde bulunan arazisinin antepfıstığı bahçesi tesis etmeye yönelik faaliyetleri ile söz konusu bahçenin kurulumunun yanı sıra kurulum sonrası ortaya çıkabilecek faaliyetler konu edilmiştir. Bu bağlamda, sürecin başından itibaren ortaya çıkan faaliyetlerin standartlara uygun şekilde muhasebeleştirme süreci çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmada yapılan örnek muhasebe kayıtları, TMS'ye uygun olarak muhasebeleştirilirken, KGK tarafından 13.12.2018 tarihinde yayımlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nda yer alan hesaplar kullanılmıştır. Ayrıca çalışmada, tesis edilecek bahçenin kurulumu sırasında devlet teşvikinden faydalanıldığı varsayılmıştır. Daha sonra boş arazinin antepfıstığı bahçesi yatırımına dönüştürülmesi ve antepfıstığı fidanlarının satın alınması işlemlerinin muhasebeleştirilme işlemleri yapılmıştır. . Bahçenin tesis edilmesinden sonra, yetişmekte olan fidanların bakımı ile bakım sonrası ve sonraki dönemlerde yapılan diğer işlemlerinin muhasebeleştirilmesi süreci ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Tarımsal Faaliyetler, Muhasebe, Antepfıstığı Üretimi

**ABSTRACT**

TAS 41 Agricultural Activity Standard specifies accounting procedures and reporting principles for agricultural assets of companies operating in the agricultural field, regarding the harvested products or the harvested products, as well as government incentives with certain characteristics.

Thus, with the implementation of TAS 41, it is to create a common financial reporting language in the international arena for the transactions of companies operating in the agricultural field. On the other hand, TAS 16 Tangible Fixed Assets Standard considers it as a carrier plant feature if it is used for the production or supply of agricultural products and is expected to yield more than one period. In this context, the process of establishing a pistachio production facility, accounting and reporting processes in accordance with TAS 41 and TAS 16 Standards are discussed. In the study, the activities of a company planning to establish a pistachio production orchard, on its idle land suitable for the construction of a pistachio orchard, and the activities that may occur after the establishment, as well as the establishment of the said orchard are discussed. In this context, the process of accounting for the activities that emerged from the beginning of the process in accordance with the standards constitutes the subject of the study. While the sample accounting records made in the study were accounted in accordance with TAS, the accounts in the “Draft Plan of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards” published by KGK on 13.12.2018 were used. In addition, in the study, it was assumed that government incentives were utilized during the establishment of the orchard to be established. Then, the accounting transactions of the conversion of the idle land into a pistachio orchard investment and the purchase of pistachio seedlings were made. The process of accounting for the maintenance of the seedlings growing after the establishment of the orchard and other operations performed after maintenance and in subsequent periods was discussed.

**Key words:** Accounting/Financial Reporting Standards, Agricultural Activities, Accounting, Pistachio Production

## 1. GİRİŞ

Dünya ticaretinde önemli bir yere sahip olan antepfıstığı sert kabuklu bir meyvedir. Türkiye, antepfıstığı üretiminde Amerika ve İran’dan sonra 3.sırada yer almaktadır. Antepfıstığının, ekonomik açıdan önemli bir konuma sahip olmakla birlikte, her yerde yetişme ve adapte olma sorununun yanı sıra zor ve meşakkatli bir üretim süreci vardır. Bu bağlamda, çalışmada, antepfıstığı üretim bahçesi kurmayı planlayan bir firmanın antepfıstığı bahçesi yapım ve sonrası süreci esas alınarak yapılması gereken muhasebeleştirme süreci ele alınmıştır.

Tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar ülke içinde önemli bir konuma sahiptir. Bu bağlamda tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar ile ilgili Türkiye Muhasebe ve finansal raporlama Standartları ile tarım işletmelerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine düzenleme getirilmiştir. Yapılan düzenleme ile tarım işletmelerinin gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun finansal raporların oluşumu sağlanmıştır. Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları ile tarımsal faaliyetler ve canlı varlıklar, finansal raporlarda, stoklardan ve maddi duran varlıklardan ayrı bir kalem olarak sınıflandırılmıştır.

Tarım işletmelerinin çeşitli canlı varlıklarının bilançoda nasıl gösterileceği hususunda bir görüş birliğinin olmaması gibi temel nedenlerle bir takım düzenleme yapılma gereği duyulmuştur. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, bir çok ülkenin gayrisafi milli hasıla içinde tarım sektörünün payının önemli düzeyde olması, tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin temel varlık yapısı olan canlı varlıklarla ilgili olayların işletme tarafından nasıl muhasebeleştirileceği netlik kazanmıştır. Tarımsal Faaliyetler Standardı, ilk olarak 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için yayımlanmıştır. Çeşitli tarihlerde Resmi Gazetede yayımlanan tebliğler aracılığıyla birçok defa revize edilmiştir (Yazarkan, 2016: 411).

Meyve bahçelerinin tesis edilmesinde muhasebe işlemleri açısından iki boyut bulunmaktadır. Bunlardan ilki meyve bahçesinin tesis edilmesi süreci, diğer ise meyve bahçesinden ürün elde edilmesi.

Bu iki sürecin bir birinden her ne kadar ayrı olduğu ifade edilse de, bahçeyi tesis edenler açısından bir farklılık olmadığı düşünülmektedir. Oysa, bahçenin tesis edilme süreci, TMS 16'nın 22A maddesinde; "Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir" şeklinde belirtilmektedir. Bu bağlamda, örnek uygulaması yapılan antepfıstığı üretimi için yapılacak olan meyve bahçesinin, yapımından kısa bir sürede meyve alınmamakta diğer bir ifade ile ürün elde edilmesi uzun bir süre alması ve bu süre zarfında da ağaçların belli bir büyüklüğe gelmesi ve ürün elde edilebilir hale dönüşmesi zaman alan bir süreç olduğu için istenilen seviyeye gelinceye kadar TMS 41'den ziyade TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre muhasebeleştirme süreci devam etmektedir. Bununla birlikte bahçenin tesis edilmesi sürecinde ağaçların kaydedilmesi ve yapılan işlemlerle ilgili bir takım uygulamalar için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardından da faydalanılması gerekmektedir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, tarım sektöründe faaliyetlerini sürdüren şirketlerin tarımsal varlıklarına, hasat dönemindeki veya hasat edilmiş ürünlere ve belli özellikteki devlet teşviklerine/yardımlarına ilişkin muhasebe işlemleri ile raporlama ilkelerini belirleyerek, tarımsal alanda faaliyet gösteren işletmelerin işlemleri için uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili oluşturmayı sağlamaktadır. (İçöz, 2015: 1232). Bununla birlikte, taşıyıcı bitkiler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında yer almakta olup, taşıyıcı bitki sınıfı dışında kalan ürünlere uygulanmamaktadır.

