

# Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Tansel Hacıhasanoğlu<sup>1</sup>

Ahmet Ünlü<sup>2</sup>

## Özet

Tarım muhasebesi kavramının ortaya çıkmasıyla beraber tarımsal faaliyetlerle ilgili sektör ihtiyaçları doğrultusunda ilgili kurumlar tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. TMS-41 ile başlayan uyumlaştırma ve standartlaştırma süreci BOBİ FRS 7 ve son olarak KÜMİ FRS 9 ile devam etmiştir. İşletme ölçekleri dikkate alınarak oluşturulan bu standartların, birbirleriyle büyük oranda uyumlu olduğu görülmüştür. Bu çalışmada, VUK ve ilgili standartlar incelenmiştir. Bu düzenlemelerin benzerlikleri ve farklılıkları tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı kullanılarak yapılan örnek muhasebe işlemleriyle ortaya konulmuştur. VUK'da maliyet yöntemi ön plana çıkarken TMS-41 ile birlikte gerçeğe uygun değer yöntemi önem kazanmıştır. TMS-41'de maliyet yönteminin kullanılması uygun görülmemiştir. BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'da ise gerçeğe uygun değer yönteminin yanında maliyet yöntemi de canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ölçülmesinde seçenek olarak sunulmuştur. MSUGT'de ve tekdüzen hesap planında yer almayan “Canlı Varlık” hesap grubu TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9 için hazırlanan taslak hesap planında yer almıştır. TMS-41'de maddi duran varlık kapsamına alınan taşıyıcı bitkiler ise BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'da bu kapsamdan çıkarılarak tarımsal faaliyetler kapsamına alınmış ve muhasebe işlemlerinde canlı varlık hesap grubuna dahil edilmiştir. Mevcut muhasebe sisteminin yetersiz kalması sonucu hazırlanan standartlar arasında çok fazla farklılık bulunmamaktadır. Bu durum yapılan düzenlemelerin standartlaşma çalışmalarında önemli bir aşama kaydettiğini göstermektedir. Finansal raporlama standartlarıyla birlikte

1 Prof. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, tansel@bozok.edu.tr, 0000-0003-4229-0192

2 Öğr. Gör., Yozgat Bozok Üniversitesi, ahmet.unlu@bozok.edu.tr, 0000-0003-0143-7645

gerçeğe uygun değer yöntemi, canlı varlıkların ölçümü, değerlemesi ve sunumu dikkate alındığında VUK'a göre tarımsal faaliyet işlemlerinde önemli değışiklikler olduğu görülmüştür.

## 1. GİRİŞ

Tarımsal faaliyetlerin sektör haline gelmesiyle birlikte işletme sayısı çoğalmış tarımsal faaliyetlerle ilgili işlemlerde artış meydana gelmiştir. Bu durum sonrası tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması noktasında kendine özgü bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik “Tarım Muhasebesi” adı altında yeni bir muhasebe alanı oluşturulmuştur. Bu süreçten itibaren günümüze kadar ilgili birimlerce Tarımsal Faaliyetler alanında sektör ihtiyaçları doğrultusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içerisinde kapsamı en geniş olanı Kamu Yararını İlgilendiren Kurumların (KAYİK) uyguladığı 31.12.2015 tarihinden sonraki dönemleri kapsayacak şekilde ülkemizde uygulanmaya başlayan Türkiye Muhasebe Standartları 41 Nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41)'dir (Keleş, 2022: 636).

İşletme ölçeklerine mikro işletmelerinde eklenmesiyle birlikte Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, muhasebe ve finansal raporlama standartlarına yönelik kapsamın genişletilmesi amacıyla farklı ölçekler çerçevesinde işletmelere yönelik standart çalışmaları yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde Büyük ve Küçük Ölçekli İşletmeler birlikte ele alınmış 29.07.2017 tarihinde resmî gazetede yayımlanan BOBİ FRS Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler Standardı 01.01.2018 tarihinde, 26.01.2023 tarihinde resmî gazetede yayınlanan Küçük ve Mikro İşletmeler ile ilgili KÜMİ FRS Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler Standardı 31.12.2023 tarihinden sonraki dönemleri kapsayacak şekilde yürürlüğe girmiştir (Keleş, 2022: 636).

Tarımsal faaliyetlerin gelişmesine bağlı olarak Tekdüzen muhasebe sisteminin ve Vergi Usul Kanununun (VUK) yetersiz kaldığı görülmüştür. Yapılan çalışmalar sonucu yayınlanan TMS-41, BOBİ FRS Bölüm 7 ve KÜMİ Bölüm 9 yürürlüğe girmiştir. Tarımsal faaliyet muhasebesinin gelişim sürecinde yayınlanan standartlar ve VUK arasındaki benzerlikler ve farklılıklar açıklanmıştır.

Birinci bölümde, tarımsal faaliyetlerin VUK'taki kapsamı hakkında bilgi verilmiş ve Tekdüzen hesap planı çerçevesinde canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler ile ilgili örnek çözümü gerçekleştirilmiştir. İkinci bölümde, TMS-41 hakkında kapsamlı bilgiler verilmiştir. Aynı örnekler, KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı

çerçevesinde VUK'tan farklı olan muhasebe kayıtları incelenmiştir. Üçüncü bölümde, BOBİ FRS Bölüm 7'de yer alan standartların VUK ve TMS-41 ile olan benzerlikleri ve farklılıkları aynı örnekler üzerinden ve taslak hesap planı çerçevesinde ortaya konulmuştur. Son bölümde ise KÜMİ FRS Bölüm 9 standardının VUK ve diğer standartlarla olan benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmuştur.

