

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin  
**FİNANSAL  
RAPORLAMA  
STANDARDI**

Bağımsız Denetime Tabi Olup  
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

**Modül 7**  
TARIMSAL  
FAALİYETLER

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

## **MODÜL 7- TARIMSAL FAALİYETLER**

### **1. GİRİŞ**

Bu bölümün amacı, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin ölçümü ve finansal tablolara alınmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmeler canlı varlıklarını, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi ile ölçerek finansal tablolara alırlar. Tarımsal ürünler ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek finansal tablolara alınır. Canlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir.

## 2. BÖLÜM ÖZETİ

### AMAÇ ve TANIMLAR

Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Bu Standartta geçen bazı terimler aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

**Tarımsal faaliyet:** Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir.

**Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.

**Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

**Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

**Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

### FİNANSAL TABLOLARA ALMA

Aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı varlık veya tarımsal ürün finansal tablolara alınır:

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

### ÖLÇÜM

#### CANLI VARLIKLAR

Canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.

#### TARIMSAL ÜRÜNLER

Canlı varlıklardan elde edilen ürünler hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Söz konusu ölçüm, Bölüm 6 Stoklar veya uygun başka bölümün uygulandığı tarihteki maliyettir.

Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda ise canlı varlıklar “Maddi Duran Varlıklar” bölümündeki gibi amortismanla tâbi tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.

## SUNUM

Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan “Canlı Varlıklar” kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir.

### 3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

#### 3.1. Kapsam

##### **Paragraf 7.1**

Bu bölümde, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasına ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu bölüm hükümleri tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünün hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere (örneğin peynir üretilmesine) ilişkin muhasebe işlemleri, “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri diğer ilgili bölümler uyarınca gerçekleştirilir.

##### **Açıklama:**

Bu bölüm tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelere yöneliktir. Tarımsal faaliyet, 7.2 paragrafında canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesi olarak tanımlanmıştır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler canlı varlıklarını ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerini kayda alır ve ölçerken bu bölümdeki hükümleri uygularlar. Tarımsal ürünün hasat zamanındaki ölçümü ve kaydı bu bölüm hükümleri kapsamındadır. Fakat tarımsal ürün hasat zamanından sonra stok niteliği kazanmaktadır. Dolayısıyla bu süreçten sonraki ölçüm, sunum ve finansal tablo dışı bırakma gibi işlemler artık Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler kapsamında olmayacak; genellikle (başka bir bölüm kapsamına girmediği) Bölüm 6 Stoklar hükümleri kapsamında olacaktır.

##### **Paragraf 7.2 – Tanımlar**

Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

**Tarımsal faaliyet:** Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Aksi takdirde bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Bununla birlikte örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyettir.

##### **Açıklama:**

Bu bölümü uygulayacak olan işletmeler tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmeler olduğundan, tarımsal faaliyet tanımının neleri kapsadığı ve neleri kapsamadığı önemlidir. Tanıma göre tarımsal faaliyetin üç temel özelliği bulunmaktadır:

- Biyolojik dönüşümün olması,

- Biyolojik dönüşümün yönetiliyor olması,
- Biyolojik dönüşümün ölçülebiliyor olması.

Tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran temel unsur genellikle işletmenin biyolojik dönüşümü yönetiyor olmasıdır. Bir işletmenin faaliyetlerinde canlı varlıklar kullanılıyor olsa bile tarımsal faaliyet koşulları karşılanmadığı sürece bu bölümün kullanılmayacağı dikkate alınmalıdır.

Biyolojik dönüşümün yönetilmesi, sürecin gerçekleşmesi için gerekli koşulların geliştirilmesini ya da en azından standart hale getirilmesini gerektirir. Bu koşullar; besin değerleri, nem, ışık, sıcaklık ya da doğurganlık olabilir. Kontrol edilemeyen kaynaklardan hasat yapılması ise işletme kaynakları yönetemediğinden tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez. Örneğin, okyanus balıkçılığı yapılması durumunda işletme biyolojik dönüşümü yönetemediğinden bu faaliyet tarımsal faaliyet sayılmaz. Benzer şekilde bazı kaynaklar lisans ve kota gibi uygulamalarla devlet tarafından yönetiliyor olabilir. Bu da yine faaliyetin doğrudan tarımsal faaliyet olarak sınıflandırılmasına yol açmamalıdır. Çünkü önemli olan kaynakların işletme tarafından yönetilip yönetilmediğidir.

Aşağıdaki faaliyetler tarımsal faaliyetler kapsamında yer almamaktadır:

- At, tazi, güvercin, horoz gibi hayvanların yarışlarda kullanılması,
- Gösteri amacıyla hayvanların kullanılması (tema parkları gibi),
- Bitki ve hayvan dışındaki canlıların yönetilmesi (kan hücreleri ve virüslerin araştırmalarda kullanılması gibi).

### Örnek 7.1:

Bir işletmenin et üretimi için 400, süt üretimi için 85 sığırı bulunmaktadır. Ayrıca yemlerin taşınması için 10 katırı bulunmaktadır. Dişi buzağılar sürünün devamlılığı için işletmede tutulmaktadır. Erkek süt buzağuları doğduktan hemen sonra satılmaktadır. Et üretimi için elde bulundurulan erkek buzağılar ise iki yaşına geldiğinde satılmaktadır.

Erişkin süt inekleri 5 yıl süt ürettikten sonra satılmaktadır. Erişkin et inekleri 9 yaşına geldiğinde satılmaktadır.

İşletmenin tarımsal faaliyette bulunduğundan söz edilebilir mi?