Tarımsal ürün ve canlı varlıklar için uygulanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, ilk muhasebeleştirmede ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşüldükten sonra ölçülmesi gerektiğini açıklamaktadır (TMS 41, prfg.30). Standardın ilgili maddesine göre; canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ve her raporlama dönemindeki değerlemesinde "değerleme yaklaşımı" esas alınmaktadır. Canlı varlıklar değerlendirme yaklaşımına göre amortisman ve özel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmamaktadır. Canlı varlıkların dönem sonundaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri, dönem başındaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile karşılaştırılmakta ve aradaki farklar gelir tablosunda raporlanmaktadır Bu farklar gelir tablosunda; artış olması durumunda "Gerçeğe Uygun Değer Artış Karı", azalış olması durumunda ise "Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararı" olarak raporlanmaktadır (Şen ve Karagül, 2014: 28).

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç veya zararlar, oluştuğu dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır (TMS 41,prfg, 28). İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşülmesi ölçülerek tarımsal ürünlerin, hasat noktasında gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi sağlanır (TMS 41 prgf, 32).

Standardın amacı, tarımsal faaliyetle ilgili işlemlerin açıklanması ve muhasebeleştirilme yönteminin belirlenmesidir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmak kaydıyla standardın kapsamına giren varlıklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TMS 41, Prgf.1):

- i. Taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar,
- ii. Hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve
- iii. Devlet teşvikleri.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili olmasına rağmen bu standart kapsamında olmayan işlemler ise şu şekildedir (TMS 41, prgf.2):

- a) Tarımsal faaliyetle ilgili arsa (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),

- b) Tarımsal faaliyetle ilgili taşıyıcı bitkiler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar). Ancak, bu Standart taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanır,
- c) Taşıyıcı bitkilerle ilgili devlet teşvikleri (TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması),
- d) Tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- e) Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (TFRS 16 Kiralamalar).

Bu Standart, işletmenin canlı varlıklarından hasat edilen tarımsal ürününe, hasat anında uygulanır. Bunun sonrasında, TMS 2 Stoklar veya diğer uygun olan bir Standart uygulanır. Dolayısıyla bu Standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (TMS 41, Prgf. 3).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, tarımsal bir ürün için taşıyıcı bitki sınıfına giren varlıkları, tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması ve bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi durumunda taşıyıcı bitki olarak ifade etmektedir (TMS 16, 6. madde). TMS 16'da yer alan bu ifade, TMS 41'in 4. Maddesinde yer alan tablo ile açıklığa kavuştuğu görülebilmektedir. Buna göre; TMS 41'in 4. Maddesinde yer alan tabloda, "Meyve ağaçları" canlı varlık olarak gösterilirken, "Toplanmış meyve" tarımsal ürün, "İşlenmiş meyve" ise Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler olarak sınıflandırılmaktadır. Bu bağlamda, Meyve ağaçlarının TMS 16 kapsamında, toplanmış meyvenin TMS 41 kapsamında, işlenmiş meyvenin ise TMS 2 kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

## 2. TARIMSAL VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖLÇÜMÜ

İşletme, sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS 41, prgf. 10):

- (a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- (b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve,
- (c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Tarımsal faaliyetler açısından örneğin, sığırın yasal mülkiyeti ve edinim, doğum veya süttten kesilme sırasında damgalanması veya işaretlenmesi, kontrolün bulunduğu kanıtıdır. Gelecekte sağlayacağı faydalar normal olarak, önemli fiziksel özellikleri ölçülmek suretiyle değerlendirilir (TMS 41, prgf. 11).

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, standardın 30. paragrafında yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmesi (TMS 41, prgf. 12) gerektiği ifade edilmiştir.

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir (TFRS 13, prgf. 2).

Tarımsal canlı varlıklar kapsamında taşıyıcı bitki sınıfında yer alan meyve ağaçları, bir maddi duran varlık unsuru olması nedeniyle, ağaçların ölçümünün TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. TMS 16 standardının 37. Maddesinde maddi duran varlıklar sınıflandırılmış ve söz konusu sınıflandırmaya göre "taşıyıcı bitkiler" bu sınıflandırma içerisinde gösterilmektedir (TMS 16, Madde 37).

Maddi duran varlık kapsamında yer alan bir varlığın, muhasebeleştirme sonrası ölçüm sürecinde işletme, muhasebe politikası olarak maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modelinden birini tercih etmeli ve seçtiği muhasebe politikasını ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır.

TMS 16 standardında muhasebeleştirme sonrası ölçüm modellerinden bir olan maliyet modeline göre, bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterimi maliyet modeli olarak ifade edilmektedir.

TMS 16 standardının 31. Maddesinde gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Standardın aynı maddesinde yeniden değerlendirilmiş tutarı; “yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer” olarak ifade ederek, yeniden değerlendirme modelinin uygulaması açıklanmıştır.

Yeniden değerlendirme modelini tercih eden bir işletme, eğer ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler göstermiyor ise, ilgili varlık kalemi, üç yada beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılabilmektedir. Diğer taraftan, gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler göstermesi durumunda yıllık olarak yeniden değerlemeyi gerektirmektedir. Bununla birlikte, ilgili varlık kaleminin defter değerinde önemli ölçüde farklılaşmasının ortaya çıkması halinde tekrar yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir (TMS 16, Madde 34).

TMS 16'nın 35. Maddesinde, bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması halinde ilgili varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, taşıyıcı bitkiler yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihinde birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olacak şekilde düzeltilir ve yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olması gerektiği ifade edilmektedir (TMS 16, Madde 35). Bununla birlikte, eğer yeniden değerlendirme sonrasında ilgili varlığın defter değerinde artış meydana gelirse, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi diğer bir ifade ile özkaynakta yeniden değerlendirme artışı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce gelir tablosunda yani kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş olan yeniden değerlendirme azalışı olması halinde, önce bu değer azalışı tersine çevrildiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği TMS 16'da ifade edilmiştir (TMS 16 Madde 39). Ayrıca TMS 16'da, ilgili varlıkta yeniden değerlendirme sonucunda defter değeri azalmışsa, bu azalmanın gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Özulucan ve Deran (2008) tarafından yapılan çalışmada, TMS-41 Tarımsal Faaliyet Standardı ve Vergi Usul Kanunu açısından büyükbaş ve küçükbaş canlı varlıkların muhasebeleştirme sürecini örnek uygulama ile değerlendirmiş ve söz konusu çalışmanın sonucunda, büyükbaş ve küçükbaş canlı varlıklarının ilk muhasebeleştirme ve her değerlendirme döneminde ve satış veya hasat anında farklı yaklaşımların uygulandığını tespit etmişlerdir. Bununla beraber, Tek Düzen Hesap Planının büyükbaş ve küçükbaş canlı varlıklarının kayıt altına alınması noktasında yetersiz kaldığını ifade etmişlerdir. Bir diğer sonuç ise, tarımsal ürünlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununa ve TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardına göre, hesaplanan maliyet tutarlarının birbirinden farklı tutarlarda olduklarını tespit etmişlerdir.