## 2. Standartlar ve VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetler

TMS 41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9 nolu standartlarda düzenlenen tarımsal faaliyetler üç standartta da aynı şekilde tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre Tarımsal Faaliyet: Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, nihai ürün olarak satışı, başka bir tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüşümünün yönetilmesini ifade eder. Burada önemli olan konu dönüşümün ve değişimin yönetiliyor olmasıdır. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetilebilir olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Biyolojik dönüşümün yönetilebilir olmaması durumunda bu faaliyetler tarımsal faaliyet olarak kabul edilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara tarımsal faaliyet standartlarının hükümleri uygulanamaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb.) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Fakat bu üretim kontrollü ve yönetilebilir olursa örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyet olarak değerlendirilebilir (BOBİ FRS, md. 7.2). Tarımsal faaliyetleri kapsayan standartlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

*Tablo 1. Standartlara Göre Tarımsal Faaliyetler*

|          | Canlı Varlık   | Taşıyıcı Bitki   |
|----------|--|--|
| TMS/TFRS | TMS 41 Tarımsal Faaliyetler                              | TMS 16 Maddi Duran Varlık<br>TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü<br>TMS 20 Devl. Teşv. Muh. Ve D. Yard.<br>Açıklan. |
| BOBİ FRS | Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler- Bölüm 16 Devlet Teşvikleri |  |
| KÜMİ FRS | Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler- Bölüm 14 Devlet Teşvikleri |  |

|          |                              |                |          |                 |
|----------|------------------------------|----------------|----------|-----------------|
| TMS/TFRS | TMS 41 Tarımsal Faaliyetler  | <b>MAMUL</b> → | TMS/TFRS | TMS 2 Stoklar   |
| BOBİ FRS | Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler |                | BOBİ FRS | Bölüm 6 Stoklar |
| KÜMİ FRS | Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler |                | KÜMİ FRS | Bölüm 8 Stoklar |

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) tarımsal faaliyetlerle ilgili genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Tekdüzen hesap planı çerçevesinde maddi duran varlıklar hesap grubu içerisinde değerlendirilmektedir. MSUGT’de maddi duran varlıklar için geçerli olan kurallar tarımsal faaliyetler içinde uygulanmaktadır. Fakat taslak hesap planı çerçevesinde canlı varlıklar için dönen varlık ve duran varlıklar içerisinde ayrı ayrı hesap grubu oluşturulmuştur. Hesap planında yer alan “17. CANLI VARLIKLAR” ve “27. CANLI VARLIKLAR” altındaki hesaplar Tablo 2’de gösterilmiştir.

*Tablo 2. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı (Canlı Varlıklar)*

| HES. NO | HESAP ADI  | HES. NO | HESAP ADI  |
|---------|--|---------|--|
| 170     | TARLA BİTKİLERİ                                  | 270     | TARLA BİTKİLERİ                                  |
| 171     | BAHÇE BİTKİLERİ                                  | 271     | AĞAÇLAR  |
| 172     | BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR                               | 272     | BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR                               |
| 173     | KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR                               | 273     | KÜÇÜKBAŞ HAYVANLAR                               |
| 174     | KANATLI HAYVANLAR                                | 274     | KANATLI HAYVANLAR                                |
| 175     | SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR             | 275     | SU ÜRÜNLERİ VE DİĞER CANLI VARLIKLAR             |
| 176     | CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) | 276     | CANLI VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) |
| 177     |  | 277     | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)                       |
| 178     |  | 278     | YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI         |
| 179     | VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI                        | 279     | VERİLEN AVANSLARI                                |
|         |  |         |  |

*Kaynak: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*

Tarımsal faaliyet tanımı dışındaki standartlarda yer alan tanımlamalar taşıyıcı bitki hariç aynıdır. Taşıyıcı bitki sadece TMS-41’de tanımlanmıştır.

**Canlı varlık:** “Yaşayan hayvan veya bitkidir.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

**Tarımsal ürün:** “İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

**Taşıyıcı bitki:** Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkilerdir (TMS 41, md.5).

**Biyolojik dönüşüm:** “Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllenmesi suretiyle bu varlıklarda değişim meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

**Hasat:** “Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.” (BOBİ FRS, md. 7.2).

### 2.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (VUK)

Tarımsal faaliyetler VUK'ta zirai mahsuller ve hayvanlar başlığı altında madde 276 ve 277'de düzenlenmiştir. Tarım ürünleri vergi mevzuatına göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. Canlı varlıklar ise maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda emsal bedeli üzerinden değerlendirilir. Dolayısıyla ortaya değerlendirme farkı çıkmaz ve değerlendirme farkının muhasebeleştirilmesi gibi bir sorunla karşılaşmaz. Fakat, işletmenin elinde bulunan büyükbaş ve küçükbaş canlı varlıkların satış amacıyla elde bulundurulması durumunda değerlendirme gününde satış bedelleriyle maliyet bedeli arasındaki fark %10 ve daha fazla düşmüşse canlı varlıklar emsal bedeliyle değerlendirilir ve değerlendirme farkı “Karşılık Giderleri” hesabına kaydedilerek finansal tablolara kâr veya zarar olarak yansıtılır. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen ortalama maliyet bedelini ifade etmektedir. Ayrıca madde 275'te, maliyet bedeli belirlenirken; üretimde kullanılan hammadde ve işçilik bedeli, genel üretim ve genel yönetim giderlerinden ürüne düşen pay ve ambalaj malzemesinin bedeli de maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir (Leskay ve Gönen, 2020: 50; Özulucan ve Deran, 2008: 7).