İşletmenin faaliyetleri tarımsal faaliyet tanımını karşılamaktadır. Sığırlar ve katırlar canlı varlıktır (yaşayan hayvan). İşletme 400 et sığırı ve 85 süt sığırını canlı varlık olarak değerlendirir. Çünkü tarımsal ürün satmak ve sürüyü genişletmek için bu varlıkların biyolojik dönüşümleri yönetilmektedir.

Ayrıca, işletme tamamıyla tarımsal faaliyette bulunduğu için 10 katır da bu bölüm kapsamında değerlendirilir.

TMS 41 “*Tarımsal Faaliyetler*” standardı uyarınca bir varlık tarımsal faaliyetle ilgili olması durumunda standardın kapsamına dahil edilirken, BOBİ FRS uyarınca tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin canlı varlıkları bölüm kapsamında değerlendirilmektedir.

### Örnek 7.2:

Kıyı balıkçılığı yapan KLM işletmesi, restoranlara ve bireysel müşterilere satmak için balık yetiştirmekte ve gelen siparişler sonrası balıkları hasat etmektedir; yani balıkların yaşam sürecini sona erdirmektedir.

Talep edilen balık miktarı dalgalı bir seyir izlemekte ve tam olarak tahmin edilememektedir. İşletme bazen yetiştirme alanında balık kıtlığı yaşamakta ve ilave olarak çalışanların denizden tuttuğu balıkları kullanmaktadır.

Bu kapsamda işletme faaliyetleri tarımsal faaliyet olarak değerlendirilebilir mi?

Yukarıdaki durumda, yetiştirme ve sudan çıkarma (hasat) tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmektedir; çünkü işletme aktif bir şekilde balığın biyolojik dönüşümünü yönetmektedir.

Ancak deniz balıkçılığı, tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir. Çünkü işletme canlı varlığı yönetilemeyen bir kaynaktan elde etmektedir. Dolayısıyla işletme varlığının biyolojik dönüşümünü yönetememektedir.



**Paragraf 7.2– Tanımlar**

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

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.

Hasat: Ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

**Paragraf 7.3 – Canlı Varlıklara ve Tarımsal Ürünlere Örnekler**

Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	İşlenmiş ürünler (mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Kerestelik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Karkas et	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	İplik, giysi
Şeker pancarı	Hasat edilmiş pancar	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	Meyve kurusu, meyve suyu
Zeytin ağaçları	Toplanmış zeytin	Zeytinyağı

**Açıklama:**

Bu bölüm kapsamında canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ölçümleri ve finansal tablolara alınması farklılık arz etmektedir. Ayrıca, hasat sonrasında ortaya çıkan

mamuller ise kapsamına girdiği başka bölümler uyarınca finansal tablolara alınmaktadır. Dolayısıyla bir varlığın ne zaman canlı varlık, ne zaman tarımsal ürün ve ne zaman mamul olacağına rehberlik sağlamak amacıyla 7.3 paragrafında bir tabloya yer verilmiştir. Örneğin, mandıra hayvanları canlı varlık iken, sağım aşamasındaki süt tarımsal ürün ve bundan üretilen peynir ise işlenmiş mamul olarak değerlendirilir.

#### **Soru 7.1:**

#### **TFRS'lerde düzenlenen taşıyıcı bitkiler BOBİ FRS uyarınca nasıl ele alınmıştır?**

Taşıyıcı bitkilerin kapsamında olduğu hükümler, BOBİ FRS ve TFRS'lerde farklılık arz etmektedir. BOBİ FRS kapsamında taşıyıcı bitkiler Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler kapsamındadır. TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* standardının 2 (b) paragrafı uyarınca ise tarımsal faaliyetlerle ilgili taşıyıcı bitkiler tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu bitkiler, TFRS'ler uyarınca TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* standardı kapsamında değerlendirilir. Taşıyıcı bitkilerin ürünleri ise TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındadır.

Taşıyıcı bitkiler TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* standardının 5'inci paragrafında aşağıdaki özelliklere sahip olan bitkiler olarak tanımlanmıştır:

- (a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan,
- (b) Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklendiği ve
- (c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olduğu bitkiler.

Çay çalısı, üzüm bağları, meyve veren ağaçlar gibi bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılamaktadır. Bu bitkilerin ürünleri ise (çay yaprakları, üzüm, meyveler) TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* standardı kapsamındadır.

Bu kapsamda, taşıyıcı bitkiler BOBİ FRS uyarınca canlı varlık tanımını karşılamakta olup gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmektedir.

### **3.2. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

#### **Paragraf 7.4 – Canlı Varlıkların Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin İlke**

Canlı varlıklar “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında kayda alınır.

#### **Açıklama:**

Canlı varlıkların finansal tablolara alınması için öncelikle Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar'ın 31'inci paragrafında yer alan varlık tanımını karşılamaları gerekmektedir. Bu tanım uyarınca varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Dolayısıyla, işletmenin ilgili canlı varlığı kontrol ediyor olması ve bu varlıktan bir ekonomik fayda elde etmeyi

bekliyor olması çok önemlidir. İşletmenin kontrolü, yasal sahiplik ya da edinimde, doğumda veya süttten kesmede işaretleme gibi uygulamalarla kanıtlanıyor olabilir.

Varlık tanımını karşılamış olan bir canlı varlık, Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar'ın 33'üncü paragrafında yer alan finansal tablolara alma kıstasını karşılıyorsa finansal tablolara alınır. Bu kıstaslar aşağıdaki gibidir:

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Dolayısıyla işletmenin beklediği ekonomik faydaların girişi muhtemelse ve varlığın maliyet ya da değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa ilgili canlı varlık finansal tablolara alınır.

### **Paragraf 7.5 – Canlı Varlıkların Ölçüm Yöntemi**

Canlı varlıklar bir muhasebe politikası tercihi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.