Bu durumun nedeni olarak, Vergi Usul Kanununun canlı varlıkları maliyet yaklaşımı çerçevesinde amortisman tabii tutması ve amortisman giderini tarımsal ürün (süt vb.) maliyetin hesaplanmasında dikkate alması, buna karşın TMS 41'in amortismanında değerlendirme yaklaşımın benimsenmesi ve canlı varlıklardaki değer azalışını tarımsal ürünler ile ilişkilendirmeden dönem zararı olarak kabul etmesi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Özulucan (2008) tarafından yapılan çalışmada, Vergi Usul Kanunu ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde devamlı olarak üründen yararlanmak amacıyla edinilen büyükbaş ve küçükbaş hayvanların amortisman işlemlerini ve muhasebeleştirme süreci üzerine örnek uygulama yapmıştır. Söz konusu çalışmanın sonucunda, VUK ve TMS 41'in küçükbaş ve büyükbaş hayvanların amortismanlarında izledikleri yaklaşımın birbirinden farklı olması, üretim maliyetleri ile küçükbaş ve büyükbaş hayvanların farklı değerler ile mali tablolara aktarılmasına yol açtığı ifade edilmiştir. Bu durum farklı Finansal Durum Tablosu ve farklı faaliyet sonuçlarının (Kar/Zarar) ortaya çıkmasının yol açtığını tespit etmiştir.

Top (2009) tarafından yapılan çalışmada, büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi üzerine bir örnek uygulama gerçekleştirmiş ve söz konusu çalışmada uyguladığı yöntem ise, üretici firma ile yüz yüze görüşülüp çiftlikte incelemeler yaparak veriler elde etmiştir. Çalışmanın sonucunda, TMS 41, VUK ve Tek Düzen Hesap Planı'na göre dönem sonu değerlendirme yapılarak karşılaştırma yapılmıştır. Gerçeğe uygun değer ve VUK ve Tek Düzen Hesap Planı'na göre değerlemeye tabii tutulan büyükbaş hayvanların değerlerinde, dönem net karları ve vergileri arasında farklı sonuçların ortaya çıktığı sonucu elde edilmiştir.

Cihangir (2010) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde zirai işletmelerde muhasebe uygulamasını meyvecilik konusunda faaliyet gösteren bir işletme üzerinde uygulamış ve muhasebe uygulamalarına ilişkin iki aşamalı bir uygulama örneği oluşturulmuş ve model önerisinde bulunulmuştur. Çalışmanın sonucunda, meyvecilik işletmelerinde özel hesap dönemi kullanılmasının daha doğru olacağını tespit etmiştir. Eğer zirai işletmelerin muhasebe dönemi olarak bir takvim yılını kullanmaları durumunda, maliyet hesaplamalarının önemli yanlışlıkları beraberinde getireceği sonucuna ulaşmıştır.

Yazan ve Kaya (2011), canlı varlıkların TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi üzerine çalışma yapmışlardır. Yapılan çalışmanın sonucunda, TMS 41'in benimsediği gerçeğe uygun değer tespitinin belirlenebilmesi için canlı varlıklara yönelik organize bir canlı varlık ürün borsasının oluşması gerektiğini ifade etmişler ve bu tarımsal ürün Borsası'nın hayata geçirilmesi sonucunda ise standardın uygulanmasında karşılaşılabilecek değerlendirme sorununun da aşılması olabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Tunçez (2011) yaptığı çalışmada, tarımsal faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin TMS 41 çerçevesinde inceleme olup, bu incelemeyi bir tarım işletmesi üzerinde uygulamıştır. Söz konusu tarım işletmesinde envanter, değerlendirme, amortisman işlemleri ve tarım işletmelerinde vergilendirme konularını değerlendirmiştir. Çalışmanın sonucunda, mevcut vergi yasaları, muhasebe uygulamaları açısından büyükbaş hayvancılık işletmelerindeki ağırlık artışı ve çağ değişiminin muhasebeleştirilmesinin söz konusu olmayacağı tespit edilmiştir. Bu durumun sebebi olarak, ilgili canlı varlıkların tarihi maliyete göre muhasebeleştirilmiş olmasından kaynaklandığını ifade edilmiştir. Diğer taraftan TMS 41 açısından ise, canlı hayvanlardaki ağırlıklı artış ve çağ değişiminin muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmiş ve bu artışların işletmenin gelirinin bir parçası olduğunu ve bunda işletmenin Kar/Zarar tablosunda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Taştan (2013) yaptığı çalışmada, ceviz bahçesi işletmelerinde amortisman ve değerlendirme uygulamalarını TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı ve Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Çalışmanın sonucunda meyve bahçesi işletmelerinde değer azalışlarının nadiren, değer artışlarının ise çoğunlukla olası olduğunu tespit etmiştir.

Ayrıca, finansal tabloların gerçek durumunu yansıtabilmesi için amortisman uygulamalarında VUK'daki düzenlemelere son verilmesi gerektiğini ve tüm işletmeler için TMS'nin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte, özellikle tarımsal faaliyetlerde, canlı varlıkların biyolojik dönüşümünden ötürü ortaya çıkan değer artışlarının VUK tarafından görmezden gelindiği belirlenmiştir.

Şen ve Karagül (2014) tarafından yapılan çalışmada, yeni bir maddi duran varlık sınıfı olarak taşıyıcı bitkileri TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı açısından değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, Borsa İstanbul'da işlem göre şirketlerin yayımlanmış olduğu finansal tablolarında, henüz taşıyıcı bitkilerin maddi duran varlık standardı kapsamına alınmasının etki ettiği finansal tablolarla karşılaşılmadığını tespit etmiştir.

Antepli (2015) tarafından yapılan çalışmada, canlı varlıklarda maliyetlerin 7/B seçeneği ile izlenmesi ve uygulanması üzerine bir örnek uygulama çalışması gerçekleştirmiştir. Söz konusu çalışmaya konu olan finansal veriler büyükbaş hayvancılık üzerine faaliyette bulunan bir işletmeden elde edilmiştir. Yapılan çalışmada, işletmenin maliyetlerinin izlenmesinde 7/B seçeneğinin seçilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Çünkü 7/B maliyet seçeneğinin, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı ile paralellik arz ettiğini ifade etmiştir. Maliyetlerin izlenmesi açısından gerek 7/B maliyet seçeneğinin gerekse TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardının giderleri çeşit esasına göre izlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Okutmuş ve Kural (2015) tarafından yapılan çalışmada, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı çerçevesinde canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada meyve bahçeleri konusunda faaliyet gösteren işletmenin 2014 yılına ait finansal verileri kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, daha önceki yapılmış olan bazı çalışmalarının birbiri ile tutarsızlık içerisinde olduğunu tespit etmiştir. Buna göre, TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardı, canlı varlıkların üretim ve hasat giderlerinin ortaya çıktığı dönemde gider olarak dikkate alınması gerektiğini net olarak ifade etmesine rağmen, daha önce yapılmış bazı çalışmalarda üretim ve hasat maliyetlerinin üretilen ürünün veya canlı varlığın maliyeti olarak dikkate alındığı, canlı varlığın veya tarımsal ürünün maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın ise Kar/Zarar tablosuna yansıtıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan, standardın temel felsefesi, canlı varlığın satın alma maliyeti hariç, dönemde katlanılan tüm maliyetlerin Kar/Zarar hesaplarına gider olarak kaydedilmesi; hasat noktasındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıkların net gerçeğe uygun değerinin ise gelir olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Akbaba (2015) tarafından yapılan çalışmada, Borsa İstanbul'da kayıtlı tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren işletmelerin, canlı varlıkların ölçümü TMS 41 çerçevesinde değerlendirilmiştir. Söz konusu araştırmaya konu olan şirketlerin finansal bilgileri Borsa İstanbul ve Kamuyu Aydınlatma Platformu internet sitesinden elde edilmiştir. Çalışma sonucunda, tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren 4 şirketin değerlemede gerçeğe uygun değer esasını uyguladıklarını ve devlet teşviklerinde yararlandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, finansal tablolardaki bilgilerden hareketle tarım, orman ve balıkçılık alanında faaliyet gösteren şirketlerin toplam varlık içerisinde uzun vadeli canlı varlıkların daha fazla tutarda yer aldığı ve yıllar itibari ile canlı varlıkların değerinin arttığını tespit etmişlerdir.