**Örnek:** Süt üretimi gerçekleştiren ABC Süt Ltd. Şti. 100 ineklik bir işletme olarak kurulmuştur. İneklerden 80 tanesi doğum yapmıştır. Doğan buzağılardan 33 adedi erkek, 47 adedi ise dişidir. İşletme dişi buzağıları süt üretimi için yetiştirip erkek buzağıları ise 1 yılını doldurduğunda satacaktır. İşletme buzağı üretimi için 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 150.000 TL direkt işçilik giderine ve 150.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı şöyledir;

|  |                                |         |         |         |
|--|--------------------------------|---------|---------|---------|
| 151  | YARI MAMULLER- ÜRETİM          |         | 330.000 |         |
| 151.01   | Erkek Buzağı Üretimi           | 330.000 |         |         |
| 258  | YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR     |         | 470.000 |         |
| 258.01   | Dişi Buzağı Üretimi            | 470.000 |         |         |
| 711  | DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.    |         |         | 500.000 |
| 721  | DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES. |         |         | 150.000 |
| 731  | GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES. |         |         | 150.000 |
| Buzağuların Üretime Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı |                                |         |         |         |

İşletme buzağularının yetişmesi için toplam 1.200.000 TL (Erkek buzağular için 495.000 TL, dişi buzağular için 705.000 TL) daha gidere katlanmıştır. İşletmenin dönem sonunda yapması gereken kayıt şöyledir;

|   |                             |           |           |           |
|---|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| 152   | MAMULLER                    |           | 825.000   |           |
| 152.01  | Besi                        | 825.000   |           |           |
| 256   | DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR |           | 1.175.000 |           |
| 256.01  | Sağmal İnekler              | 1.175.000 |           |           |
| 151   | YARI MAMULLER- ÜRETİM       |           |           | 825.000   |
| 151.01  | Erkek Buzağı Üretimi        | 825.000   |           |           |
| 258   | YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR  |           |           | 1.175.000 |
| 258.01  | Dişi Buzağı Üretimi         | 1.175.000 |           |           |
| Olgunlaşmış Buzağuların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |                             |           |           |           |

**Örnek:** A Tarım Ltd. Şti. fındık üretimi gerçekleştirmektedir. Firma üretimini artırmak üzere daha önceden satın aldığı araziye dikmek üzere %10 KDV dahil adeti 165 TL'den 2.000 adet fındık fidesini peşin bedelle satın almıştır. Fındık fidanlarının alınması ve dikilmesine ilişkin muhasebe kaydı şöyledir;

|  |                      |         |         |         |
|--|----------------------|---------|---------|---------|
| 150  | İLK MADDE VE MALZEME |         | 300.000 |         |
| 150.01   | Fındık Fidanları     | 300.000 |         |         |
| 191  | İNDİRİLECEK KDV      |         | 30.000  |         |
| 100  | KASA                 |         |         | 330.000 |
| Fındık Fidanlarının Satın Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı |                      |         |         |         |

|   |                  |         |         |         |
|---|------------------|---------|---------|---------|
| 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GD                    |                  |         | 300.000 |         |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME                              |                  |         |         | 300.000 |
| 150.01  | Fındık Fidanları | 300.000 |         |         |
| Fındık Fidanlarının Dikilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |                  |         |         |         |

İşletme fındık fidanlarının yetiştirilmesi için toplam 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 250.000 TL direkt işçilik gideri ve 120.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

|  |                                    |           |           |         |
|--|------------------------------------|-----------|-----------|---------|
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR   |                                    |           | 1.170.000 |         |
| 258.01   | Yetiştirmekte Olan Fındık Ağaçları | 1.170.000 |           |         |
| 711  | DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.        |           |           | 800.000 |
| 721  | DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES.     |           |           | 250.000 |
| 731  | GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES.     |           |           | 120.000 |
| Fındık Fidanları İçin Katlanılan Maliyetlerin Yansıtılmasına İlişkin Yevmiye Kaydı |                                    |           |           |         |

Fındık ağaçları meyve verecek olgunluğa eriştiğinde “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına aktarılması gerekmektedir.

|  |                             |           |           |           |
|--|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR  |                             |           | 1.170.000 |           |
| 256.01   | Olgunlaşmış Fındık Ağaçları | 1.170.000 |           |           |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR   |                             |           |           | 1.170.000 |
| Yetiştirmekte Olan Fındık  |                             |           |           |           |
| 258.01   | Ağaçları                    | 1.170.000 |           |           |
| Olgunlaşmış Fındık Ağaçlarının Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |                             |           |           |           |

Duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar ilk kayıta ve her değerlendirme dönemi sonunda maliyet bedeli üzerinden aktifleştirildikleri için bilanço tarihinde bu varlıkların değerlerinde herhangi bir değişiklik olmaz. Bu durum değerlendirme farkını ortaya çıkarmayacağı için bu varlıklar dönem sonunda amortismanına tabi tutulurlar. Satışlarının gerçekleşmesiyle birlikte ortaya çıkan kâr veya zarar gelir tablosuna aktarılır (Özuluçan ve Deran, 2008: 8).

VUK'da inekler için ayrılması gereken amortisman oranı %20 olarak belirlenmiştir (Parlak, 2020: 158). İlk verilen örnekte amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemi seçilmiştir. Sağmal inekler için ayrılması gereken amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı şöyledir;

Amortisman Tutarı =  $1.175.000 \times 0,20 = 235.000$  TL (5 yıl boyunca her dönem sonu ayrılacaktır.)

|   |                |         |         |         |
|---|----------------|---------|---------|---------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ                                      |                |         | 235.000 |         |
| 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-)                                  |                |         |         | 235.000 |
| 257.01  | Sağmal İnekler | 235.000 |         |         |
| Sağmal İnekler İçin Ayrılan Amortismanına İlişkin Yevmiye Kaydı |                |         |         |         |

VUK'da meyve ağaçlarıyla ilgili özel bir durum mevcuttur. Meyve ağaçları meyve verene kadar imal aşamasında olduğu için meyve verecek olgunluğa eriştiğinde amortisman tabi tutulmalıdır (Sönmez, 2006: 57). VUK'a göre fındıklıkların faydalı ömrü 25 yıl dolayısıyla amortisman oranı %4'tür. İkinci örnekte yer alan olgunlaşan fındık ağaçları için amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

**Amortisman Tutarı =  $1.170.000$  TL x  $0,04 = 46.800$  TL**

|  |                               |        |        |        |
|--|-------------------------------|--------|--------|--------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ                                       |                               |        | 46.800 |        |
| 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-)                                   |                               |        |        | 46.800 |
| 257.01   | Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları | 46.800 |        |        |
| Fındık Ağaçları İçin Ayrılan Amortismanına İlişkin Yevmiye Kaydı |                               |        |        |        |

VUK'da, tarımsal faaliyetlere yönelik herhangi bir değerlendirme farkının raporlanmasına izin verilmemektedir. Tarımsal faaliyetlere yönelik canlı varlıklar, TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'den farklı olarak ayrı bir bilanço grubunda raporlanmamaktadır (Keleş, 2022: 635).