#### **Açıklama:**

İşletmeler canlı varlıklarının ölçümünde maliyet yöntemini ya da gerçeğe uygun değer yöntemini kullanabilir. Bu yöntemler arasında seçim yapılırken, Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar'ın 3.3 paragrafı uyarınca faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak gerçeğe uygun sunum sağlamak amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer (faydalı bilginin özellikleri için bakınız Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar 1.7 paragrafı).

İşletmeler muhasebe politikalarını seçerken faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak farklı canlı varlık sınıfları için farklı ölçüm yöntemleri belirleyebilir. Örneğin, bir çiftlik yöneten bir işletme ürettiği bitkiler için maliyetin belirlenmesi zor olduğu için gerçeğe uygun değer yöntemini tercih ederken, satışa konu olmayan ve maliyeti daha kolay belirlenen bazı hayvanlar için maliyet yönteminin kullanılmasını tercih edebilir.

### **Paragraf 7.6 – Canlı Varlıkların Ölçümünde Yöntemin Değiştirilmesi**

Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez.

#### **Açıklama:**

İşletmeler canlı varlıkların ölçümünde başlangıçta maliyet yöntemini tercih etmişlerse daha sonra gerçeğe uygun değer yöntemini kullanabilmektedirler. Bununla birlikte, başlangıçta gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda 7.8 paragrafında yer alan istisnai durum haricinde daha sonra muhasebe politikasında değişikliğe gidilerek maliyet yönteminin kullanılması mümkün değildir.

### **Paragraf 7.7 – Canlı Varlıkların Ölçümünde Gerçeğe Uygun Değer Yönteminin Kullanılması**

Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk kayda almada ve her bir raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara yansıtılır.

#### **Açıklama:**

İşletmeler canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemini tercih edebilmektedirler. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçümü diğer bölümlerde yer alan gerçeğe uygun değer yöntemine benzemektedir. Fakat bu bölümdeki gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçümün en önemli farkı gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesidir. Bu kapsamda, bu bölümde kullanılan gerçeğe uygun değer yöntemi Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca tespit edilen geri kazanılabilir değer ölçümüne daha çok benzemektedir.

Bu bölüm uyarınca canlı varlıklar, ilk kayda almada ve her raporlama dönemi sonunda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değerdeki değişim de kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda, maliyet yönteminden farklı olarak, canlı varlığın gelişimine ilişkin bir kazanç söz konusu ise en az her raporlama dönemi sonu itibarıyla finansal tablolara yansıtılmış olacaktır. Şöyle ki, maliyet yönteminin uygulanması durumunda bir kazancın finansal tablolara alınabilmesi için bir satışın gerçekleşmesi gerekir. Özellikle canlı varlıklar söz konusu olduğunda bazı durumlarda bu uzun bir süre gerektirebilir. Bir hayvanın yetişmesi ya da bir ağacın keresteye dönüşmesi bir raporlama döneminden daha uzun süreye yayılabilir. Bu kapsamda, canlı varlıkların gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülmesi durumunda, kazanca yol açan olay olan canlı varlığın gelişimi finansal tablolara maliyet yöntemine göre daha erken yansıtılacaktır. Örneğin, bir canlı varlığın her raporlama döneminde değerinin artması durumunda varlık henüz satışa konu olmamışsa bile bu durum bir kazanca yol açacaktır.

Gerçeğe uygun değer yöntemindeki diğer bir önemli husus, satış maliyetlerinin kapsamıdır. Satış maliyetleri, satış ile doğrudan ilgili maliyetlerdir. Örneğin, aracılara ödenen komisyonlar, nakliye giderleri, satış vergileri, düzenleyici otoritelere ve ticaret borsalarına ödenen tutarlar satış maliyetlerine dâhil edilebilir.

#### **Örnek 7.3:**

Bir işletme sığır yetiştirmekte ve sığırları mezbahaya satmaktadır. İşletme canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak ölçmektedir. 31 Aralık 2020

tarihinde sığırların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 10.000.000 TL'dir.

2021 yılında 8 tane yeni yavru doğmuştur. Ayrıca, her birinin gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olan 10 adet canlı varlık 200.000 TL üzerinden satılmıştır.

10 canlı varlığın satışından işletmenin elde ettiği nakit 1.900.000 TL'dir (100.000 TL'lik satış giderleri ortaya çıkmıştır).

Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüldüğü için satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişimler kâr veya zararda finansal tablolara alınmaktadır.

31 Aralık 2021 tarihinde işletme yeni doğan 8 canlı varlık dahil canlı varlıkların değerini 14.000.000 TL olarak ölçmüştür.

İşletme 31 Aralık 2021 itibarıyla 5.900.000 TL'lik bir kazanç elde etmiştir (Dönem sonundaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olan 14.000.000 +satışlar sonucunda elde edilen 1.900.000 TL – 10.000.000 TL değerindeki açılış bakiyesi). Bu kazanç aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır:

#### **Satışa İlişkin Kayıt**

<i>Nakit</i>	1.900.000
<i>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri</i>	100.000
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	2.000.000
<i>Satılan Ticari Mallar Maliyeti</i>	1.500.000
<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	1.500.000

#### **Değer Artışına İlişkin Kayıt**

<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	5.900.000
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	5.900.000

#### **Paragraf 7.8 – Canlı Varlıkların Ölçümünde Gerçeğe Uygun Değer Yönteminin Kullanılması Durumunda Maliyet Yöntemi Kullanılması İstisnası**

Canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda canlı varlık gerçeğe uygun değeri

üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

### **Açıklama:**

Bazı durumlarda canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanımı seçilmiş olmasına rağmen bu sınıf içinde yer alan bir canlı varlığın (ya da canlı varlıkların) gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülemiyor olabilir. Örneğin; özel bir türe ait yetiştirilen bir canlı varlık söz konusu olduğunda, bu canlı varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemek bir piyasasının olmaması veya emsallerinin değerine ilişkin bilgiye ulaşılmamasının aşırı bir çaba ve maliyet gerektirmesi nedeniyle zor olabilir. Bu durumda ilgili varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. İlgili canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın tekrar ölçülebilir hale geldiğinde canlı varlık tekrar gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam edilir. Maliyet yöntemi kullanılarak ölçüldüğünde ulaşılan defter değeri ile sonradan tespit edilen gerçeğe uygun değer arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

### **Paragraf 7.9 – Canlı Varlıkların Ölçümünde Maliyet Yönteminin Kullanılması**

Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda canlı varlıklar “Maddi Duran Varlıklar” bölümündeki gibi amortisman tabii tutulur ve maliyet bedelinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan tutarları üzerinden ölçülür.

### **Açıklama:**

İşletmeler, canlı varlıkların ölçümü için maliyet yöntemini tercih edebilmektedirler. Maliyet yönteminin seçilmesi durumunda canlı varlıklar amortisman tabii tutulur ve dönem sonlarında varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca tespit edilir. Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olması durumunda değer düşüklüğü tutarı defter değerinden düşülür.

Bu bölümde canlı varlıkların ölçümünde maliyet yönteminin benimsenmesi durumunda ilgili maliyetin nasıl belirleneceğine ilişkin bir hüküm belirlenmemiştir. Dolayısıyla, işletmenin Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar bölümü uyarınca faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak kendi şartlarına en uygun şekilde muhasebe politikasını belirlemesi gerekecektir.

Bazı canlı varlıklar maddi duran varlık gibi değerlendirilebilirken (örneğin meyveleri satılmak üzere elde tutulan meyve ağaçları ve sütü için elde tutulan hayvanlar gibi), bazı canlı varlıklar ise bir üretim işletmesinin stokları gibi değerlendirilebilir (belirli bir yaşa geldiğinde eti için satılan hayvanlar ya da havuç gibi belirli bir süre sonunda bir olgunluğa ulaşıp satılan bitkiler). Dolayısıyla maliyetin nasıl belirleneceği de canlı varlıkların niteliğine göre değişebilecektir. Stok olarak değerlendirilen canlı varlıkların maliyetinin belirlenmesinde Bölüm 6 Stoklar hükümleri; maddi duran varlık olarak değerlendirilen canlı varlıkların maliyetinin belirlenmesinde ise Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar hükümleri uygulanabilir.

#### Örnek 7.4:

Bir işletme nadir bir tavuk türünü, etini satmak amacıyla yetiştirmeye başlamıştır. 1 Ocak 2020 tarihinde, işletme 310.000 tane 1 günlük civcivi tanesi 1 TL'den almıştır. Tavuklar 45 günlük olduğunda işletme bunları keserek marketlere satacaktır.

İşletmede çalışan işçilerden bir tanesi tavukların bakımını üstlenmiştir ve günlük 100 TL ücret almaktadır. Başka bir işçi hem tavukların bakımını üstlenen işçiden sorumludur hem de tavukların marketlere satışından ve pazarlama ve müşteri ilişkilerinden sorumludur. Bu işçinin çalışma saatlerinin %20'si tavuk bakımını üstlenen işçinin sorumluluğuna ilişkindir. Bu işçi de yıllık 60.000 TL ücret almaktadır.

14 Şubat 2020'de işletmenin elinde 300.000 adet 45 günlük tavuk bulunmaktadır. İşçilik giderlerinin yanı sıra 25.000 TL'lik yem ve ilaç giderlerine katlanılmış ve çiftlik yönetim giderlerinin 10.000 TL'si bu faaliyete dağıtılmıştır (bu gidere amortisman gideri de dahildir).

İşletme bu canlı varlıklarının ölçümünde maliyet yöntemini tercih etmiştir.

İşletmenin canlı varlıkların maliyetine ilişkin kayıtları nasıl yapılacaktır?

İşletme tavukların ölçümünde maliyet yöntemini kullanırken üretimde olan stokların maliyetinin ölçümüne benzer bir yöntem benimsemiştir. Dolayısıyla 45 gün boyunca katlanılan maliyetler aşağıdaki gibidir:

Doğrudan maliyetler: Satın alma fiyatı + direkt işçilik gideri + diğer doğrudan maliyetler

Doğrudan maliyetler:  $310.000 + (100 \times 45) + 25.000 = 339.500$  TL

Dağıtılan maliyetler: Dağıtılan işçilik maliyeti + diğer dağıtılan maliyetler

Dağıtılan maliyetler:  $\%20 \times 60.000 \times 45 / 365 + 10.000 = 11.480$  TL

Toplam maliyetler = 350.980 TL

#### Canlı Varlığa İlişkin Kayıt

<i>Kanatlı Hayvanlar</i>	350.980
<i>Kasa</i>	340.980
<i>Genel Üretim Giderleri</i>	10.000
<i>Yansıtma Hesabı</i>	

### 3.3. Tarımsal Ürünlerin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

#### Paragraf 7.10 – Tarımsal Ürünlerin Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin İlke

Tarımsal ürünler "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümünün 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılır.

**Açıklama:**

Tarımsal ürünlerin finansal tablolara alınması için öncelikle Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar'ın 31'inci paragrafında yer alan varlık tanımını karşılamaları gerekmektedir. Bu tanım uyarınca varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Dolayısıyla, işletmenin ilgili tarımsal ürünü kontrol ediyor olması ve bu varlıktan bir ekonomik fayda elde etmeyi bekliyor olması çok önemlidir. İşletmenin kontrolü yasal sahiplik ya da edinimde, doğumda ya da süttten kesmede işaretleme gibi uygulamalarla kanıtlanıyor olabilir.