Çevik ve Karlıoğlu (2016) yaptıkları çalışmada, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde kanatlı hayvan yetiştiriciliği işletmelerinde örnek bir uygulama gerçekleştirmişlerdir.

Söz konusu yapılan çalışmanın sonucunda, tarımsal faaliyetler standardı kapsamında canlı varlıkların raporlama tarihindeki değerlendirme sonucunda ortaya çıkacak değerlendirme farklarının olumsuz olması halinde karşılık ayrılarak canlı duran varlık için uygun bir hesap önerilmiş ve damızlık kanatlı hayvanlar için %100 amortisman ayrılması gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre, damızlık kanatlı hayvanlar üretim süreçlerini tamamladıktan sonra kesimhaneye gönderilip beyaz et olarak değerlendirilmesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Öztürk ve Turgut (2016) tarafından yapılan çalışmada, bal üreten işletmelerin maliyet analizini, Türkiye Muhasebe Standartları açısından incelemiş olup, maliyet belirleme üzerine örnek bir uygulama gerçekleştirmiştir. Çalışmanın sonucunda, analize konu işletmenin bal paketlemesinde kullanılan tabak ve band sayısının ortaya çıkan ürün ile paralellik göstermediği ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, tabak ve band maliyetlerinin düşük olması sebebiyle, ne kadar harcanacağı tahmin edilmiştir ve buna göre alımı yapıldığı ifade edilmiş, üretimde kullanılmayan tabak ve bandların depolanması sağlıklı olmadığı için imha edilmekte ve yeni dönemde kullanılmamakta olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, doğru bir maliyetlendirme sistemi oluşturulabilmesi için değeri düşük olsa da tabak ve band maliyetlerinin de hesaplanması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Hatunoğlu ve Kılılı (2016) tarafından yapılan çalışmada, tarım sektörünün bir alt dalı olan bitkisel üretim faaliyetlerinin tarım işletmelerinde bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 çerçevesinde muhasebeleştirilmesi üzerine uygulama gerçekleştirmişlerdir. Araştırmanın sonucunda tarla bitkileri üretimi yapan tarım işletmelerinde ana ürün yanında yan ürünlerinde elde edildiğini ve tarım işletmelerinde yapılan muhasebe uygulamalarında yan ürünlerin genellikle ana ürünlerin maliyetinden düşüldüğü sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan TMS41'e göre tarım işletmelerinde tarımsal faaliyetin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yan ürünlerden elde edilecek gelirlerin, tarımsal ürün değerlendirme artışı olarak dönem gelirleri olarak yazılmasının standardın felsefesine daha uygun olacağını ifade etmişlerdir.

Yazarkan (2016) yaptığı çalışmada, üretim işletmelerine ait fındık bahçelerine ilişkin finansal işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde örnek bir uygulama yapmıştır. Çalışmaya konu işletmenin, fındık ocaklarını, dönem sonunda ölçme ve değerlendirmeye tabi tutmadığını tespit etmiş ve bunun gerekçesini ise fındıkları ayrı bir varlık olarak aktifleştirmeyip arazi ve arsalar hesabının içinde ele alınmış olduğunu tespit etmiştir.

Svoboda ve Bohušová (2017) tarafından yapılan çalışmada, farklı canlı varlık gruplarının ölçülmesi ve raporlanması için farklı yolların uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Buna göre, ölçüm için maliyet ve gerçeğe uygun değer olarak iki farklı yol belirlenmiştir. Bitki ve hayvanlar için her türlü canlı varlığın alt unsurlarında önemli ölçüde farklılık gösterdiği görülmüş olup, tek bir yolun uygulanmasının mümkün olmadığı görülmüştür. En önemli farkın, taşıyıcı bitkiler ile canlı hayvanlarda olduğu tespit edilmiştir. Yapılan çalışma, elma ve süt üretimi yapan işletmelerin temsilcileri ile ölçüm ve raporlama üzerine yöntemlerin uygulamasını değerlendirmiş ve çalışma sonucunda tarihsel maliyetin taşıyıcı bitkilerin ölçümünün uygun olduğunu, gerçeğe uygun değer ölçümünün ise canlı hayvanlar için daha uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Cavalheiro vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada, aktif bir piyasa olmadan, canlı varlıkların ölçümünü belirleyen UMS 41'in benimsenmesindeki zorluk dikkate alınarak, canlı varlıkları değerlendirmek için gerçeğe uygun değere dayalı bir çalışma yapılmıştır. Buna göre, soya fasulyesi mahsulünü değerlendirmek için iskonto edilmiş nakit akış yöntemi ile nicel bir vaka çalışması yapılmıştır. Çalışmanın analizi için toplanan veriler, iç raporlar ile yapılandırılmış görüşmeler yoluyla uygulanmıştır.



Çalışmada, iskonto edilmiş nakit akış yöntemi değişkenlerini oluşturmak için iskonto oranı, ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin yanı sıra özkaynak maliyetinin tahmini üzerine Finansal Varlıkları Fiyatlama Modeli dikkate alınarak daha detaylı hale getirilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, incelemeye konu işletmenin üçüncü taraf sermayesinin maliyetinden daha yüksek bir özkaynak maliyetine sahip olduğu görülmüş, bu durumun nedenin ise tarım işletmesini teşvik eden kurumlar tarafından sübvans edilen kaynakları kullanıyor olmasından kaynaklandığı ve işletmenin, elde edilen değerlerin, üretilen tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğinin bir kanıtı olduğu bulunmuştur. Bunun yanı sıra, işletmenin nakit akış döneminin ve işletme maliyetlerini etkileyen ekim çeşitliliğinin türü ile ilgili tarımsal yönlerin dikkate alınması gerektiği, bu durum ise ekim alanları ve dönemleri de işletme maliyetlerinin dönem boyunca dağılımı için temel olarak kabul edilerek, şirketin maliyetlerinin ve nakit akışlarının gerçekliğini yansıtmak adına önemli olduğu belirlenmiştir.