## 2.2. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (TMS 41)

Tarımsal faaliyetler TMS'de 41 nolu standartta düzenlenmiştir. "Canlı Varlıklar" dönen ve duran varlık hesap sınıfları içerisinde ayrı bir hesap grubunda izlenir. Bu standarda göre canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi için gerekli koşullar şunlardır (TMS 41, md.10);

- İşletmenin, varlığı geçmiş olaylar sonunda kontrol edebilir olması,



- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve sonraki bütün raporlama dönemleri sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Burada önemli olan gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülmesidir (TMS 41, md.10). Bazı durumlarda gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemeyebilir. Bu durum TMS 41 madde 30'da düzenlenmiştir. Canlı varlığın kote edilmiş piyasa fiyatının bulunmaması veya gerçeğe uygun değer ölçülmesinde alternatif değerlerinin güvenilir olmaması durumunda varlığın değeri sadece ilk muhasebeleştirme durumunda maliyete ilişkin bütün birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür (TMS 41, md.30-31). “İşletme maliyet, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespitinde, TMS 2 Stoklar’ı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’ı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’nü dikkate alır (TMS 41, md.33).” Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale gelmesi sonucu varlık tekrar gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmeye devam edilir. Canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçmeye başlayan işletme, varlıkları elinden çıkarana kadar satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmek durumundadır (TMS 41, md.30-31).

**Örnek:** Süt üretimi gerçekleştiren ABC Süt Ltd. Şti. 100 ineklik bir işletme olarak kurulmuştur. İneklerden 80 tanesi doğum yapmıştır. Doğan buzağılardan 33 adedi erkek, 47 adedi ise dişidir. İşletme dişi buzağıları süt üretimi için yetiştirip erkek buzağıları ise 1 yılını doldurduğunda satacaktır. İşletme buzağı üretimi için 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine, 150.000 TL direkt işçilik giderine ve 150.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

KGK tarafından hazırlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında canlı varlıklar ayrı hesap grubunda değerlendirilmiştir. Taslak hesap planı dikkate alındığında erkek buzağılar bir yılı doldurduğunda satılacağı için yetiştirme döneminde dönen varlık hesap sınıfı içerisinde yer alan “172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabında ve alt hesaplarında izlenmelidir. Yetiştirme dönemindeki dişi buzağılar ise işletmede bir yıldan daha uzun sürede kalacağı için yetiştirme döneminde “278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında izlenmelidir.

|  |  |         |         |         |
|--|--|---------|---------|---------|
| 172  | BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR                       |         | 330.000 |         |
| 172.01   | Erkek Buzağı Üretimi                     | 330.000 |         |         |
| 278  | YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI |         | 470.000 |         |
| 278.01   | Dişi Buzağı Üretimi                      | 470.000 |         |         |
| 711  | DİREKT İLK MAD.VE MAL.YANS.              |         |         | 500.000 |
| 721  | DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HES.           |         |         | 150.000 |
| 731  | GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA HES.           |         |         | 150.000 |
| Buzağuların Üretime Alınmasına İlişkin Yevmiye Kaydı |  |         |         |         |

İşletme buzağular için toplam 1.200.000 TL (Erkek buzağular için 495.000 TL, dişi buzağular için 705.000 TL) daha gidere katlanmıştır. Erkek buzağuların doğduğu ana kadar oluşan toplam maliyeti 825.000 TL, dişi buzağuların ise 1.175.000 TL olmuştur. Yeni doğmuş dişi buzağuların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 23.500 TL, erkek buzağuların ise 24.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Yeni doğan dişi buzağuların gerçeğe uygun değeri =  $47 \times 23.500 \text{ TL} = 1.104.500 \text{ TL}$

Dişi Buzağuların doğduğu an oluşan maliyeti =  $47 \times 25.000 \text{ TL} = 1.175.000 \text{ TL}$

Dişi buzağuların doğduğu andaki canlı varlık değerlendirme farkı (70.500 TL)

Yeni doğan erkek buzağuların gerçeğe uygun değeri =  $33 \times 24.000 \text{ TL} = 792.000 \text{ TL}$

Erkek buzağuların doğduğu an oluşan maliyeti =  $33 \times 25.000 \text{ TL} = 825.000 \text{ TL}$

Erkek buzağuların doğduğu andaki canlı varlık değerlendirme farkı (33.000 TL)

Canlı varlık değerlendirme farkları finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı dikkate alındığında canlı varlık değerlendirme artışları “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında, canlı varlık değer azalışları ise “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)” hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Örneğimizde erkek ve dişi buzağularda değerlendirme azalışı söz konusudur.

|  |        |            |
|--|--------|------------|
| TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME                               |        |            |
| 653 AZALIŞLARI (-)   |        | 103.500,00 |
| 653.01 Erkek Buzağı Üretimi                                    | 33.000 |            |
| 653.02 Dişi Buzağı Üretimi                                     | 70.500 |            |
| 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR   |        | 33.000     |
| 172.01 Erkek Buzağı Üretimi                                    | 33.000 |            |
| YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK                                   |        |            |
| 278 YATIRIMLARI  |        | 70.500     |
| 278.01 Dişi Buzağı Üretimi                                     | 70.500 |            |
| Yeni Doğan Buzağuların Değerleme Farkına İlişkin Yevmiye Kaydı |        |            |