Varlık tanımını karşılamış olan bir tarımsal ürün Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar'ın 33'üncü paragrafında yer alan finansal tablolara alma kistasını karşılıyorsa finansal tablolara alınır. Bu kistaslar aşağıdaki gibidir:

- İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Dolayısıyla işletmenin beklediği ekonomik faydaların girişi muhtemelse ve varlığın maliyet ya da değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa ilgili tarımsal ürün finansal tablolara alınır.

**Paragraf 7.11 – Tarımsal Ürünlerin Ölçümü**

İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için "Stoklar" bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

**Açıklama:**

İşletmeler tarımsal ürünlerini hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçerler. Hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir. Dolayısıyla hasat, örneğin sütün sağılması, meyve veya sebzenin toplanması, ya da etinin satılması için elde tutulan bir canlı varlığın kesilmesi olacaktır.

Tarımsal ürünün hasat sonrasında işletme için stok niteliği taşıdığı durumlarda, stok maliyeti de hasat zamanındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olacaktır.

Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçümü diğer bölümlerde yer alan gerçeğe uygun değer yöntemine benzerdir. Fakat bu bölümdeki gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçümün en önemli farkı gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesidir. Bu kapsamda bu bölümde kullanılan gerçeğe uygun



değer yöntemi Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca tespit edilen geri kazanılabilir değerın ölçümüne daha çok benzemektedir.

### Örnek 7.5:

Bir işletme domates yetiştirmekte ve olgunlaşınca satmaktadır. Raporlama dönemi sonu olan 31 Aralık 2020 tarihinde domateslerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 24.000 TL'dir. Domateslerin başlangıç maliyeti 5.500 TL'dir ve yetiştirmek için de 7.250 TL'lik ilave maliyete katlanılmıştır. 3 Ocak 2021'de işletme domateslerin hasatını gerçekleştirmiştir. 5 ton domates hasat edilmiştir.

31 Aralık 2020 ile 3 Ocak 2021 tarihleri arasında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerde önemli bir değişim gerçekleşmemiştir.

Domateslerin hasat maliyeti 1.000 TL'dir. Domatesin 1 kilogramının piyasada açıklanan fiyatı 5 TL'dir ve satış maliyetleri de bu fiyatın %1'i olarak tahmin edilmiştir.

Domates fidesinin ömrü yaklaşık 6 aydır ve hasatla birlikte ömrü sona ermektedir; hasat sonrasındaki değeri de göz ardı edilebilir bir değerdir.

İşletme domateslerin büyümesi için katlandığı maliyetleri bu maliyetlere katlandığında giderleştirmektedir.

Tarımsal ürünlerin hasat zamanındaki ölçümü ve işletmenin kayıtları nasıl olacaktır?

Domatesler hasat zamanına kadar canlı varlıktır. 31 Aralık 2020 tarihinde işletme bu canlı varlıklarda meydana gelen değer artışını kâr veya zararda finansal tablolara alır.

#### Fidelerin Alınmasına İlişkin Kayıt

<i>Bahçe Bitkileri</i>	5.500	
	<i>Kasa</i>	5.500

#### Giderlere İlişkin Kayıt

<i>Genel Üretim Giderleri</i>	7.250	
	<i>Kasa</i>	7.250

#### 31.12.2020 tarihli kayıt

<i>Bahçe Bitkileri</i>	18.500	
	<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	18.500

#### 03.01.2021 tarihli kayıt

<i>Genel Üretim Giderleri</i>	1.000	
	<i>Kasa</i>	1.000
<i>Bahçe Bitkileri</i>	750	
	<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	750

Mamuller (5.000 kg*5TL *%99)	24.750
Bahçe Bitkileri	24.750

### **Paragraf 7.12 – Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesinde Dikkate Alınacak Göstergeler**

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

- a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli olan ve bulunduğu konumda faal bir piyasa bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı faal piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.
- b) Faal bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri veya daha fazlası kullanılır:
  - i. En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse),
  - ii. Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla, benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,
  - iii. Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri.
- c) Bazı durumlarda (a) bendinde veya (b) bendinde belirtilen bilgi kaynakları, canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin farklı sonuçlar verebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin makul tahminleri kapsayan nispeten dar bir değer aralığındaki farklılıkların nedenleri göz önünde bulundurulurken en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşırlar.
- ç) Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmasa bile, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi suretiyle bulunan bugünkü değeri, güvenilir bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir.

#### **Açıklama:**

Bu bölümde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde dikkate alınacak ölçütler belirlenmiştir. Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm değil, piyasa şartlarını yansıtan bir tutardır. Dolayısıyla canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerleri belirlenirken de piyasa fiyatlarının mümkün olduğunca dikkate alınması gerekmektedir. Tarımsal ürünler aktif olarak ticareti yapılan mallar olduğu için genellikle işletmenin kullanabileceği güvenilir piyasa bazlı fiyatlar mevcut olacaktır.

Bununla birlikte işletmenin gerçeğe uygun değeri belirlerken dikkate alabileceği fiyatlar konusunda bir hiyerarşi belirlenmiştir. Bir canlı varlık ya da tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin ölçümünde canlı varlıklar ya da tarımsal ürünler yaş, kalite gibi belirli özelliklerine göre gruplanabilir. İşletme gerçeğe uygun değeri belirlerken bir temel oluşturmak için piyasada kullanılan özelliklere karşılık gelen özellikleri seçer. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde dikkate alınacak en güvenilir fiyatlar aktif piyasada açıklanmış olan fiyattır. Her durumda aktif bir piyasa olmayabilir. Bu durumda da gerçekleşen en yakın tarihli işlem, benzer varlıkların piyasa fiyatları ya da sektörel ölçütlerin gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir. İşletme aktif bir piyasanın olmaması durumunda aşağıdaki alternatif yaklaşımlara göre gerçeğe uygun değeri belirler:

- Varlığın en güncel işlem fiyatı,
- Benzer varlıkların piyasa fiyatları (fiyat varlıklarının farklılıklarını yansıtacak şekilde düzeltilir),
- Sektör ölçütleri.