Garcia ve Morales (2021) tarafından yapılan çalışmada, Latin Amerika’da faaliyette bulunan tarım şirketlerinin, özellikle tarımsal KOBİ işletmelerinin, etkin bir biçimde uygulanan muhasebe uygulamaları ile muhasebe ve yönetimin muhasebe/finansal raporlama standartlarına verilen zayıf önemin etkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirme işlemlerinin analizinde, standartların gerçeğe uygun, canlı varlıkların muhasebe sürecini kolaylaştıran ve güvenilir bir finansal rapor ile önemli hatalardan arındırılmış olması nedeniyle UFRS’nin uygulanmasının önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan çalışma sonucunda, mevcutta uygulanan genel muhasebe standartlarının, uygulanabilmesinin zor ve maliyetli olması nedeniyle tarım sektörünün özelliklerine çok iyi uyum sağlamaması nedeniyle standardın olması gerektiği gibi tesis edilemediği tespit edilmiştir.

Mortaş ve Çalışkan (2022) tarafından yapılan çalışmada, süt üretimi yapan küçükbaş ve büyükbaş tarım işletmelerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları’na uygun şekilde yapılması gereken muhasebeleştirme işlemleri ile Vergi Usul Kanunu’na göre yapılması gereken muhasebeleştirme işlemleri karşılaştırılmıştır. Çalışma kapsamında, süt üretimi yapılan küçükbaş ve büyükbaş hayvancılık sektöründe gerçekleşen faaliyetlerin anlaşılabilmesi için sektörde faaliyet gösteren işletmeler ile görüşmeler yapılarak, söz konusu işletmelerden küçükbaş ve büyükbaş hayvanlarla ilgili olarak, hayvanların beslenme süreci, biyolojik dönüşümleri ve yıl içerisinde gerçekleşen faaliyetler, kesim ve sağım işlemleri ile ilgili bilgiler edinilmiştir. Daha sonra elde edilen verilerden yola çıkılarak, süt üretimi yapan küçükbaş ve büyükbaş hayvancılık işletmelerinin, VUK, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve BOBİ FRS BÖLÜM 7’ye uygun olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları oluşturulmuş ve aralarında karşılaştırma yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, küçükbaş ve büyükbaş hayvancılığın muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplarda farklılıklar ile değerlendirme işlemleri ve amortisman sürecinde farklılıkların olduğu görülmüştür.

#### **4. ANTEPFISTIĞI ÜRETİMİ İÇİN BAHÇE TESİSİ VE ANTEPFISTIĞI ÜRETİMİNİN MUHASEBELEŞTİRMESİ SÜRECİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA**

Çalışmada, antepfistiği üretimi yapmayı planlayan firmanın, antepfistiği üretimine uygun olan ve atıl halde bulunan arazisinin antepfistiği bahçesi olarak tesis etmeye yöneliktir. Çalışma, bahçenin kurulumunun yanı sıra, kurulum sonrası ortaya çıkabilecek faaliyetleri ve de bu sürecinin başından itibaren ortaya çıkan faaliyetlerin standartlara uygun şekilde muhasebeleştirme süreci çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Türkiye’de faaliyette bulunan tarım şirketleri, muhasebe işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde muhasebeleştirmekte olup, çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılan önemli konu, faaliyete başlamak üzere olan bir firma açısından yaptığı/yapacağı işlemleri TMS 16 ve TMS 41 standartları kapsamında ortaya konulmasıdır. Buna göre, Türkiye’de tarım sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletme, tarım konusundaki finansal işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirme sürecini ortaya koymaları halinde, bahçenin oluşturulmasından başlamak üzere, sonraki süreçlerde standarda uygun olarak yapılması gereken işlemler ele alınmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, antepfıstığı meyvesi yetiştiriciliği ve üretimi konusunda Gaziantep ilinde faaliyette bulunan ve yeni antepfıstığı üretimi için kurulacak olan tesisin muhasebe işlemlerinin TMS’ye uygun olarak nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ele alınmıştır. Çalışmayı diğer benzer çalışmalardan farklı kılan diğer bir durum ise, KGK tarafından 13.12.2018 tarihinde yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında” yer alan hesapların kullanılmış olmasıdır.

#### 4.1. Antepfıstığı Bahçesi Tesisi İçin Alınan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Şirket 20.03.2022 tarihinde antepfıstığı üretiminin desteklenmesi amacıyla devlet teşvikinden yararlanmak için başvuruda bulunmuş ve 75.000,00 TL, teşvik almıştır. Söz konusu koşullu teşvikin tamamı 30.03.2022 tarihinde işletmenin bankadaki vadesiz mevduat hesabına yatırılmıştır. İşletme TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında belirtilen ertelenmiş gelir yöntemini benimsemekte olup, aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır.

|                  |            |   |        |        |
|------------------|------------|---|--------|--------|
| 102 Bankalar HS. | 30.03.2022 |   | 75.000 |        |
|                  |            | 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımlar HS. |        | 18.750 |
|                  |            | 482 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımlar HS. |        | 56.250 |

Toplam tutarı 75.000,00TL olan Devlet Teşviklerinin 3 aylık kısmı cari dönemde kısa vadeli olarak, kalan kısmı uzun vadeli olarak kaydedilmektedir. Cari dönemde tahakkuk eden devlet teşvikleri dönem sonu itibarıyla gelir olarak kaydedilebilecektir. Buna göre dönem sonu yapması gerek kayıt ise aşağıdaki gibidir;

|                                  |            |  |        |        |
|----------------------------------|------------|--|--------|--------|
| 382 Alınan Devlet Teşvikleri HS. | 31.12.2022 |  | 18.750 |        |
|                                  |            | 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar HS. |        | 18.750 |
| 482 Alınan Devlet Teşvikleri HS. | 31.12.2022 |  | 56.250 |        |
|                                  |            | 382 Alınan Devlet Teşvikleri HS.                             |        | 56.250 |

**4.2. Boş Arazinin Antepfıstığı Bahçesi Yatırımına Dönüştürülmesi ve Antepfıstığı Fidanlarının Satın Alınması ile Fidanların Dikim İşlemleri**