Yetiştirme dönemi sona erdiğinde olgunlaşmış dişi ve erkek buzağuların aktife alınmasında olgunlaşmış erkek buzağular (Besi) alt hesaplarda incelenmek üzere “172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına, olgunlaşmış dişi buzağular (Sağmal İnek) ise duran varlık sınıfında yer alan “272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR” hesabına aktarılmalıdır.

|   |           |           |
|---|-----------|-----------|
| 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR  |           |           |
| 172.02 Besi   | 792.000   |           |
| 272 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR  |           | 1.104.500 |
| 272.01 Sağmal İnekler   | 1.104.500 |           |
| 172 BÜYÜKBAŞ HAYVANLAR  |           | 792.000   |
| 172.01 Erkek Buzağı Üretimi                                       | 792.000   |           |
| YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK                                      |           |           |
| 278 YATIRIMLARI   |           | 1.104.500 |
| 278.01 Dişi Buzağı Üretimi  | 1.104.500 |           |
| Olgunlaşmış Buzağuların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |           |           |

TMS 41 madde 2 uyarınca taşıyıcı bitkilere tarımsal faaliyet standardı uygulanmaz. Taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen ürünler ise TMS 41 madde 4 çerçevesinde tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olarak değerlendirileceği için amortisman tabii tutulmaktadır. İşletme muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçebilmektedir. Maliyet modelinde, “Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş

değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir” (TMS 16, md.30).Yeniden değerlendirme modelinde ise “Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.” (TMS 16, md.31).

**Örnek:** A Tarım Ltd. Şti. fındık üretimi gerçekleştirmektedir. Firma üretimini artırmak üzere daha önceden satın aldığı araziye dikmek üzere 300.000 TL'ye satın aldığı fındık fidanlarına yetiştirme döneminde toplam 500.000 TL direkt ilk madde ve malzeme gideri, 250.000 TL direkt işçilik gideri ve 120.000 TL genel üretim giderine katlanmıştır.

TMS 16 Kapsamında muhasebeleştirilen taşıyıcı bitkiler hesap planı taslağında, tekdüzen hesap planından farklı olarak taşıyıcı bitkilerin arazi maliyetleri hariç yetiştirme evresindeki maliyetleri “259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR” hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Taşıyıcı bitkiler olgunlaştıktan sonra Tekdüzen muhasebe sistemindeki gibi “256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabına aktarılır.

|   |                                 |           |           |
|---|---------------------------------|-----------|-----------|
|   |                                 |           |           |
| 256   | DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR     | 1.170.000 |           |
| 256.01  | Olgunlaşmış Fındık Ağaçları     | 1.170.000 |           |
|   | YAPILMAKTA OLAN MDV YATIRIMLARI |           |           |
|   | 259 VE VER. AVANS.              |           | 1.170.000 |
|   | Yetiştirmekte Olan Fındık       |           |           |
| 259.01  | Ağaçları                        | 1.170.000 |           |
| Olgunlaşmış Ağaçların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |                                 |           |           |

Maliyet Modeli Yöntemi’ni seçen işletme, VUK’a göre tarımsal faaliyetler başlığında verilen fındık ağaçları örneğinde yer alan amortisman kaydıyla aynı olduğundan bu bölümde tekrar yer verilmeyecektir. İşletmenin raporlama dönemi sonunda yapılan çalışmalar sonucu birikmiş değer düşüklüğü olmadığı tespit edilmiştir. Fındık ağaçları için amortisman oranı %4 olarak hesaplanmış ve normal amortisman yöntemi kullanılmıştır.

Yeniden değerlendirme modeline göre fındık ağaçlarının aktife alındığı dönem sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (Paksoy, 2021: 1533-1534).

$$\text{Amortisman Tutarı} = 1.170.000 \text{ TL} \times 0,04 = 46.800 \text{ TL}$$

|   |                               |        |  |        |        |
|---|-------------------------------|--------|--|--------|--------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ                                      |                               |        |  | 46.800 |        |
| 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)                                  |                               |        |  |        | 46.800 |
| 258.01  | Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları | 46.800 |  |        |        |
| Fındık Ağaçları İçin Ayrılan Amortismanla İlişkin Yevmiye Kaydı |                               |        |  |        |        |

Yapılan değerlendirme sonucu fındık ağaçlarının gerçeğe uygun değerinin 1.404.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Yeniden değerlendirme artışıyla ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Kıymetli Şen ve Karagül, 2014: 44).

$$\begin{aligned} \text{Fındık Ağaçlarının Net defter değeri} &= 1.170.000 \text{ TL} - 46.800 \text{ TL} \\ &= 1.123.200 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Oranı} = 1.404.000 \text{ TL} / 1.123.000 \text{ TL} = 1,25$$

$$\text{Yeniden Değerlenen Fındık Ağaçları} = 1.170.000 \text{ TL} \times 1,25 = 1.462.500 \text{ TL}$$

Yeniden Değerlenen

$$\text{Birikmiş Amortisman} = 46.800 \text{ TL} \times 1,25 = 58.500 \text{ TL}$$

$$\text{Fındık Ağaçları Değerleme Farkı} = 1.462.500 \text{ TL} - 1.170.000 \text{ TL} = 292.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birikmiş Amortisman Farkı} = 58.500 \text{ TL} - 46.800 \text{ TL} = 11.700 \text{ TL}$$

Maddi Duran Varlık

$$\text{Yeniden Değerleme Artışı} = 292.000 \text{ TL} - 11.700 \text{ TL} = 280.300 \text{ TL}$$

Yapılan yeniden değerlendirme işlemleri sonucu fındık ağaçlarında 292.000 TL değer artışı oluşmuştur. Yeni hesap planı taslağı dikkate alındığında bu artışın 11.7000 TL'si "258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)" hesabına, 280.300 TL'si ise "551 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabına kaydedilir.

|                                 |  |  |         |  |
|---------------------------------|--|--|---------|--|
| 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR |  |  | 292.000 |  |
|---------------------------------|--|--|---------|--|

|   |         |            |
|---|---------|------------|
| 256.01 Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları                              | 292.000 |            |
| 258 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR (-)                                   |         | 11.700     |
| 258.01 Yetiştirilmiş Fındık Ağaçları                              | 11.700  |            |
| M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME  |         |            |
| 551 ARTIŞLARI   |         | 280.300,00 |
| Olgunlaşmış Buzağaların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |         |            |

İşletme bir tarımsal ürünü hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Bu standarda göre tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir olarak ölçüldüğü zamanın hasat noktası olduğu ifade edilmektedir (TMS 41, md.32). Tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların ilk muhasebeleştirildikleri anda kâr veya zarar doğabilir. Bu kâr veya zarar gerçekleştiği dönemin kâr veya zararı hesaplanırken dikkate alınır (TMS 41, md. 26-27-28).