Bazı canlı varlıklar fiziksel olarak toprağa bağlıdır (örneğin ağaçlar). Bu tür canlı varlıklar için ayrıca bir piyasa olmayabilir. Bununla birlikte canlı varlığın (ağacın), arazi ve/veya araziye yapılan işlemlerle birlikte değerlendirilmesi sonucu bu varlık bileşiminin aktif bir piyasası olabilir. Dolayısıyla canlı varlığın gerçeğe uygun değeri varlık bileşiminden yola çıkılarak belirlenebilir. Üzerinde ağaçlar olan bir tarlanın piyasa fiyatı dikkate alınarak arazinin fiyatı düşülerek canlı varlıkların gerçeğe uygun değerine ulaşılabilir.

Canlı varlıkların piyasada belirlenen fiyatlarına ulaşamadığında varlıktan elde edilecek net nakit akışları gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir. Bu durumda işletme varlıktan elde edilebilecek net nakit akışlarını belirler ve uygun bir iskonto oranıyla bu nakit akışlarını bugünkü değerine indirir. Gerçeğe uygun değer ölçümünün güvenilir olabilmesi için nakit akışlarının piyasa verilerine dayanması gerekmektedir. Örneğin, genç bir hayvanın piyasa fiyatı yokken erişkin bir hayvan için bir piyasa fiyatı bulunuyor olabilir. Bu durumda genç hayvanın gerçeğe uygun değer belirlenmesinde erişkin bir hayvan olduğunda satışından elde edilecek nakit akışları kullanılabilir. Hayvanın satışından elde edilecek nakit akışlarından hayvanın erişkin hale gelmesi için katlanılacak giderlere ilişkin nakit çıkışları düşülür ve bu tutar iskonto oranı ile bugünkü değerine indirilir.

İskonto oranının belirlenmesi sırasında bazı değişkenlerin iki kez dikkate alınmadığından emin olunması gerekir. Örneğin, bir tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri belirleniyorsa ve gerçeğe uygun değer iklim koşullarından etkileniyorsa bu tahminin ya nakit akışlarına ya da iskonto oranına yansıtılması gerekir. Değişkenin etkisinin hem nakit akışlarına hem iskonto oranına yansıtılması gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilmesini önleyecektir.

Gelecekteki nakit akışları, bugünkü değerine indirildikten sonra gerçeğe uygun değerinden canlı varlığa ilişkin satış maliyetleri düşülerek varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine ulaşılacaktır. Satış maliyetleri, satış işlemiyle ilgili

ek maliyetleri içerdiğinden (örneğin aracılara ödenen bedeller ve diğer işlem bedelleri) bu maliyetler gerçeğe uygun değere ulaşılırken değil sonrasında dikkate alınır.

Gerçeğe uygun değerın tespitinde, işletmenin varlıktan beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini kullanması durumunda normal koşullarda elden çıkarma maliyetlerini dikkate alması beklenir. Bu durumda ulaşılan bugünkü değer, varlığın gerçeğe uygun değerini değil satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini temsil edecektir. İşletme, beklenen nakit akışlarını dikkate alırken elden çıkarma maliyetlerini göz önünde bulunduruyorsa, aynı maliyetlerin iki kez düşülmesine neden olmamak için satış maliyetlerini bu tutardan düşmez.

Canlı varlığın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında, varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülür ve bu durum ortaya bir zararın çıkmasına neden olabilir. Örneğin, satın alınan ve gerçeğe uygun değeri 1.000 TL olan bir varlığın satışında %5 komisyon ödeneceği tahmin edilmiştir. Bu durumda varlık finansal tablolara ilk kez alınırken 950 TL tutarı üzerinden alınır. Komisyon giderine ilişkin 50 TL'lik zarar kâr veya zarara yansıtılacaktır. Bu zarar işletmenin varlığı satma niyetinden ve varlığın satışından kâr elde edip etmemesinden bağımsız olarak finansal tablolara alınır.

#### **Örnek 7.6:**

Bir işletme et olarak satmak için sığır yetiştirmektedir. İşletmenin 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla 500 tane 18 aylık sığırı vardır. 18 aylık olan sığırlar için faal bir piyasa bulunmamaktadır. Bununla birlikte işletme, 15 Ekim 2020 tarihinde 16 aylık 10 tane sığırı tanesi 5.000 TL üzerinden satmıştır. Sığırların satışı için 650 TL nakliye maliyetine katlanılmıştır. Satış bir aracı vasıtasıyla gerçekleşmiş ve aracı %5 komisyon almıştır. Yöneticiler 15 Ekim 2020'den bu yana ekonomik koşulların çok fazla değişmediğini değerlendirmiş ve sığırların iki ay daha büyümesinin satış fiyatlarını değiştirmeyeceğini değerlendirmiştir.

İşletme 500 sığırın gerçeğe uygun değerini nasıl belirleyecektir?

15 Ekim 2020'den sonra ekonomik koşullar değişmediğinden ve sığırların iki ay daha büyümüş olması satış fiyatlarını etkilemeyeceğinden işletme gerçeğe uygun değeri belirlerken yakın tarihte gerçekleşen satışı verilerini kullanabilecektir.

31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla canlı varlıkların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi hesaplanır.

Öncelikle piyasa fiyatından nakliye maliyeti ve aracı maliyetleri düşülür.