İşletme, aktifinde kayıtlı maliyet değeri 40.000,00 TL olan boş arazisini antepfıstığı bahçesine çevirmeye karar vermiş ve 2022 yılında 5.000 adet sertifikalı Antep fıstığı fidanını katma değer vergisi dahil 81.000,00 TL'ye satın almış, fidan dikimi için işçilere 3.000 TL ödenmiştir. Standarda uygun olarak yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibidir;

|   |            |  |                 |                 |
|---|------------|--|-----------------|-----------------|
| 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.01 Fidanlık                                     | 05.05.2022 | 250 Arsa ve Araziler HS.   | 40.000          | 40.000          |
| 150 İlk Madde ve Malzeme HS.<br>191 İndirilecek KDV HS.<br>Fıstık Fidanlarının satın alınması           | 05.05.2022 | 102 Bankalar HS.   | 75.000<br>6.000 | 81.000          |
| 710 Dir. İlk Madde ve Malzeme Gid. HS.<br>Fıstık fidanlarının dikimi                                    | 05.05.2022 | 150 İlk Madde ve Malzeme HS.   | 75.000          | 75.000          |
| 720 Direkt İşçilik Giderleri HS.<br>Fıstık Dikimi İçin İşçilik Gideri                                   | 05.05.2022 | 335 Personele Borçlar HS. <sup>1</sup>   | 3.000           | 3.000           |
| 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi Antepfıstığı Oluşturma Maliyetleri | 05.05.2022 | 711 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma HS.<br>721 Direkt İşçilik Gid. Yansıtma HS. | 78.000          | 75.000<br>3.000 |

Yukarıda yer alan yevmiye kaydından da görüldüğü üzere işletme aktifinde kayıtlı olan arazi ve arsalarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak 278 Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabına alınmış olup, aynı tarih itibariyle fidan dikimi için Devlet Teşviklerinden elde ettiği tutarla antepfıstığı fidanlarını satın almış ve dikim işlemleri yapılmıştır.

<sup>1</sup> İşçilere yapılan ödemelerde yapılacak olan vergi kesintileri ile sosyal güvenlik kesintileri dikkate alınmamıştır.

### 4.3. Yetiştirmekte Olan Fidanların Bakımı ile Bakım Sonrası ve Sonraki Dönemlerde Yapılan Diğer İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tablo 1’de maliyetlerin hesaplanmasında X bölgesinde oluşturulan antepfıstığı üretim alanında antepfıstığı ile ilgili faaliyet gösteren çiftçilerden ilgili kalemler için 2022 yılı maliyet verileri toplanmış olup, bu verilerden hareketle maliyet tablosu oluşturulmuştur. Dolayısıyla gerçek veriler üzerinden işlem yapılarak çalışmanın kalitesi ve verimliliğinin artırılması amaçlanmıştır.

**Tablo 1.** Antepfıstığı Bahçesine İlişkin Oluşturma ve Sürdürme Maliyetleri

| Yıllar                   | Azotlu Gübre | Organik Gübre | İlaçlama | Aşılama | Budama | Toprak işleme | Nakliye | Toplam | Gerçeğe Uygun Değer |
|--------------------------|--------------|---------------|----------|---------|--------|---------------|---------|--------|---------------------|
| <b>1 YIL</b>             | 1.000        | 4.500         | -        | -       | -      | 2.000         | -       | 7.500  | 7.000               |
| <b>2.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | -        | -       | -      | 2.000         | -       | 7.500  | 7.000               |
| <b>3.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | -        | -       | -      | 2.000         | -       | 7.500  | 7.000               |
| <b>4.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | -       | -      | 2.000         | -       | 8.200  | 7.000               |
| <b>5.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | -       | -      | 2.000         | -       | 8.200  | 9.500               |
| <b>6.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1000   | 2.000         | -       | 10.100 | 11.000              |
| <b>7.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 11.500              |
| <b>8.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 8.500               |
| <b>9.Yıl</b>             | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 9.300               |
| <b>10.Yıl</b>            | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 12.000              |
| <b>11.Yıl</b>            | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 11.120              |
| <b>12.Yıl</b>            | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | -       | 10.100 | 10.750              |
| <b>13.Yıl ve sonrası</b> | 1.000        | 4.500         | 700      | 900     | 1.000  | 2.000         | 480     | 10.580 | 10.580              |

Yukarıdaki verilere göre D A.Ş.’nin daha önceden X bölgesinde satın almış olduğu arazisini antepfıstığı bahçesini dönüştürme işlemlerini TMS’ye uygun bir şekilde yapması gereken muhasebeleştirme işlemlerinin yevmiye kayıtları, yıllar itibarıyla aşağıda gösterilmiştir. Bu çalışmadaki amaç, işlemlere muhasebe kayıtlarına alınması açısından bakılması amaçlanması nedeniyle paranın zaman değeri göz ardı edilmiş olup, yapılan işlemlerin tamamı işletmenin banka hesabından ödendiği varsayılmıştır.

İlk yıl yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekildedir:

|   |                  |       |       |
|---|------------------|-------|-------|
| 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi Antepfıstığı Oluşturma Maliyetleri | 1.Yıl            | 7.500 | 7.500 |
|   | 102 Bankalar HS. |       |       |

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre arsa bedeli taşıyıcı bitkilerin maliyetinden ayrılması gerektiğini ifade etmektedir Dolayısıyla antepfıstığı bahçesi için oluşturulan maliyetler arazinin maliyetinden ayrılıp yapılmakta olan yatırımların maliyetine ilave edilmelidir.

Tablo1’de de görüleceği üzere maliyet kalemlerinin her yıl ortaya çıkmadığı görülmektedir. Bu durum antepfıstığı bahçelerinin kendine has özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Şenol (2019) bu durumu şu şekilde ifade etmektedir; aşılamanın, dikimi takip eden 2. Yıl başlaması gerektiğini, budamanın ise aşı sonrası ilk yıl ya da 2. yıl olması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca çalışmaya konu arazinin yer aldığı il ve çevre şehirlerdeki üreticiler arasında genellikle dikimden 8.–9. yıl sonra aşı yapılması gerektiği yönünden bilgi edinilmesi ve bu durumun antepfıstığı bahçelerinin meyve verme yaşının uzamasına yol açabildiği ifade edilmiştir.

Firmanın 2. Yıl yapması gereken kayıt;

| 2.Yıl   |                  |       |       |
|---|------------------|-------|-------|
| 278 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi Antepfıstığı Oluşturma Maliyetleri |                  | 7.500 |       |
|   | 102 Bankalar HS. |       | 7.500 |

İşletme faaliyet dönemi boyunca yapmış olduğu harcamaları 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımlar hesabı borcunda izlemekte olup, raporlama dönemi sonunda şirketin canlı varlıklar için tespit etmiş olduğu değer artış/azalışları TMS 41 tarımsal faaliyet standardı kapsamında değer artışlarını 643 Tarımsal Faaliyet Değer Artışları hesabının alacak bakiyesinde izlemekte olup, değer azalışlarını ise 653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları hesabı borç bakiyesinde izlemektedir. 1. Yıl sonunda gerçeğe uygun değer tutarı Tablo 1’deki verilere göre 7.000 TL olduğu için ilk yılın değerleme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

|  |   |     |     |
|--|---|-----|-----|
| 653 Tarımsal Faaliyet Değ. Azalışı HS. |   | 500 |     |
|  | 278 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi Antepfıstığı Oluşturma Maliyetleri |     | 500 |
| Canlı varlık değer azalış kaydı        |   |     |     |