*Tablo 3. Hasat Öncesi ve Sonrası Ürünler ve İlgili Standartlar*

| HASAT ÖNCESİ                    | HASAT  | HASAT SONRASI      |
|---------------------------------|--|--------------------|
| Yetiştirme ve Olgunlaşma Dönemi | Canlı Varlıktan Ayrılma ya da Yaşam Süresi Sonu                | Tarımsal Ürün      |
| TMS-41 STANDARDI                | Genellikle TMS-2 STOKLAR Standardı kapsamında değerlendirilir. | İLGİLİ STANDARTLAR |

*Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2015, s. 797*

### 2.3. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (BOBİ FRS-7)

Tarımsal faaliyetler BOBİ FRS'de 7. Bölümde düzenlenmiştir. BOBİ FRS, tarımsal faaliyetleri tarımsal ürünler ve canlı varlıklar olarak ayrı başlıklarda düzenlemiştir. Finansal tablolarda dönen varlık ve duran varlık sınıfları içerisinde “Canlı Varlıklar” adıyla ayrı bir grupta incelenmiştir (BOBİ FRS. md. 7.13).

Tarımsal ürünler ve canlı varlıklar, gelecekte işletmeye fayda sağlamak amacıyla işletmenin kontrolüne geçtiğinde ve gelecekte bu faydanın çıkışının muhtemel olması ve maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilir olması durumunda kayda alınır (BOBİ FRS. md. 7.4).

İşletmeler canlı varlıkların ölçümünde bir muhasebe politikası olarak maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemini seçebilirler. Burada önemli olan faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak en uygun

yöntemi belirlemektir (BOBİ FRS. md. 7.5). Başlangıçta maliyet yöntemi ile ölçüm yapan işletmeler daha sonra gerçeğe uygun değer yöntemini tercih edebilmektedir. Başlangıçta gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden işletmeler gerçeğe uygun değer ölçülmesi aşırı çaba ve maliyet gerektirmiyorsa maliyet yöntemini kullanamazlar. Eğer gerçeğe uygun değer ölçümü aşırı çaba ve maliyet gerektiriyorsa bu çaba ve maliyet ortadan kalkana kadar maliyet yöntemi seçilebilir. Maliyet ve çaba katlanabilir boyuta geldiğinde tekrar gerçeğe uygun değer ile ölçüme devam edilir. Önceki defter değeri ile tespit edilen gerçeğe uygun değer arasındaki fark kâr veya zarara eklenir (BOBİ FRS. Md. 7.6-7.8). Tarımsal Ürünler ise hasat zamanında sadece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Hasat sonrası ürün stok özelliği taşıdığından dolayı tarımsal faaliyet kapsamında çıkmakta ve stoklarla ilgili standartlar çerçevesinde ölçülmektedir (BOBİ FRS. md. 7.11).

İşletme tarafından gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlıklar, ilk kayda alındığında ve her raporlama döneminin sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. Bu yöntemle birlikte canlı varlığın değişimi veya dönüşümü esnasında ortaya çıkan kazançlar ve kayıplar, canlı varlık satışa konu olmadan finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS. Md. 7.7). Maliyet yönteminin seçilmesi durumunda amortisman tabii tutulur ve dönem sonunda varlık değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilir. Eğer varlık değer düşüklüğüne uğramışsa maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutar üzerinden ölçülür (BOBİ FRS. Md. 7.9).

BOBİ FRS’de tarımsal ürünlerin ve canlı varlıkların gerçeğe uygun değeri belirlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar madde 7.12’ de düzenlenmiştir.

- Gerçeğe uygun değer işletmeye ait bir değer değildir. İşletmenin faaliyette bulunduğu piyasaya erişimin mümkün olduğu durumlarda piyasadaki geçerli olan fiyat gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınmalıdır.
- Bazı durumlarda faal piyasalar bulunmayabilir. Bu durumlarda;
  - Ülkedeki ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse en yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı,
  - Ürünün farklılıkları fiyata yansıtılmak koşuluyla benzer ürünlerin piyasa fiyatı,
  - Sektör ölçütlerinden elde edilecek fiyat dikkate alınarak gerçeğe uygun değer belirlenir.

- Bazı durumlarda piyasada geçerli olan fiyat veya faal piyasanın olmaması durumunda belirlenen fiyat tarımsal ürünün veya canlı varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Bu durumlarda varlıktan gelen nakit akışlar gerçeğe uygun değerini belirlenmesinde kullanılabilir. İşletme tarafından varlıktan elde edilebilecek net nakit akışları belirlenir ve uygun bir iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgenir. Bu durumda işletme en güvenilir gerçeğe uygun değeri tahmin etmeye çalışır.

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden kayda alınan canlı varlıkların, ilk finansal tablolara alınmasında veya daha sonra satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçümü sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ile tarımsal ürünlerin hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alındığı sırada meydana gelen kazanç ve kayıplar, kâr veya zarar tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kalemi içerisinde yer alır.