Piyasa fiyatı:  $500 \times 5.000 \text{ TL} = 2.500.000 \text{ TL}$

Nakliye maliyeti:  $650 \text{ TL} \times 50 = 32.500 \text{ TL}$  (10 sığırın nakliyesi için 650 TL bedele katlanılmıştır. 500 sığırın nakliyesi için 50 sefere ihtiyaç duyulmaktadır).

Aracı maliyeti:  $2.500.000 \times \%5 = 125.000 \text{ TL}$

**Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: 2.500.000 – (32.500 + 125.000) = 2.342.500 TL**

### **Örnek 7.7:**

Bir işletme tütün tarımı yapmaktadır. İşletmenin elinde 2 ton hasat edilmiş tütün yaprağı ile 400 kg zarar görmüş hasat edilmiş tütün yaprağı bulunmaktadır.

Hasat zamanında normal tütün yapraklarının kilosunun piyasa fiyatı 15 TL'dir. Zarar görmüş tütün yaprakları için bir piyasa fiyatı bulunmamaktadır. İşletmenin daha önceki yıllardaki gibi pazarlık yapabileceği değerlendirilmektedir.

İşletme daha önceki yıllarda zarar görmüş tütün yapraklarının kilosunu normal tütün yapraklarının %40'ı tutarında bir fiyattan satmıştır.

İşletme piyasa fiyatının %5'i tutarında satış maliyetlerine katlanmaktadır.

İşletmenin tarımsal ürünlerinin hasat zamanındaki gerçeğe uygun değeri nedir?

Zarar görmüş tütün yaprakları için faal bir piyasa bulunmamaktadır. Bu nedenle işletme bu tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerini belirlerken benzer ürünlerin fiyatını dikkate alır ve bu fiyatı düzeltir (zarar görmemiş tütün yaprağının fiyatını %60 oranında düşürür).

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi hesaplanır:

Zarar görmemiş tütün yapraklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri:  $(2.000 \times 15) \times \%95 = 28.500$  TL

Zarar görmüş tütün yapraklarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri:  $(400 \times 6) \times \%95 = 2.280$  TL

**Hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri: 30.780 TL**

### **3.4. Sunum**

#### **Paragraf 7.13 – Finansal Durum Tablosunda Sunum**

Bu bölüm kapsamındaki canlı varlıklar Finansal Durum Tablosunda, dönen varlık ya da duran varlık sınıfı altında yer alan "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

#### **Açıklama:**

BOBİ FRS'nin getirdiği önemli yeniliklerden biri de tarımsal faaliyetleri olan işletmelerin canlı varlıklarının finansal tablolarında ayrıca görülebilmesidir. Canlı varlıklar finansal durum tablosunda başka varlıkların içinde değil; ayrı bir sınıf altında sunulur. Canlı

varlıklar kısa vadeli veya uzun vadeli olmasına göre Dönen Varlıklar ya da Duran Varlıklar başlıklarının altında sunulabilir.

#### **Paragraf 7.14 – Kâr veya Zarar Tablosunda Sunum**

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından; bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde ayrı bir şekilde gösterilir. Tarımsal ürünlerin 7.10 ya da 7.11 paragrafına göre ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da bu kalem içerisinde gösterilir.

#### **Açıklama:**

İşletmenin canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçmesi durumunda bu varlıkların ilk kez finansal tablolara alınmasında ya da sonradan satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçümünde ortaya çıkan değer değişikliklerinden dolayı kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilir. Bu kazanç ve kayıplar Kâr veya Zarar Tablosu’nda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde sunulur. Benzer şekilde, tarımsal ürünlerin hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek ilk kayda alınmaları sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar da Kâr veya Zarar Tablosu’nda “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları” kaleminde sunulur.

#### **BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ ÖRNEK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU**

	<b>Dipnot Referansı</b>	<b>Cari Dönem</b>	<b>Önceki Dönem</b>
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			
...			

#### **Örnek 7.8:**

Bir işletme tarımsal faaliyetlerde bulunmaktadır. Tarımsal faaliyetlerinin bir parçası sahibi olduğu ineklerin sütünü süpermarketlere satmak, diğer parçası da kesimhanelere eti için sığır satmaktır.

31 Aralık 2019 itibarıyla işletmenin sahip olduğu canlı varlıklar ve tarımsal ürünler aşağıdaki gibidir:

- Süt sığırı: 100 erişkin süt sığırı, 9 erişkin olmayan sığır (düve)
- Et sığırı: 150 erişkin et sığırı (damızlık sığır) ve 75 erişkin olmayan sığır (dana)
- Süt stoku: Ertesi gün süpermarketlere satılmak üzere 800 litre süt.
- Süt sığırlarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.000.000 TL'dir.
- Et sığırlarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.350.000 TL'dir.
- Süt stokunun hasat zamanındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 1.600 TL'dir.

2020 yılında:

- 15 düve ve 20 dana doğmuştur.
- 10 süt sığırı ve 8 et sığırı ölmüştür.

Ayrıca işletme 2020 yılında:

- 30 süt sığırı ve 70 et sığırı satın almıştır. İşletme süt sığırlarını 285.000 TL'ye et sığırlarını 450.000 TL'ye satın almıştır.
- 20 süt sığırını 172.000 TL'ye satmıştır (satış fiyatı 190.000TL ve ödenen komisyon 18.000 TL)
- 60 et sığırını 360.000 TL karşılığında satmıştır (satış fiyatı 390.000 TL ve ödenen komisyon 30.000 TL)
- 2020 yılında 270.000 litre süt üretilmiş ve satılmıştır. Sütün satış fiyatı (satış giderleri düşüldükten sonra) 594.000 TL olmuştur.