İlk 4 yıllık süre içerisinde ağaçların gerçeğe uygun değeri yıllar itibariyle, ağaçların maliyet bedelinin altında kaldığı için yukarıda olduğu gibi 4 yıl değer azalış kaydı yapılacaktır. Tablo 1’deki verilere göre işletmenin 5. yılında, ağaçlar için yapılan yatırımların maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değerinde artış meydana geldiği görülmektedir. 5. Yılın gerçeğe uygun değeri 9.500 TL, ağaçlar için gerçekleşen yatırımların maliyetleri toplamının ise 8.200 TL olup, değer artışı meydana gelmesi nedeniyle 5. Yılın değerleme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

|   |   |       |       |
|---|---|-------|-------|
| 278 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi Antepfıstığı Oluşturma Maliyetleri | 643 Tarımsal Faaliyet Değer Artışları HS. | 1.300 | 1.300 |
| Canlı varlık değer artışları kaydı  |   |       |       |

Yukarıda yer alan kayıtlar, sonraki faaliyet dönemlerinde de, ortaya çıkan gerçeğe uygun değer tutarındaki sonuca göre uygun kayıtlar yapılacaktır. Bu durumda, değer artışı veya değer azalışı kaydı yıllar itibariyle duruma uygun şekilde gerçekleştirilecektir.

Diğer bir durum ise, işletme oluşturduğu bahçenin 3.yılında yapmış olduğu yatırımların toplam değerinin 7.500,00 TL olduğu belirlenmiş ve dönem sonu itibariyle değerlendirilerek, 3. yıl yatırımlarının gerçeğe uygun değerinin 7.000 TL olduğu görülerek yukarıda yer alan ilgili kayıt yapılmıştı. Bu bağlamda, gerçeğe uygun değer ile ağaçlar için yapılan yatırımların toplam maliyet tutarı arasında oluşan fark, her yıl itibariyle değerlemeye tabi tutulacağı için, değer azalışı veya değer artışı durumuna uygun şekilde muhasebe kaydı ile ortaya çıkan vergisel kaydın da yapılması gerekmektedir. TFRS kapsamında değer azalışı ortaya çıkması nedeniyle vergisel olarak aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Yasal verginin %22 olduğu varsayıldığında, ortaya çıkacak verginin hesaplanması ve muhasebe kaydı ise;

500 TL'lik fark indirilebilir geçici fark meydana getirdiğinden ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır.  $500 \times 0,22 = 110$  TL ertelenmiş vergi varlığı tutarıdır. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

|                              |        |  |     |     |
|------------------------------|--------|--|-----|-----|
| 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı | 3. Yıl | 692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelenmiş Gelir Gider Etkisi. | 110 | 110 |
|------------------------------|--------|--|-----|-----|

Örnek uygulamaya göre, işletmenin yapacak olduğu antepfıstığı bahçesinin oluşturulması ve sürdürülmesi için katlanılan maliyetleri gösteren Tablo 1'de, ilk dört yıl değer azalışı olduğu görülmekte ve buna göre ilk dört yıl boyunca ortaya çıkan değer azalışı sonucuna göre her yıl vergisel olarak yapılması gereken kayıt ise yukarıdaki gibi olacaktır.

İşletme oluşturduğu bahçenin 5. yılında yapmış olduğu yatırımların toplam tutarının 8.200 TL olduğu belirlenmiş ve dönem sonu itibariyle değerlendirilerek, ilgili yılın yatırımlarının toplam değerinin 9.500 TL olduğu görülerek ilgili kayıt yapılmıştı. Bu bağlamda, gerçeğe uygun değer ile ağaçlar için yapılan yatırımların toplam maliyet tutarı arasında oluşan farkın sonucu 5. yılda standarda uygun şekilde yapılan kayda göre değer artışı ortaya çıkması nedeniyle vergisel olarak aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Yasal verginin %22 olduğu varsayıldığında, ortaya çıkacak verginin hesaplanması ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

1.300 TL'lik fark vergilendirilebilir geçici fark meydana getirdiğinden, ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmaktadır.  $1.300,00 \times 0,22 = 286,00$  TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarıdır. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

|   |        |   |     |     |
|---|--------|---|-----|-----|
| 692 Sürdürülen Faaliyetler<br>Ertelenmiş Vergi Gelir- Gider<br>Etkisi HS. | 5. Yıl | 489 Ertelenmiş Vergi<br>Yükümlülüğü HS. | 286 | 286 |
|---|--------|---|-----|-----|

Yıllar itibari ile ağaçlar için gerçekleşen yatırımların toplam tutarı 198.180 TL olup, 278 yapılmakta olan canlı varlık yatırımları Hesabı'nın gerçeğe uygun borç bakiyesi 210.830 TL'dir.

Antepfıstığı ağacının normal verime ulaşacağı 13. Yıla kadar katlanılan oluşturma maliyetleri her yıl yukarıda yevmiye kayıtlarında görüldüğü üzere 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımlar hesabının borcuna kaydedilir. Her yıl sonunda yapılan değerlendirme işlemi ile daha önceki kayıtlarda da görüldüğü üzere gerçeğe uygun değer kaydı yapılarak değer artışı ya da değer azalışı sonucuna göre 643 Tarımsal Faaliyet Değer Artışları HS. ya da 653 Tarımsal Faaliyet Değer Azalışları HS. kayıt yapılırken karlılık durumuna uygun olacak şekilde 278 Yapılmakta olan Canlı Varlık Yatırımları HS. kayıt yapılmaktadır.

|   |         |  |         |         |
|---|---------|--|---------|---------|
| 271 Ağaçlar Hesabı<br>271.04 Taşıyıcı Bitkiler<br>271.03.01 X Bölgesi Fıstıklık | 13. Yıl | 278 Yapılmakta olan Canlı<br>Varlık Yatırımları HS.<br>278.03 X Bölgesi<br>Antepfıstığı Oluşturma<br>Maliyetleri | 210.830 | 210.830 |
|---|---------|--|---------|---------|

Böylelikle 12. yılsonunda, yapılmakta olan canlı varlık yatırımlarının maliyeti 198.180 TL olup, 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları Hesabının Gerçeğe Uygun Değerinin borç bakiyesi ise 210.830 TL'dir. 13.Yıl antepfıstığı fidanlarının normal verim alacağı ve hasat yapılacağı hale gelmesinden dolayı 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırım Hesabı (Antepfıstığı bahçesi oluşturma maliyet işlemleri alt hesabında) tamamlanana kadar 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırım Hesabı borç bakiyesinde birikmiş olan tutarlar yukarıdaki kayıta olduğu gibi 271 Ağaçlar Hesabına aktarılması gerekmektedir.