100 ineklik süt işletmesi örneğinde TMS 41 ile ilgili bölümde verdiğimiz muhasebe kayıtları BOBİ FRS 7 içinde geçerlidir. Örnekler arası tek farklılık BOBİ FRS 7’de canlı varlıklar maliyet yöntemi de kullanılarak ölçülebilmektedir.

Fındık ağaçları örneğinde fındık ağaçlarının olgunlaşma dönemine kadar oluşan maliyetleri 1.170.000 TL olarak hesaplanmıştır. Taşıyıcı bitkiler sınıfına giren fındık ağaçları TMS 41’de maddi duran varlık olarak değerlendirilirken BOBİ FRS 7’de canlı varlık tanımını karşılamakta ve tarımsal faaliyetler kapsamı içerisine alınmıştır (BOBİ FRS, md. 7.3). Örnekte işletme gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmaktadır. İşlemlerde TMS 41’den farklı olan kayıtlar gösterilecektir. Taslak hesap planına göre BOBİ FRS 7 uyarınca yetiştirme çağındaki fındık ağaçları “278 YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI” hesabında takip edilirken olgunlaştıklarında “271 AĞAÇLAR” hesabında aktifleştirilir.



|   |                             |           |           |           |
|---|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| 271 AĞAÇLAR   |                             |           | 1.170.000 |           |
| 271.01  | Olgunlaşmış Fındık Ağaçları | 1.170.000 |           |           |
| YAPILMAKTA OLAN CANLI VARLIK                                    |                             |           |           |           |
| 278 YATIRIMLARI   |                             |           |           | 1.170.000 |
| Yetişmekte Olan Fındık  |                             |           |           |           |
| 278.01  | Ağaçları                    | 1.170.000 |           |           |
| Olgunlaşmış Ağaçların Aktifleştirilmesine İlişkin Yevmiye Kaydı |                             |           |           |           |

Fındık ağaçlarının yapılan hesaplamalar sonucu ilk muhasebeleştirme sırasında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 1.404.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Fındık ağaçlarına ait değerlendirme farklarının, taslak hesap planı dikkate alındığında canlı varlık değerlendirme artışları “643 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabında, canlı varlık değer azalışları ise “653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI (-)” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

$$\text{Değerleme Farkı} = 1.404.000 - 1.170.000 \text{ TL} = 234.000 \text{ TL}$$

|   |                             |         |         |         |
|---|-----------------------------|---------|---------|---------|
| 271 AĞAÇLAR   |                             |         | 234.000 |         |
| 271.01  | Olgunlaşmış Fındık Ağaçları | 234.000 |         |         |
| TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME                                  |                             |         |         |         |
| 643 ARTIŞLARI   |                             |         |         | 234.000 |
| Yetişmekte Olan Fındık  |                             |         |         |         |
| 643.01  | Ağaçları                    | 234.000 |         |         |
| Olgunlaşmış Ağaçların Değerleme Artışlarına İlişkin Yevmiye Kaydı |                             |         |         |         |

#### 2.4. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi (KÜMİ FRS-9)

Tarımsal faaliyetler KÜMİ FRS’de 9. Bölümde düzenlenmiştir. KÜMİ FRS, tarımsal faaliyetleri tarımsal ürünler ve canlı varlıklar olarak ayrı başlıklarda düzenlemiştir. Finansal tablolarda dönen varlık ve duran varlık sınıfları içerisinde “Canlı Varlıklar” adıyla ayrı bir grupta incelenmiştir (KÜMİ FRS. md. 9.8).

KÜMİ FRS kapsamında canlı varlıklar ve tarımsal ürünler finansal tablolara ilk kez kaydedildiğinde maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Farklı canlı varlıklar farklı yöntemlerle ölçülebilir. Tarımsal ürünler için hasat zamanındaki işlemlere uygulanır. Hasattan sonraki süreç Bölüm 8 Stoklar standardının kapsamına girmektedir (KÜMİ FRS. md. 9.5-9.8).

İşletme maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini tercih edebilir. Maliyet yöntemini tercih etmesi durumunda canlı varlıklar daha sonraki raporlama dönemlerinde maliyet bedeli üzerinden birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür (KÜMİ FRS. md. 9.6).

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlıklar ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değeri üzerinden satış maliyetleri düşülerek ortaya çıkan değerle ölçülür. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerde meydana gelen kazanç ve kayıplar ile finansal tablolara ilk defa kaydedilirken ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, canlı varlıktan elde edilecek kâra veya oluşacak zarara eklenir (KÜMİ FRS. md. 9.7). Canlı varlığın değeri ölçülürken gerçeğe uygun değer tespiti aşırı çaba ve maliyete neden olursa maliyet yöntemi üzerinden ölçülür. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi sırasında aşırı çaba ve maliyet ortadan kalkmışsa tekrar gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülmeye başlanır ve hesaplanan gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark işletmenin kârına veya zararına yansıtılır (KÜMİ FRS. md. 9.8)

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar KÜMİ FRS madde 9.10'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre BOBİ FRS'de olduğu gibi aktif bir piyasanın bulunması durumunda piyasadaki açıklanan fiyat gerçeğe uygun değeri ifade eder. Farklı aktif piyasalara ulaşılması durumlarında ise işletmenin canlı varlığı veya tarımsal ürünü satmayı planladığı fiyat gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınır. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda ise işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda ciddi bir değişiklik olmadığı varsayılarak en yakın tarihte uygulanan piyasadaki işlem fiyatı gerçeğe uygun değer olarak kullanılır. Ürünlerle ilgili piyasanın ve fiyatın olmaması durumunda ise farklılıkların yansıtıldığı düzenlemelerin yapılması koşuluyla benzer ürünlere ait piyasa fiyatı kullanılır. Bir diğer husus ise sektördeki benzer ölçütleri kullanarak sektörel piyasa fiyatı belirlenebilir (Örn; etin kilo fiyatından sığırın fiyatı tespit edilebilir.)