İşletme 2020 yılında aşağıdaki giderlere katlanmıştır.

- Veteriner hizmetleri: 25.000 TL
- Su ve elektrik giderleri: 20.000 TL
- Ödenen ücretler: 60.000 TL
- Yem giderleri: 85.000 TL

İşletme canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolarına almaktadır. İşletme 31 Aralık 2020 itibarıyla canlı varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerini aşağıdaki gibi tespit etmiştir.

Süt sığırı sayısı= 109 +15 + 30 -10 - 20 =124

Et sığırı sayısı= 225 + 20 + 70 – 8 – 60 = 247

Canlı Varlık/Tarımsal Ürün	Sayı/ Litre	Gerçeğe Uygun Değer
Süt sığırı	124	1.180.000 TL
Et sığırı	247	1.600.000 TL
Süt	1.000 litre	2.200 TL

İşletmenin 2020 yılında canlı varlık ve tarımsal ürünlerindeki değişimi yansıtan defter kayıtları ve 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında yer alacak tutarları gösteriniz.

İşletme 2020 yılı içinde satın aldığı canlı varlıkları aşağıdaki şekilde kayıtlarına alarak finansal tablolarına yansıtır:

#### Canlı Varlıkların Alınmasına İlişkin Kayıt

<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	735.000
<i>01 Süt Sığırları</i> 285.000	
<i>02 Et Sığırları</i> 450.000	
<i>Kasa</i>	735.000

#### Süt Sığırlarının Satışına İlişkin Kayıt\*

<i>Kasa</i>	172.000
<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	172.000
<i>01 Süt Sığırları</i> 172.000	

#### Et Sığırlarının Satışına İlişkin Kayıt

<i>Kasa</i>	360.000
<i>Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri</i>	30.000
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	390.000
<i>Satılan Mamul Maliyeti</i>	360.000
<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	360.000
<i>02 Et Sığırları</i> 360.000	

#### Süt Hasadına İlişkin Kayıt

<i>Mamuller</i>	594.000
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	594.000

#### Süt Satışına İlişkin Kayıt

<i>Kasa</i>	594.000
<i>Yurtiçi Satışlar</i>	594.000
<i>Satılan Mamul Maliyeti</i>	594.000
<i>Mamuller</i>	594.000

#### Giderlere İlişkin Kayıtlar

<i>Genel Yönetim Giderleri</i>	190.000
<i>Kasa</i>	190.000

#### Gerçeğe Uygun Değer Değişimine İlişkin Kayıtlar

<i>Büyükbaş Hayvanlar</i>	227.000
<i>01 Süt Sığırları</i> 67.000	
<i>02 Et Sığırları</i> 160.000	
<i>Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları</i>	227.000



\* Süt sığırlarının satışı işletmenin esas faaliyetini oluşturmadığı için işletme bu satışı hasılat olarak finansal tablolarına almaz.

Gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarına aşağıdaki şekilde ulaşılır:

	<b>Süt Sığırı</b>	<b>Et Sığırı</b>	<b>Toplam</b>
<b>2020 Yılı Açılış Bakiyesi</b>	1.000.000 TL	1.350.000 TL	2.350.000 TL
<b>Alımlardan Kaynaklanan Artışlar</b>	285.000 TL	450.000 TL	735.000 TL
<b>Satışlardan Kaynaklanan Azalışlar</b>	(172.000) TL	(360.000) TL	(532.000) TL
<b>Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer Artışları (Azalışları)</b>	67.000 TL	160.000 TL	227.000 TL
<b>2020 Yılı Kapanış Bakiyesi</b>	1.180.000 TL	1.600.000 TL	2.780.000 TL

#### 4. TARIMSAL FAALİYETLERE İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.7 (p) ve (r) paragrafı uyarınca tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmeler tarafından finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- p) Canlı varlıklarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:
- Canlı varlıkların ne şekilde sınıflandırıldığı ve her bir sınıfa ilişkin tanımlayıcı bilgi.
  - Her bir canlı varlık sınıfı için bunların gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak mı yoksa maliyet yöntemi kullanılarak mı ölçüldüğü.
  - Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlık sınıflarının her biri açısından gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.
  - Bir canlı varlığın gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülmesi gerekirken maliyet yöntemiyle ölçülmesinin nedenleri.
  - Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için kullanılan amortisman yöntemi ve faydalı ömürleri.
  - Gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için ayrı ayrı olmak üzere, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerleri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketleri:

a. Alımlardan kaynaklanan artışlar.

b. Satışlardan kaynaklanan azalışlar.

c. Hasattan kaynaklanan azalışlar.

ç. İş birleşmelerinden kaynaklanan artışlar.

d. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar.

e. Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, amortismanlar, değer düşüklüğü zararları ve değer düşüklüğü zararlarının iptali.

Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemler için bu bilgilerin verilmesine gerek yoktur.

r) Tarımsal ürünlerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.

## 5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	<b>MSUGT</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>TFRS</b>
<b>Canlı Varlıkların Ölçümü</b>	Maliyet bedeli ile ölçülür. Zirai işletmelere dahil olan hayvanların maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedeli kullanılır.	Canlı varlık sınıfı gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile ölçülür.	Canlı varlıklar gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülür.
<b>Tarımsal Ürünlerin Ölçümü</b>	Maliyet Bedeli ölçülür.	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
<b>Canlı Varlıkların Sunumu</b>	Ayrı olarak sunulmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.	Finansal Durum Tablosunda, "Canlı Varlıklar" kaleminde ayrı bir şekilde sunulur.

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler*  
(Erişim: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2021/Mavi\\_Kitap/TMS%2041\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2041(1).pdf))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 34 – Specialised Activities  
(Erişim: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/smes/module-34.pdf> )
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.