## 5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Yurt içinde ve yurt dışında talebi yüksek olan ve ekonomik değer açısından önemli bir ürün olan antepfıstığı, rekabet avantajı yaratabilen bir üründür. Antepfıstığı, özellikle de Gaziantep, Şanlıurfa ve Siirt illerinde yetişmekle birlikte diğer illerde de kısmen üretilebilmektedir. Önemli ekonomik değere sahip olan antepfıstığının üretimini gerçekleştirmeyi planlayan Gaziantep ilinde bulunan bir işletme ile görüşmeler yapılmış ve işletmenin atıl halde bulunan arazisine, antepfıstığı üretimi için yapacağı işlemlerin muhasebe ve finansal raporlama standardına uygun şekilde muhasebeleştirme süreci ele alınmıştır. İşletme, atıl halde bulunan arazisini antepfıstığı bahçesine dönüştürmek için, 5.000 adet antepfıstığı fidanı satın alarak faaliyetine başlamıştır. Bununla birlikte yapacağı iş ve işlemler için devlet desteğinde de faydalanmak istemektedir.

Antepfıstığı fidanlarının istenilen verime gelmesi oldukça uzun zaman almakta ve buna göre istenilen verim seviyesine gelene kadar yatırım süreci devam etmektedir. Bu bağlamda çalışma antepfıstığının üretiminden ziyade bahçenin oluşturulması sürecini esas almakta olup, fidanların satın alınması, dikimi ve dikimden sonraki yıllarda yapılacak işlemleri esas almaktadır. Antepfıstığı üretimi için oluşturulan bahçenin kısa bir süre içerisinde meyve vermeyeceği göz önüne alındığında uzun vadeli bir yatırım olduğu, bu süre zarfında ilgili işletmenin, ağaçlarla ilgili olarak, gübreleme, budama, aşılama vb. gibi bir takım maliyetlere katlanmaktadır.

Taşıyıcı bitki sınıfında yer alan antepfıstığı meyve ağacı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında yer almakta olup, antepfıstığı meyvesi hasat edilene kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirilmektedir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, canlı varlığın hasat edilen tarımsal ürünün, hasat döneminde kayıtlara alınması ve değerlemesini konu edinmektedir. Bu bağlamda, hasat edildikten sonraki süreçte, ortaya çıkan ürün artık canlı varlık olmadığı için bu aşamadan sonraki tarımsal ürünler TMS 2 Stoklar Standardı kapsamına girmektedir. Canlı varlıkların muhasebeleştirilme işlemlerinde ve her raporlama dönemindeki değerlendirme sürecinde değerlendirme yaklaşımı esas alınmaktadır. Buna göre, canlı varlıklar, değerlendirme yaklaşımına göre amortisman ve özel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmamakta olup, canlı varlıkların dönem sonundaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri, dönem başındaki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile karşılaştırılmakta ve aradaki farklar gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu durum taslak hesap planında, gelir tablosunda; artış olması durumunda “Gerçeğe Uygun Değer Artış Karı”, azalış olması durumunda ise “Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararı” olarak raporlanmaktadır. Böylelikle tarımsal faaliyetlerin gerçeğe uygun değeri belirlenerek muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır. Diğer taraftan Meyve bahçelerinin tesis edilmesinde işletmelerin faydalandıkları devlet teşvikleri ise, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardına uygun şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm süreci göz önünde tutularak gerekli uyumun gösterilmesi meyve bahçesi işletmelerinin finansal raporlara anlaşılabilir ve şeffaf şekilde gösterimi sağlanmış olacaktır. Diğer taraftan, tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirme sürecinde mevcut Tek Düzen Hesap Planı yetersiz kalmakta olup, muhasebeleştirme süreci TMS’ye uygun olarak muhasebeleştirme süreci ile bu sürecin uygulaması ise, KGK tarafından 13.12.2018 tarihinde yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında” yer alan hesaplar ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılarak uygulamaya alınması yerinde olacaktır.

## KAYNAKÇA

Akbaba, A. (2015). Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması: Borsa İstanbul’da (BIST) Kayıtlı Tarım, Orman Ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz, Bitlis Eren Üniversitesi SBE Dergisi, 4 (2), s.81-105

Antepli, A. (2015). Canlı Varlıklarda Maliyetlerin 7/B Seçeneği İle İzlenmesi ve Uygulama Örneği, Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetim Dergisi, 2 (1): 1-18

Cavalheiro, R. T.; Kremer, A. M. & Gimenes, R. M. T. (2017). Fair Value for Biological Assets: An Empirical Approach, Mediterranean Journal of Social Sciences, 8 (3): 55-68

Cihangir, E. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Zirai İşletmelerde Muhasebe Uygulaması: Meyvecilik İşletmelerinde Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.



Çevik, Z. & Karlıoğlu, H. (2016). Türkiye Muhasebe Standardı ( TMS) 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12 (12): 694-702

Garcia. R. D. M., & Morales, A. M. (2021). Accounting Treatment of Biological Assests and Agricultural Products, Scientific Journal Visión De Futuro, 25 (2): 63-80

Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2016). Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 13(1)

İçöz, A. (2015). TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar ve Öneriler, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8 (41): 1230-1235

KGK, (202). “TMS41 Tarımsal Faaliyetler Standardı”, <https://www.kgk.gov.tr/>

KGK, (2020). “TFRS13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü”, <https://www.kgk.gov.tr/>

KGK, (2022). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı”, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2022/Kirmizi\\_Kitap/tms/TMS%2016.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2016.pdf)

Mortaş, M. & Çalışkan, A. (2022). Süt Üretimi Yapan Küçükbaş ve Büyükbaş Hayvancılık İşletme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirme Sürecinin VUK–TMS 41 ve BOBİ FRS Bölüm 7 Açısından Karşılaştırılması. The Journal of Academic Social Sciences Studies, 15 (91): 417-438

Okutmuş, E. & Kural, U. (2015). Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15 (29): 252-281

Öztürk, V. & Turgut, M. (2016). Bal Üreten İşletmelerde Maliyet Analizi, Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Maliyet Belirleme Üzerine Bir Örnek Uygulama, İşletme Araştırma Dergisi, 8 (2): 98-117

Özulucan, A. & Deran, A. (2008). 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Hesap Planı Açısından Küçükbaş ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşlemlerinde Karşılaşılan Güçlükler Ve Çözüm Önerileri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1 (25): 1-23

Özulucan, A. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Tarımsal Faaliyet Standardı Çerçevesinde Devamlı olarak Üründen Yararlanmak Amacıyla Edinilen Küçük ve Büyükbaş Hayvanların Amortisman İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi MYO Sosyal Bilimler Dergisi, 10 (1-2): 157-182

Svoboda, P. & Bohušová, 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): 327-337

Şen, İ. K. & Karagül, A. (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme Ve Ölçme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7 (3): 27-48

Şenol, M. (2019). Soru Ve Yanıtlarla Antepfıstığı Yetiştiriciliği, Sena Ofset Ambalaj Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., İstanbul

Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 26-38

Top, T. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi, Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Tunçez, H. A., (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, (14-1-2): 311-328

Yazan, Ö. & Kaya, U. (2011). Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, : 27-42

Yazarkan, H. (2016), Üretim İşletmelerine Ait Fındık Bahçelerine İlişkin Mali İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 23 (82): 409-434