100 ineklik süt işletmesi ve fındık ağaçları örneklerinde BOBİ FRS 7'de yapılan muhasebe kayıtları aynı şekilde KÜMİ FRS 9 içinde geçerlidir. Kayıtlar aynı olduğu için bu bölümde tekrar yer verilmemiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili yapılan çalışmalar ışığında TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9'un (Tarımsal ürünlerin ölçümü; gerçeğe uygun değeri üzerinden canlı varlıkların sunumu, vb.) büyük oranda uyumlu olduğu tespit edilmiştir (Tunçez, 2018: 1022). VUK ve standartlar çerçevesinde canlı varlıkların ölçümü, sunumu, değerlemesi ve değerlendirme farklarının raporlanması ile ilgili karşılaştırma Tablo 4'de verilmiştir.

**Tablo 4: TMS 41, BOBİ FRS 7, KÜMİ FRS 9 ve VUK Çerçevesinde Tarımsal Faaliyet Düzenlemelerinin Karşılaştırılması**

| ÖLÇÜTLER  | TMS 41   | BOBİ FRS 7   | KÜMİ FRS 9   | VUK   |
|---|--|--|--|---|
| <b>Canlı Varlıkların Ölçümü</b>                         | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli                                |
| <b>Tarımsal Ürünlerin Ölçümü</b>                        | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli                                |
| <b>Canlı Varlıkların Sunumu</b>                         | “Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda        | “Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda                            | “Canlı Varlıklar” isimli hesap grubunda                            | “Maddi Duran Varlıklar” isimli hesap grubunda |
| <b>Canlı Varlıkların Sonraki Dönemlerde Değerlemesi</b> | Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli veya Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer | Maliyet Bedeli                                |
| <b>Değerleme Farklarının Raporlanması</b>               | Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.         | Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.                             | Kâr veya Zarar Tablosu’nda raporlanır.                             | Hesaplanmaz.                                  |

*Kaynak: Keleş, 2022, s.635*

### 3. SONUÇ

Tarım sektöründe meydana gelen değişiklikler sadece ülkemizde değil tüm dünyada yıllar içerisinde mevcut muhasebe sistemlerinin yetersiz kaldığını göstermiştir. Buradan yola çıkarak hem dünyada hem de ülkemizde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırma çalışmaları kapsamında hazırlanan TMS-41, BOBİ FRS Bölüm 7, KÜMİ FRS Bölüm 9 ve VUK arasında benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Düzenlemeler ışığında TMS-41, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’un büyük oranda uyumlu olduğu görülmektedir. Farklılıklar ele alındığında ilk olarak TMS-41’de maddi duran varlık olarak ele alınan taşıyıcı bitkiler, BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’da tarımsal faaliyetler kapsamına alınmıştır.

Tarımsal faaliyetler, ilk muhasebeleştirme anında ve sonraki dönemlerde VUK’da maliyet bedeli ile ölçülürken TMS-41’de satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. BOBİ FRS 7 ve KÜMİ FRS 9’da satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin yanında belirli şartlar karşılığında maliyet bedeli ile ölçüme de izin vermektedir.

Tarımsal faaliyetlerin finansal tablolarda sunumuyla ilgili olarak tekdüzen hesap planında ve MSUGT çerçevesinde ayrı bir grup bulunmamaktadır. Standart çalışmalarıyla paralel hazırlanan taslak hesap planı ile birlikte MSUGT’deki bu eksiklik giderilmiş ve taslak plan çerçevesinde dönen ve duran varlık hesap sınıflarında canlı varlıklar için ayrı birer hesap grubu açılmıştır. Yeni eklenen grupların dışında benzer işlemler dikkate alındığında taslak hesap planına göre “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)” hesabı yerine “258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)” hesabında, “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabı yerine “259 YAPILMAKTA OLAN MADDİ DURAN VARLIK YATIRIMLARI VE VERİLEN AVANSLAR” hesabında izlenmelidir.

Tarımsal faaliyetlerle ilgili yapılan çalışmalar sonucunda, VUK’ta ve MSUGT’deki eksikliklerin giderildiği ve uluslararası standartlarla uyumlu çalışıldığı görülmüştür. İşletmelerin ölçekleri dikkate alındığında yapılan standart çalışmaları sonucu tarımsal faaliyetlerin finansal raporlama işlemleri daha açık ve anlaşılır hale gelmiştir.

## KAYNAKÇA

- Keleş, D. (2022), Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOB FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (3), 620-640.
- KGK (2021), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara
- KGK (2022), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS); Ankara
- KGK (2023), Türkiye Muhasebe Standartları 41 Nolu Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS- 41), TFRS 2023 Seti (Mavi Kitap)
- KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Modül 7 Tarımsal Faaliyetler (BOBİ FRS Madde 7), Ankara
- KGK, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2\\_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf), Erişim Tarihi: 10.09.2023.
- Kıymetli Şen, İ. ve Karagül, A. A. (2014), Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(3), 27-48.
- Leskay, M. T. ve Gönen, S. (2020), Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarım Ürünlerinin Değerlemesinin Karşılaştırılması: Alabalık Yetiştiricilik Tesisinde Örnek Bir Uygulama, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 40-66.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2015), IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özulucan, A. ve Deran, A. (2008), 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (25), 1-23.
- Paksoy, Ö. B. (2021), TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Taşıyıcı Bitkilerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Badem Bahçesinde Uygulama, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56(3), 1522-1542.
- Parlak, N. (2020), Tarımsal Faaliyetler, Editör Akdoğan, H. içinde, BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları (s.147-168), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Sönmez, F. (2006), Tarım İşletmelerinde Amortismanlar, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (19), 47-74.

Tunçez, H. A. (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar, *The Journal of International Social Research*, 11(61), 1018-1025.

Vergi Usul Kanunu (VUK)

Yalçın, S. (2022), Muhasebe Mevzuatı ve Standartlarında Tarımsal Faaliyetler: Muhasebeleştirme ve Ölçüm, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71), 24-43.